

## *Hivatalos bíráló*

### *Prof. Deák Dániel: „Alkotmányjog és adójog” című doktori értekezéséről*

#### I.

1) Az MTA Doktori Szabályzatának 37. § 1., 2., és 3. bekezdése a hivatalos bírálói véleménnyel szemben a következő követelményeket támasztja: „A hivatalos bíráló bírálatában részletesen értékeli a doktori mű tudományos eredményeit, annak újdonságát, érdemeit és hiányosságait, valamint azt, hogy hiteles adatokat tartalmaz-e. Ennek alapján tételesen nyilatkozik arról, hogy a mű mely téziseit fogadja el új tudományos eredményként és melyeket nem, végül, hogy doktori művet nyilvános vitára alkalmasnak tartja-e vagy nem. A bírálónak jogában áll, hogy az egyes tézisekről és a mű elfogadásáról alkotott véleményét a nyilvános vita során megváltoztassa, és erről a vita végén nyilatkozzon.”

2) Az imént idézett elvárásnak akként tudok maradéktalanul eleget tenni, ha a tekintélyes terjedelmű (594 oldal), 6 fejezetre tagolt, mintegy 1220 lábjegyzetet tartalmazó művet abban a környezetben vizsgálom, amelyet a Szerző maga is részletesen bemutat. Érdekes és a megszokottól formabontó módon eltérő „alap”, (vagy inkább kiindulási pont) ezúttal a mű utolsó blokkjában lelhető fel a maga teljességében és komplexitásában. Az itt bemutatott és jellemzett környezet ismerete és helyénvaló kezelése annál is inkább megkerülhetetlen, mert a Szerző bevallotta (528) az egész kötetben az alkotmányos értékek felől közelít az adózás kérdéseire. Márpedig, az ún. alkotmányos értékek „értéke” és súlya elsődlegesen (ha éppen nem kizárólagosan) attól a társadalmi, politikai, gazdasági környezettől függ, amelyben az érvényesülést kívánna magának.

Mi tehát a disszertáns véleménye erről a környezetről?

Néhány idézet következik: „A kiinduló helyzet nem egyszerű Magyarország számára:... a politika és az ideológiai megfontolások áthatják a mindennapi élet működését. A politika megosztja a polgárokat, akik alapvető alkotmányos értékekben sem értenek egyet egymással. Magyarországnak ma olyan alkotmánya van, amelyet a parlamenti kisebbségbe szorult politikai



erők kirekesztésével hoztak, és amelynek értékrendjét a polgárok jelentős része nem vallja magáénak. Ilyen viszonyok között az állam elveszíti semlegességét, az állami szervek működése pedig ezek után nem kiszámítható. Racionalitás- és demokráciahiányos rendszer működésére egyrészt a döntések nyilvánosságának a hiánya, másrészt az jellemző, hogy a rendszer működése nem észokokra, hanem a rendszer és vezetői iránti lojalításra, nem a szaktudásra, hanem a politikai megbízhatóságra vezethető vissza.

Ilyen viszonyok között nincsenek beépített mechanizmusok a hatalom túlzott összpontosításának a megakadályozására.... A politikai rendszer Magyarországon egészében nem kiegyensúlyozott, mivel a fékek és ellensúlyok rendszere megbomlott. Ily módon immár nem elhárítható a kizárólagos hatalomgyakorlás alkotmányellenesnek tételezett lehetősége.” (555) Erről az alapról közelít rá választott kutatási területére a Szerző: „... Az átható központosítás strukturális alapja az állandósult túladóztatás, ami már olyan fokot ért el, hogy aláássa a versenygazdaság önállóságát. Az állam a gazdasági szabályozók kiszámíthatatlanságának ellensúlyozására versenytorzító megállapodásokat köt kiemelt nagyvállalatokkal.” (556) Fontosak a következő megállapításai is: „Amikor az állam rövid idő alatt hatalmas erőforrásokat mozgat meg és rendez át, akkor természetesen nem lehet az államot racionálisan, a joguralom elvének megfelelően, demokratikusan működtetni.” (558) Rezignáltan állapítja meg a következőket is: „A regnáló hatalom képviselői szerint a társadalom ma Magyarországon közvetlenül alávethető a hivatalos élet központosító logikájának.” (561) Továbbá: „A politikai túlhatalom óhatatlanul frusztrációhoz és konfliktusokhoz vezet, indulatokat gerjeszt. Ilyen világban nincs helye a jognak és nincs is szükség rá.” (563)

3) Szerencsére a Szerző mégiscsak átlendül ezen a pesszimista állásponton, s kutatási tárgyát éppenhogy egy (igaz sokszor csak vélt) jogállami környezetbe iparkodik elhelyezni. Itt persze – az imént citált nehézségek mellett – további, kutatásait befolyásoló és azok végkimenetelére nézve is hatást gyakorló *gátló tényezőkre* is figyelmet kell fordítania. Közülük a fontosabbak:

a) A Szerzőnek számolnia kellett azzal a ténnyel, hogy az *Alkotmánybíróság hatáskörének megkurtítása* követlenül kihatással van az adójog (és adójogi elvek) alkotmányossági vizsgálatára. Idézve az Alkotmány módosított szövegét: „A költségvetésről, a költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, az illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvényeket az Alkotmánybíróság csak akkor vizsgálhatja felül, ha az erre irányuló indítvány az alkotmányellenesség okaként kizárólag az élethez és az emberi méltósághoz való jog, a gondolat, lelkiismeret és vallás



szabadsága, vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó 69. § szerinti jogok sérelmét jelöli meg, és nem tartalmaz egyéb okot.” [1949. évi XX. törvény 32/A. § (2) bekezdése.]

b) Kapcsolódóan az iméntiekhez gondot jelentett (s jelenthet ma is) az, hogy a *fejtegetések óhatatlanul is belecsúsznak az alkotmány (alaptörvény) felülvizsgálhatóságának a problematikájába.*

Márpedig ezt a „jogállam” számára igencsak lényeges kérdést valóban nem lehet megkerülni. Nem kerülte meg a Szerző sem, hiszen maga is leteszi a voksát a 61/2011. (VII.13.) AB határozatot elemezve: „Amikor szembeállítható egymással a közjogi érvényesség vizsgálatakor az, hogy formailag hibás eljárásban fogadják –e el a jogot, vagy érdemi alkotmányos rendelkezésről van-e szó (mint pl. az Alkotmánybíróság hatáskörének csökkentéséről), ismét csak forma és tartalom kerül szembe egymással. Az Alkotmánybíróság ugyan nem hozta fel a rendszertani érvet, miszerint az alkotmányos rend egységének kérdését érinthetik a vizsgált rendelkezések, mégsem szabad figyelmen kívül hagyni azt, hogy nem elégséges érv egyedi rendelkezések érdemi, tartalmi jellegére utalni, ha nem vizsgáljuk meg azt, miként illeszkednek e rendelkezések az alkotmányos rendbe. Ezért az Alkotmánybíróság hatásköre csökkentése alkotmányosságának kérdésében is csak annak ismeretében lehet választ adni, hogy ez a hatáskörcsökkentés eredményezi-e az Alkotmány egysége, a jogrend belső összetartó ereje gyengítését. Ha nem, akkor elfogadható.” (89, 90)

Amint több különvéleményemben magam is kifejtettem, az Alkotmánybíróság kötelessége az, hogy értelmezze az alkotmány (alaptörvény) módosító rendelkezését, s ha kollíziót tapasztal a hatályos szöveggel, úgy annak konzekvenciáit levonhatja. Ezzel az állásponttal persze szembefut a merev „hivatalos” – a tartalmi felülvizsgálat tilalmára vonatkozó – törvényszöveg, amely gyakorlatilag az alkotmányértelmezést és az alkotmányfelülvizsgálatot összemossa. Álláspontom – tartalmát tekintve – egybecseng a Szerzőével.

c) Nehezítette a disszertáns feltáró munkáját az is, hogy számos olyan elem is szerepelt (elkerülhetetlenül) a fogalomkészletében, amelynek tartalma felől mindmáig nem alakult ki közmegegyezés a közjogtudományban.

ca) Ilyen például a *joggal való visszaélés*, amellyel a mű 152. oldalán találkozhat az olvasó. A magánjogban régtől fogva jelenlévő „jogintézmény” még mindig keresi a helyét a közjogban: itt mégis operálnia kell vele a Szerzőnek. [Annál is inkább, mivel az adóelkerüléssel hozza szoros összefüggésbe: „Az adózás területén a joggal való visszaélés a jogilag meg nem engedhető adótervezéssel, vagyis az adóelkerüléssel azonosítható”. (153) Megjegyzem: ennek itt szinte valamennyi előfordulási esteit, helyeit maradéktalanul bemutatja!]



cb) Ugyanebbe a körbe sorolható a *méltányosság* (171), a *diszkréció* (443) intézménye is, amelyek a közigazgatástudományban is mindmáig komoly értelmezési és fogalomhasználati problémákat vetnek fel.

cc) Nem segítették a Szerzőt a *visszaható hatály* (177) értelmezése körül is mindmáig zajló viták sem.

cd) A *jogalkotással okozott kár* (219) kérdése teljesen újként jelent meg a közjog területén, így magától értetődően vele kapcsolatban is sok ma még a bizonytalanság. Ez sem adott kész receptet a disszertánsnak.

ce) Az *Európai Unió jogának értelmezése* hasonlóképpen úttörő feladatot ad a vele foglalkozónak: mindenesetre itt sem állítható, hogy letisztult kategóriák állnának rendelkezésre.

## II.

1) Mindezeket mérlegre téve Deák Dániel „Alkotmány és adójog” című műve mind az *alkotmányos adójog dinamikája*, mind pedig az *alkotmányos adójog statikája* tekintetében újszerű tudományos eredményeket hozott, összegzésében pedig a munka a legújabbkori pénzügyi jogtudományban hézgapótló jellegű.

Az *adójogi dinamika* körében a fikció képzésének a módját, az adótörvények érvényesíthetőségének dilemmáit és a visszaható hatályú adótörvényhozás kérdéseit és összefüggéseit taglalja. (116-117) Ezek olyan részterületek, amelyek kihatnak az adójogi kötelezés környezetére, folyamatára és szerkezetére.

Az *adójogi statika* keretében az adózás területén megmutatkozó jogérvényesítés és jogképződés zavarait vette számba a Szerző. A jogérvényesítés, illetve jogalkalmazás összefüggésében az adójog különös részi területeiből emelt ki olyan kérdéseket, amelyek tárgyalása szétfeszíti a szakjogi kereteket. Velük kapcsolatban szól az alkotmányossági (felül) vizsgálatok hatásosságáról és eredményes vagy kevésbé eredményes voltáról. Helyesen állapítja meg, hogy ha a magyar alkotmánybíráskodás költségvetési politikai, illetve adóügyekben megmutatkozó jelenlegi hatáskörét nézzük, azt mondhatjuk, hogy az alkotmányossági felülvizsgálat leszűkítése az emberi méltóság elvont szempontjára, valamint a jog helyes működése vizsgálati lehetőségének kizárása olyan körülmények, amelyek között nem várható el és nem is várható, hogy megvalósuljon az adójogi törvényhozás hatásos alkotmányos felügyelete. Ez pedig – mondja helyesen – azt jelenti, hogy a fékek és ellensúlyok rendszeréből hiányzik egy fontos pillér.



Alkotmányos értékeket fenyeget – szerinte – az adóamnesztia kiterjedt alkalmazása is. Miért is? Mert „adóamnesztiát olyan állam hirdet meg, amelyik csak azokat a javakat értékeli, amelyek anyagi természetűek, és amelyek birtoklása kizárólagos. Az adóamnesztiával elérhető előny pontosan ilyen: az állam rövidtávon bevételhez jut, az amnesztiát választó polgár megszabadul a büntetéstől. Az, hogy másnap mi történik az amnesztiát választó polgárral, és az amnesztiát meghirdető állammal és annak polgáraival, a populista állam által fenntartott tömegdemokráciában senkit nem érdekel.

2) Nézzük ezek után a mű *legfontosabb téziseit, tudományos eredményeit*:

a) „Magyarországon az elmúlt két évtizedben akaratlanul is *túladóztatás alakult ki*, ami ráadásul sok tekintetben névleges, mert az elvárt adó nem folyik be.” (91)

b) „Úgy tűnik, a rendszerváltó magyar társadalom felélte erkölcsi, szellemi, biológiai és anyagi tartalékait, ezért hiteltelen a hivatkozás nemcsak a közösségi értékelésre, hanem sokszor még az egyéni munkateljesítményre is. A magyar népességre továbbra is jellemző a szolidaritás hiánya, a kockázatkerülés, a szabálykerülő magatartás és a gazdasági inaktivitásba való menekülés.” (95)

Helyesen vonja le mindezekből a Szerző a következtetését: *Átfogó adópolitikai javaslat kimunkálására lenne szükség* egy kívánatosnak tartott tulajdoni, elsajátítási és újraelosztási rendben! (95)

c) Fontos elvi tételt fogalmaz meg az alábbiak megállapításával is: „*Az adóhatóságok számára demokráciában áthághatatlan korlátot jelent az, hogy csak azt tehetik meg, amire kifejezett törvényi felhatalmazásuk van.* Ahol viszont a törvényhozó hallgat, a magánjog elvei érvényesülhetnek, ami mindenki számára irányadó, beleértve a hatóságokat is.” (157)

d) A már mondottak szerint szoros kapcsolatot talál (ugyancsak helyeselhető módon) a Szerző az alkotmányos elvek és az *adóelkerülés* között. Erre tekintettel különösen felértékelődik az a törekvése, pontosabban szólva javaslata, amely az adóelkerülés kezelését hivatott szolgálni: „Az európai országokban, de ma már világszerte is elterjedt az adóelkerülés megakadályozására hivatott, törvénybe foglalt elvek (GAAR) alkalmazása.... Ezek alkalmazása lehetővé teszi komplex helyzetek kezelését, figyelembevételre jogi és nem jogi megfontolások sorát...” (158) Világosan érzékeli ugyanakkor azt is, hogy ennek a szisztémának egy működő jogállamban komoly korlátai is vannak. (Ezért ma már inkább a SAAR „modell” mellett foglal állást).

Az adóelkerülés kapcsán ugyanakkor finom fogalomelhatárolásokat is tesz, amely nagyban segítheti az eligazodást a különböző „intézmények” értelmezési tartománya



tekintetében: „Az adóelkerülés – vagy inkább joggal való visszaélés – akkor fordul elő, ha a jogot megkerülik, de nyílt jogsértésre nem kerül sor. Nem történik joggal való visszaélés, ha az egyéni cselekedetek nemcsak a jog betűjével, hanem annak szellemével is összhangban vannak, ha a jogrend integritását előmozdítják, nyilvánvalóvá téve azt, hogy mi az érvényes jog.” (169)

d) Magyarországon újszerűnek hat a műnek az a felvetése, hogy van az *adóztatásnak alternatívája*. Álláspontja szerint „A feladatok finanszírozásához nincsen feltétlenül szükség adóztatásra, sőt az adóztatás kiiktatható makroviszonyok között is. Az adóztatás tisztán piaci viszonyok között felmerülő alternatívája mutatkozik meg akkor, ha az adóztatás helyett díjfizetést írnak elő (pl. a világítótornyok nemcsak a polgárok adóiból lehet fenntartani, hanem a használókkal létesített szerződéses alapon is)... látható, hogy az adógazdaság magában hordja önmaga megszüntetésének, pontosabban kiszervezésének a lehetőségét, ha olyan ideális viszonyokat feltételezünk, ahol demokratikus jogállam működik és az önszabályozó piac a gazdasági viselkedés fő színtere. Ez nem illúzió, az adóztatási mechanizmus helyettesítése azonban nem marko-, hanem csak mikroszinten lehet reális várakozás.” (550, 551)

### 3) Néhány vitatható megoldás, tudományos megállapítás:

Előrebocsátom: a benyújtott mű (monográfia) minden tekintetben megfelel az akadémia doktori értekezésekkel szemben támasztott követelményeknek. Szerencsésen ötvöződik benne az összefoglaló-rendszerező jelleg a javaslattevő karakterrel, következtetései széles jog- és szakirodalmi bázison nyugszanak. Következtetései tudományos értékűek, feltétlenül gazdagítják az alkotmányos pénzügyi jog materiáját. A mű elkészülte annál is inkább örömdetes, mivel manapság kevés művelője akad hazánkban a pénzügyi jog dogmatikájának. Mindeközben pedig újabb és újabb kihívások érik ezt a jogterületet, amelyek tudományosan megalapozott válaszokat várnak. Ez a mű gyakorlatilag mindazokra az impulzusokra reagál, amelyek ma kérdőjelekként állnak a kutatók előtt. A válaszok elmélyült szakmai felkészültségre engednek következtetni, s a megformulázott válaszok biztos eligazodási pontokat jelentenek mind a kutatók, mind pedig a diszciplína iránt érdeklődést mutató hallgatók számára. Nem elhanyagolható hasznosítási lehetőség rejlik azonban a műben de lege ferenda is, hiszen az itt megírt gondolatok el nem hanyagolható része irányváltást is elvár a jog(törvény)alkotótól.

A következőkben néhány olyan megjegyzést teszek, amelyek a munka lényegi tartalmára nincsenek ugyan kihatással, de némiképpen árnyalják (árnyalhatják) a Szerző álláspontját:

a) *A mű utolsó fejezete* [„Rendszerkritika. (Kitekintés az alkotmányos adójogból)] tartalmazza mindazokat a háttérmotívumokat és háttérkörülményeket, amelyek gyakorlatilag



az egész munka keretét szolgálják. Itt részletezi a Szerző azokat a társadalmi, gazdasági, politikai feltételeket és adottságokat, amelyek mindenféle reform és racionalizálási kísérletnek a határait kijelölik. Ez a megoldás kissé talán „formabontó”, hiszen az az általános gyakorlat, hogy az ilyen tartalom inkább a hasonló terjedelmű művek elejére kerül. (Egyébként e fejezet tartalmával teljesen egyetértek.)

b) Felrója a Szerző az Alkotmánybíróságnak, hogy „az adózás szempontjából nem fejlődött ki marandó értékű alkotmányos gyakorlat sem.” (439) Kevesli azt, hogy a közteherviselés elve mellett csak az arányosság, a diszkriminációmentesség, a jogbiztonság, a szociális biztonság, a vállalkozási szabadság és magánélet védelme jelennek meg. (439) Talán a *mundér* védelme érdekében is mondom: ennek alapvetően két oka volt. Az egyik: az Alkotmánybíróság működésének kezdetétől fogva iparkodott távoltartani magát a gazdasági élet közvetlen és közvetett befolyásolásától, így ezen belül az adópolitika befolyásolásától is. Általános szlogenné az lett, hogy „az Alkotmánybíróság gazdaságpolitikailag semleges”. Ebből pedig egyenesen következett az is, hogy megelégedett a már ismert és Szerző által is hivatkozott elvek és követelmények alkalmazásával. A másik tényezőre a mű maga is több alkalommal utal: alkotmánymódosítás lehetetlenítette el 2011-től az Alkotmánybíróság tevékenyebb szerepvállalását. Innentől kezdve az elméleti esélye is elenyészett mindenféle alkotmánybírósági „jogfejlesztő” szerepnek.

c) A *visszaható hatály értelmezhetősége* kapcsán az én álláspontom némiképpen eltér a Szerzőétől. Mondom ezt úgy, hogy etekintetben nyilván én sem birtoklom a bölcsek követ.

Szerző úgy véli, hogy „a magyar Alkotmánybíróság a nyugatiaknál megszokottnál szigorúbb mércét honosított meg.” (176) Nos én ezt az álláspontot nem osztom, s ennek több különvéleményemben ugyancsak hangot is adtam, felidézve azt a német közjogi irodalomban széles körben elterjedt „kiszólást”, miszerint: „a tiltott visszaható hatály megengedése a legnagyobb merénylet a jogállam ellen.” Számos esetben tapasztaltam is, hogy a megállapítható tiltott visszaható hatály helyett más okot keresett és talált az Alkotmánybíróság egy-egy törvény (törvényi rendelkezés) megsemmisítéséhez.

Szerző azon az állásponton van, hogy a visszaható hatályú jogalkotás nem összeegyeztethető a pozitívista jogeszménnyel, de időnként elkerülhetetlen, vagy legalábbis célszerűségi szempontokból erősen indokolt.” (177) Számos példát is hoz állításának alátámasztására, ami jelzi, hogy meggyőződésen alapul az állítása. Én mégsem haladnék ebben az irányban, minthogy a kormányzat (és a törvényhozás) egyébként is hajlamos eltekinteni a (tiltott) visszaható hatályú rendelkezések okozta közjogi anomáliák számbavételétől. Kis rést sem engednék itt nyitni, mert minden rés korlátlanul tágítható.

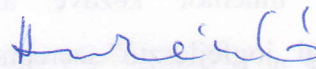


### III.

Mindent egybevetve: a hivatalos bírálathoz tartozó mű számos (általában fentebb tételeken is meghivatkozott) tudományos tézist tartalmaz, amelyek újra (és át-) gondolandóvá teszik az andó jog alkotmányossági vizsgálatára vonatkozó eddigi elképzeléseket, módszereket és technikákat. Újszerű megközelítési módot alkalmazva a Szerző szinte hiánytalanul számbaveszi mindazokat az összefüggéseket is, amelyek ismeretére egy javasolható ártértelezés céljából szükség lehet. Szerző célkitűzését nagyban segítette az a körülmény, hogy gyakorlatilag minden fejezet végén „összefoglaló” található, amely egyidejűleg zárja a korábbi fejtegetéseket és nyitja az újabb irányokba történő vizsgálati metodust.

*A bírálathoz benyújtott monográfiát nyilvános vitára – feltételek támasztása nélkül – alkalmasnak tartom.*

Pécs, 2019. október 17.



Prof. Dr. Kiss László

DSc.

professor emeritus