



PÁZMÁNY *1635*
— *a l a p i t v a*

Pázmány Law Working Papers

2019/08

Szlifka Gábor

**Szlifka Gábor: Adózó és adóhatóság
kapcsolata – ki az erősebb?**

Pázmány Péter Katolikus Egyetem
Pázmány Péter Catholic University Budapest

<http://www.plwp.eu>

Szlify Gábor: Adózó és adóhatóság kapcsolata – ki az erősebb?

A közigazgatási jogviszony hagyományos koncepciója szerint az adójogviszony az állam és az azt képviselő adóhatóság, valamint az adóalany hierarchikus kapcsolata, amelyet alá-fölérendeltségi viszony jellemez. Ebben a relációban az adóhatóság többletjogosultságokkal rendelkezik, az adózónak pedig kötelezettsége az adófizetés, az elmélet nem koncentrálna az esetleges adózói jogokra. A koordinátatengely másik végpontján helyezkedik el az adójogi jogviszonyt magánjogi megközelítéssel elemző elmélet, amely az adójogviszonyt egy hitelviszonyként fogja fel, amelynek egyik szereplője az állam mint hitelező, a másik pedig az adós. Ebben a mellérendeltségen alapuló kapcsolatban a feleket kölcsönös jogok és kötelezettségek illetik meg.

Ezen jogviszony formálódása kor- és országfüggő folyamat, amelyben a múlt század végéig elsősorban az állami szempontrendszer volt domináns. A 80-as és 90-es évek táján elindult egy erős kiegyenlítődési nyomás az adózói oldalról, amely a jogbiztonság és a jogállamiságból levezethető alapelvek mellett a kölcsönösségre és a partnerségre építette ideológiai alapjait és az adózás folyamatát garanciális jogosultságokkal bástyázta körbe. Itt említeném meg az OECD ezzel kapcsolatos tevékenységét, amely elsőként monitorozta¹ a tagállamok adójogi környezetét a jogok és kötelezettségek szempontjából. A Bizottság által 1990-ben kiadott közlemény összefoglalja az ezzel kapcsolatban végzett kutatásokat és megjegyzi, hogy ekkor a tagállamok többsége bár nem rendelkezett az adózói jogokat felsoroló kartával, de sok adózót megillető jog része az adójogi szabályozásnak. Ezen jogok elsősorban a jogorvoslathoz való jogot, a tájékoztatáshoz, az eljárásban való részvételhez és a meghallgatáshoz való jogot, a magánszféra és a magántitok védelmét és mint alapelveként a jogbiztonság érvényesülésének követelményét érintették. A jogok mellett a kötelezettségek is egyértelműbben kerültek rögzítésre adózó oldalról, a könyvvezetési és iratmegőrzési kötelezettségek mellett az eljárási oldalról az igazmondási, az együttműködési kötelezettség, a megfelelő tájékoztatás megadásának és a dokumentumok bemutatására vonatkozó kötelezettség emelhető ki általánosságban.

A közös gondolkodás fontos állomása az OECD 1999-ben közzétett dokumentuma², amelynek már a címe is jelzi a szemlélet változását és az adóhatóság megfelelőségének szempontjait elemzi az adózás eredményességének előmozdítása érdekében. Az adóhatóság elsődleges feladatának az önkéntes jogkövetés elősegítését tekinti, ennek elmaradása esetén pedig fel kell tárnai azon kockázati tényezőket, amelyek ezen negatív eseménysort eredményezték. Megjelenik az 'adózóbarát' kifejezés is az adóhatóság eljárásával szembeni kritériumok között, valamint az adózóval szembeni érzékenység, amely egyrészt a pontos, hozzáférhető tájékoztatást és a kérelmek, jogorvoslatok határidőben történő kezelését is magában foglalja. A másik oldalon szigorú szabályok kötik az adóhatóságot az adatok felhasználásával kapcsolatban, amelynek határait a törvény szigorúan szabályozza.

Az ENSZ Emberi Jogi Tanácsának 2014-ben készült jelentése³ az emberi jogok, a második generációs gazdasági, szociális és kulturális jogok érvényesülése, valamint a szegénység visszaszorítása érdekében több ajánlást fogalmaz meg az államok részére, amelyek közül

¹ Taxpayers' Right and Obligations – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration.

² Principles of Good Tax Administration – Practice Note Prepared by the OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management <https://www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf>

³ Magdalena Sepulveda CARMONA: Report of the Special Rapporteur on extreme poverty and human rights United Nations Human Rights Council

példaként kiemelném az adórendszer regresszív hatásának elkerülését, a nemek közötti egyenlőtlenségek visszaszorítását, az információkhoz való hozzáférést adózói oldalon, az adózási lehetőségek maximális kihasználásának elérését azok tudatosításával, jogorvoslati lehetőségek szélesítését, a bírósági rendszer kapacitásának növelését, az emberi jogi intézmények erősítését stb. Az adóhatóságok eljárását alapelvei és a konkrét kötelezettségek szintjén történő összefoglalása szemmel látható változás mérföldköve az adójogviszony súlyeltolódásában, amelyek leginkább az adóhatóságok mint az államok adóztatási hatalmát megjelenítő szerv korlátait rögzítik és ezen korlátok jogként jelennek meg adózói oldalon.⁴ Kijelenthető, hogy az adókötelezettség és az adózót megillető garanciális jogosultságok között egy ellentét feszül⁵, amelyet az államok igyekeznek elsősorban az önkéntes jogkövetést erősítve kezelni.

1. Alkotmányos alapelvek

A modern jogállamiság magában foglalja – egyebeken túlmenően - az állami adóztatás korlátok közé helyezését. A demokratikus jogállamok a közteherviselés alapelveinek keretei között működtetik. A legtöbb adójoggal foglalkozó tankönyv és tanulmány szerint a közteherviselés az alábbi elveket foglalja magába: általánosság, egyenlőség, arányosság, büntetőadóztatás tilalma és a létminimum adómentessége. Ezen alkotmányos alapelvek alkotják az állam adóztatási hatalmának legelemibb korlátait.

Az igazságos adórendszer megteremtésének szándéka minden demokratikus jogállamot jellemez alapelvei szinten. Mivel azonban az adórendszert nem egy vagy két adó alkot, ezért annak megteremtése igazi kihívás a jogalkotók részére. Az arányos közteherviselés kérdése leginkább a közvetlen adók területén vetődik fel leginkább sok más államban is.

Az európai államok sorából kiemelném a spanyol alkotmányban foglaltakat⁶, amely az igazságosság eléréni kívánt célján kívül tartalmazza a progresszivitás követelményét is, amely a leginkább megvalósítja az arányosság elvét, legalábbis a jövedelemadózási terén. Ugyancsak tartalmazza a „progresszív” kifejezést az olasz és a portugál alkotmány is. Az Alaptörvény is a teherbíró képességnek, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelő adózás követelményét tartalmazza⁷. Az ismertetett államok alkotmányos szabályozása és a teherviselő képességből a progresszív adóztatást levezető érvek mellett fontos kiemelni a másik álláspontot is, miszerint igazságos és teherviselő-képességen alapuló adórendszer nem szükségszerűen progresszív. A magyar Alkotmánybíróság kimondva nem tekintette alapvető követelménynek a progresszív adóztatást a teljesítőképesség szerinti adózás követelményének teljesüléséhez.⁸

⁴ Nem az adójogviszony jogi természetéhez szorosan kapcsolódó ajánlás az OECD részéről az adóhatóságok részére, de a szemléltetni kívánt folyamathoz tartozó ajánlás az adóhatósági tisztviselőkkel szembeni magas etikai szándék és a kommunikációban is megnyilvánuló professzionális szakmaiság megkövetelése.

⁵ María Teresa SOLER ROCH: Forum: „Tax Administration versus Taxpayer – A New Deal?” *World Tax Journal* 2012. október 285.

⁶ Article 31.1. „Everyone shall contribute to sustain public expenditure in proportion to his or her financial means, through a just and progressive system of taxation based on principles of equality, which shall in no case be confiscatory in nature.”
http://www.congreso.es/portal/page/portal/Congreso/Congreso/Hist_Normas/Norm/const_esp_texto_ingles_0.pdf

⁷ Alaptörvény XXX. cikk (1)

⁸ „A teljesítőképesség szerinti adózás követelménye - noha általában nem érvényesíthető maradéktalanul a jövedelemadók bonyolultsága, más alkotmányos célok követése és az adó gazdaságpolitikai eszköz-szerepe következtében - azt jelenti, hogy azonos gazdasági teljesítőképességű személyeket azonosan kell kezelni, illetve

Az anyagi adójogviszonyon túlmenően a teherviselő képességen alapuló adózás megjelenik az eljárási jogviszony egyes területein is, gondoljunk például a költségmentesség vagy az illetékmentesség intézményére és ezen alapelv érvényesítése az adóhatóság részéről a mérlegeléssel hozott döntések során is követelmény (pl.: bírságkiszabás során).

2. A Bírósági esetjog

Soler Roch álláspontja szerint a bírósági esetjog – ami az Európai Unióban különösen fontos a jogértelmezés tekintetében – az adózó pozíciókat erősíti azáltal⁹, hogy folyamatosan pontosítja az állami adóztatás határait. Az adójogot illetően két Bíróság tevékenysége van hatással a nemzeti jogalkotásra és a jogalkalmazásra európai szinten, amelyek ugyan más-más alapelvek mentén, de releváns álláspontjaikkal következetesen jelölik ki az adóztatás egyre szűkülő határait.

2.1. Emberi Jogok Európai Bírósága (EJEB)

Az EJEB az állami adóztatás anyagi és eljárási kérdéseiben nyilvánvalóan az Emberi Jogok Európai Egyezményének rendelkezéseit értelmezve és alapul véve hozza meg döntéseit. Elsőként a *Funke versus Franciaország*¹⁰ ügyben az EJEB által meghozott ítélet hozom fel példaként, amely egy alapvetően vámügyben történő eljárás során döntött úgy, hogy engedi alkalmazni a nyilatkozat és a dokumentumok rendelkezésre bocsátásának megtagadását adózónak a Konvenció 6. cikkének (1) bekezdésére való hivatkozását. A tisztességes eljáráshoz való jog az ítélet értelmében magában foglalja a hallgatáshoz való jogot és az önvádra kötelezés tilalmát. Ez az önvádra kötelezés tilalmának kiterjesztő értelmezését teszi lehetővé, ami egyértelműen akadályt gördít a hatósági tényállás-tisztázás elé.

Az EJEB egy hozzáadott-érték adót érintő döntésben állást foglalt az ügy érdemében a Konvenció Első Kiegészítő Jegyzőkönyvének 1. cikkére hivatkozással, amely a tulajdontól való megfosztás tilalmát mondja ki. A *Bulves* eset¹¹ alaptényállása az volt, hogy a bolgár adóhatóság megtagadta az adózó adólevonási jogának gyakorlását azért, mert a számlakibocsátó az ügylet után nem teljesítette adófizetési kötelezettségét. Az Európai Unió Bíróságának az adósemlegességre épülő fő mércéje helyett az EJEB az adóbevételek biztosításához fűződő közérdek és a mindenkit megillető tulajdonhoz való jog igazságos egyensúlyát vizsgálta¹². Megállapította, hogy adózó megfizette a számlakibocsátója felé az ügylet adótartalmát, könyveiben és tárgyidőszaki bevallásában azt szerepeltette, adózó tehát a rá háruló kötelezettségeknek eleget tett, partnere magatartására és annak jogkövetésének kikényszerítésére ráhatása nem lehetett. Az ítélet megállapította a jogsértés fennálltát, amelyet - többek között - azzal is indokolt, hogy az adó megfizetésére adózó részéről kétszer kerül sor, hiszen egyszer megfizette az a partnere részére, másrészt az adóhatósági megállapítás hatására

a nagyobb gazdasági teljesítőképességgel rendelkezők jobban adóztathatók. A teherviselő képességgel arányos közteherviselés az Alkotmánybíróság gyakorlatában a 70/I. §-ból levezetett, speciális jogegyenlőségi tétel. [A német Alkotmánybíróság gyakorlatában, jóllehet az elvet nem egyetlen alkotmányi szabályhoz kötik, általában a jogegyenlőség (Alaptörvény 3. §) követelményével kapcsolják össze. A teljesítőképesség szerinti adózás (az ún. Leistungsfähigkeitsprinzip) azonban nem követeli meg azt, hogy az adó progresszív legyen [BVerfGE 8, S. 51].]" 127/2009. (XII. 17.) AB határozat, [ABH 2009, 1068.]

⁹ lásd uo.

¹⁰ *Funke versus France*, Judgement of 25 September 1993, Application no. 10828/84

¹¹ *Bulves AD versus Bulgaria*, Judgement of 22 January 2009, Application no. 3991/03

¹² *Bulves* ítélet (lásd 6. lj.) 60-62. pontjai

még egyszer meg kell fizetnie, nem mellesleg a költség jogtalan volta a társasági adóban is többletfizetéshez vezetett.

A Konvenció 8. cikkében védelembe vett magán- és családi élet tiszteletben tartásához való jog sérelme merült fel a *Brazzi versus Olaszország*¹³ ügyben, amelyben egy adóhivatali házkutatás nem haladta meg a szükségesség azon mértékét, amely esetén az említett alapjog korlátozása egy demokratikus társadalomban elfogadható.

Meg kell jegyezni azt is, hogy nem minden adózói beadvány párosul sikerrel, egyes panaszok nem minősültek befogadhatóak¹⁴, több esetben az EJEB nem állapította meg a Konvenció megsértését¹⁵, mely panaszok elsősorban a tisztességes eljárás és a tulajdon védelmének sérelmének megállapítását célozzák.

2.2. Európai Unió Bírósága

Az Unió Bírósága több vonatkozásban is vizsgálta a tagállamok jogalkotásának uniós jogba ütközését. Az adózói jogvédelem szintén több eljárási jogintézmény esetében jelent meg az ítélkezési gyakorlatban, amelyek pontosítják és megerősítik az adóhatósági lehetőségek határait és stabilizálják az adózók garanciális jogait. Példaként említem a *Smaranda* ügyet¹⁶, amelynek a konklúziója az, hogy sérti az adatok szabad áramlásáról szóló irányelvet az, ha az egyik közigazgatási szerv – jelen ügyben a román adóhatóság – más szervnek továbbít jövedelemre vonatkozó adatokat anélkül, hogy az érintetteket tájékoztatná az adattovábbításról és adatkezelésről.

Az adójogot illetően a Bíróság a legnagyobb munkát a hozzáadottérték-adó vonatkozásában végzi. Ezen belül is a levonási jogot érintő elhíresült ítéletekben foglaltakat kívánom példaként kiemelni, amely elsősorban a tényállás-tisztázásban ír elő többletkötelezettséget az adóhatóság számára. A *BLP Group* ügyben¹⁷ hozott döntésében még kizárta a szándék vizsgálatának követelményét, későbbi döntéseiben¹⁸ viszont egyértelművé tette, hogy a csalárd magatartás megállapítása az adóhatóság részéről akkor lehetséges, ha objektív tényekkel támasztja alá, hogy adózó tudata aktív vagy passzív magatartásban megnyilvánuló módon átfogta a magatartása következményét. Az adózói szándék vizsgálata nem kizárólag az adólevonási jog intézményénél vált követelménnyé a Bíróság gyakorlata alapján, hanem az adómentes értékesítés alkalmazhatósága, az ingyenes ügyletek esetében és a telephely meghatározása esetében is előkerülő követelménnyé vált. Az adózói jogvédelem szempontjából ez egy rendkívül fontos fejlemény, hiszen nem csak a bizonyítás terhét helyezi a Bíróság egyértelműen az adóhatóság oldalára, hanem a felróhatóság feltételeként a szándék bizonyítását jelöli meg. Hozzá kell tenni azt is, hogy az Unió Bírósága ebben a tárgykörben lényegében jogalkotóként

¹³ *Brazzi versus Italy*, Judgement of 27 September 2018, Application no. 57278/11

¹⁴ Például az osztrák útdóval kapcsolatban kezdeményezett eljárás *Voggenberger Transport GmbH versus Austria*, Application no. 21294/93

¹⁵ például a *Spacek s.r.o. versus The Czech Republic*, Judgement of 9 November 1999, Application no. 26449/95, amelyben adózó a számviteli szabályok közzétételének módját vitatta sikertelenül.

¹⁶ C-201/14. sz. *Smaranda Bara és társai* ügyben 2015. október 1-jén hozott ítélet [EU:C:2015:638]

¹⁷ „Amint a Bíróság a C-4/94. sz. *BLP Group* ügyben 1995. április 6-án hozott ítéletének (EBHT 1995., I-983. o.) 24. pontjában megállapította, az adóhatóság azon kötelezettsége, hogy vizsgálatot indítson az adóalany szándékának megállapítása iránt, ellentétes lenne a HÉA közös rendszerének a jogbiztonság szavatolására, illetve arra irányuló céljával, hogy megkönnyítse a HÉA alkalmazásához szorosan kapcsolódó intézkedéseket – a különleges esetektől eltekintve – azáltal, hogy az érintett ügylet objektív jellegét veszi figyelembe.”

¹⁸ C-354/03., C-355/03. és C-484/03. sz., **Optigen és társai** egyesített ügyekben 2006. január 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-483.], C-80/11, C-142/11 sz., *Mahagében és Dávid* egyesített ügyben 2012. június 21-én meghozott ítélet, valamint a C-324/11. sz. *Tóth Gábor* ügyben 2012. szeptember 6-án meghozott ítélet

lép fel, mivel a fenti követelmény a legtöbb tagállam eljárási jogából nem következik, így Magyarországon sem az adóigazgatási rendtartás sem az adózás rendjéről szóló törvény nem tartalmaz még csak keretszabályokat sem a fenti tárgykörben az adóhatóságra telepített kötelezettségekre vonatkozóan.

3. Eljárásjogi határok

Az eljárási jogviszony kapcsán minden európai ország kodifikálja az adóhatóság és az adózók eljárási jogait és kötelezettségeit. Nem kérdés, hogy az alkotmányos alapelvekből levezethető jogok (pl. diszkrimináció tilalma, nyelvhasználat, tájékoztatáshoz való jog) szerepelnek ezen eljárási törvényekben, mégis érdemes lehet az összehasonlítást elvégezni a magyar adóeljárási szabályrendszerrel, amelyről elmondható, hogy európai viszonylatban is adózóbarát. Általánosságban erre nem teszek kísérletet, annyit jegyeznek meg, hogy a különbségek elsősorban a részletszabályokban rejlenek, hiszen minden tagállam joga rendelkezik egyrészt az adózói kötelezettségekről (például a bevallás benyújtása), másrészt az adózót megillető jogokról (például a jogorvoslati lehetőségekről, annak határidejéről stb.).

Az adózás rendjéről szóló törvény indokolása is tartalmazza az adóztatás kettős funkciójának rögzítését, miszerint az adózás rendjének két fontos célkitűzése a törvényesség és az adóztatás eredményességének biztosítása. Emellett kihangsúlyozza, hogy a szabályozás mozgatórugója az adózó garanciális érdeke, továbbá az adózói kötelezettségek megfogalmazása mellett a hatósági beavatkozás törvényes lehetőségeivel, eszközeinek pontos szabályozásával is védi, erősíti az adózó helyzetét az adóügyi viszonyokban.

Az eljárásjogok részletes összehasonlítására ezen rövid írásban nem vállalkozom, az adóelkerülő ügyletek kapcsán néhány példával élni fogok az 5. fejezetben.

4. Adóhatósági együttműködés: erősödő adóhatósági pozíció

A globalizálódó világgazdaság és az adóelkerülések kiküszöbölésének célja egyre inkább előmozdítja az állami adóhatóságok közötti kooperációs lehetőségeket. A különböző államokban rendelkezésre álló információk cseréje mindenképpen erősíti az adóhatóság lehetőségeit az adóztatásban. Ez nemzetközi szinten ez elsősorban a jövedelemadóztatásban játszik szerepet, példaként említeném a FATCA Megállapodásokat¹⁹, amely a szerződő államok pénzügyi intézményeit kötelezi az Egyesült Államokban illetőséggel bíró személyek pénzeszközeikről történő adatszolgáltatásra. Sokkal szorosabb együttműködés valósul meg az Európai Unió keretében, ahol automatizmussá vált különösen a hozzáadott-érték adót illető kooperáció, amelynek formái a spontán információcsere, megkeresésre történő tájékoztatás (SCAC) lehetnek, lehetőség van továbbá többoldalú ellenőrzésre is, amelyek hatékonysága a lebonyolítás hosszadalmas volta miatt kérdéses. Az együttműködésben ugyanakkor áttörést jelentett a közös uniós ellenőrzés²⁰ bevezetése 2019. január 1-től, amely már eljárási jogokkal is felruhazza más állam adóhatósági dolgozóját, így jogosult helyiségekbe belépni, dokumentumokhoz hozzáférni, adózót felhívni nyilatkozattételre. Ez tehát egyértelmű erősödést jelent az adóhatósági oldalon annak ellenére, hogy ezen eljárások során is biztosítani kell az adózókat megillető alapvető jogokat (tolmács kirendelésének kötelezettsége az adóhatóság részéről). Soler Roch az adóhatósági és az adózói pozíciók változását egy

¹⁹ Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)

²⁰ A hozzáadottérték-adó területén történő közigazgatási együttműködésről és csalás elleni küzdelemről szóló 904/2010 EU tanácsi rendelet 7. cikk (4a) bekezdése

ingamozgáshoz hasonlítja²¹, az említett gyakorlat némileg az adóhatóság felé tereli a képzeletbeli súlyt.

Éppen ez utóbbi miatt merül fel az ilyen típusú megkereséseknél sokkal hangsúlyosabban az adózói adatvédelem, hiszen két eltérő joghatóság alá tartozó adóhatóság esetén nyilvánvalóan nehezebb biztosítani az adatvédelemi garanciákat. Avi-Yonah és Mazzoni álláspontja²² szerint a nemzetközi információcsere esetében az anyagi jogvédelemre adózóknak csak az eljárási biztosítékok garantálásával van lehetőségük, amely garanciális jogok védvonalát elsősorban a tájékoztatáshoz való jog, a részvételhez való jog és a jogorvoslati jog alkotják.

5. Új fejlemény az adóhatóság és adózó kapcsolatában

Az utóbbi egy évtizedben egy új koncepció került előtérbe Európa több országában, amely az eddigiekkel szemben egy sokkal flexibilisebb, nem feltétlenül szigorúan és részletesen szabályozott alapra helyezi a két fél kapcsolatát és együttműködését. A szakirodalomban 'Enhanced Relationship'-ként említett együttműködési forma alapvetően a kölcsönös bizalom és a folyamatos kommunikáción alapszik. Ezen együttműködési forma történetében először is az OECD munkáját említeném²³, amely körvonalazta az együttműködés ezen formáját. Kiemelte, hogy a felek magatartásának túl kell lépnie a törvény által megkövetelt minimumon, mint például adózó részéről csupán néhány számot tartalmazó bevallás benyújtásán. Általánosságban azt lehet mondani, hogy ez egy koncepció, adóhatósági megközelítés, ami nagyrészt érintetlenül hagyja a felek meglévő jogait és kötelezettségeit. Abból indul ki, hogy az adózók alapvetően jogkövetőek, értik és átérzik az adózás okát, adókötelezettségeiket teljesíteni kívánják, de az önkéntes jogkövetés során akadhatnak nehézségek, amelyek kiküszöbölésében az adóhatóság segíteni tud mindenfajta szankcionálás nélkül. Ennek a megvalósítási módja az átláthatóság és egymás folyamatos tájékoztatása, éppen ezért a kapcsolat szabályozása elsősorban a soft law eszközeivel történik az adóhatóság részéről.

Európa több országában nyert teret az új koncepció, az első között lehet említeni Hollandiát a Horizontális Monitoring programmal, amelyet 2005-ben vezetett be, itt említhető Írország és az Egyesült Királyság is. A következő hullámban indítottak hasonló projektet Belgiumban, Dániában, Németországban, Ausztriában, Spanyolországban, valamint Svédországban. Nem uniós országok között említhetjük Svájcot, Ausztráliát, Kanadát, az Egyesült Államokat például. A Szlovéniában 2010-ben bevezetett horizontális monitoring a többi országgal azonos vagy hasonló jellemzője²⁴, hogy az adóhatóság megállapodást köt az adózóval az együttműködésük törvényileg nem szabályozott formájáról, amely – ahogy említettem – a tájékoztatáson és a kommunikáción alapszik. Ezt a módszert bevezető államok első körben a nagy adózókkal kötnek a társaság struktúrájához és tevékenységéhez alkalmazkodó, azt figyelembe vevő megállapodásokat és terjesztik ki ezt a technikát a közép- és kisvállalkozásokra is. A holland horizontális monitoring keretrendszere a fentiekhez hasonló módon elsősorban a jelent vizsgálja a múlt helyett, így a jövő adóellenőrzések leginkább vitás kérdéseit már előre rendezni tudják.

Magyarország az elmúlt években igyekszik egy adózóbarát szemléletet meggyökereztetni az adóhatóság munkájában, szemléletváltásról beszélhetünk, de rendszerváltás még nem

²¹ SOLER ROCH (lásd 4. lj) 291.

²² Reuven S. AVI-YONAH – Gianluca MAZZONI: *Taxation and Human Rights: A Delicate Balance* Public Law and Legal Theory Research paper Series Paper No. 520 (University of Michigan, 2016) 3-4.

²³ Working Paper 6 - The Enhanced Relationship - OECD Tax Intermediaries Study 2007

²⁴ Miroslav VERBIC – Mitja COK – Darija SINKOVEC: *Some evidence for implementing an enhanced relationship in Slovenia* Financial Theory and Practice Review article 2013 doi: 10.3326/fintp.38.1.3 66-68.

következett be. Ezt az támasztja alá, hogy az eljárási keretek többé-kevésbé megmaradtak a hagyományos mederben, illetve az adóellenőrzés és a jogkövetési vizsgálaton kívül bevezetésre került a támogató eljárás is, amely egy 'lazább' adóhatósági eljárást jelent, de nem valósítja meg ez sem a fentebb említett rugalmas, eljárási kereteken kívüli kapcsolati formákat. A magyar adóhatósági gyakorlatban ma elképzelhetetlen az, hogy az adóhatóság alkalmazottja – ide nem értve az ügyfélszolgálati, bevallási vagy egyéb adminisztratív szakterületeket - az adózó gazdasági folyamataival kapcsolatban megbízólevél vagy egyéb elrendelés nélkül állást foglaljon.

Ez a modern megközelítés tehát félreteszi azt a problémát, hogy a hatályos szabályrendszer mely félnek ad több fegyvert a kezébe. Kiváló megoldás, amely sok országban sikeres, rendkívüli többleterőforrások nélkül eredményezte a bevételek biztosítását vagy annak növelését. A szakirodalom nem titkolja a hiányosságát, mégpedig azt, hogy a szándékos adóelkerülések kezelésére nem alkalmas. Az erre adott válasz kizárólag az adóhatóság törvényi lehetőségeinek bővítésével lehetséges.

Ebben a körben csak néhány példán keresztül világítom meg az egyes tagállamok közötti különbségeket. A saját álláspontomat az alapján alakítottam ki, hogy az eljárási jog milyen módon teszi lehetővé a szándékos adócsalások felderítését és megállapíthatóságát. Álláspontom szerint a mellérendeltség mind a partnerséget jogi nyelvre fordító jogviszony itt nem alkalmazható, a tudatos adóelkerülés esetén az adóhatóság részére biztosítani kell a megfelelő eszközrendszert. Ezen témakörben fontos megemlíteni azt, hogy több ország alkalmaz generális klauzulát, amely mint ultima ratio hivatkozási alap lehet a szándékos adóelkerülő magatartás megállapíthatóságára. Soler Roch megállapítása²⁵ szerint ezen klauzulák alkalmazása kevésbé gyakori a common law jogrendszerekben, ahol a case law nyit utat ezen lehetőségnek. A nem common law oldalról a spanyol²⁶ és a német²⁷ példát említi meg.

Az adócsalások feltárásához szükséges eszközrendszer vonatkozásában emlékeztetnék a magyar jogszabályi keretekre, ahol a jogkövetési vizsgálat befejezésének határideje 30 nap, az adóvizsgálaté 90 nap és befejezésének objektív határideje – némi kivételtől eltekintve és a lehetséges hosszabbításokat is belekalkulálva – kb. 1 év. Ez fél évre csökken akkor, ha adózó megbízható minősítéssel bír vagy magánszemély. Ez azt jelenti, hogy amennyiben megbízható adózó követ el szándékos adócsalást, akkor az adóhatóságnak az elévülési időn belül csak fél éve van vizsgálattal ezt bizonyítani. Ha kizárólag a szándékos adóelkerülő alakzatokat vizsgáljuk, akkor egyértelműen az adózók felé billen a mérleg nyelve a jogszabályi eszközök tekintetében.

Az adóhatóság és adózó közötti viszony sokkal inkább kiegyensúlyozott Németországban, ahol az AO²⁸ alapján az adóhatósági adó-megállapításnak kizárólag az elévülés szab korlátot. Nincsenek tehát a magyar ellenőrzési határidőkhöz hasonló, a hatóság lehetőségeit a rendelkezésre álló eljárási eszközök időszükséglete tükrében rendkívül beszűkítő korlátok. Az elévülési határidő általánosan 4 naptári év, de ez a határidő szándékos adócsalás esetén 10 év, gondatlan alakzat esetén 5 év. A hivatalbóli adómegállapítási jog határa Belgiumban is az elévülés, amely normál esetben az adómegállapítási időszakot követő 3 év, vélelmezett adócsalás esetén 7év.²⁹ Az ilyen eljárásban az általános szabály, hogy a bizonyítási teher az

²⁵ SOLER ROCH (lásd 4. lj) 287-288.

²⁶ Ley general Tributaria 15. cikke

²⁷ Abgabenordnung (AO) § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

²⁸ Abgabenordnung (AO) § 155

²⁹ Income Tax Code 333. § és 354. §

adózt terheli, két esetben száll ez át az adóhatóságra: ha adózó indokoltan nem tud részt venni az eljárásban, valamint ismételt ellenőrzés esetén. A határidők tekintetében kevésbé szigorú a belga eljárási törvény, mivel az első jogorvoslati lehetőségre 6 hónapot hagy nyitva³⁰ az adózó részéről. Jogorvoslat esetén a regionális igazgatónak szintén 6 hónapja (a jogorvoslat benyújtásától számítva) van meghozni a döntését, mindeközben adózó új bizonyítékokkal egészítheti ki eredeti jogorvoslati kérelmét. Ez tehát egy elhúzódó jogvitának teremthet alapot. Még inkább kiterjeszti a lehetőségek határát az Egyesült Királyság eljárási joga, amely általánosságban 4 éves elévülési határidőt állapít meg, amelyen belül – további határidőbeli kööttségek nélkül – van lehetőség az ellenőrzés lefolytatására, a német adójoghoz hasonlóan gondatlan alakzat esetén ez a határidő 6 évre, szándékos adócsalás esetén 20 évre nő.

³⁰ Income Tax Code 371. §