

Budapest, 2020. február 16.

A JELÖLT VÁLASZA

az MTA doktora fokozat elnyerésére benyújtott Alkotmány és adójog c. pályamű felkért opponensei által készített hivatalos bírálatra

Deák Dániel

I. Az opponensi véleményekre adandó válaszhoz kapcsolódó előzetes megfontolások

A jelölt nagyra értékeli azt a lehetőséget, hogy részese lehet egy olyan tudományos eljárásnak, amelyben pályaművét az MTA által felkért opponensek átható figyelemben és bírálatban részesítették, és amelyben a jelöltnek lehetősége nyílik a hivatalos bírálatra válaszolni. Ennek során külön-külön tárgyaljuk a bírálatokat a bírálók családi nevét követve alfabetikus sorrendben. A magyar tudományos életben viszonylag ritkán nyílik lehetőség – akár még könyvkiadás esetében is – nem csupán szépreményű pályakezdők pályaműveit megbírálni, hanem érett tudományos potenciállal bíró szerzők komplex művéről igényes vitát lefolytatni. A pályázó elkészült műve mintegy tíz évi kutatómunka gyümölcse, a jelen pályamű alapját képező, kötetben publikált monográfia részletekre kiterjedő, szakértő bírálatára pedig korábban csak szakfolyóiratokban (Állam- és Jogtudomány, Jogtudományi Közlöny, Magyar Jog) közölt recenziók formájában kerülhetett sor.

Különösen értékesnek tekinthető a pályaműre tekinteni olyan opponensek bírálatának a keresztműzében, akik pályájuk során egymástól jelentősen különböző szakmai tapasztalatra tettek szert. A felért bírálók között — túl azon, hogy valamennyien az MTA doktorai – van kúriai bíraskodási tapasztalattal, továbbá alkotmánybírói múlttal rendelkező kolléga, és olyan opponens is, akinek pályája koránál fogva eltérő szocializációja folytán már a kezdetektől fogva szervesen illeszkedik be a nagy nemzetközi tudományos vérkeringésbe. Az opponensek kiválasztása szerencsés módon úgy alakult, hogy – kissé karikírozva – az egyik opponens szigorúan a bírálat tárgyát képező műben rejlő és a vonatkozó tézisekben megjelenített fogalmak meghatározásának módjára összpontosít, a másik a tudományos koncepcióra, a harmadik pedig a kettő közötti utat választva a pályaműbe foglalt gondolatokra, pontosabban azok szakmai tartalmára, közben követő jelleggel kérdéseket téve fel a pályázónak.

A pályázó számára különös lehetőséget kínál az, hogy egybevesse egymással a három opponens gondolatait, amelyek annak ellenére különböznek, vagy akár felelhetnek is egymással, hogy egyazon tárgyra irányulnak. Bár a választát megfogalmazó pályázó helyzeti előnyben van az opponensekhez képest, akik egymástól függetlenül készítették el bírálatukat, ezzel nem szeretne visszaélni. Törekszik a jelen válaszirat szerzője mégis arra, hogy párhuzamba állítsa, vagy éppen szembeállítsa egymással az opponensek egyes megállapításait.

A pályázó számára csábító lehetőségként kínálkozott az alkotmányos adójog doktrínájának kidolgozása, amibe a kutatás során bele is kezdett (amint a tézisek „alkotmányos adójog“ címe is jelzi), menet közben azonban megtántorodott, látva azt, hogy ehhez szinte egy újabb monográfiát kellene készíteni. Ezért a pályázó mossa kezeit, és elhárító mozdulatot téve a műben magában csak „alkotmány és adójog“ kapcsolatát tárgyalja, ami nem jelenti azt, hogy letett volna az alkotmányos adójogi elmélet kidolgozhatóságán

dolgozni, bár erre a jelen eljárásban benyújtott pályaműben még nem kerül sor. Ehhez a pályázó mostani tudása szerint mindenképp abban kell állást foglalnia, hogy az alkotmányosodás kétségtelen gyakorlati fejleményéből milyen elméleti következtetések vonhatók le. Mivel erre az egyik opponens kifejezetten rákérdez, a pályázó válaszában alább visszatér a kérdésre.¹

II. Horváth M. Tamás bírálata

A pályázó nagyra értékeli Horváth M. Tamás bírálatát, és az abban foglalt elismerő megállapításokat: *„Az MTA doktori cím elnyerésére benyújtott pályázata egy nagyszabású tematikus kötetten alapul, amelyik a megjelenés idején aktualitásaival, kritikus látásmódjával, elkötelezett szemléletével minden tekintetben tiszteletet parancsoló. ... A benyújtott szerzői termékek szemléletmódjának fontos értéke a következetes értékorientáció, és annak alkalmazási kísérlete, ami számos jelentős következtetésre vezet a hazai jogelmélet körében.“* (1. o.).

A pályázó ugyanakkor az akadémiai tudományos minősítő eljárás szabályainak eleget téve kénytelen az opponens Horváth M. Tamás egyes megállapításaival vitába bocsátkozni. Ebben a pályázó megerősítve véli magát azért is, mert maga az opponens emeli ki a pályamű és az alapuló fekvő monografikus kötet vitaképességét, egyébként mint a pályázat erényét (l. a bírálat 6. oldalát). A pályázó az opponensi véleményben nem is annyira a tudományos felfogásban rejlő érdemi véleménykülönbséget vél felfedezni, hanem azt teszi kifogás tárgyává, hogy megítélése szerint az opponens számos megállapítása nem a megbírált mű valós tartalmán alapul, és a pályamű egyes részleteinek félreértéséből, ill. -értelmezéséből ered.

Horváth M. Tamás opponensi véleményében elsősorban a tudományos eredmények összefoglalását nyújtó írásműre² és a bírálathoz benyújtott Alkotmány és adójog c. kötetből a bíráló által kiemelt könyvrészletekre támaszkodik (l. erre az opponensi vélemény 2. oldalát). Az új tudományos eredmények felmérésére irányuló munkájában az opponens a tudományos eredmények két szerzői ív terjedelmű összefoglalásából indul ki, azon belül is kiemelve a fogalmi összefüggésekről szóló fejezetet (l. a bírálat 2. oldalát). Az opponens ezután figyelmét a doktori értekezés öt nagyobb része közül a vizsgálat alkotmányos indokoltságáról szóló első nagyobb részére fordítja³ (2. o.). Mivel az inkriminált első részben megjelenő fogalmak jelentéssel való megtöltése Horváth M. Tamás opponens állításával ellentétben ténylegesen nem szorítkozik csupán erre a részre, hanem az egész mű tárgyát képezi, a szerző nem tarthatja megalapozottnak a fent megjelöltekkel foglalkozó opponens megállapítását, hogy *„e fogalmak meghatározása a műben meglehetősen nagyvonalú“* (2. o.).

Horváth M. Tamás az opponensi véleményében kifejtett tudományos bírálatában (2 – 6. o.) a pályamű egyetlen konkrét, tudományosan értékelhető érdemi megállapítására, következtetésére vagy kérdésselvetésére sem reagál, kivéve azt az esetet, amikor hivatkozik

¹ A félreértések elkerülése végett idézzük a jelen pályázat elbírásához benyújtott Alkotmány és adójog c. kötetnek (HVG-Orac, Budapest, 2016. 594 p.) a szoros értelemben vett pályamű részét nem képező következő bekezdését (amely a 17. oldalon található): *«Élünk az „alkotmányos adójog“ kifejezéssel, de azzal nem foglalkozunk, hogy létezik-e, ill. kifejleszthető-e az alkotmányos adójog doktrínája. A kifejezést gyakorlati megfontolásból, egyszerűen munkaeszközként használjuk, amivel azt kívánjuk érzékeltetni, hogy az adójogi szabályozásnak van olyan rétege, amely alkotmányos szempontból is értékelhető. További kérdés az alkotmányjog és az adójog egymástól való elhatárolása, amivel szintén nem foglalkozunk.»*

² *Alkotmányos adójog; Tudományos tételek összefoglalása*, Budapest, 2017. szeptember 1. 23 p.

³ L. a hivatkozott kötet öt nagyobb része közül a 24 – 51. közötti oldalakon megtalálható első nagyobb részt.

ugyan (a 2. oldalon) a szoros értelemben vett pályamű részét nem képező „irányadó fogalmakra“, de ez esetben is téves oldalszámot ad meg.⁴ Az opponens vitatott eljárása miatt a pályázó kénytelen válaszában kitérni arra, hogy a hiányolt fogalmi meghatározások az opponens által figyelembe nem vett fejezetekben miként jelennek meg, ami viszont időt és betűhelyet rabló tevékenység. Emiatt a pályázó a válasza felé érdeklődéssel forduló olvasó türelmét és megértését kéri.

1. A pályamű tagolása, tézisek, fogalmi összefüggések

Horváth M. Tamás opponens szerint (l. a bírálat 2. oldalát) „... a használt fogalmak értelmezését a könyvnek a doktori mű részeként megadott 27–45. és 47–50. oldalai között találjuk.“ Bár a bírálat azt sugallja, hogy a pályamű öt nagyobb részéből az elsőben (Az alkotmányos vizsgálat indokoltsága és tárgya) a műben használatos fogalmak legszélesebb absztrakciós körben való átfogó, kimerítő és statikus meghatározása történik, erről valójában nincsen szó. A fejezet rendeltetése – már címében is jelezve, és azután világosan kifejtve – az alkotmányos vizsgálat indokoltsága mellett érvelni.

Kétségtelen, hogy az egész mű szempontjából alapvető kérdésről van szó, ugyanis az, hogy az adóztatással szemben alkotmányos értékek támaszthatók, sőt, azon módszeresen számonkérhetők, külön bizonyítás kérdése. A bevezetett fogalmak mégsem az értekezés egésze számára hivatottak általános értelmezési keretet nyújtani. Rendeltetésük csupán az, hogy ezek felhasználásával az alkotmányos vizsgálat indokoltságára lehessen rámutatni.

Horváth M. Tamás opponens a pályázat részeként benyújtott összefoglaló írásműről (a tézisfüzetről) szólva megjegyzi, hogy a *«fogalom-meghatározási alapok után kezdhetünk hozzá a doktori mű a tudományos tételek összefoglalása részeként található „Fogalmi összefüggések (alkalmazott módszerek és tudományos eredmények)” című pontjának értékeléséhez, amit az előbbieken a doktori mű téziseiként azonosítottunk.»* (2. o.). A pályázó ezzel kapcsolatban észrevételezi: a kérdéses írásmű – ahogy címe is jelzi – nem a tudományos tételekről, hanem azok összefoglalásáról szól, a tételek maguk pedig értelemszerűen magában a pályaműben jelennek meg.

Horváth M. Tamásnak az opponensi véleményében fent már idézett megállapítását a következő mondat követi: *„Előjáróban megjegyzendő, hogy alkalmazott módszerekről ebben a részben, a címmel ellentétben, egyáltalán nincsen szó.“* (2. o.). Ehhez képest a pályázó a következőt gondolja: amikor a tézisekben, ill. az Alkotmány és adójog c. kötet öt nagyobb részét megelőző, fogalmi összefüggésekről szóló bevezetőben (17 – 23. o.) a jelölt módszertani alapvetést készített, és ennek során a műben irányadó fogalmakat jelölt meg, akkor nem kísérelte meg a felvázolt fogalmak még oly rövid magyarázatát sem adni, és nem törekedett a közöttük lévő kapcsolatok feltárására, és az ellentétek feloldására. A cél e tekintetben nem lehetett más, mint csupán eligazítást adni abban, hogy e fogalmak milyen kontextusban jelennek meg a pályamű, ill. a kötet egyes fejezeteiben.

Módszertan alatt nem azt a banális szempontot értjük, hogy a tárgyalt témák történeti és összehasonlító nézőpontból kerülnek bemutatásra. A pályamű szerzője ezt evidenciának tekinti, ezért azokat a fogalmi kapcsolódásokat emeli ki, amelyek meghatározzák azt, hogy egyáltalán mit lehet, és mit nem lehet kutatni a vállalt feladat végrehajtása során, és amit lehet, azt hogyan. A fogalmi vonatkozási pontok megválasztása természetesen óhatatlanul

⁴ L. az opponensnek a kötet 20. – a valóságban 18. – oldalára való reflexióját bírálatának 6. oldalán.

befolyásolja a mondanivaló kifejtését, hiszen a fogalmi keret megválasztása lehetőségeket és korlátokat teremt az érdemi gondolatok kifejtéséhez.

Az opponens várakozásaival ellentétben tehát nem arra a kérdésre válaszolunk, hogy mit kutatunk, hanem arra, hogy milyen fogalmi hálóba foglaljuk a kutatást. Másként fogalmazva: a kérdés itt a következő: hogyan kutatunk? Ebből adódóan nem lehet ok arra, hogy egy módszertani alapvetést azonosítsunk a pályamű tudományos eredményeivel.

Az opponensi bírálatból a fentieknek megfelelően leszűrhető, hogy az opponens a következőket állítja:

- (i) az értekezés első nagyobb része az egész mű szempontjából megalapozó fogalmakat tartalmaz szisztematikus kifejtésben;
- (ii) a tézisfüzetnek a fogalmi összefüggésekről szóló fejezetében a kutatás eredményét jelentő tudományos tézisek jelennek meg;
- (iii) a fogalmi összefüggések kifejtésére az értekezésnek az alkotmányos értékek vizsgálatának indoklásáról szóló első nagyobb részében kerül sor;
- (iv) az értekezésnek a fogalmi összefüggésekről szóló magyarázatában a pályázó hallgat a kutatás módszertani kérdéseiről.

Az opponens állításaival szemben, de a valóságnak megfelelően az állapítható meg, hogy

- (i) az értekezés első nagyobb része az alkotmányos vizsgálat indoklásáról szól;
- (ii) a tézisfüzetben nem önálló, és az értekezéstől elválasztható tudományos tézisek jelennek meg, hanem a kutatási eredmények összefoglalása történik a műben kifejtett tézisekre való utalással;
- (iii) a műnek az alkotmányos vizsgálat indoklásáról szóló első nagyobb része nem az értekezés fogalmi alapvetését tartalmazza;
- (iv) a fogalmi összefüggésekről szóló magyarázat a kutatás lehetséges fogalmi keretét teremti meg, ténylegesen megadva ezáltal a kutatás módszertanát.

A fent vázolt véleményeltérés pályázó és opponens között azért is alakulhatott ki, mert az opponens nem vett tudomást arról, hogy a pályázó miként fogalmazta meg a tudományos eredmények összefoglalásáról szóló írásműve célját (1. o.): *„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.“*

A pályázó tehát a tudományos eredmények összefoglalásának olyan módját választotta, hogy a tudományos eredményeket az értekezésen végigvonuló fogalmak közötti összefüggések felvázolásával kívánta érzékeltetni. Ezen az úton haladva a pályázó nem az értekezésből vett kivonatokkal kívánt a kutatás eredményeiről beszámolni, hanem egy fogalmi rendet emelt ki, ami egyúttal jelzi a kutatás módszertanát is. Könnyű lett volna a módszertan kiemelése helyett a materiális kutatási eredmények kivonatos ismertetése oly módon, hogy a pályázó egyszerűen beemeli a tézisfüzetbe az értekezés öt nagyobb részét lezáró összefoglaló fejezeteket, a pályázó azonban a tudományos eredmények ismertetésének nem ezt a mechanikus módját választotta.

Elismerhetjük: az olvasó nem kap a tézisfüzetben egy kerek, egész, lezárt, kicsinyített művet. Ezzel szemben találkozhat egy pályamű tematikájának a felvázolásával, továbbá olyan kiemelt fogalmakkal, amelyek jelentése és használata tekintetében a szerző következetesen jelzi azt, hogy különösen a mű mely részeiben jutnak a hivatkozott fogalmak jelentőséghez. A pályázó felfogása szerint a hivatalos akadémiai eljárás a pályázót nem kötelezi arra, hogy a tudományos eredmények összefoglalása gyanánt önmagában értékelhető tudományos megállapításokat tegyen.

Mivel a pályamű első nagyobb része nem általános fogalmi alapvetést nyújt, a bevezetett fogalmak az értekezés folyamán annak különböző vetületeiben bukkannak fel. Eközben a már alkalmazott fogalmak újabb és újabb jelentésrétege tárul fel, ill. hangsúlyozódik attól függően, hogy azok melyik fejezetben kerülnek tárgyalásra. Az értekezés öt nagyobb része az alkotmányos igénnyel megközelített adójog különböző aspektusait öleli fel: a második nagyobb rész tárgya az adójogi dinamika, a harmadik a statika, a negyedik az adójog érvényesíthetősége.

Az ötödik nagy rész visszaköszön a bevezető nagyobb részre, csak ennek tárgya nem az alkotmányos vizsgálat indokoltsága, hanem egy kitekintés. Eszerint itt annak tárgyalására kerül sor, hogy az adóztatási gyakorlat és annak jogi szabályozása milyen társadalmi környezetben jelenik meg. Mivel pedig a társadalmi viszonyok maguk is változnak, a mű e tekintetben rendszerkritikát kínál.

A nyomtatott kötetben megjelenő öt nagyobb rész nem tartalmaz külön fejezetszámozást, a tipográfiai kiemelés azonban eligazítja az olvasót. A tézisekben ugyanezek a részek jelennek meg, pusztán annyi eltéréssel, hogy az öt nagy rész a kötet kéziratához hasonlóan A)-tól E)-ig külön megjelölést kap. Bár Horváth M. Tamás opponens panaszkodik (l. idevágó megjegyzését bírálata 4. oldalának alján), a jelölt reményei szerint ez nem nagyon nehezíti meg az olvasó számára a közlekedést a tézisek és a kötet között, különösen akkor, ha az olvasó közelebbről megismerkedik magával a kötettel.

Az ötven szerzői ív terjedelmű kötet nem volt beadható pályaműként, a vonatkozó akadémiai szabályzat ugyanis megállapít egy terjedelmi korlátot. Ezért a pályázó kénytelen volt úgy eljárni, hogy a kötetből kijelölt részleteket. Kétségtelen, hogy ennek következtében annyiban bonyolódott az áttekintés, hogy adott a nyomtatott kötet, továbbá az abból az akadémiai pályázat számára kijelölt részek, amelyek a pályaművet alkotják, és végül a tudományos tételek összefoglalása.

Mivel Horváth M. Tamás bírálata során a tudományos eredmények összefoglalásából lepárolt tézisekből indul ki, a pályázó kénytelen pontos megkülönböztetést tenni a tézisfüzetben foglaltak, a kötetből a pályázathoz kijelölt részek, és a nyomtatott kötet között. Ehhez igazodva az opponensi válaszokat tartalmazó jelen írásműben a pályázó is a kijelölt részekre szorítkozik, amikor reflektál Horváth M. Tamás bírálatára, ill. ha mégis a kötetre hivatkozna, arra külön felhívja a figyelmet. A másik két opponens esetében a jelölt nem kényszerül ilyen körülményesen eljárni, ők ugyanis nagyvonalúan eleve a kötetet – a monografikus művet – vették alapul véleményük megfogalmazásakor, egyáltalán nem is érintve sem a kijelölt részleteket, sem pedig a tézisekben foglaltakat.

Mivel az opponens számon kéri a pályázón a fogalomhasználat tisztaságát, az alábbiakban nagy vonalakban ismertetést nyújtunk a tézisfüzetben is kiemelt irányadó

fogalmaknak a pályaműben való elrendeződésére vonatkozóan. Nem annyira azt reméljük ettől, hogy a kiemelt fogalmak meghatározása teljesebb lesz, hanem inkább arra gondolunk, hogy egy ilyen áttekintés révén könnyebben felismerhető a kiemelt fogalmak előfordulásának a módja, ami valamilyen módon mégiscsak a pályaműbe (és a kötetbe) foglalt gondolatmenetek gerincét képezi. Ily módon a pályamű egészéről teljesebb képet alkothat magának olvasó és bíráló.

Táblázat a tézisekben kiemelt fogalmi háló struktúrájáról

	Alkotmányos relevancia	Adójogi dinamika	Adójogi statika	Az adójog próbája	Kitekintés
Univerzalizmus vagy partikularizmus	Jogi szabályozhatóság	Jogi fikcionizmus és jogi realizmus		Jogi globalizmus és "ius cosmopolitanum"	
Autopoietikus jog és jogi reflex	Jogi szabályozhatóság	- Adóelkerülés, fikcióképzés - uniós jogi evolucionizmus - korrektív adók		Jogi globalizmus és "ius cosmopolitanum"	
Instrumentális racionalitás		Adóelkerülés	Korrektív adók		„Bereitstellungsgeld“
A jogvédelem ténylegessége		- Tisztességes bánásmód - puha szabályozó-verseny és áttételes harmonizáció - a jogvédelem ténylegessége és egyenértékűség az uniós joggyakorlatban		Tényleges jogvédelem az EJEB gyakorlatában	
Fiskális semlegesség		- Egyenlőség az adópolitikában és könnyű érvényesíthetőség - tőkeexport és -import semlegesség - az adóköteles jövedelem közgazdasági fogalma			

A közigazgatási jogi vita fóruma és az alkalmazandó jog		- Anyagi és eljárási közigazgatási jog - közigazgatási és polgári jogi vita	Közigazgatási és polgári jogi vita (alkotmány- és szakjogi kérdésekkel összefüg- gésben)	Közigazgatási és polgári jogi vita (az adóigény polgári ügyekben való megvitathatósá- gával összefüggésben)	
--	--	--	---	--	--

A táblázatból megfigyelhető az, hogy a tézisekben kiemelt irányadó fogalmak (1. az első függőleges oszlopot) a legtöbbször az adójogi dinamikáról szóló részben megjelenő témákhoz kapcsolódva jelennek meg, és kisebb hangsúlyt kapnak az alkotmányos indoklásról, az adójogi statikáról és az adójog próbájáról, valamint a rendszertani kitekintésről szóló részek (a pályamű, ill. a kötet nagyobb részei felsorolásszerűen az első vízszintes sorban jelennek meg). Az is látható, hogy ismétlődő témák

- a jogi szabályozhatóság (jogrendezési opciók),
- az adóelkerülés,
- a korrektív adók,
- a jogvédelem ténylegessége,
- a „ius cosmopolitanum“ témája (az adójogi globalizmussal összefüggésben), továbbá
- a közigazgatási és polgári jogi vita megkülönböztetése.

A jogi szabályozhatóság és az adóelkerülés, valamint a „ius cosmopolitanum“ témái a táblázatból kitűnően vertikálisan ismétlődnek, a korrektív adók, a jogvédelem ténylegességének kérdései, valamint a közigazgatási és polgári jogi vita megkülönböztetése viszont horizontálisan. A vertikálisnak mondott ismétlődés értelemszerűen azt jelenti, hogy az adott téma több kulcsfogalmat is érint, a horizontális kiterjedés viszont azt, hogy az adott téma a pályamű (és a kötet) több nagyobb részében is visszatérően ismétlődik.

A teljességhez hozzátartozik, hogy vannak olyan tézisekben kiemelt fogalmak, amelyek nem a pályaműben, hanem csak a kötetben vannak rendszeresen kifejtve. Ezek a következők:

- jogi fikcionizmus és jogi realizmus (az univerzalizmus vagy partikularizmus fogalompárjához kapcsolódva az adójogi dinamikáról szóló részben),
- tőkeexport és -import semlegesség (a fiskális semlegesség fogalmához kapcsolódva az adójogi dinamikáról szóló részben),
- puha szabályozó-verseny és áttételes harmonizáció (a jogvédelem ténylegességéhez kapcsolódva az adójogi dinamikáról szóló részben),
- közigazgatási jogi és polgári jogi vita megkülönböztetése (a közigazgatási jogi vitafórumhoz kapcsolódva az adójogi dinamikáról szóló részben),
- jogi globalizmus és „ius cosmopolitanum“ (az univerzalizmus vagy partikularizmus fogalompárjához, továbbá az autopoietikus joghoz kapcsolódva az adójog próbájáról szóló részben).

E tekintetben az opponens valóban csak a tézisekre támaszkodhat, ha fogalom-meghatározást kér számon a jelöltön, a pályamű ugyanis nem, hanem csak a kötet maga nyújt részletes kifejtést, mindazonáltal a pályamű e témák rendszeres kifejtése nélkül is teljes értékű módon elbírálnak.

2. Irányadó fogalmak

Az opponens szerint: „*A fenti címek szerint jelzett rövid alpontban a fiskális semlegesség egy fél bekezdésben kerül említésre a könyv 36. oldalán, egy magyarországi szabályozási utalással.*“ (2. o.). Az opponensi megállapítása nem alapos. Ehhez képest elegendő, ha csak arra utalunk, hogy a kötetben hosszú fejezet található (a 130 – 152. oldalak között) „*Semlegesség és jogbiztonság az adózásban*“ címmel, és ezen belül egy, a pályaműben is kiemelt alfejezet címe „*Adósemlegesség és társadalmi környezete*“ (130 – 133. o.). Egyébként a „*semleges*“ kifejezés valamilyen összefüggésben 147-szer fordul elő a kötetben.

A szerző vitatja azt is, hogy helytálló lenne az opponens következő állítása: „*Az egzakt meghatározás, a fogalmak egymástól való elhatárolása nemcsak itt (A fiskális semlegesség tekintetében – D.D.), hanem mindegyik szóba hozott kategóriánál elmarad.*“ (2. o.). Már megint a fent jelzett problémával találkozunk: az opponens csak úgy tud elképzelni egy tudományos művet, hogy bevezet egy fogalmat, azt kimeríti, és azután halad tovább új fogalmak, új kalandok felé, holott a fogalmak kezelése nem csak lineáris kifejtés útján lehetséges. A pályázó azonban komolyan vette azt a feladatot, hogy könyvet ír, sőt, monográfián dolgozik. A monográfia azt jelenti számára, hogy a felvázolt problémákat körbe kell járnia, a tárgyal függően akár többször is, és hogy az egyes fejezetek összefüggenek egymással.

Az opponens megint egy másik ponton ismét csak megragad a kiválasztott fejezetnél (a pályamű első nagyobb részénél), és ott várja olyan fogalom teljeskörű kifejtését és annak lezárását, amely egyébként végigvonul a művön: „*A jogban való egyenlőséget, illetve az adóprogressziót illetően a tényleges vagy vélt ellentmondás kerül exponálásra, az egyes fogalmak használat szerinti pontos definiálása nélkül.*“ (2. o.). A jogban való egyenlőség, és ezzel összefüggésben az adóprogresszió kérdése a diszkriminációtilalom elvének tárgyalását teszi szükségessé, amiről egész fejezetek szólnak a pályaműben. Elégséges, ha itt csak a pályamű Egyenlőség mint rendezőelv, valamint az Elosztási vita vagy a jog helyes működésének a problémája? c. fejezeteire utalunk (266 - 268. o., 275 – 277. o.).

Az opponens a továbbiakban elismeri azt, hogy indokolt a jogrendezési opciók között feltüntetni az univerzalizmus – partikularizmus fogalom párt, ennek kifejtését azonban nem tartja kielégítőnek (3. o.). Az opponens megállapítása nem meggyőző, a fogalom párt ugyanis a nemcsak az alkotmányos relevanciáról szóló első nagyobb részben jelenik meg – mint ahogy az opponens beállítja –, hanem végigvonul az értekezésen, és a kötet pl. a kérdéses fogalom párt mélyreható kifejtését nyújtja a fikciók adójogban való alkalmazásával összefüggésben (Fikciók az adójogban, 106 – 116. o.). A teljesség kedvéért: a jogi fikciókról szóló kifejtés része a pályaműnek, az ehhez közvetlenül kapcsolódó Univerzalizmus és partikularizmus a jogi személy felfogásában c. fejezet (119 – 122. o.) azonban csak a kötetnek.

A pályaműnek a Fiskális semlegesség és hatáskör jogérvényesítés c. fejezete a kérdéses fogalom párt szintén behatóan tárgyalja (95 – 97. o.), de előkerül az univerzalizmus problémája az Extraterritorialitás és állami szuverenitás c. fejezetben is (191 – 195. o.). A következő előfordulási hely a pályamű Tulajdonszabadság és jó kormányzás c. fejezete (264 – 266. o.). A jelölt az univerzalizmus és partikularizmus etikai érték választási opcióinak is külön fejezetet szentel (1. erre a pályamű Közteherviselés és etikai partikularizmus c. fejezetét a 429 – 433. oldalakon).

A jogi univerzalizmusra való utalás – egybevetve a partikuláris jogrendezés alternatívájával – a kötetben hússzor fordul elő. A nemzetállam jogfenntartó szerepének, és ezzel összefüggésben a jogi univerzalizmus előtérbe kerülésének a problémája szintén sokszor fordul elő a pályaműben. A kötet önálló fejezetet szentel az adójogi globalizmusnak (498 – 523. o.), bár ez magának a pályaműnek nem része. E fejezetben részletesen foglalkozik a szerző a „foedus pacificum“ Immanuel Kantra visszavezethető jogrendezési lehetőségével, és ezzel összefüggésben a „ius cosmopolitanum“ koncepciójának előtérbe kerülésével, amely a válságba jutott nemzetközi jog alternatíváját kínálhatja.

Az autopoietikus jog és a jogi reflex komplex problémája szintén végigvonul a kötetben, és a pályaműben is többször szerepel. Nem helytálló az opponens állítása (3. o.), miszerint a kérdés tárgyalására csak az adójogi dinamikáról szóló részben kerülne sor. A pályamű részét képezi a korrektív adók kérdése is (az adójogi statikáról szóló részben), amivel kapcsolatban az autopoietikus jogi magyarázatnak fontos szerep jut az elemzésben.

Az autopoietikus jog problémájának a jelölt kiemelt jelentőséget tulajdonít az uniós jogi evolucionizmussal összefüggésben a kötet Egyéni jogérvényesítés és evolucionizmus és az EU jogban c. fejezetében (204 – 207. o.), rámutatva az autonóm uniós jogrend fejlődésének autopoietikus jellegére. Emellett ugyancsak tárgyalja a pályázó a problémát a pályaműnek A pénzügyi szektor terhelése korrektív adókkal c. fejezetében (289 – 336. o.). Az utóbbi fejezetben tárgyalt adóztatási gyakorlattal kapcsolatban külön nehézséget okoz közpénzügyi kötelezés előírásának vizsgálata során a becslés alkalmazásának a magyarázata, és az is, hogy a gyakorlatban összemosódnak egymással „ex post“ és „ex ante“ irányítási eszközök, ilyen körülmények között pedig a jobbiztonság eléréséhez az érintettek igénybe vehetik az autopoietikus jog vívmányait. Az „autopoietikus“ kifejezés maga egyébként a kötetben 27-szer fordul elő.

Továbbá: az instrumentális racionalitás válságának a problémája – ellentétben azzal, ahogy az opponens vélekedik – szintén végigvonul a pályaművön, ugyanis már az alkotmányos vizsgálat indokoltságáról szóló első nagyobb részben is exponálódik, azután megjelenik – az adóelkerüléssel összefüggésben – az adójogi dinamikáról szóló részben, majd a statikáról szóló részben is, ugyanis a korrektív adók alkalmazása az instrumentális racionalitás elégtelenségére adott válasz. Külön hivatkozunk a pályaműnek a Közgazdasági értékelés és pénzügyi információ (172 – 175. o.), valamint A pénzügyi szektor terhelése korrektív adókkal (289 – 336. o.) c. fejezeteire, utóbbin belül kiemelten a Piaci tökéletlenségek, az alapvető EU szabadságok eróziója (316 – 321. o.) c. kisebb fejezetre. Végül a rendszertani kitekintésben is kiemelkedő szerep jut a fogalomnak, egyebek mellett a nem-semleges pénz problémájának a tárgyalásakor. L. erre nézve a Reziduális közösségek és az instrumentális racionalitás válsága (529 – 540. o.), továbbá a Kapitalizmuskritika (541 – 554. o.) c. fejezeteket.

Megemlíthető, hogy az adóelkerülés problémája szorosan összefügg a pénzügyi információ inflálódásának jelenségével, ha ugyanis a kritikus ügyletek hatósági értékelése kevésbé vitatható lenne, akkor kisebb gond lenne az adóelkerülés is. E tekintetben az „asset-specificity“ Oliver Williamsontól származó fogalmára kell utalnunk (172. o.), miszerint a vállalkozás értékét egyre kevésbé a birtokolt eszközök alapján lehet megítélni, egyre fontosabb szerepet tölt be ugyanis az elfoglalt piaci szegmens értékelése. Az vehető tehát észre, hogy az egymástól elkülöníthető ügyletekre alapított hagyományos értékelési módok egyre inkább hitelüket veszítik, és így az instrumentális racionalitás is leértékelődik.

3. A javasolt európai pénzügyi tranzakciós adó tárgyalása

Bár Horváth M. Tamás opponens nem látja magyarázatát annak, hogy a pályázó miért tárgyalja kiemelt témaként az európai pénzügyi tranzakciós adó (pontosabban a javasolt harmonizált tranzakciós adó) kérdését az instrumentális racionalitás válságával összefüggésben (4. o.), ennek azonban nyomós okai vannak. Könnyű belátni azt, hogy a kapitalista gazdasághoz alkalmazkodó viselkedés motorja az instrumentális racionalitás, a kapitalista logikán nyugvó tőkepiacok válsága viszont az instrumentális racionalitásnak is válsága. A szabályozási reakció gazdaságon kívüli beavatkozásban testesül meg, ami viszont maga után vonja az instrumentális racionalitás felfüggesztését, a gazdaságpolitikai és jogi megoldások kivitelezése azonban sohasem problémamentes.

Az opponens szóvá teszi továbbá (a 4. oldalon) azt is, hogy a pályázó a korrektív adók tárgyalása kapcsán az uniós harmonizációs jogalkotás technikai részletkérdéseit tartalmazó fejezetet nem jelölte ki a pályamű részként, azt állítva, hogy miközben a pályázó elemzi az európai pénzügyi tranzakciós adó problémáit, a kötetnek az európai pénzügyi tranzakciós adóról szóló fejezetét nem is teszi a pályamű részévé. A kifogás az opponens figyelmetlenségéből adódik, aki az alcímekre hagyatkozott anélkül, hogy a fejezet tényleges tartalmáról tájékozódott volna. Az európai pénzügyi tranzakciós adót ugyanis érdemben nem az Adóincidencia-problémák a javasolt EU pénzügyi tranzakciós adónál című, a pályaműben nem szereplő fejezet (326 – 333. o.) tárgyalja, hanem a pályaműben kiemelt Piaci tökéletlenségek, az alapvető EU szabadságok eróziója c. fejezet (316 – 321). Ez utóbbiban jelenik ugyanis meg a javasolt harmonizált európai pénzügyi tranzakciós adó, amely mint adópolitikai probléma és szabályozási opció paradigmaticus jelentőségű, éppen a kapitalizmust átható instrumentális racionalitás válságára adott sajátos válasz miatt.

Az opponens a továbbiakban egymás mellé állít két, a pályaműben tárgyalt problémát: a piaci tökéletlenségek korrigálásával összefüggésben a szabályozási paradigmaváltás, továbbá a beavatkozás politikai és jogi alapjának a kérdését (4. o.). Az opponens nem látszik megérteni azt, hogy a harmonizációs felhatalmazás rendszeren az uniós szabadságok előtt álló adminisztratív akadályok elhárítására vonatkozik, arra azonban a másodlagos uniós jogalkotásnak nincs felhatalmazása, hogy magát a belső piaci működést korlátozza. E legitimációs hiátusból adódik az, hogy a beavatkozás nem egyszerűen a piaci korrekció banális problémája – amint azt az opponens véli –, hanem az elsődleges uniós joggal alá nem támasztható, de a válságkezelés miatt gyakorlatilag mégis kívánatos szabályozás súlyos gondja. Az értekezésben tárgyalt korrektív adónak a fényében nem több, hanem kevesebb piacra van szükség, nem a piaci működés javítására, hanem magának a piacnak ellentmondó szabályozásra, nem a piaci tökéletlenségek egyszerű korrekciójára, hanem a piac machizmus felfüggesztésére, amire viszont az uniós jogalkotónak nincs felhatalmazása, és persze módszertana sem.

Az opponens szerint az értekezés problémája az, hogy „nem világos, mi az az érték e körben, ami az alkalmazott alkotmányos mérce része: a verseny szabadsága vagy a verseny társadalmi (vagy gazdasági?) okból való korlátozása.” (4. o.). Az még a kisebbik baj az, ha a netán szerző nem lát világosan e kérdésben. A nagyobbik az, hogy szemmel láthatóan a döntéshozók is döntésképtelenek, és ezért legfeljebb a probléma elodázására törekednek.

Radikálisan meg kellene újítani az elsődleges uniós jogot, amihez a tagállamok közötti politikai konszenzusra lenne szükség, ennek tényleges hiányában viszont az EU sodródik a válságjelenségekkel, amelyek néha kiéleződnek, néha csillapulnak. Világos

legalább is 2008-as globális és a követő görög válság óta, hogy az EU szabályozási rendszere más világra lett kitalálva, de nem látjuk azt, hogy a megváltozott helyzetben mit kellene tenni. Ez olyan előttünk tornyosuló probléma, amelynek a megoldatlansága talán nem róható a jelölt terhére. A monetáris unió bevezetése kapcsán egyébként legalább részben és áthidaló megoldásként az érintett tagállamok egymás közötti nemzetközi szerződésekkel egészítették ki a hiányzó uniós jogot, aminek persze az utóbbival való összeegyeztethetősége külön kérdés (C-370/12. *Pringle*, C-62/14. *Gauweiler*).

Az opponens a jelölt szemére veti: „*A mögöttes feltételezés ... az, hogy az EU vagy annak eszményei a szabadverseny piaci elégtelenségeket tudomásul nem vevő sémáján alapulnak vagy kellene alapulniuk.*“ (4. o.). Ha az opponens azt kívánja sugallni, hogy az uniós joggyakorlat nem szenvedne a liberalizációs spirálnak a szakirodalomban bőségesen tárgyalt problémájától (334 – 335. o.), vagy az uniós jogalkotás nem került legitimációs vákuumba, holott erre is bőségesen van irodalom (317 – 318.), akkor tényleg nem értünk egyet. Az elsődleges jog ugyan számos jól hangzó értéket sorol fel a versenypiaci mechanizmusok ellenében (demokrácia, egyenlőség, igazságosság, szolidaritás stb.), a tényleges joggyakorlat középpontjában azonban máig a versenyszabadság áll. Az EU Bíróságának a működése újból és újból kikényszeríti a versenykorlátozás elmarasztalását, az uniós jog instrumentális természete – és ebből adódóan az igazságosság- és demokráciadeficit – súlyos probléma, amit a szakirodalom széles körben tárgyal, az opponens által sugallt éteri harmónia és a piac megregulálására hivatott állítólagos jogi eszköztár azonban sajnálatos módon nemigen lelhető fel.

Bár az opponens azt állítja, hogy a Pigou-adó tárgyalása a Pigou-adóról szóló önálló fejezetnek (321 – 326. o.) a pályaműből való kihagyása miatt a pályaműnek nem része (5. o.), valójában azonban a Pigou-adó tárgyalására a pályaműben számos lehetőség adódik, az európai tranzakciós adó kapcsán pedig az értekezés szerzője levezeti azt, hogy az a Pigou-adóval rokon Tobin-adó, az európai pénzügyi tranzakciós adó pedig utóbbinak is egy sajátos – itt nem részletezendő – válfaja. A Pigou-adó tárgyalását a Korrektív adók, reflexivitás, pénzügyi hiperaktivitás c. fejezet (310 – 316. o.) vezeti be, amely a pályaműnek része, és külön tárgyalja más összefüggésben a Pigou-adók kérdését a pályaműnek szintén részét alkotó Magyar alkotmánybírósági gyakorlat c. fejezet is (438 – 444. o.). A Pigou-adó egyébként a kötetben 32-szer kerül említésre, így önmagában a Pigou-adóról szóló említett, önálló fejezetnek a pályaműből való kihagyása nem teszi komollyá az opponens bírálatát, hogy „*ennek (a Pigou-adónak? – D.D.) a tézisek vonatkozó részét illető alátámasztottsága sem lehet kellő mélységű.*“ (5. o.).

4. Az opponencia hiányai

Az opponens szóvá teszi azt, hogy szerinte „*egységes teoretikus szakirodalmi háttér nem lett megjelölve, pontosabban kifejtve és rendszerezve.*“ (6. o.). Ezzel szemben Kiss László opponens elismerően utal a bőséges szakirodalmi hivatkozásra (1. o.), Pap András László opponens pedig szintén a széles körű szakirodalmi hivatkozásokat emeli ki (1. o.), és kimerítő szakirodalmi apparátust vél felfedezni (5. o.). A pályázó nemcsak a kötetben szereplő 1220 lábjegyzetre kíván hivatkozni, hanem az értekezés öt nagyobb részét követő összefoglalókra és a kötet végén megtalálható hivatkozási jegyzékre is, amelyben az egyes szerzők alfabetikus sorrendben vannak feltüntetve. Kiss László opponens külön kiemeli az értekezés összefoglaló-rendszerező jellegét (6. o.) és az egyes részeket záró, szerinte hasznos és célratoró összefoglalókat (8. o.).

Az opponens Horváth M. Tamás az alapvető irodalmi forrásokra utalva megjegyzi (a 6. oldalon), hogy azok nincsenek teljes összhangban az adójogi tematikával. E tekintetben megint az opponens és a jelölt közötti szemléletbeli különbség válik világossá arra vonatkozóan, hogy miként lehetséges tudományos kutatást folytatni, annak tárgyát megjelölni és a vonatkozó módszertant kidolgozni. Mivel az irodalmi forrásokra való hivatkozás (valóságosan a kötet 18., nem pedig 20. oldalán, mint ahogy azt az opponens megjelöli) a fogalmi összefüggésekkel kapcsolatban kerül említésre, a figyelmes olvasó számára e tekintetben is az tűnik ki, hogy módszertani problémákról van szó, és az értekezés szerzője a módszertani probléma részének tekinti a fogalmi keret kialakítása mellett a szakirodalmi feldolgozás módját is.

A jelen esetben az irodalmi utalásnak nem az a jelentősége, hogy a pályázó megjelölne szerzőket, akikre a kifejtés során hivatkozni kíván (bár ezt egyébként bőségesen megteszi), hanem a hivatkozott szerzők az értekezés szerzője számára irányadó szemléleti irányt jelzik. Ezért történhet meg az, hogy filozófusok, jogtudósok és közgazdászok egyaránt szerepelnek a 18. oldal egyébként nem hosszú listáján. Az csak sajnálatos prózai körülmény, hogy referált adójogászok valóban kevesen vannak, ami egyúttal jelzi a szakterület kutatásának sajátos nehézségét is.

Az opponens középszintű elméletet hiányol (6. o.), ami jogos kritika, de összefüggésben van a szakirodalom említett szűkösségével. Az azonban vitatható, hogy éppen a középszintű elmélet hiányával lenne összefüggésbe hozható a kielégítő teoretikus megalapozás állítólagos hiánya. Az opponens nem figyelte fel arra, hogy a jelölt adójogi tanácsadói gyakorlatából adódó tapasztalatok általánosítása tekintélyes fejezeteket ölel fel a kötetben [Strukturális problémák az adótervezés gyakorlatában, 392 – 423. o.; EU-jogi példák az adójogi kategorizálás zavaraira (esettanulmányok), 470 – 498. o.], amelyek ha nem is közvetlenül a pályaműben jelennek meg, de kihatnak számos olyan fejezetre is, amelyek a pályamű részét képezik.

Végül a pályázó megjegyzi, hogy az opponens által áttekintett és megbírált pályázati műben olyan terjedelmes fejezetek sora említhető, amelyekre az opponens egyáltalán nem reagál, de amelyek a mondanivaló kifejtése szempontjából ugyancsak fontosak, és amelyek figyelembevétele nélkül az értekezés szerzője által követett gondolatmenet követése és értékelése érdemben aligha lehetséges. Ilyenek különösen:

- Túladóztatás és társadalmi harmónia (91 – 106. o.);
- Extraterritorialitás (191 – 204. o.);
- Adóharmonizáció és az eljárási jogok felértékelődése (204 – 224. o.);
- Konfiskáló hatású adó (261 – 277. o.);
- Az adózási gyakorlat alkotmánybíróági felülvizsgálata (429 – 444. o.);
- Az adózási gyakorlat felülvizsgálata az emberi jogi bíraskodás felől nézve (446 – 470. o.);
- Rendszerkritika (kitekintés az alkotmányos adójogból; 528 – 568. o.).

III. Kiss László bírálata

Kiss László opponens tudományos bírálata a doktori értekezés rendszerkritikáról szóló utolsó nagyobb részének értékelésével kezdődik. Ennek kapcsán – alkotmányjogi professzorként és alkotmánybíróként szerzett tapasztalataira is támaszkodva – megfogalmaz néhány alapvető kutatási problémát és észrevételezi a szerző meglátásait és megállapításait (1 – 4. o.). Ezt követően a bíráló igazodik a mű szerkezeti arányaihoz, kiemelve az adójogi

dinamikáról és statikáról szóló fejezeteket, amivel a megbírált szerző is egyetért (4 – 5. o.). Vitakérdésekről a bírálat 6 – 7. oldalán olvashatunk.

Az opponens Kiss László megjegyzi (az 1. oldalon), hogy az «„*alap*“ (vagy inkább *kiindulási pont*) ... a mű utolsó blokkjában lehető fel a maga teljességében és komplexitásában». Érdekes egybevetni e megállapítást Horváth M. Tamás megfigyelésével, aki ezt az alapot nem a Kiss László által referált ötödik, hanem az első fejezetben véli felfedezni. Kiss László opponens megállapítása megerősíteni látszik a pályázó nézetét, aki a Horváth M. Tamásnak adott válaszában kifejti, hogy az első fejezet nem fogalmi bevezetés, amelyre a mű épül, hanem tárgya annak indoklottsága, hogy az adóztatást összefüggésbe hozzuk alkotmányos értékekkel és elvekkel. Kiss László megfigyelésére magyarázatként a pályázó annyit szeretne megjegyezni, hogy mivel az értekezés szerzője a belülről kifelé haladás logikáját követte, a megelőző fejezetekbe foglalt adójogi elemzést azzal kívánta kiteljesíteni, hogy jelezte: a szűk értelemben adójogi és a kapcsolatos alkotmányossági problémák összefüggenek a társadalmi termelőstruktúra mindenkori állapotával.

Horváth M. Tamás opponenstől Kiss László opponens bírálati módszere abban is eltér, hogy utóbbi bírálatában épít a szerző megállapításaira, körüljárva és mérlegelve azokat. Nem az igazán érdekes, hogy az opponens negatív vagy pozitív konnotációban idézi-e fel a megbírált műben fellelt gondolatokat. Horváth M. Tamásra egyébként inkább az előbbi, Kiss Lászlóra viszont az utóbbi a jellemző. Az fontosabbnak tűnik, hogy a bíráló mennyire mélyed el a bírálat tárgyát képező műben, megérteni törekedvén annak fő gondolatait, azok felépítését, a mű célkitűzéseit és a választott eszközöknek a célokhoz képest jobban vagy kevésbé indokolt, arányos vagy aránytalan voltát.

Kiss László opponens a 2. oldalon a jelölt által vállalt kutatás egyik módszertani Achilles-sarkára – és egyúttal paradoxonára – mutat rá, amikor a szerző azon törekvéséről tesz említést, hogy kutatási tárgyát elhelyezze egy vélt jogállami környezetbe: vajon az alkotmányos értékeknek milyen rendjét kell alapul venni ahhoz, hogy ehhez hozzá lehessen mérni azt a politikai és szabályozási gyakorlatot, amelyet Magyarország 2010 óta követ. Az alkotmányos demokráciának térben és időben különféle ideáltípusai ismeretesek, és egyáltalán nem magától értetődő az, hogy az aktuális magyar alkotmányossági gyakorlatot mihez mérjük. Míg az értekezés szerzője számára annyira kézenfekvőnek tűnt az ortodox – unortodox fogalom-pár használata, öt év elteltével ez már kikopni látszik, mert ismereteink elmélyülőben vannak a hibrid politikai és alkotmányos rendszerekről. Érdemes Kiss László megfigyeléséhez – hogy ti. nem nagyon látszik lehetségesnek az alkotmányos demokrácia egy ideális állapotának tételezése – hozzátenni: a szerző az adójog területét illetően annak nehézségét emeli ki, hogy hasonlóképpen nem remélhető egy ideális adórendszer fogalmának kidolgozása.

A fentiekhez kapcsolódó probléma jelenik meg a Kiss László bírálatának 3. oldalán, amikor az opponens az Alaptörvény felülvizsgálhatóságának a kérdését veti fel, mint amelynek szűkítése a jogállamiság korlátozó tényezője lehet. A pályázó számára ezzel kapcsolatban az jelent gondot – és ismét csak alapvető módszertani nehézségbe ütközünk –, hogy vizsgálata mennyiben lehet leíró, és mennyiben normatív. Más szóval ki fog hatni a kutatás minőségére az, hogy a kutató – jelen esetben a doktori értekezés szerzője – megengedi-e magának azt, hogy értékítéletet gyakoroljon a vizsgálandó társadalmi, alkotmányos és jogi viszonyok felett. A pályázó ettől nem tartja magát vissza, ami azonban kétségtelenül veszélyeztetheti a kutatótól megkívánt tárgyilagosságot, azt nem is említve, hogy az értékelés mércéje tekintetében sem támaszkodhat kialakult fogalmi rendre.

A pályázó megtisztelőnek tartja, hogy oszthatja Kiss László opponens álláspontját, miszerint az Alaptörvény módosítása nem vonható ki az alkotmányossági felügyelet hatálya alól, és az Alkotmánybíróságnak lépnie kell, ha a módosítás az alkotmányos rend integritását érintené (3. o.). Ennél még messzebbre vezető kérdés az, hogy elfogadható-e a jogi forma fogalmának olyan külsőségekre való leszűkítése, mint hogy pl. kifogástalan-e az Alaptörvény, vagy egyáltalán egy törvény kihirdetése. E tekintetben valóban előkerül az a kérdés is – ahogy azt az opponens Kiss László felveti (3. o.) –, hogy meddig terjednek a jog, ill. az alkotmány értelmezésének a lehetőségei. Anélkül, hogy itt érdemben foglalkozhatnánk e kérdésekkel, utalunk arra, hogy a jelölt a jogi forma rendezettsége mellett érvelve elsősorban Lon Fullerre támaszkodik (1. kül. az értekezés 78. oldalát), a jogértelmezés feladatát és lehetőségeit illetően pedig Ronald Dworkinra (1. kül. az 56. oldalt).

A pályázó nagyra értékeli Kiss László opponensnek azt az észrevételét, hogy az értekezés az alkotmányos fogalmak és értékek adózási és pénzügyi jogi gyakorlatára vetítve új tudományos eredményeket hozott (4. o.). A jelöltet az is örömmel tölti el, hogy Kiss László egyetértett a jelölt azon tudományos igényű következtetésével, hogy az adóztatási gyakorlat alkotmányossági felülvizsgálatának az ember méltóság elvont szempontjára való leszűkítése az adójogi törvényhozás hatásos alkotmányossági felügyeletének akadálya (4. o.). Maga a pályázó e megállapítás kiemelését azért tartja kutatása középponti jelentőségű kérdésének, mert igyekszik rámutatni arra, hogy bár a fizetőképesség önmagában nézve nem alkotmányosan értékelhető körülmény, a fizetőképességhez nem vagy nem jól igazodó adóztatás már lehet alkotmányos probléma, továbbá hogy az államnak a magánéletbe adóztatás révén megvalósuló beavatkozásának arányossága alkotmányos probléma, az arányossági kritériumot viszont adóztatás esetében a fizetőképesség figyelembe vétele nélkül lényegében lehetetlen felmérni.

A jelölt nagyra becsüli azt, hogy Kiss László opponens egyetért a jelölt egyébként kihívó megállapításával – és ebből adódó levezetésével –, hogy ti. az adóhatóságok számára alkotmányos korlátot jelent a kifejezett törvényi felhatalmazás hiánya (5. o.). Sőt, az opponens azt a megállapítást is egyetértőleg idézi az értekezésből, hogy ahol a törvényhozó hallgat, ott a magánjog elvei irányadóak mindenki számára, ideértve a hatóságokat is (5. o.). A pályázó érzékelteti egyébként az értekezésben azt, hogy a közjogi hiátus magánjoggal való felváltása nem magától értetődő, és egyébként is visszatérőleg felveti azt a kérdést, hogy vajon a magánjog mennyiben szolgálhat az adóviszonyok jogi szabályozásának másodlagos jogforrásává akár anyagi, akár eljárási jogi tekintetben.

A pályázó megfontolandónak tartja Kiss László opponens bírálata 7. oldalán tett kritikai megjegyzését, miszerint az alkotmánybírósági aktivizmusnak az adójog területén akadálya az, hogy a mindenkori kormányok világszerte jelentős mozgástérrel rendelkeznek gazdaság- és pénzügypolitikai kérdésekben, és akkor itt nem is tettünk említést azokról az intézményi korlátokról, amelyek az Alaptörvényből, és az azzal összekapcsolódó központosító politikai és jogi kultúrából adódnak. Valóban el kell ismerni azt, hogy tág a kormányok mérlegelési lehetősége nemcsak adózási, hanem pl. a tulajdonjog vagy a vállalkozási szabadság gazdaságpolitikai tartalmát meghatározó kérdésekben is. A visszaható hatályú jogalkotás kérdésében viszont az opponens és a szerző nincsenek egy véleményen (1. a 7. oldalt), ami azonban az eltérő szakmai háttérből adódhat, ami miatt hangsúlyok cseppfolyós kérdések megítélésében különböző helyekre kerülhetnek. A szerző adójogásként megengedőbbnek tűnik, talán azért is, mert nemzetközi adózási és uniós jogi gyakorlatából adódóan sok – a doktori értekezésben is idézett – nemzetközi, ill. uniós jogi döntés és ítélet

befolyásolhatta megengedőbb véleményének a kialakulását, megfontolandónak véli azonban az opponens Kiss László óvatosságra való felhívását.

IV. Pap András László bírálata

1. Az opponens reflexiói Pap András László opponensi véleményére

Pap András László tudományos bírálata a doktori értekezés fejezeteihez igazodik. Az opponens nemcsak tiszteletben tartotta a megbírált mű szerkezeti arányait, de elismerésre méltó módon alapos munkát is végzett, amikor a doktori értekezés elbírálására vállalkozott, és bírálata a pályaműre vonatkozó számos konkrét utalást tartalmaz, ami nyilvánvalóan növeli bírálatának meggyőző voltát. Ebből adódóan helyenként még egy jó lektor munkáját is elvégezte, utalva a megfogalmazás előforduló ügyetlenségeire és a szerkesztés helyenkénti egyenetlenségeire is (1. a bírálat 2. oldalát). A jelölt nagyra értékeli azt, hogy az opponens különös figyelemre méltatta az értekezés szerzőjének adóztatás és alkotmányos demokrácia összefüggéséről szóló fejezetét (az értekezés 36 — 40. oldalán; 1. ehhez a bírálat 2. oldalát).

Az opponens joggal mutat rá a "fairness" kifejezés magyarításával kapcsolatos bizonytalanságra (a 2. oldalon), számolnunk kell azonban e tekintetben egy sajátos nehézséggel. Adam Smith idézett alapelve (fairness – méltányosság) egészen más gondolkörben, más szakmában és más történeti kontextusban jelenik meg, mint a "fair trial" (tisztességes bánásmód) alkotmányos, ill. emberi jogi elve. A bírálat tárgyát képező műben ugyan a két gondolati szál a sajátos tárgy megválasztása miatt összekapcsolódik, ami azonban nem magától értetődő.

Az adóelméleti szakirodalomban az Adam Smith által bevezetett "fairness"-fogalommal rokon az "equity" kifejezés is (1. még: "horizontal equity" és "vertical equity"), ami adóelméleti összefüggésben szintén méltányosságnak fordítható, jóllehet az alkotmányjogásznak egészen mást mond. Az adójog felül közelítve a kérdéshez az "equity" fogalmához társítható a műben szintén előforduló "natural justice" kifejezés, az értekezés szerzőjének a "fair trial"-elvhez kapcsolható gondolatmenete pedig a "due process" követelményével hozható összefüggésbe. Utalhatunk ezzel kapcsolatban arra, hogy az anyagi igazságosságtól függetlenül felmerülő kérdés a helyes és méltányos eljárás, ami ha nem valósul meg, eleve lehetlenné tesz bármiféle igazságszolgáltatást. Az értekezés szerzője szokásosan egymáshoz nem tartozó tárgyakat és tudományterületeket kapcsol össze egymással, ami innovációként hathat, amivel azonban nyilvánvalóan együtt járnak olyan bizonytalanságok, mint amelyenekre az opponens is rámutat.

A pályázó sajnálatos módon nem tud ellentmondani az opponens azon érvének (1. a 3. oldalt), hogy a közjó meghatározása tekintetében az alkotmányozó és jogalkotó államhatalom széles körben élvez mérlegelési lehetőséget. Az utóbbi évtized magyarországi tapasztalatai valóban arra intenek, hogy az alkotmányos identitás változásával korábban kőbe vésettnek hitt normák is kikerülhetnek a fiskális politikából és szabályozásból. A következmény egyebek mellett az, hogy ma Magyarországon visszaszorul az adóprogresszió vagy elhalványulnak a társadalombiztosításba foglalt állampolgári szolidaritás alkotmányos biztosítékai.

Itt az a probléma merül fel, amely Kiss László opponens értékelése kapcsán is előkerült a kutatás tárgyának egy vélt jogállami környezetben való elhelyezésével (1. Kiss László bírálatának 2. oldalát) vagy az Alaptörvény felülvizsgálhatóságával (1. Kiss László bírálatának 3. oldalát) összefüggésben, hogy ti. az elmúlt évtizedben a magyarországi

alkotmányos karakterben bekövetkezett radikális változások folytán ragaszkodhatunk-e ha nem is időtlen, de időtálló alkotmányos értékekhez, amelyek a jogi civilizáció jegyében a mindenkori államhatalmon számon kérhetők. Ezzel szemben ugyanis oly módon is érvelhetünk, hogy bármely mérce csupán aktuális értékválasztástól függ, és hogy amit a politikai többség belevés a hatályos alkotmányba, azt minden további nélkül alkotmányosnak kell tekintenünk. Az átalányadózás vagy alternatív minimumadó alkalmazása pl. nyilvánvalóan gyengíti a jogbiztonságot és a jogegyenlőséget, meg lehet azonban az ilyen értékválasztást is támogatni igazságossági érveléssel vagy a könnyű végrehajthatóság követelményével is (legyen az adóbevallás sörlátét méretű – hallhattuk annak idején a második Orbán-kormány fejtől, amikor kivezték a progressziót a jövedelemadózásból).

Pap András László opponens Horváth M. Tamás opponenssel szemben úgy tartja, hogy az értekezésbe szerves módon beépül az instrumentális racionalitás és a kapitalizmus legitimációs válsága közötti összefüggés, amit Pap András László módszertani és dogmatikai szempontból is helyesel (1. bírálatának a 3. oldalát). Ugyanakkor az értekezés hiányosságaként rója fel azt (4. o.), hogy az alkotmányos identitás-váltást a szerző nem támasztja alá elégséges mértékben szakirodalmi és a nemzetközi joggyakorlatból vett példákkal (1. EJEB, Velencei Bizottság stb.). Az értekezés megbírált szerzője mentségeként csak azt tudja felhozni, hogy ez a szakirodalom és joggyakorlat 2015 szeptember 1-ig – a mű kézírata lezárásának időpontjáig – még nem állt olyan bőségesen rendelkezésre, mint ma (egyebek mellett az opponens munkásságának is köszönhetően).

A jelölt nyugtázza a bírálónak az adójogi dinamikáról szóló fejezet tekintetében megismételt azon bírálatát, hogy a szakirodalmi megalapozás az alkotmányos értékek kifejtése során lehetett volna szélesebb körű, ismét jelezve azonban azt, hogy a bíráló által emlegetett szinte könyvtárnyi irodalom (4. o.) a mű elkészítése folyamán nagyrészt még nem állt rendelkezésre. Egyetért a pályázó ugyanakkor az opponensnek a bírálatában ugyanitt megjelenő megállapításával, hogy a pályamű elsősorban a jogelméleti elemzésben erős, amiből burkoltan, de félreérthetetlenül következik az, hogy egyéb tekintetben viszont az irodalmi megalapozás fontos helyeken nem erős. Pap András László e megfigyelése egybevág egyébként Horváth M. Tamás bíráló megállapításával, aki az ún. középszintű elméletet hiányolja (1. az utóbbi bírálat 6. oldalát).

A jelölt egyetért Pap András László azon bíráló megjegyzésével is, hogy a fiskális populizmus kérdését nem lehet egyszerűen elintézni (4. o.). A pályázó ugyan rámutat a populista politikának a jogon kívüli értékekre való összefonódására, de a populizmus bírálata jogivá – vagyis alternatív jogelvekkel feltölthetővé – is tehető, amint ezt az opponens munkássága fényesen mutatja is. A pályázó hátrányban van e tekintetben az opponenssel szemben, ugyanis bár pályaművében alkotmányos és jogelméleti értékek felől közelít az adóztatáshoz, mégiscsak megmarad ilyen értelemben földhözragadt adójogásznak.

Az opponens elevenbe vágó kérdést feszeget, amikor a vagyonosodási eljárásokról szóló elemzésre reflektálva felveti azt, hogy az adóztatás révén megvalósuló beavatkozás arányossági követelménye vagy a tisztességes eljáráshoz fűződő jog-e a hangsúlyosabb akkor, amikor az adózó védelméről van szó (5. o.). Nyilvánvalóan mindkét elvre való hivatkozás fontos. Mégis csupán a konkrét helyzet konkrét elemzése kapcsán lehet eldönteni, hogy az előbbi – a szubsztantív (anyagi) – vagy az utóbbi – a procedurális (alaki) jogelv jut-e adott esetben nagyobb jelentőséghez.

Az adójogászhoz természetesen közelebb áll az előbbi, az alkotmányjogász számára viszont kézenfekvő az utóbbi hangsúlyozása. Az alkotmányjogászt látszik erősíteni az EJEB gyakorlata is, amely ugyanis legalább részben a tisztességes eljáráshoz való jog alaki elvéből fejlesztette ki az adóügyekben való ítélkezés lehetőségét, az anyagi adójogi kérdésekben való állásfoglalástól pedig mindig is tartózkodott. Ugyanígy jár el szokásosan a magyar Alkotmánybíróság is, amint erre joggal utal Kiss László opponens is azzal kapcsolatban, hogy az Alkotmánybíróság gazdaságpolitikailag semleges (7. o.).

A pályázó elismeri, hogy méhmagzatos példája kissé szerencsétlenre sikeredett, amint azt Pap László András észrevételezi (5. o.), ami mégsem érinti azt az érdemi mondanivalót – amit az opponens sem kifogásol –, hogy a fikciós jogalkotás a beavatkozó állam politikájában a klasszikus, Savigny által rögzített hagyományokhoz képest válságba jutott. Az opponens egy másik kiemelése – és az abba foglalt kritika előtt az opponens szintén térdet hajt –: a polgári társadalomban kiteljesedő szubszidiaritásnak a pályaműben hangsúlyos magyarázata csak akkor korrekt, ha az állami beavatkozás-mentességet ideál-tipikusnak tekintjük (l. a bírálat 5. oldalát). Az opponensnek a pályázó által itt nem említett korrekciói is helytállóak a pályázó megítélése szerint, aki ha nem reagál külön minden apróságra, az úgy értendő, hogy a hallgatás beleegyezést jelent.

A pályázó örömmel ért viszont egyet az opponens azon megállapításával, hogy az alkotmánybírói hatáskör szűkítése kiüresíti az alkotmányos felügyeletet, sőt, roncsolja az emberi méltóság alkotmányos védelmét is (5 – 6. o.). Pap András László felfogása e tekintetben egybevág az alkotmánybíró Kiss László véleményével (l. utóbbi bírálatának 4. oldalát). A pályázó emellett készséggel elismeri – mert maga is úgy gondolja –, hogy az uniós joggal való összeegyeztethetlenség nem feltétlenül alkotmányossági probléma (6. o.), ha pedig az opponens ilyen következtetést vonhatott le, akkor jogos a kifogás.

2. A pályázó válasza a Pap András László opponens által feltett kérdésekre

Előljáróban megjegyzendő, hogy a bíráló további kutatás lehetőségeit feszegeti, amire a jelölt részben már akaratlanul válaszolt, ha figyelembe vesszük a tárgyra vonatkozó, a tézisek elkészítése óta eltelt időben megjelent tudományos dolgozatokat. Ezek közül a feltett kérdések megválaszolása szempontjából különös jelentősége lehet a következőknek:

- "Environmental tax harmonization and competition-centred legal practice of EU CJ", *EC Tax Review*, Vol. 26, No. 6/2017, pp. 303 – 316;
- „Globális ökológiai válság, globális adójavaslatok és globális szegénység“, *Jogtudományi Közlöny*, Vol. LXXII, No. 11/2017, pp. 483-492;
- „Unikális adóztatási tárgy megjelenése a magyar jogban“, *Jogtudományi Közlöny*, Vol. 73, No. 12/2018, pp. 517 – 525;
- "Immigration surtax as an emerging fiscal Hungaricum", *Intertax*, Vol. 47, No. 3/2019, pp. 282 – 290;
- Daniel Deak, "Justice deficit in the EU law"; in: Redaktor naukowy Jan Gluchowski, *Współczesne problemy prawa podatkowego, Teoria i praktyka; Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezinskiemu*; Tom I; Wolter Kluwer, Warszawa, 2019; pp. 86 – 94;
- Dániel Deák, „Integrációs törekvések és különutak a nemzetközi adójogban; in: Zsolt Halász (ed.), *Magistra et faultrix; Halustyik Anna emlékére*; Pázmány Press, Budapest, 2019, pp. 93 – 113.

Az opponens által feltett kérdésekre általánosságban reflektálva megemlítendő még a pályázó elbírálásra váró következő dolgozata is: „A pozitív jog válsága és a pozitivisták jogfelfogás korlátai“ (kézirat, 2020, 24 p.). E tanulmányban a pályázó az alkotmányosodás problémájával foglalkozik, kifejtve azt, hogy egy alkotmányi jogi réteg megjelenése az egyes szakjogágakban – és így egyebek mellett az adójogban is – szétfeszíti a jogági tagozódás hagyományos kereteit. Ennek során óhatatlanul előtérbe kerül a puha jog (soft law), továbbá olyan jogon kívüli fejlemények, amelyek a pozitív jog megszokott szigorú, kelsenianus felfogásába nem illeszthetők be.

Az itt jelzett körülmények számba vétele nyomatékosítja az igényt: a jövőben nem zárkozhatunk el attól, hogy állást foglaljunk az alkotmányos adójog doktrínájának kidolgozhatósága kérdésében. Ennek indokaként felhozható két olyan jelenség is, amelyek már a doktori értekezésben is megjelennek, amelyekből levonható következtetések azonban további kifejtést igényelnek. Az egyik az adóelkerülés problémája, amely a pályázó kifejtése szerint analitikus eszközökkel ma már nem kezelhető, mivel a jog intakt rendszerét a természetes jogi és nem-jogi normák és konvenciók felforgató értékei fenyegetik (l. erre az adójogi devianciáról szóló fejezetet a pályamű 175 – 176. oldalain). A másik jelenség az adóhatósági viszony jogiasodása, amelynek nyomán követéséből már a pályaműre támaszkodva arra lehet következtetni, hogy ez másként nem történhet meg, mint az adójog globalizálódása, a hagyományos nemzetközi jogot részben felváltó, részben kiegészítő „ius cosmopolitanum“, valamint a puha jog előtérbe kerülése, és e fejleményeknek az adójogba való beépülése révén (l. erre a doktori értekezés adójogi globalizmusról szóló fejezetét, amely a pályaműnek ugyan nem képezi részét, de a kötetben szerepel: 498 – 523. o.).

1. kérdés: Az adójogi elvek és gyakorlat, valamint a kapcsolódó alapjogok alakulása az értekezés elkészítése óta eltelt öt évben

A BEPS-projekt 2013-as elfogadása óta a nemzetközi jogegységesítő törekvések felgyorsultak. A vezető államok erőteljes intézkedéseket tesznek az adóparadicsomok visszaszorítása érdekében és az érdeklődés homlokterébe került a határon átnyúló agresszív adótervezéssel szembeni védekezés. E törekvés gyümölcse a kettős adóztatási egyezmények multilateralizálása az ún. MLI (2017-ben aláírt multilaterális egyezmény révén létrehozott „Multilateral Instrument“) megalkotása révén, ami nagy siker. Az MLI egyúttal hasznosítja a BEPS-akciótervek legfontosabb eredményeit is.

A kaszinókapitalizmus megfékezésére irányuló törekvések között erőteljesen jelent meg a Tobin-adó felújításának gondolata. Egyre nagyobb jelentőséghez jutott az a gondolat, hogy nem elégséges elszigetelt intézkedéseket tenni az óriási vagyoni különbségek enyhítésére, hanem az egész rendszerrel szemben kell alternatívát megfogalmazni. Így merül fel egy világszerte elterjedt gondolat (Thomas Pogge).

Eljárási jogi tekintetben áttörés a FATCA bevezetése, és különösen az, hogy ennek végrehajtása során, az egymással párhuzamos IGA-dokumentumok („Intergovernmental Agreement“) révén az adóelkerülés megakadályozására szolgáló egyoldalú amerikai intézmény multilateralizálódott. Az, hogy adott államban, a forrásországban tevékeny pénzügyi közvetítő információt továbbíthat a befektető illetősége szerinti állam hatóságainak, paradigmaváltás. Az automatikus információcsere kiterjesztése és a közös jelentéstételi előírások (CRS – „Common Reporting Standards“) bevezetése áttörést jelent az adóelvitkolással szembeni küzdelemben.

A nemzetközi adóügyi koordináció fokozódása és sikerei mellett nem elhanyagolható az sem, hogy egyidejűleg új lendületet vett a különutas politika is, és a szabályozóverseny sajnálatos módon folytatódik. A 2008 őszi globális pénzügyi válság következményeként fokozódott a tőke- és munkajövedelmek közötti szakadék. A pénzügyi hiperaktivitás pusztító hatást gyakorolt az alsó középosztályok széles rétegeire, amelyek tagjai egzisztenciájukban megrendültek. E polgárok egyre jobban ki vannak téve az álhírek tömegének, és így elveszítik tájékozódó képességüket.

Vannak kormányok, amelyek nem bíznak a harmonizációs törekvésekben, és ezért egyoldalú intézkedéseket hoznak. Mivel azonban az egyedi megállapodások nem átláthatóak, demoralizálják a társadalmat és erodálják a jogrendet. E különutaság termékeként fogható fel a Brexit és a trumpizmus is. Az utóbbit lehetővé tevő legfőbb ok az állampolgári szolidaritás elernyedése, ami pedig aláássa az adófizetői hajlandóságot.

Az igazi kihívás az olyan intézmények alkalmazása, mint a brit DPT (Diverted Profit Tax) és az amerikai "excise tax" (előbbi úgy vált ismertté, mint egy „Google-adó”). Ezek kétségtelenül a határon átnyúló agresszív adótervezés visszaszorítására irányulnak, éppen a BEPS-projektre való hivatkozással. Ironikus ugyanakkor a BEPS-re való hivatkozás, amely mögött rejlő megközelítés nagy újdonsága az integratív, holisztikus, vagyis nemzeti adórendszereken átívelő megkülönböztetés. Ezzel élesen szembe helyezkedik minden egyoldalú lépés, és végeredményben nem segíti az adóelkerüléssel szembeni védekezést.

A DPT és az "excise tax" esetében rendhagyó intézmények alkalmazásáról van szó, de ide sorolhatók a magyar ágazati különadók is. Bevezetésük célja nem csupán adóbevétel elérése, hanem legalább ennyire fontos a károsnak minősített magatartásról való visszatartás. Nem véletlen, hogy a DPT elkerülhető, ha az adózó bejelentését követően megegyezés születik az adóhatósággal. Hasonlóképpen az "excise tax" is elkerülhető, ha a külföldi kapcsolt vállalkozás bejelentkezik adóalanynak Amerikában, és ott az ECI (Effectively Connected Income) alapján adózik.

Az állam számára a legfontosabb az agresszív adótervezést megvalósító magtartás visszaszorítása, akár egyoldalúan is (mint látható a Google-adó esetében). E tekintetben egy parafiskális eszköz alkalmazásáról, sajátos Pigou-adóról van szó. Ennek nemzetköziesítése különösen nehéz, hiszen nem lehetséges támaszkodni a nemzetközi adójog világában már megszokott értelmezésre és kommentárookra. A jövőben ugyanakkor feltehetően mind kevésbé lehetséges tartózkodni rendhagyó intézmények és jogi kategóriák bevetésétől.

A magyar gazdaság- és adópolitika lényegében nem változott az elmúlt öt évben. Továbbra is fő cél a költségvetési makroegyensúly fenntartása. A gazdasági növekedés különféle okokból évről évre folyamatos, azonban rendre visszatérő elemzői értékelés az, hogy a növekedés nem látszik fenntarthatónak.

A nemzetközileg versenyképes vállalkozások és a magyar gazdaság fennmaradó része közötti szakadékot nem sikerült csökkenteni. A gazdaság monokultúrás jellege fokozódott. Tartós gond az alacsony termelékenység, a szabályozórendszer ingatagsága, és főként a piaci hozzáférés jelentős hiánya. Megállíthatatlan folyamatnak tetszik a humán ágazatok (közoktatás, egészségügyi szociálpolitika) leértékelődése.

A jövedelemadózási politikára továbbra is az adóprogresszió, az államháztartás redistribúciós funkciója és a fizetőképesség elvének a figyelmen kívül hagyása a jellemző.

Továbbra is kiemelkedő a közvetett adók szerepe, az ágazati különadók viszonylagos súlya azonban csökkent. A fiskális politika a nemzetközi sürgetés ellenére is adós egy országos vagyónadó és a progresszív vagyónátruházási illetékek bevezetésével. Nem sikerült felszámolni azt a strukturális ellentmondást, hogy míg az egyenes adók amúgy is alacsony mértéke tovább csökkent – ami egy ultraliberális gazdaságpolitika jele –, a gazdasági cselekvés szabadságfoka a kiszámíthatatlan szabályozás és az elhanyagolt humán infrastruktúra miatt nem növekedhetett.

A magyar adópolitikát ért olyan súlyos bírálatok, mint konfiskáló hatású adónem megbélyegzése nemzetközi fórumokon (l. a pályaműben tárgyalt 66529/11. *N.K.M.* esetet), az utóbbi években meg fordult elő. Az adóztatásra irányuló uniós harmonizációs rendelkezések és a vonatkozó uniós bírósági gyakorlat végrehajtása terén Magyarországnak jelenleg nincsenek számottevő problémái. Ugyanakkor az igen alacsony mértékű magyar jövedelem- és társasági adózási mértékek felvetik a káros adóverseny gyanúját, vagyis hogy Magyarország a tőkevonás érdekében meg nem engedett közvetlen adózási eszközöket alkalmazna, tiltott állami támogatást valósítva meg ezzel.

Magyarországnak az EU Bíróság gyakorlata tükrében nem látszik esélye lenni arra vonatkozóan, hogy eredményesen kifogásolja a tőkeküldő tagállamokban bevezetett olyan rendelkezéseket, amelyek az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó adóelkerülési szabályokra irányulnak. Ugyanakkor a másik tagállamra kiterjesztett üzleti aktivitás adóztatási eszközökkel történő elbátortalanításában rejlő hátrányos megkülönböztetés feltételezése nem vethető el teljesen. Hasonlóképpen nincsen jelentősége a harmonizált uniós joggal össze nem egyeztethető forrásadóztatás alkalmazásának, mivel egyrészt Magyarország a másik tagállamban letelepedett vállalkozásokra (bizonyos kivételektől eltekintve) egyáltalán nem vet ki forrásadót, másrészt Magyarország nem alkalmaz osztott mértékű társasági adót sem, ami kiválthatná azt a problémát, hogy a felosztott nyereséghez kapcsolódó extra adó sértene a harmonizált uniós jogot.

Az alapvető uniós szabadságok hátrányos megkülönböztetéshez vezető korlátozása, vagy a hazai vállalkozások előnyben részesítése tiltott állami támogatás révén nem a közvetlen, hanem a közvetett adók tekintetében merül fel Magyarországgal kapcsolatban. Megemlíthető, hogy az ágazati különadók jellemző módon a kiemelkedő árbevételt elérő, de nem Magyarországon letelepedett személyek tulajdonában lévő vállalkozásokat sújtják, miközben az egyenként jóval kisebb forgalmat lebonyolító hazai versenytárs vállalkozások nem, vagy kevéssé érintettek. Ebből következően az uniós hatóságok alapvetően nem is adó-, hanem versenyjogi problémát tártak fel ezekben az esetekben.

Mivel a magyar kormány újból és újból kinyilvánítja, hogy az ország nem érdekelt az adóharmonizációban, Magyarország nem támogatja a határon átnyúló konszolidált társasági nyereségadóztatás harmonizációját. Bár az EU Bírósága elmarasztalta Magyarországot a pályaműben tárgyalt a C-385/12. *Hervis*-ügyben, az Európai Bizottság pedig felfüggesztette egyebek mellett a magyar reklámadó alkalmazását, a legutóbbi fejlemények fordulatot jelenthetnek a hatósági gyakorlatban az árbevételt terhelő, meredeken emelkedő adómértékek alkalmazása tekintetében. A Bizottság ugyan kifejtette meggyőződését, hogy az adóprogresszió alkalmazása nem igazolható olyan adók esetében, amelyek nem igazodnak az adózó fizetőképességéhez, az EU Bírósága azonban nem látszik visszaigazolni a bizottsági álláspontot. Eszerint a progresszív adómértékekből eredő megkülönböztető adóztatás jó esetben nem minősül a letelepedési szabadság közvetett korlátozásának.

Miközben a magyar adó- és a kapcsolódó jogpolitika nem sokat változott az elmúlt öt év során, kiemelésre érdemes a 2018. augusztus 25-i hatállyal bevezetett bevándorlási különadó, amely a magyar, sőt, nemzetközi adójogi törvényhozás unikális esete, és egyszerre vált ki adó- és alkotmányjogi problémákat. A bevándorlási különadót már az problematikussá teszi, hogy a „Stop Soros!” törvényalkotási csomag kontextusában jelenik meg, aminek a nemzetközi és az uniós joggal való összeegyeztethetősége több mint kétséges. Bár egy állam szuverén módon alakíthatja adószabályait, példátlan az, hogy humanitárius tevékenységet adóval sújtson.

Alapvető probléma az, hogy az adóztatási tárgy meghatározása annyira tág – adóköteles a bevándorlás közvetlen vagy közvetett segítése –, hogy e körülmény óhatatlanul jogbizonytalansághoz vezet. Az államnak a támogatásból származó árbevétel adóztatása révén megvalósuló beavatkozása aránytalannak tűnik. Adóztatás miatt a polgárok a magánéletükbe való olyan beavatkozást szenvednek el, ami közvetlenül érinti az olyan alapvető szabadságjogot, mint a lelkiismereti szabadság, aminek a gyakorlása viszont nemzetközi jogi egyezmények által védett, és amit egyébként betű szerint a hatályos magyar alkotmány alapján is el tiszteletben kell tartani. További problémát jelent az, hogy az alapvető jogok ebből fakadó korlátozása aligha igazolható akkor, ha az adókötelezés egyáltalán nem hozható összefüggésbe az adódó jövedelmi és vagyoni viszonyaival, közelebbről a fizetőképesség elvével.

A fizetőképesség elve korrekatív adók esetében nem kérhető szigorúan számon. Alkalmazásuk mégsem problémamentes, mert ez esetben a vita tárgya nem az, hogy mekkora legyen az adóztatás révén nyerhető közbevétel, hanem az, hogy miként viszonyuljanak a polgárok az állam által visszaszorítandónak minősített magatartáshoz. Vannak nyilvánvaló esetek, mint pl. a környezeti terhelés vagy a pénzügyi hiperaktivitás, amikor egyértelműnek látszik a társadalomra nehezedő teher (pejoratív) megítélése.

A bevándorlási tevékenység segítése tekintetében a polgárok kétségtelenül megosztottak, ami az adóztatás legitimitását eleve kétségessé teszi. A bevándorlási különadó különleges példát szolgáltat olyan esetre nézve, amikor az adójog átpolitizálódik, ami azonban megnehezíti az adóigény érvényesítését és nyomást helyez az adóztató államapparátusra is. Végző soron tehát az adófizető polgárok és az adóigazgatási személyzet egyaránt a politikai beavatkozás áldozatává válik.

Nem tudni arról, mennyi pénz folyt be a bevándorlási különadóból az állami költségvetésbe. Nem kizárt azonban, hogy egyetlen fillér sem. Nagyon úgy tűnik, az adó bevezetése inkább csak a magyar kormány civilelles és gyűlöletpolitikájának a demonstratív terméke, és sokkal inkább a polgárok elrettentését szolgálta, semmint azt, hogy valóságos közteherként működjön.

2. kérdés: Az alkotmányos adójog doktrínája

A jelen írásműnek az opponensi véleményekre adandó válaszhoz kapcsolódó bevezető részében a pályázó már utalt arra, hogy magában a pályaműben elhárította az alkotmányos adójogi doktrína kérdésének a vizsgálatát. A pályázó a közelmúltban közelebbről tanulmányozta azt a kérdést, hogy elismerhető-e a szakjogágak alkotmányosodásának a jelensége, és ha igen, akkor abból milyen jogelméleti következtetések vonhatók le. Erre irányuló, fent említett dolgozatában úgy foglal állást, hogy a jelenség ugyan nem tagadható, mégis elháríthatatlannak tetsző akadályokba ütközik

alkotmányos szakjogi doktrínák elismerése, és így egyebek mellett egy alkotmányos adójogi doktrína elfogadása.

A jog máig leginkább szembeszökő jelensége az, hogy legmagasabb rendezettségi formájában államilag alkotott tételes jogban, sőt, jogrendszerben jelenik meg. A második világháborút követően azonban világszerte hatást fejt ki a joggyakorlat és a jogi kultúra erős amerikanizálódása, a gazdasági kapcsolatok gyorsuló ütemben nemzetköziesednek, majd bekövetkezik az, amit globalizációnak hívunk. E változásokat csak felerősíti a digitális gazdaság térhódítása.

A fenti fejlemények következtében megbomlik a jogi szabályozás hagyományos egyensúlya, az európai kontinensen is felkavarodik a nagyrészt XIX. századi minták alapján szerveződő jogélet. Részben bírói aktivizmus jut egyre inkább érvényre összefüggésben az ún. alkotmányosodással, vagyis az alkotmányos felülvizsgálat jogra való rátelepedésével, részben pedig jogiasodnak gazdasági és más nem-jogi kapcsolatok (amelyek pl. a liberalizált nemzetközi kereskedelem vagy az emberi jogok határon átnyúló érvényesítése során keletkeznek). Ezáltal a mélyben fekvő társadalmi konfliktusok ha nem is megoldhatóvá, de kezelhetővé válnak. A problémák érdemi megoldása helyett a jog a technicizálódás irányába mozdul el.

Ezek után már a jogi pozitívizmus sem tartható fenn anélkül, hogy ne lenne elméleti reflexió a fent vázolt fejlődésre. Az a jogfelfogás, amelynek képviselője a jogot államilag adminisztrált rendszerben értelmezi, és a középpontba helyezi az állami kényszert, mint a jogérvényesítés zálogát, válságba jut. Ugyanakkor viszont megnő a jelentősége a mindig is létezett természetes jogi megközelítésnek, amire nem jellemző a jogi és jogon kívüli tényezők merev szétválasztása.

A természetes jognak köszönhetően könnyen beépíthetők a jogba azok a fejlemények is, amelyek a pozitív jogi felfogás elé korlátot állítanak. E természetes jogi felfogás nem azt jelenti, hogy a jog feltétlenül magasabb rendű, netán transzcendens értékekből lenne levezethető – amint az a középkor hosszú évszázadaiban történt –, csak annyit, hogy jog és nem-jog (szokások, konvenciók, erkölcs stb.) között nincs merev választóvonal. Arra a jelen írásban természetesen nincs hely, hogy számba vegyük a tételes jogi szabályozás működési zavarait, és hogy megvizsgáljuk, ez milyen hatással van a pozitivisták jogfelfogására.

Aki a tételes jog válságának szembeszökő jelei ellenére továbbra is fenn kívánja tartani pozitív jogi szemléletét, kénytelen a pozitív jog elméletén változtatni. Ilyen korrekciós kísérlet a jogrendszer megkettőződésének, vagy akár megsokszorozódásának az elmélete. Az adott jogrendszerhez képest valamiféle szuper-jogrendszert vélhetünk felfedezni, pl. annak köszönhetően, hogy az egyes szakjogágak úgymond alkotmányosodnak, vagyis alkotmányos elvek felől megközelítve felülírhatóvá válnak szakjogi döntések. Ha viszont feladjuk a pozitív jogi felfogást, engedve a jogon kívüli körülményekből származó kényszerítő körülmények nyomásának, akkor a természetes jog felé mozdulunk el, érzékelve azt, hogy a jogi szabályozásra változatos módon egyre inkább rárakódnak jogon kívüli elvárások.

Egy második (vagy többedik) jogrendszer létrejöttének víziója mellett a tételes jog strukturális válságára adható másik reakció az, hogy a képviseleti demokrácia rendszerében nem legitimált új szereplőt vélünk felismerni hatalmi tényezőként, ti. a többszöröződést generáló szakértői köröket, amelyek csorbíthatják a parlamenti többség választásokon elnyert

hatalmát. Idevágó jelenség különösen a bírói hatalom túltengése, amit jurisztokrácia névvel is szoktak illetni. A szaktudás erősebb hatalomnak bizonyul a választott politikai hatalomnál, vagyis szaktudás és politika konfliktusában alkalmanként előbbi bizonyul életképesebbnek.

A jogi normativizmus szigorúságát oldja az, ha a jogra nem csupán a szabály, hanem a társadalmi környezet és a kultúra felől tekintünk. A merev normaközpontúság alternatívája egy olyan jog szemlélete, amely alkotmányjogiasított, globalizált, és plurális értékrendbe illeszkedő. Ekkor pedig a klasszikus jogpozitivizmus ún. jogi társadalompozitivizmusban olvadhat fel, bár egy ilyen folyamat nyilvánvalóan kikezdi a jogbiztonságot, sőt, a jog érvényességével szemben is komoly kihívásokat támaszt.

A jogiasodás következtében a nemzetállamtól független szereplők kapnak jogalakítási lehetőséget a puha jog formájában. E fejlemények valóban a tételes jog ellenében hatnak, de azáltal, hogy szembeállíthatók a nemzetállammal, a jognak a politikával szembeni önmozgását erősítik meg. A jog hatalmának növekedése együtt jár a politika hatalmának korlátozásával, bár e folyamat nem mondható demokratikusnak. Az Európai Unióban végbemenő jogi perfekcionizmus kapcsán pl. gyakran fogalmazódik meg az a bíráló, hogy az uniós jog demokrácia- és igazságosság-deficitben szenved.

A pozitív jog válsága az alkotmányos demokrácia válságának a terméke, amivel azonban – tetszik, nem tesz – együtt kell élnünk. Amikor a nemzetállami parlament választott politikai többsége elszántan fellép e jogiasodási és globalizációs tendenciákkal szemben, annak az eredménye rendszeresen e többség zsarnoksága, a bírói függetlenség megrendítése, és ezzel az állampolgárok alapjogainak aláásása. A jurisztokrácia és jogiasodódás joggal bírálható az alkotmányos demokrácia értékei felől nézve, de ha a parlamenti többséget birtokló politika le akarja vetni magáról az alkotmányos demokrácia korlátait, és az ilyen többség által vezérelt nemzetállam vissza akarja szorítani a globális folyamatokat, akkor e törekvésnek nem a demokráciát építő, hanem azt romboló hatásával kell számolnunk.

Jog keletkezése nemcsak tételes jogalkotással lehetséges. Ennél még fontosabb lehet az, hogy a korábban már feldolgozott, tudatosított tények és jogi minősítések kiterjedhetnek új helyzetekre, ami a jogfejlődésnek folytonosságot biztosít. Észlelve azt, hogy a jogi hagyomány magába épít jogon kívüli értékeket – pl. szokások vagy erkölcsi megfontolások joggá válnak –, a szigorú jogi pozitívizmust egy jóval nyitottabb természetes jogi felfogás válthatja fel.

Az autoriter állam szembemegy a jogi kultúrával, bár az előretörés korlátját képezi az, hogy egymást követő nemzedékek közösen jogi hagyományt hoznak létre. A jog ebből adódó folytonossága és egysége ugyan távol áll a demokratikus legitimitációtól, szerepe mégis nélkülözhetetlen az emberi méltóság és az állampolgári alapjogok védelmében. Az autoriter állam a tételes jogot emeli piedesztálra még akkor is, ha azt a hatósági gyakorlatban megkerülik, a természetes jog viszont nem zárja ki az értékpluralizmus lehetőségét.

Az alkotmányosodás és jogiasodás feltárása és elismerése anarchiába dönti a hagyományos jogrendet, persze csak pozitívista nézőpontból. Mivel a természetes jog felfogásában nem kezdi ki a jogrendszert az, hogy megjelennek különféle jogon kívüli elemek, ezeknek a joggal való együttélése vagy a jogba való beépülése nem okoz semmiféle megrázkódtatást a jogelméletben. Így nincs is arra szükség, hogy a válságjelek

szaporodásával kvázi-jog megjelenését feltételezzük vagy a voltaképpeni jog utáztatának megjelenésére következtessünk.

Ebből következően nem látható az alkotmányos adójog kidolgozásának a lehetősége sem. Nem arról van szó, hogy ne lehetne megfigyelni alkotmányi jogi réteg rátelepedését az adójogra mint szakjogágra. Ebből a fejleményből azonban nem következik egy önálló alkotmányos adójogi doktrína bevezetésének a szükségessége. Az alkotmányos felügyelet hazai és globális térben is kezelhető anélkül, hogy alkotmányos adójogot kellene elkülönítenünk, egy rugalmasabb természetes jogi megközelítésben ugyanis feloldhatók a heterogén jogfejlődés jelenségei.

3. kérdés: Alkotmányos identitásba foglalt intézményes megkülönböztetés és a magyar adópolitika alkotmányossága

A hatályos magyar alkotmányos rend vizsgálata során olyan jellemzőket azoníthatunk, amelyek megalapozni látszanak az adópolitikába foglalt erőteljes intézményes megkülönböztetést. Ilyenek különösen: a fizetőképességi elv, közelebbről az adóprogresszió és a disztributív igazságosság feladása a jövedelemadózásban, az emberi méltóság tiszteletének az értékteremtő munka megteremtéséhez való hozzárendelése, az állam társadalombiztosítási felelősségének elhárítása, a hajléktalanok megbélyegzése stb. Egyrészt az a kérdés vetődik fel, hogy egy állam meddig mehet el az alkotmányos karakter meghatározása során abban, hogy a közjó fogalmát a XXI. század elején szélsőségesen neoliberális alapokra helyezi, jelentősen leépítve a jól állam intézményeit. Másrészt az is kérdés ennek tükrében, hogy egy szuverenitását hangsúlyozó állam gazdaság- és adópolitikájában milyen széles mozgástérrel rendelkezik.

A doktori értekezésben kifejtjük: kikezdi az adóztatás egyenlőségének elvét, pontosabban a vertikális méltányosságot az, ha a fiskális politikában túlságosan háttérbe szorul a disztributív igazságosság érvényesítése. Ún. arányos adózást bevezetve – mint amikor gazdag és szegény egyaránt egységes 15%-os mérték szerint köteles jövedelemadót fizetni – az állam nincs tekintettel arra, hogy a kisebb teherviselő képességgel rendelkező adózóknak nagyobb terhet jelent akár az arányos adók megfizetése is, mint az inkább fizetőképes, vagyis a gazdagabb polgártársaiknak. Nem láthatók azonban nemzetközi vagy unós jogi eszközök arra, hogy hatásosan kifogásolhatók legyenek egy szuverén állam döntései.

A Pap András László opponensi véleményére adott válaszuk során már kitértünk arra, hogy Kiss László és Pap András László opponenseket egyaránt foglalkoztatja az alkotmányos identitás meghatározhatóságának kérdése. Másként ez a kérdés úgy is feltehető, hogy vannak-e egy szuverén államban az alkotmányozásnak határai. Mivel az értekezésben hivatkozunk arra az elterjedt szakirodalmi véleményre, hogy a szuverenitás nemcsak cselekvési lehetőséget jelent egy állam számára, hanem felelősséget is, nem meglepő talán, ha a pályázó egyetért a két idézett opponenssel abban, hogy az alkotmányozásnak civilizált viszonyok között igenis vannak határai, amelyek átlépése az alkotmányos és jogi rend integritásának veszélyeztetését vonja maga után.

Alkotmányjogi szempontból ugyan a demokratikus és jogállami működés hagyománya egyértelműen azt diktálja, hogy egy egyébként szuverén állam alkotmányozó hatalmát ne tekintsük korlátatlannak, gazdaságpolitikai tekintetben azonban nem így látjuk a helyzetet. Ezt erősíti meg Kiss László is, aki fentebb az alkotmányossági felügyelet

korlátjaként jelöli meg azt a tézist, hogy az Alkotmánybíróságnak gazdaság-politikailag semlegesnek kell lennie. Még ha nem tekinthetünk is egy ilyen felhatalmazást kőbe vésett szabálynak, a gyakorlatban nehéz lenne kétségbe vonni a legitim kormány idevágó felhatalmazását, és az EU Bírósága is kritikus esetekben egyértelműen emellett foglal állást, hogy amikor egy tagállam a tulajdon- és vállalkozási jogot saját jogalkotásában kontextusba helyezi, akkor az uniós joggal és a nemzetközileg széles elfogadott alkotmányos normákkal nem összeegyeztethetetlen ezeknek az egyébként alapvető szabadságoknak a korlátozása a közérdekre való hivatkozással, a közérdek fogalmát pedig a mindenkori kormányok igen nagy szabadsággal alakíthatják (l. pl.: 265/87. *Schröder*, T-119/95. *Hauer*).

4. kérdés: Fiskális kedvezmények alkalmazása, egyenes és fordított diszkriminációtilalom az adózásban

Adókedvezmények alkalmazására elsősorban a jövedelemadózás területén kerülhet sor. Közvetett adózás (pl. hozzáadott érték adózás) esetében kedvezmények alkalmazása nem lehetséges, vagy ha mégis előfordul, az súlyosan veszélyezteti az adónem működőképességét. Amikor az adózónak szubvencióra vonatkozóan nettó követelése merül fel az állammal szemben, azt adójogi szempontból negatív adónak, alkotmányjogi szempontból pozitív diszkriminációnak hívják. Fiskális kedvezmények alkalmazása egy államban transzferek útján vagy az adópolitika közvetítésével széles körben elterjedt, bár a nyolcvanas és kilencvenes években erősödő neoliberális hatásra általános gyakorlattá vált az adóalap kiszélesítése révén a kedvezmények leépítése és az adómértékek csökkentése.

A hatvanas és hetvenes években a disztributív igazságosságra irányuló fokozott figyelem következtében a könnyű végrehajthatóság adópolitikai elve egyre kevésbé vált érvényesíthetővé. Az a kritika is megfogalmazódott, hogy számolni kell az adókedvezmények nem kívánt mellékhatásaival (upside-down effect). A keynesi ihletésű adópolitika átfogó bírálatát először Stanley Surrey nyújtja a hetvenes és nyolcvanas években, amikor több monográfiában mutatja ki az egyenes adózási kedvezmények (tax expenditures) kedvezőtlen hatásait. A jogalkotásban a neoliberális nyitányt az Egyesült Államok szövetségi törvényhozásában megjelenő 1986-os „Tax Reform Act“ jelenti (amely egyébként a jogalkotó ígérete ellenére nem volt képes ténylegesen egyszerűsíteni az adójogi megfelelést), aztán az IMF és az OECD is nyomás alá helyezte a jóléti államokat az adópolitika liberalizálására.

A közönséges diszkriminációtilalom mellett a fordított diszkrimináció esete régtől ismert az EU Bíróság gyakorlatában, bár jövedelemadózás esetében ez ritkán fordul elő. Referenciaként gyakran idézik a C-96/08. *Ciba*-ügyet, amelynek előterjesztésére a pályázó vállalkozott jogi képviselőként, és amelynek elméleti tanulságait törekedett levont a doktori értekezésben is. Ennek lényege az, hogy bár azonos eseteket nem szabad különféleképpen megítélni, az is diszkrimináció, ha különböző eseteket azonos módon ítélik meg, vagyis a tagállami jogalkotó nem differenciál eléggé, mint az említett jogesetben, amikor a magyar jogalkotó nem tett különbséget a szakképzési hozzájárulás előírása során abban, hogy az annak ellentételezéseként megszervezett közszolgáltatáshoz a munkáltató hozzáfér-e akkor, ha fióktelepe révén másik tagállamban foglalkoztat dolgozókat másik tagállam joga alapján.

A fordított diszkrimináció (reverse discrimination) következménye a *Ciba*-esetben a vállalkozási tevékenység határon túli kiterjesztésétől való visszatartás. Az értekezésben ugyancsak részletesen tárgyalt *Hervis*-esetben viszont lényegében állami támogatás tártható fel annak következtében, hogy a hazai különadó más tagállamból származó vállalkozásokat

különös módon terhel, miközben összehasonlítható körülmények között működő magyarországi vállalkozásokat nem. Technikailag itt az Európai Bizottság szerint egészen pontosan nem fordított diszkrimináció állapítható meg, hanem – a másik tagállamban letelepedett vállalkozásokra nézve hátrányosan megkülönböztető magyar adómértékek alkalmazásának betudhatóan – közvetett diszkrimináció, és e felfogást az EU Bírósága is megerősítette.

A közvetett diszkrimináció versenytorzító intézkedés, amely hatását tekintve tiltott állami támogatásként is felfogható. Az állami támogatás kérdését a pályamű kiemelten az C-280/00. *Altmark*-ügy kapcsán tárgyalja, amely nem adózási jogeset, hanem a közérdekű szolgáltatások árazásával kapcsolatos jogvita. A tiltott állami támogatás kérdése a magyar reklámadóval kapcsolatban indított jogsértési eljárás kapcsán is előkerül az értekezésben.

Adott államban akár maga az alkotmány is legalizálhatja azt a gazdaságpolitikát, hogy az állam a hazai piacot védelemben részesítve a külföldiek számára különféle eszközökkel megnehezíti a nemzeti piacra való belépést, pl. a fejlődő hazai vállalkozások védelmének szükségességére való hivatkozással. A diszkriminációtílalommal szemben alkotmányjogilag is létezhetnek kimentések, alapvetően azért, mert nem összehasonlíthatónak megítélt helyzetekben az állam nem köteles egyenlő elbánást biztosítani. A külföldi versenytársakkal szembeni fellépés fordítottja történik akkor, amikor a tőkegyűjtő állam külföldieknek (többnyire multinacionális vállalatoknak) nyújt a hazaiak számára nem elérhető kedvezményeket. Ilyen esetben a szomszédos államokkal megvívandó fiskális háborúba száll be, aminek sikere azonban a szakirodalom tanúsága szerint több mint kétséges.

5. kérdés: A diszkrimináció formájaként értelmezett zaklatás relevanciája az adójogban

A fent tárgyalt bevándorlási különadó részben hazai szervezeteknek támogatást nyújtó határon túl letelepedett személyek, részben pedig határon túlról érkező támogatást felhasználó hazai személyek büntetőadójaként fogható fel. A hazai és határon túli forrásból származó támogatások ilyen durva megkülönböztetése nemzetközi jogilag elismert elvekkkel nem igazolható. Amikor a pályázó fent idézett tanulmánya megjelent az *Intertax* c. folyóiratban, a szerkesztő ugyanazon számban közölt tanulmányt felkért alkotmányjogászoktól [Luc Leboeuf, Alice Pirlot, "Taxation as a means of migration control: The case of Hungary", *Intertax*, Vol. 19, No. 3 (2019), pp. 291 – 297], és az alkotmányjogászok következtetései egybecsengtek az adójogász megállapításaival. Az uniós jog szerint egy tagállam a civil vagy karitatív tevékenységi formák jogi megítélésében nagyfokú szabadságot élvez, ezt a hatalmát azonban nem gyakorolhatja sem nyílt, sem közvetett hátrányos megkülönböztetéshez vezető módon (C-386/04. *Stauffer*).

Az adóztatás nem büntetés, hanem a polgárok felhívása arra, hogy vállaljanak pénzürtékben kifejezhető szolidaritást egymással. Az adójogi kultúrára nem jellemző az, hogy az adóztatást az állam mintegy büntetőjogi eszközként alkalmazná. Ha ezt mégis megteszi, akkor az adóztatás konfiskáló hatást vált ki, mint a végkielégítések nevezetes megadóztatásánál, amiről végül az EJEB és – később – a magyar Alkotmánybíróság is megállapította, hogy nem jogállami megoldás, amint ezt behatóan tárgyaljuk az értekezésben. Az értekezésben szintén kifejtését találjuk annak, hogy az adóztatás paradox módon a magántulajdon állami elismerése, amihez jogállamban nem fűződhetnek negatív képzetek még akkor sem, ha gyakran vannak jogviták, amelyek végén az adózó – okkal vagy ok nélkül – háborog.

6. kérdés: Lojalitás az adójogban

A szolidaritás elvének érvényesítése az adóztatás redisztribúciós funkciójának fő értelme. Az adóztatásnak amúgy is feladata a polgárok között vagyoni különbségek enyhítése, amint ezt bőségesen tárgyaljuk az értekezésben. Az adózó lojalitásának a kérdése az adóelkerülés megítélésekor vetődik fel élesen, az adózótól ugyanis elvárható a jognak való engedelmesség, sőt, az, hogy bár szabadon alakíthatja gazdasági cselekvését, nem veszélyeztetheti a jogrendszer integritását.

Mivel az adózóktól önkéntes befizetést csak diktatúrában vár el az állam, az adójogilag értékelhető lojalitás fogalmához nem tartozik hozzá az, hogy az adózó ne törekedhessen adófizetési kötelezettségei minimalizálására. Az értekezés felidézi e tekintetben egyebek mellett a *Duke of Westminster* (1936) minden adójogász által ismert klasszikus jogesetét. A vállalkozási szabadság nincs feloldhatatlan ellentmondásban az állampolgári szolidaritással. Utóbbival szorosan összefügg az a követelmény, hogy az adózó polgár lojális legyen nem is csupán az államhoz, pontosabban az államilag szankcionált jogrendhez, hanem saját szomszédjához, és általában a hozzá közel állókhoz, ami a jog iránti engedelmességnek is értelmet ad.

Az adófizetési kötelezettség előírása makroléptékű hierarchikus struktúrákat előfeltételez, a szolidaritás követelménye viszont a polgárok számára mikrohelyzetben válik könnyen beláthatóvá. Az adózó polgár magántulajdonos, aki elszenvedti az állam adóztatás révén megvalósuló beavatkozását. Az adóhatósági viszony ugyan telíthető horizontális kapcsolatokkal – amit erre az értekezés hangsúlyosan kitér –, bár az adózó polgárok között nem alakul ki adójogilag értelmezhető kapcsolat. Amikor egy polgár önkéntesen teljesít egy bajban lévő polgártársa javára, akkor Arisztotelész és Aquinói Tamás szerint nem részleges – szétosztó vagy kiigazító –, hanem egyetemes igazságosság jut érvényre, ami jogilag, és különösen adójogilag nem is értelmezhető.

7. kérdés: Személyes adatok védelme az adójogi alkotmányosságban

Az adatvédelemnek van jelentősége az adózásban. Kiemelt intézmény pl. minden államban az adótitok intézménye, aminek alkotmányos vonatkozásai is vannak. A jövedelemadóztatásnak éppen a személyes adatok védelmére tekintettel alkalmazott koncepciója az Egyesült Királyságban azóta, amióta csak van jövedelemadó, hogy nem alkotmányos negatív értelemben meghatározni az adóköteles jövedelmet – ahogy egyébként az európai kontinensen általános –, vagyis a törvényben úgy rendelkezni, hogy minden olyan jövedelem adóköteles, amit az adótörvény nem nyilvánít nem-jövedelemnek vagy adómentesnek. Ehelyett a brit törvényhozó szerint pozitív módon külön-külön rendelkezni kell az adókötelesnek nyilvánított jövedelemkategóriákról, és az a jövedelem, amely egyik törvényes kategória alá sem sorolható be, az adómentes. E koncepcióból az is következik, hogy az adóztatás során keletkező adatok csak az egyes jövedelemkategóriákhoz rendelt tárolhatók, de nem összesíthetők.

A nemzetközi adójogban tilos az adathalászat (fishing expedition). Eszerint egyik állam a másikkal adóügyben megkereséssel csak akkor fordulhat, ha oka van rá, és csak olyan adatot kérhet, amelyre szüksége van konkrét adóügyben való eljárásához, amit igazolnia is kell. Az adótitok igen merev, mondhatni visszaélészerű gyakorlata különösen Svájcra jellemző, bár ez idővel igen sokat oldódott, különféle botrányok hatására ugyanis ma

már az is lehetséges, hogy külföldi állampolgárok svájci bankban kezelt megtakarításairól a vonatkozó állam hatóságai információt kérhetnek a svájci banktól. További lépés az, hogy az OECD jogegységesítő törekvéseinek köszönhetően mára széles körben elfogadottá vált az adóügyi információ automatikus cseréje (Common Reporting Standards).

Az értekezésben többféle összefüggésben is felmerül az adótitok és a személyes adatok védelmének a kérdése. Így pl. az EJEB előtti eljárásokban gyakori vitatéma a személyes adatok védelme, vagy az ún. FATCA-modell bevezethetőségének egyik alapkérdése az adózók személyes adatainak a védelme. Az értekezés önállóan tárgyalja az adóhatósági eljárásban érvényesíthető hallgatáshoz való jog közigazgatási, adó- és büntetőjogi problémáit is.

8. kérdés: Polgári engedetlenség, bojkott és hasonló intézkedések az adójogban

A polgári engedetlenség az adójogban nem jogszerűnek elismert magatartás, éppen ezért szabályozása sincs. Alkotmányos tekintetben természetesen nem ilyen egyszerű a helyzet, mert magasabb alkotmányos értékekre való hivatkozással adófizetők csoportjai nemegyszer megtagadják az adófizetést vagy az adófizetés bojkottját szervezik meg. Leghíresebb irodalmi példa a doktori értekezésben is kiemelten hivatkozott Henry Thoreau, aki jó anarchista módjára síkraszáll az állampolgári szabadság mellett, az adóztatást pedig szinte a lopással azonosítva szenvedélyesen propagálja a „társadalom mérnökével“ szembeni ellenállást. Az értekezésben szintén hivatkozunk a Radbruch által előrevetített „gesetzliches Unrecht“ és „ungesetzliches Recht“ kategóriáira, amelyekkel való szembenézés súlyos történelmi válsághelyzetekben elkerülhetetlen.

9. kérdés: A pénzmosás alkotmányossága, ezzel kapcsolatos adójogi kérdések, különös tekintettel a visszaható hatályú intézkedésekre

A pénzmosás elleni intézkedések nyilvánvalóan felvetnek a személyiség alkotmányos védelmével kapcsolatos problémákat, különösen ha nem eléggé célzottak, de ennek joga nemzetközileg széles körben harmonizált, ami a magyar jogalkotás számára kevés mozgásteret hagy. Az adójogban nemzetközi egyezmények tiltják a korrupciós költség adójogi legalizálását, a bűncselekményből származó jövedelem viszont feltétlenül adóköteles. A pénzmosás elleni intézkedések és az adójog összefüggése különösen az adótitok svájci gyakorlata alakulásának nyomon követése során kerül az értekezésben előtérbe. Adóhatósági ellenőrzés megindításáról, vagy akár az adózót érintő információ más bel- vagy külföldi hatóságokkal való megosztásáról egyébként a magyar jog szerint nem kell az érintett adózót értesíteni, bár a meghozott határozat kifogásolása során az adó szóvá teheti az őt érintő információ hatósági kezelésének jogszerűségét.

Az értekezésben hangsúlyosan tárgyaljuk az adójogban érvényesített visszaható hatályú normatív intézkedéseket. Kiss László opponensi véleménye kapcsán fent megjegyeztük, hogy bár az alkotmányjogász, különösen az akár nemesnek is tekinthető magyar alkotmányjogi hagyományok okán mereven elutasító a visszaható hatályú törvénykezéssel szemben, az adójogász azonban nem annyira, mert az adóztatásban megvalósuló közteherviselés igazságossági tartalma adott esetben nyomósabb érvek bizonyulhat, mint a jogbiztonság. Elméleti érv e tekintetben ismét csak Gustav Radbruch.

10. kérdés: Arányossági teszt, ésszerűségi követelmény és adóegyenlőség az adójogban

A doktori értekezés szerzője a jogállam kapcsán foglal állást az ésszerűség, akaratszabadság, általános akarat, szabadság, igazságosság és egyenlőség fogalmi közötti összefüggésről. Az ésszerűség az értekezésben az egyenlőségeszmény adójogban való kifejtésének fontos hivatkozási alapja, ami a gyakorlatban diszkriminációtilalmat jelent. Az arányosság alkotmányos követelménye az államnak a magánéletbe való, adóztatás révén megvalósuló beavatkozásával kapcsolatban merül fel, hogy ti. az állami beavatkozást alá kell vetni a szükségesség – arányosság tesztnek.

A pályamű szerzője az ésszerűség értékéről elsősorban az adózásban megvalósítandó egyenlőségeszme kapcsán értekezik, az arányosság alkotmányos követelménye pedig a konfiskáló hatású adóztatás tilalma kapcsán kerül előtérbe, valóban úgy, ahogy az opponens is olvassa az értekezést. Bár mindkét alkotmányos elv tárgyalására a mű sok helyén kerül sor, az adójogban, és különösképpen az adózással érintett uniós jogban a nagyobb problémát az arányossági teszt jelenti. A perbe fogott tagállam ugyanis a diszkriminatív, pontosabban valamely alapvető szabadság hátrányos megkülönböztetéshez vezető korlátozásához vezető hatósági gyakorlat kifogásának a súlya alatt általában hamar megtörik, ha azonban tudja igazolni a korlátozás arányosságát, akkor mentheti az ügyét. Adószakmai szempontból tehát az arányossággal többet kell foglalkozni, mint az egyenlőség-elvvel, ami azonban nem jelent értékítéletet vagy rangsort, és nem érinti az alkotmányos felfogás érvényességét: elsőszámú kérdés az, hogy adott jogvitában megáll-e az egyenlőség (adóegyenlőség) megsértése, és csak ezt követő kérdés a már megállapított jogsértés igazolhatósága.

11. kérdés: Helyreállító igazságszolgáltatás alkalmazhatósága megváltási díj, alkalmi fizetési kötelezettség vagy adóamnesztia esetében

A helyreállító (resztoratív) igazságszolgáltatás annak retributív formájával állítható szembe. Utóbbi azon a merev felfogáson alapul, hogy a jogi igény időtlenre merevíthető ki, a jogsértést meg kell torolni, és hogy nem lehetséges méltányosságból a jogsértés szankcionálásától eltekinteni, előbbi viszont az érintettek – pl. jogsértő és sértett, vagy károsító és károsult – együttműködésén. Ilyen értelemben a helyreállítást szolgáló igazságosság mögött a kölcsönösség elve húzódik meg. Ennek fényében a sérelmek orvoslására irányuló törekvést az alapozza meg, hogy a sértéssel bekövetkezett viszonyok nem megváltoztathatatlanok. Retributív logika érvényesülése esetén az elmaradt adófizetést szankcionálni kell, a helyreállító logika kapcsán azonban a jogsérelem rendezése a felek együttes erőfeszítésének gyümölcse, és különösen annak van jelentősége, hogy az adóhatóság és az adózó közötti, kölcsönös bizalmon nyugvó partnerségi viszonyban megelőzhető az adójog megsértése.

Az adókötelezettség egyszeri aktussal való megváltása mögött hasonlóképpen az rejlik, hogy a kötelezést a közösség nevében előíró hatóság és a kötelezett polgár között lehetséges a kiegyezés, miáltal viszonyukat vertikálisból átalakítják horizontálissá. A doktori értekezés szerzője kiemelten kezeli a horizontális viszonyok kiépítésének lehetőségét az adóhatósági viszonyban annak ellenére is, hogy nem kizárhatók a törvény előtti egyenlőség és a törvényi előírásnak való feltétlen engedelmesség megsértésének a veszélyei. Az OECD "enhanced relationship" projektjének elemzése során is a horizontális kapcsolatok kerülnek előtérbe. Az adóamnesztia intézményét is azért lehetséges az értekezés szerzője szerint bevezetni, mert szerencsés esetben az adókötelezettségről lehet alkudni, az állam és polgára továbbá arra a kölcsönös belátásra juthat, hogy az elmaradt adófizetésből adódó hiátus

valamilyen együttműködéssel pótolható, vagy legalább is a megváltási díj vagy egyszeri illeték kompenzáció az adóbevétel kiesése folytán bekövetkezett kárra nézve.

12. kérdés: Adózás és szabályozás a "business and human rights" jogterületen

A "business and human rights" jogterület felbukkanása arra vezethető vissza, hogy az emberi jogok nem csupán az állami hatóságokkal szembe védhetők és védendők meg, hanem az esetleges vállalati jogsértésekkel szemben is. Kívánatos, hogy vállalkozások vezetői érzékenyítsék magukat a vállalkozásnak az emberi jogsértésekre kiterjedő esetleges következményeire (pl. környezetszennyezésre). A természetes és jogi személy adózóknak egyaránt vannak jogaik, sőt az elmúlt néhány évtizedben számos országban megjelent az adózók jogainak katalógusa, és adózoí charták is napvilágot láttak.

A vállalkozások maguk is adózók, és pl. igényt tarthatnak arra, hogy az adóhatóságok őrizték meg a birtokukba került üzleti titkokat. A vállalkozásokhoz kötődő emberi jogi probléma lehet az is, ha a vállalkozások olyan jogaival, ill. azok megsértésével foglalkozunk, amelyek az emberi jogokhoz hasonlíthatók, így pl. a vállalati jó hírnév védelmével. Mivel azonban a vállalkozásoknak nincs jövedelemközpontosító-újraelosztó hatalmuk, ebből következően a vállalkozások nincsenek abban a helyzetben, hogy adózókkal szemben jogsértést kövessenek el, habár egyébként különféle vállalati tevékenység okozhatja a polgárok sérelmét.

Az agresszív adótervezés sérti a közérdeket. A felelős vállalkozásoktól elvárható az, hogy járuljanak hozzá a jogrend és a jogbiztonság erősítéséhez. A jogaikkal visszaélő vállalkozások nem egyszerűen jogszabályokat sértenek meg, hanem közösségi érdekeket, pl. azzal, hogy agresszív adótervezés vagy a társadalombiztosítási járulékok megfizetésének család elkerülése révén megrövidítik a tevékenységükkel érintett államok költségvetését és torzítják a gazdasági versenyt.

13. kérdés: Misi Mókus polgárok

Az értekezésben kifejtjük, hogy a populista politika Misi Mókussá alakítja át az öntudatos polgárt, aláásva annak öntudatát. Az állam célja a jó élethez és biztonsághoz szükséges javakkal való ellátás, de nem feltétlenül célja annak biztosítása, hogy a jó élethez és biztonsághoz szükséges javak előállítását és cseréjét maguk a polgárok szervezzék meg. Az aktivista állam paternalista, a rögtönzésekkel terhelt politika voluntarista.

Ha a polgárok közötti együttműködés leértékelődik, az állam nem fektet be a nagy közösségi elosztó rendszerekbe: ahelyett, hogy fejlesztené az oktatást, az egészségügyet, a közigazgatást és a helyi önkormányzatokat, a közösségi közlekedést, a környezetkímélő lokális gazdaságokat, vagy éppen a szabadidő sportot, értéként a kormányzat azt határozza meg, hogy maximálni lehessen a kommerciális fogyasztást, és legyen közbiztonság, megvédve a polgárokat akár a kitalált veszélyekkel szemben is. Mivel a fogyasztani képes, de passzív és atomizált polgárok hajlamosak Misi Mókusként viselkedni, a közöttük a társadalom működtetése szempontjából feltétlenül szükséges együttműködés kommunikációs csatornáinak kiépítéséről és működtetéséről maga az állam gondoskodik, gyakran kinyújtott karjai – gazdasági és szakmai kamarák, irányított tömegkommunikációs médiumok stb. – segítségével. Az öntudat nélküli fogyasztóvá degradált polgár és a korporatív állam jól megférnek egymással.

A közép- és kelet-európai térségben a polgárosulás ellentmondásosan ment végbe, alapvetően azért, mert sok tekintetben az állam pótolta a krónikus tőkehiány miatt elmaradt fejlesztéseket. Történetileg jellemző az államkapitalizmus és az irányított demokrácia. A prekapitalista kötöttségeiktől sok tekintetben csak félig vagy megkésetten megszabadult polgárookra a közéleti passzivitás jellemző.

Tipikus társadalmi reakció a paternalista államra az, hogy a polgár látszólag engedelmes, valójában azonban a hivatalos előírások kijátszására törekszik, és nem is sikertelenül. Ilyen közegben hiányzik a közösségi intézményekbe vetett bizalom, a társadalom pedig alapértékek tekintetében is megosztott. A Misi Mókus-mentalitás végső soron a racionális állam válságával hozható összefüggésbe, aminek következtében a hatalommegosztás intézményes biztosítékainak felszámolódnak és megállíthatatlanná válik a politikai hatalom központosítása.

14. kérdés: "Shared economy" és agresszív adótervezés

Az értekezésben elégséges tapasztalat hiányában még nem nyílt lehetőség foglalkozni azzal, hogy a digitális gazdaság elterjedése miként hat ki az adózásra, mára azonban már sok jogvita felszínre került nemzetállami és nemzetközi téren is, és ezek reakciójaként nemzetközi jogegységesítő törekvések kerültek a szakmai közfigyelem előterébe. Az adózási következmények felmérésekor számolnunk kell mindenek előtt a digitális gazdaságra jellemző "double edge" jelenségével, azzal tehát, hogy miközben digitális vállalatok ingyen vagy kedvezményesen nyújtanak a fogyasztók milliói számára szolgáltatásokat, gyűjtik, feldolgozzák és értékesítik a szolgáltatás igénybe vétele közben megszerzett adatokat. Az adóztató hatalomnak a nemzetközi adójogi konvencióknak megfelelő elvei elavultak, mert a fogyasztó állama – nem gyakorolván sem forrásadóztatást, sem pedig illetőség szerinti adóztató hatalmat – nem támaszkodhat olyan nemzetközileg elfogadott adójogi elvre, amelynek révén a digitális gazdaságban megszerzett jövedelmet megadóztathatná.

A digitális gazdaság megadóztatásának lehetséges tárgyaként számba vehetők pl. az adatfeldolgozás révén célzottá tett hirdetések értékesítése, szolgáltatások (pl. "shared economy") közvetítése digitális platformon és csak digitális platformon nyújtható szolgáltatások (pl. "streaming" szolgáltatás). Az adóalap meghatározásánál nemcsak az árbevételből célszerű kiindulni, hanem pl. a szerződések vagy a fogyasztók számából is. Az adóztató hatalom anyagi jogi alapja mellett legalább akkora probléma az adóztató hatalom érvényesítése, ha ugyanis a szolgáltatónak a fogyasztó államában nincs állandósult üzleti jelenléte, a fogyasztóknak nyújtott szolgáltatásokról az adóhatóság nem szerez tudomást, mert sem a nem-letelepedett szolgáltató, sem pedig az üzleti infrastruktúrával nem rendelkező egyszerű fogyasztó nem kötelezhető az adóhatóságnál való bejelentkezésre.

A "shared economy" jellegzetessége az, hogy a fogyasztó és vállalkozó közötti határvonalak elmosódnak, és aki üzleti tevékenységet folytat, az sem feltétlenül végez üzletszerű tevékenységet a szó hagyományos értelmében véve. Mivel pedig szolgáltatóként alkalmilag mangánosok jelennek meg, nem is vonatkoznak rájuk olyan szakmai szabályok, amelyek egyébként a professzionális szolgáltatókra ugyanezen területen alkalmazandók, ami viszont versenytorzító körülmény. Az Uber spanyolországi esetében az EU Bíróság úgy foglalt állást, hogy az elektronikus közvetítési szolgáltatás része az ennek nyomán megvalósuló közlekedési szolgáltatásnak, annak minden civiljogi, közigazgatási, és adójogi következményével együtt (C-434/15. *Uber*).

15. kérdés: Kriptoaluta és adójogi alkotmányosság

A kriptoaluta is pénz, ennyiben megjelenésében nincs semmi újdonság, csak mondhatni magánpénz, ugyanis állami elismerést nem élvez. Csereeszköz, amelynek azt a képességét, hogy fizetőeszközként működjék, a felhasználók decentralizált hálózatban biztosítják. A pénz mindig közösségi termék, de nem mindegy, hogy mekkora és milyen jól szervezett közösség ismeri el az adott pénzt fizetőeszközként.

A kriptopénzbe foglalt ígéret mögött az adott kriptopénzről vezetett ügyletek állnak, amelyek szóló hiteles felvilágosítás ún. blokklánc eljárással biztosítható. Nyilvánvalóan minél hosszabb a lánc, annál megbízhatóbbak az adatok, és minél inkább elterjedt az adott kriptopénz, annál stabilabbnak tetszik. Mivel a kriptoaluta az állami felügyelet körén kívül esik, és főleg mivel a hitelpénzt megteremtő folyamatnak nincs központosított felügyelete, az árfolyama igen ingadozó. Ennek következtében kincsképzésre kevésbé alkalmas.

A pénz normális állapotában hitelpénz, csak nem mindegy, hogy mennyire jól szervezett gazdaság teremti meg működőképességét. A kapitalista világgazdaságban a pénz papíros alapú, amelynek a fedezetét nem áruk biztosítják, bár a pénzügyi piacok tartósan nem szakadhatnak el a reálgazdaságtól. A kölcsön után kamatot számítanak fel, ami a pénzhasználat díja.

A pénz a cserefunkció betöltésével nemcsak közvetíti az ügyleteket, hanem a pénzhasználat maga is hozzájárul a versenygazdaságban megtapasztalt polarizációhoz. A pénzgazdaságban használatos kamatos kamat hozzájárul a vagyoni különbségek exponenciális növekedéséhez. Ha a differenciálódásról egy társadalomban úgy gondolják, hogy túllépi a társadalmilag még elfogadható mértéket, akkor védekeznek. Lehetséges a közvetlen adminisztratív beavatkozás, pl. a kamatszedés korlátozásával, mint pl. a középkori Nyugaton, de az is lehet, hogy az állam adóztatás révén avatkozik közbe.

Az értekezésben foglalkozunk azzal, hogy meg lehet-e adóztatni a kamatos kamat-mechanizmusok haszonélvezőit, ennél azonban még nagyobb súlya van a felfokozott pénzügyi aktivitás megállítását célzó különadóztatásnak. Ez utóbbi kézenfekvő eszköze egy Tobin-adó, vagyis pl. egy pénzügyi tranzakciós adó. A pénzügyi hiper-aktivitással szembeni szervezett fellépésre azért van szükség, mert a pénzügyi vállalkozások működésében beálló zavarok az egész gazdaság számára rendszerszintű kockázatokat jelentenek.

A gazdaság reál- és pénzügyi gazdaságban való megkettőződése a kapitalizmusban nem nélkülözhető, bőségben rendelkezésre álló fizetőeszköz nélkül ugyanis elakad az áruforgalom. A pénzügyi piacok értékítéleteit hosszabb távon ugyan behatárolják a reálgazdasági fundamentumok, a pénzügyi piacokban rejlő bizonytanságok mégis alapvető változásokat idézhetnek elő a reálgazdaságban. A legsúlyosabb gond az, hogy nem kiküszöbölhető annak létrejötte, amit Keynes kaszinó-kapitalizmusnak nevezett el, amelyben a pénzügyi piacok függetlenítik magukat a reálgazdaságtól, és a pénzügyi piaci kereskedés nem a fundamentumok értékítéletén nyugszik, hanem ún. technikai kereskedés folyik, vagyis az értékpapír-kereskedők csupán annak alapján döntenek a reálgazdasági értékeket közvetítő pénzügyi eszközök eladásáról vagy vételéről, hogy az általuk animált pénzügyi piacon milyen mozgások történnek.

A hitelpénz megteremtésének a gyakorlatban nincs árukorlátja – vagyis nincs keresleti korlátja –, hanem csak pszichológiai korlátja: adott fizetőeszközt a piaci szereplők

addig használnak, amíg elhiszik azt, hogy értéket képvisel. A pénzügyi piacok kivezetnek a kapitalizmusból, a kapitalista gazdaság a pénzügyi piaci tevékenység útján virtualizálódik. Az ebben rejlő kockázatok alig kisebbek bevett valuták vagy azok származékai, mint kriptavaluta esetében.

Mivel a kriptopénz használata ennyiben nem jelenti a kapitalista gazdaságban benne rejlő rendszerszintű bizonytalanság újabb szintjét, nem látszik szükségesnek a beavatkozó államnak sem a közvetlen és közvetett (adminisztratív és fiskális) eszközök meglévő arzenálját felváltani valami nagyon mással. A kriptavaluta magán viseli a hitelpénz használatával általában együtt járó kockázatokat. Ebből adódik az, hogy az állami beavatkozás megtervezése során nem feltétlenül szükséges olyan eszközök bevetését mérlegelni, aminek következtében az alkotmányos rend újragondolása lenne szükséges.

16. kérdés: Közigazgatási bíráskodás és adózás

Az értekezés csak annyiban tárgyalja a közigazgatási bíráskodás kérdését, amennyiben annak tárgyát képezik az adóügyi jogvita elintézésének lehetséges fórumai. Mivel az adóhatóság része egy állam közigazgatásának, és mivel az adóhatósági eljárás maga is illeszkedik a közigazgatási eljárási rendhez, nem megkerülhető a közigazgatási jogi fórum kérdése. Ennek felállítására különböző hagyományok vannak.

Legegyszerűbb a hagyományos angol-szász modell, ahol a köz- és magánjog közötti megkülönböztetés eredetileg nem ismeretes sem anyagi, sem alaki jogi értelemben. Ha az adófizető polgárnak nem tetszik egy adóhatósági döntés, egyszerűen perel polgári bíróság előtt. Másik szélsőség a *Blanco*-ügy (1873) óta kialakult francia rendszer, amelyben elkülönült közigazgatási jog és közigazgatási bíróság található. Más országokban ezek átmenetei ismerhetők meg.

Az elkülönült közigazgatási bíráskodás akadályja lehet a jogorvoslathoz való hozzáférésnek annyiban, hogy az igazságszolgáltatási rendszer egységét különbíróságok törik meg. További kérdés az, hogy milyen fórumhoz fordulhat az adófizető polgár akkor, ha nem csupán egy adókötelezettséget megállapító határozat jogszerűségét vitatná, hanem orvoslást keres arra a problémájára, hogy az állam képviseletében fellépő adóhatóság adott esetben az adóvitán túlmenően a polgár alapvető jogait korlátozó módon jár el. Ehhez kapcsolódó kérdés, hogy ha az adóhatóság eljárásával kárt okoz az adózónak, akkor az ügyet milyen jogi fórumon lehet elbírálni.

A fenti gyakorlatok áttekintéséhez és értékeléséhez képest külön kérdés az, hogy Magyarországon a kormányzat 2019-ben kísérletet tett az intézményesen elkülönített közigazgatási bíráskodás megteremtésére. Mivel azonban a törvényjavaslat érintette a bírák függetlenségének a kérdését, a nemzetközi szakmai és politikai körökből érkező bírálat és nyomás hatására a kormány elállt tervétől, és ha nem is vonta javaslatát vissza formálisan, de annak bevezetését felfüggesztette. Más kérdés az, hogy a magyar kormány a bírósági szervezetrendszer és a bírák jogállását komolyan érintő törvénymódosításokat léptetett életbe 2020. január 1-től. Ennek hatására más módon ugyan, de ismét felvetődik a bírói függetlenség veszélyeztetésének a problémája.

A változtatások befolyásolják majd az adójogi viták bíróság előtti eldöntését is. Adószakmai szempontból abban lenne fontos jó döntést hozni, hogy az adóügyekben eljáró tanácsok mennyire legyenek specializáltak. Habár a jelenlegi rend sokéves múltra tekinthet

vissza, nem megnyugtató az, hogy közigazgatási ügyszakban egy bíró adó- és nem adó-ügyekben is ítélezhet, a közigazgatási jog széttagoltsága miatt ugyanis az egyik közigazgatási jogterületen gyakorlott bíró járatlan lesz egy másik közigazgatási szakterületen.

Az adóügyek ráadásul nem egyszerűsíthetők le közigazgatási kérdéssé, hiszen adóelkerülési kérdésekben megbízható tudással kell értékelni az alapul fekvő ügyleteket civiljogi szempontból, és csak ezt követheti az adózási következmények feltárása. Amint az értekezésből is kitűnik, az adójogásznak – amint az adózási területen kompetens számviteli szakértőnek is – a látszat ellenére több köze van a civiljoghoz, mint az állami bürokráciához. Adójogi tanácsadók egész életpályát tölthetnek el úgy, hogy bár teljeskörűen tanácsolják ügyfeleiket, nem követik őket a bírói fórumig, ha arra sor kerülne.

17. kérdés: Nem kötelező érvényű állásfoglalások

Ha az adóhatóság időről időre gyakorlatáról tájékoztatót bocsát ki, az nem minősül az állami irányítás jogilag kötelező erejű eszközének, a jogalkotási törvény értelmében véve nem jogszabály. Amikor az adózók konkrét ügyben fordulnak az adóhatósághoz állásfoglalást kérve (nem előzetes adó-megállapítást kérnek arra hivatott formális eljárásban), akkor az adóhatóság válaszát mindig azzal fejezi be, hogy a kibocsátott vélemény jogilag nem kötelező erejű, az adózó ügyfelek számára annyi hasznot mégis jelent, hogy még ha egy későbbi jogvitában az ellenőrző adóhatóság másként foglalkozik is állást, nem merül fel az, hogy az adózó ne járt volna el jóhiszeműen, a tanácsadót pedig a megbízója felé biztosítja az állásfoglalás arról, hogy nem járt el szakszerűtlenül.

A jogilag kötelező erejű hatósági állásfoglalást a magyar adóhatóság nem publikálja, ellentétben néhány más ország gyakorlatával. Uniós szinten ma már a tagállami adóhatóságok kötelesek egymást automatikusan tájékoztatni a kibocsátott feltételes adómegállapítási határozatokról. Alkotmányos szempontból demokratikus követelményként fogalmazható meg az, hogy az adózó és az adóhatóság közötti különmegállapodás – ami mégiscsak kivételt jelent a törvényes szabályozással szemben – publikus legyen. Ezzel, és csak ezzel lehet ugyanis elhárítani a hatalommal való visszaélés gyanúját.

Az értekezés számos ponton érinti az adóalku kérdését, kitérve annak alkotmányos következményeire is, különösen abban a tekintetben, hogy az az adóhatósági viszony – amely hagyományosan jogilag csak sporadikusan szabályozott – miként teljeseedik ki jogi tartalommal. Az adójogi globalizmus tárgyalása során különös hangsúly esik az adóhatóságok határon átnyúló egyeztetésére, továbbá a nemzetközi gyakorlatban szokásos ún. kölcsönös egyeztető eljárás meghaladására, és az arra irányuló szabályozás átalakítására. Előkerül az értekezésben az adójogi koordináció horizontális formáinak a tárgyalása is, amelyek új távlatot nyitnak az adózó és az adóhatóság közötti viszony alakulásában.