

A MÉRLEGELÉSI JOG SAJÁTOSSÁGAI A JOGALKALMAZÓI GYAKORLAT TÜKRÉBEN*

ERDŐS ÉVA** –KECSKEMÉTI ÁGNES***

Lehetőség vagy nehézség, szabadság vagy kényszer? Hogyan írható le a mérlegelési jog működése – intellektust igénylő eljárás vagy csupán jogalkalmazói önkény? A tanulmány célja, hogy rámutasson a mérlegelési jog különböző dimenzióira és megvilágítsa annak elmélete és gyakorlata között megfigyelhető esetleges eltéréseket. Ahhoz, hogy lehetőség nyíljon következtetéseket levonni a mérlegelési jog valódi funkcióját illetően, szükséges megfigyelni annak gyakorlati működését. A tanulmány második része a mérlegelési jog adójogi vonatkozásaira fókuszál. A joggyakorlat azt tükrözheti számunkra, hogy a mérlegelési jog az adójog szférájában is létjogosultsággal bír. A következőkben a szerzők megkísérik feltárni, hogyan hat a mérlegelési jog a jogi szabályozás irányaira és a joggyakorlat atmoszférájára.

Kulcsszavak: mérlegelés, méltányosság, bírói mérlegelés, adójogi mérlegelés, offshore tevékenység, harmonizáció.

Difficulty or possibility, so freedom or compulsion? How could we determine the operation of the discretionary power – is it an intellectual process in legal system or just arbitrariness? The aim of this essay is to survey all dimensions of the discretionary power to get its real intended purpose because there are some variances between its theory and the legal practice. We mean, we have to see how it exists to get the right incarnation and function.

The second part of this essay is focusing on the dimensions of tax law. The legal practice can reflects us that the tax law is in one unit with the discretion and the tax law can be that branch what able to reach every citizens around us. In the following we are trying to stress the analyzing of the way how we can define the atmosphere of our legal practice.

Keywords: discretionary power; equity power, human judgement; legal practice; tax law; offshore activity; harmonization.

A mérlegelési jog elméleti vonatkozásai

A mérlegelés, méltányosság elhatárolása és kérdésköre egyidős magával a jogrendszerrel. Amellett, hogy a jogtudomány felismerte azt, hogy lehetetlen a kazuisztikus jogrendszer kifejlesztése, az önkény elkerülésére irányuló törekvés felfedezhető volt elég korán. *Montesquieu* tézise, miszerint a bíró nem más, mint a törvény szája, vagyis az ítéletben ne sze-

* A kutatómunka a Miskolci Egyetem stratégiai kutatási területén működő Mechatronikai és Logisztikai Kiválósági Központ keretében valósult meg.

** Dr. ERDŐS ÉVA
dékánhelyettes, tanszékvezető egyetemi docens
Miskolci Egyetem ÁJK, Pénzügyi Jogi Tanszék
3515 Miskolc-Egyetemváros
jogerdos@uni-miskolc.hu

*** KECSKEMÉTI ÁGNES
egyetemi hallgató
Miskolci Egyetem ÁJK
3515 Miskolc-Egyetemváros

repeljen se több, se kevesebb, mint a törvény betűje, bizonyítéku szolgálhat az előbbi törekvésre. „Az egyszerű pozitívizmus megközelítése szerint a bíró előtt két ítélkezési stratégia áll: vagy a rögzített szabályokat alkalmazza deduktív és mechanikus úton, vagy túllép e szabályokon, és diszkrécionális alapon ítélkezik.

Az első eset vonatkozik az egyszerű esetekre, a második eset az atipikus, nehéz esetekre.”¹ A kép azonban nem ilyen egyszerű, vagyis a Montesquieu-i ideát megvalósítani, hogy „a bíró a törvény szája” legyen, és az ítéletben ne szerepeljen se több, se kevesebb, mint a törvény betűje, sok esetben nem lehet. Szabó Miklós professzor szerint „a jogszabályok fekete, fehér betűi is nyitva hagynak egy szabad döntési mezőt a jogalkalmazó számára, és ezt a szabad, a jogalkalmazó belátására utalt döntési lehetőséget nevezzük diszkréciónak. A diszkréciónak mindig valamely normatív előíráshoz képest van értelme, az általa kiemelt döntés-rész az, amelyet a norma szabadon hagy, miközben a döntés többi elemét e norma meghatározza. Tehát a diszkréció azt jelenti, hogy a norma nem köti a bíró kezét.”² Ezt a diszkréciót meg kell különböztetni a normahiányos helyzettől, amikor is nincs szabály, és a bírónak kell megalkotnia azt. A diszkréció a normahiányos helyzet mindkét esetétől különbözik, itt van norma, és ez a norma szabad kezet hagy a bírói döntéshozatalnak.³

A kontinentális jogban a bírák nem rendelkeztek valódi hatalommal, a törvények uralma a kezdetektől háttérbe kényszerítette őket. A szigorú szabályozás ellenére a jogtudománynak fel kellett ismernie, hogy a bírák nem csupán az eljárás passzív résztvevői, hanem a gyakorlatban felmerülő helyzetek sokfélesége kifejezetten igényli a kreativitásukat is. Néhány jogi szituációt lehetetlennek bizonyult szabályozás alá vonni, és ennek nyomán felismerték, hogy a törvény betűjéhez való ragaszkodás gyakran nagyobb fokú igazságtalansághoz vezet, mint a törvénytől való eltérés. Alapelveként deklarálták, hogy a bírának nincs joguk ahhoz, hogy törvényhozókként működjenek, és ezen alapelv hatályos jogunkban is létezik. Mindezek ellenére fel kell tennünk a kérdést: a bíró valóban pusztán jogalkalmazó és minden körülmények között kötve van a törvény betűjéhez? Nos, néhány – kivételes – esetben mégis kiléphet a jogszabályok szigorú alkalmazásának kényszere alól, kifejezetten az ésszerű és igazságos döntés meghozatala érdekében.

A folyamat gyakran nem áll meg az egyedi döntésnél, ugyanis az adott határozatok más jogalkalmazók számára is ismertté válnak, hosszabb távon szokásjogként érvényesülnek, végső soron pedig kodifikálásra kerülnek. Ezen praktikus szempontból tekintve az eljárás tekinthető a bírák tágabb értelemben vett jogalkotásaként. Az előbbi gyakorlatias megközelítést azonban szükséges elkülönítenünk a formális értelemben vett jogalkotási folyamattól.

A bírói jogalkotás és jogfejlesztés tekintetében jelen lévő kétséget maguk a jogszabályok hivatottak feloldani: noha egy demokratikus államban általános jogelv, hogy a bírának nincs formális jogi lehetőségük a jogalkotásra, a felhatalmazó jogszabályok mégis megol-

¹ SHINER, Roger: *Norm and nature. The movements of legal thought* Oxford, Clarendon, 1992. 71. skk. hivatkozik rá: SZABÓ Miklós: *Rendszeres jogelmélet*, Előadás vázlatok, Miskolci Egyetem, 2014, 86. file:///C:/Users/su/Downloads/microsoft-word-001.-rendszeres-jogelmélet2014%20(2).pdf (Letöltés ideje: 2014. 05. 11.)

² SZABÓ: i. m. 87.

³ SZABÓ Miklós szerint a normahiányos helyzet lehet normatív és empirikus. A normatív esetben azért nincs szabály, mert a jog nem szabályozhat bizonyos védett területet, mint például az alkotmányos alapjogok (szabadságjogok) területe, az empirikus normahiányos terület a joghézag esete, amikor kellene lennie jogszabálynak, csak az a jogalkotó hiányából vagy mulasztásából nem született meg. SZABÓ i. m. 87.

dást kínálhatnak az ellentétre és alapot szolgáltathatnak a mérlegelés gyakorlati működtethetőségére.

Ahhoz, hogy definíciót alkothassunk a mérlegelési jogkör mibenlétét illetően, meg kell vizsgálnunk annak gyakorlati megnyilvánulásait. „Bírói mérlegelésről Canor szerint akkor beszélhetünk, amikor az adott jogi probléma megoldására több jogszerű megoldás is kínálkozik, és a jogalkotónak kell eldöntenie, hogy a lehetőségek közül az adott esetben melyiket választja. A választás joga azonban nem egyenlő az önkényes vagy csakis szubjektív alapon történő választással.”⁴

Hart szerint⁵ „a jog csak elsődleges és másodlagos szabályokból áll, és ahol ezek nem adják ki a választ, ott a bírói diszkrécióra van szükség. Ezen diszkrécionális felhatalmazottság birtokában a bíró hivatott eloszlatni a homályt, és meghozni azt a döntést, amit a törvényhozó nem tudott vagy nem akart előre kimondani”. Hart szerint a magatartási mérce az ésszerűség vagy a kellő, elvárható gondosság.

„A bírói mérlegelés egyik legpontosabb definícióját Barak adta, aki szerint a bírói mérlegelés nem más, mint a bírónak adott azon hatalom, hogy választhasson a több felmerülő jogszerű megoldás közül. A jogszerű lehetőségek meghatározására a jogértelmezési módszerek szolgálnak.”⁶

Le kell szögeznünk, hogy a mérlegelési jog nem jelent önkényes döntési pozíciót a jogalkalmazó számára, hiszen a tényállás mindig kijelöli a követendő irányt és a törvényesség követelménye keretek közé szorítja ítélkezési lehetőségeit. Ahhoz, hogy helyes döntést hozhasson, szükséges elhagynia az önkényességet, alaposan fel kell tárnia a tényállást, valamint alkalmaznia kell a különböző jogértelmezési módszereket.

Felmerül a kérdés: ha jogszabályok szolgáltatnak alapot a mérlegelés gyakorolhatóságára, a jogalkalmazó tárja fel az esetet és az ítélkezési gyakorlat gyakran iránymutatásként érvényesül, akkor kié a valódi autoritás? A jogszabályoké, a jogalkalmazóé vagy a joggyakorlaté? Maga a döntési struktúra mennyiben fogható fel szabadságként vagy éppen megszorításként?

A mérlegelési jogkör érvényesülése a joggyakorlatban

Amikor a diszkrécionális jogkör lehetőségét vizsgáljuk, elsőként a bírákra asszociálunk, azonban a jogrendszer más szegmenseiben is biztosított a mérlegelés lehetősége. Figyelem-

⁴ Iris CANOR: *The Limits of Judicial Discretion in the European Court of Justice*, Baden-Baden: Nomos Verlagengesellschaft, 1998. p. 1. Hivatkozik rá: KASZÁS Ágnes: Könyvismertetés: A bírói mérlegelés kérdései egy monográfia tükrében: Iris CANOR: *The Limits of Judicial Discretion in the European Court of Justice*, Baden-Baden: Nomos Verlagengesellschaft, 1998. In: *Iustum Aequum Salutare*, IV. 2008/1. 158.

http://epa.oszk.hu/02400/02445/00008/pdf/EPA02445_ias_2008_1_157-191.pdf letöltés ideje: 2014. 02. 27.

⁵ Herbert L. A. HART: *A jog fogalma*, (fordította: Takács Péter), Osiris Kiadó, Budapest, 1995, 155. Hivatkozik rá: SZABÓ: i. m. 88.

⁶ Ami BARAK: *Judicial Discretion*. Yale University Press, 1989, 7. Hivatkozik rá: Iris CANOR: *The Limits of Judicial Discretion in the European Court of Justice*, Baden-Baden: Nomos Verlagengesellschaft, 1998, 9. Könyvismertetését lásd KASZÁS Ágnes: A bírói mérlegelés kérdései egy monográfia tükrében: (Iris CANOR: *The Limits of Judicial Discretion in the European Court of Justice*, Baden-Baden: Nomos Verlagengesellschaft, 1998.) In: *Iustum Aequum Salutare*, IV. 2008/1. *Varia*, 159–160. http://epa.oszk.hu/02400/02445/00008/pdf/EPA02445_ias_2008_1_157-191.pdf (Letöltés ideje: 2014. 02. 27.)

be véve a felhatalmazó jogszabályok tömegét, csupán néhány területet hangsúlyozunk, hogy bizonyíthassuk a sokféleséget. A diszkréció döntési lehetőség nyitva áll többek között a polgári jogban (például a holtta nyilváníttatási eljárásban), a polgári eljárásjogban (például az igazolási kérelmek elbírálása vagy a költségkedvezmények engedélyezése tekintetében), az adatvédelem és az információszabadság vonatkozásában, az adójogban (például az egyes szabályok gyakorlati alkalmazásánál), a nemzeti fejlesztésben, a közegészségügyben, a büntetőeljárás ügyészi szakaszában, a közigazgatási jogban, a versenyjogban és az emberi jogok terén. Néhány terület a következőkben részletesebb ismertetésre kerül.

Ahogy az az előzőekben említettük, a joggyakorlat elemzéséből szükséges kiindulnunk ahhoz, hogy áttekinthessünk a diszkréció eltéréseit a különböző szegmensekben.

Elsőként – Canor és Barak definícióját alapul véve⁷ – fókuszáljunk a bírókra és az igazságszolgáltatásra. Amikor egy bizonyos jogi probléma a bíró elé kerül, mindenekelőtt a jogértelmezési módszereket kell használnia annak érdekében, hogy feltárhassa a lehetséges jogszerű megoldásokat. Másrészt, ezek a módszerek nem vezetnek cáfolhatatlan döntéshez. A bírónak kötelezettsége ugyan, hogy figyelembe vegye az értelmezés eredményeit, de általában nem áll rendelkezésre norma arra vonatkozóan, hogyan is válasszon a több jogszerű megoldás közül. A jogértelmezési módszerek egyfajta szelekciót jelenthetnek, azonban magának a bírónak kell meghoznia a legvégső és legigazságosabb ítéletet – amennyire ez adott esetben lehetséges. Általában kijelenthető, hogy a bírót a döntés urának tekinthetjük, mivel a mérlegelés részét képezi annak a deliberációs folyamatnak, amely alatt a jogalkalmazó megtalálja a legmegfelelőbb általános jogi normát a speciális esetre. A valódi kötelezettsége tehát abban áll, hogy igazolja az általa hozott ítéletet a hatályos jogrendszer tükrében.

Canor véleménye szerint a bírói mérlegelésnek alapvetően három dimenziója van: a tényállás meghatározása, az alkalmazandó norma alkalmazási területeinek meghatározása, illetve magának az alkalmazandó normának a definiálása. Mindhárom területen beszélhetünk szűk, illetve széles értelemben vett mérlegelési jogkörrel, mely említett két kategória behatárolja a mérlegelési szabadság fokozatát. A különböző jogrendszerek eltérő mértékben határolják be a bírói mérlegelés lehetőségét, az viszont megállapítható, hogy valamilyen keretet minden jogrendszerben felállítottak.⁸ A korlátokra azért is szükség van, mert a bírói mérlegelés intézményének nem az a célja, hogy a jogalkalmazó szubjektív véleménye jelenjen meg az ítéletben, hanem éppen ellenkezőleg, a cél az, hogy a bírói mérlegelés eredményeképpen megerősítést kapjanak azok az alapvető normák, amelyekre az adott jogrendszer épül.⁹

A mérlegelésnek többféle típusait ismeri a jogtudomány,¹⁰ a következőkben Kántás Péter tipizálása alapján a mérlegelési jog néhány csoportja kerül bemutatásra:¹¹

⁷ Hivatkozva: KASZÁS Ágnes: i. m. 159–160. http://epa.oszk.hu/02400/02445/00008/pdf/EPA02445_ias_2008_1_157-191.pdf (Letöltés ideje: 2014. 02. 27.)

⁸ I. CANOR: i. m. 13. hivatkozva: KASZÁS: i. m. 161.

⁹ CANOR: i. m. 14., hivatkozik rá: KASZÁS: i. m. 161.

¹⁰ SZABÓ Miklós szerint a diszkréciónak legalább két változata ismert: Amikor a törvényi szabályozás alacsonyabb szintű, vagyis nem terjed ki minden, az élet előre nem látható területeire, vagy amikor a közös körülmények és jellemzők vannak meghatározva. SZABÓ: i. m. 88.

¹¹ KÁNTÁS Péter: A mérlegelés dilemmái, *Belügyi Szemle* 2001/12, 66–83.

- A „bizonyítási” mérlegelés

„Minden jogalkalmazói döntés tényfeltáráson és annak jogi értékelésén alapul. Akkor is így van ez, amikor a jogalkotó a legszigorúbban megköti a jogalkalmazó kezét. Egyrészt megkísérli egyértelműen meghatározni a jogalkalmazás tárgyát képező fogalmakat, illetve csak egyetlen helyes értelmezést engedő módon leírni a tényállást, amelyre a jogalkalmazónak reagálnia kell, másrészt a jogilag releváns tényállás bekövetkeztére mérlegelést nem tűrő rendelkezést ír elő a jogalkalmazó számára.”

„A bizonyítási mérlegelés esetében sincs szó mechanikus logikai műveletről (az egyesnek az általános alá rendelése), hiszen

- a) a kívülállónak evidenciaként ható, legtényszerűbbnek tűnő jelenségek, személyek és tárgyak (éjszaka, idegen dolog, közterület, kár, mozgáskorlátozott személy stb.) is jogfogalmak, azaz normatív jellegűek, tehát nem egyszerűen észleléssel vagy más, a külvilágból nyert tapasztalással állnak elő, hanem jogi értékelés eredményeként;
- b) az ellentétes következtetésekre alapot adó bizonyítékokat egyenként és összességükben – a tényállás lényegére vetítve – meggyőző erejük (hitelt érdemlőségük, életszerűségük) alapján kell mérlegre tenni, elfogadásukat és elvetésüket ésszerűen és okos módon kell megindokolni.”

- A „kényszerű” mérlegelés

„A kényszerű mérlegelés esetei tulajdonképpen nem tartoznak a szabad belátás fogalmkörébe, tekintettel arra, hogy itt eredetileg fennállt az egyértelmű jogalkotói akarat, de kodifikációs hiba folytán a jogi norma olyan – tartalmi, logikai, nyelvtani – fogyatékoságban szenved, amelyet a jogalkotásnak a lehető leggyorsabban korrigálnia kell.”

„A jogszabály a) nem ad egyértelmű felvilágosítást az adott jogfogalom, illetve a rendelkezés tartalma felől; b) nem rendelkezik azokra az esetekre, amelyek egyértelmű szabályozást igényelnének (joghézag); c) egymással, illetve az általánosan elfogadott jogelvekkel ellentétes értelmezést, illetve rendelkezést tartalmaz (koherencia zavar).”

- A „felhatalmazási” mérlegelés

Ez az esetkör tartalmazza a jogalkalmazói mérlegelés valódi területét. Ilyenkor a jogalkotó vagy

- a) megnevezi – adott tényállás mellett – az egymással egyenrangú döntési alternatívákat (diszjunkatív normák);
- b) felhatalmazza a jogalkalmazót, hogy meghatározott feltételek mellett
 - a felelősségre vonásra irányuló eljárások esetében célszerűségi szempontok alapján eldöntse, indít-e eljárást, illetve alkalmazza-e az adott tényállásra a jogszabályban meghatározott jogkövetkezményt (opportunitás),
 - a jogot korlátozó, illetve kötelezettséget megállapító jogszabályi rendelkezéstől az érintett javára eltérjen (múltányosság);
- c) a jogszabályban meghatározott keretek között a jogalkalmazó szabad belátására bízza a normában szereplő jogfogalmak értelmezését, illetve az eljáró szervnek – adott kereteken belül – rendelkezési szabadságot ad.

A mérlegelés valódi dilemmái ott kezdődnek, ahol a jogalkalmazó valóban úgy érezheti: a törvényhozó elengedte a kezét, innentől kezdve valóban a szabad belátás, a diszkrecionális jellegű döntés helyzetébe jut.

Más szemszögből tekintve, a méltányosság gyakorlásával hozott döntés egyfajta pozitív diszkriminációt is jelenthet, ha abból a ténytérületről indulunk ki, hogy a jogalany számára – a körülményeket figyelembe véve – előnyöket, kedvezményeket biztosít. Maga a deliberáció folyamata lényegében hasonló, tekintettel arra, hogy a jogalkalmazóra hárul a kedvezmények tartalmáról és mennyiségéről való döntés.

Néhány gondolat az ügyészi mérlegelés mibenlétéről – az opportunitás

A bírói mérlegelési lehetőségek áttekintése után áttérünk az igazságszolgáltatás másik kiemelt szereplőjére, nevezetesen az ügyészre. A kontinentális jogban egyre hangsúlyosabb az eljárás egyszerűsítésére, illetve gyorsítására való törekvés. Általában elmondható, hogy az ügyész mérlegelési joga a büntetőeljárásra fókuszálva biztosított, a diverziós eljárásokban az ügyész kifejezetten főszereplővé válik.

„Az ügyész kétségtelenül a büntetőeljárás kulcsszereplője, s az elmúlt húsz évben jogköre oly mértékben kiszélesedett, amely egyeseket már alkotmányos aggályok megfogalmazására késztetett. Mi indokolhatja az ügyész hatalmának ilyen mértékű kibővítését? Szükségünk van-e az „ügyészbíráskodásra”? Lehetséges-e olyan garanciákkal körülbasztítani az ügyész diszkrecionális jogkörével kapcsolatos eljárásokat, döntéseket, amelyek biztosítják, hogy az eljárás szereplőinek jogai ne csorbuljanak, azaz ne hozzunk aránytalanul nagy áldozatot a büntetőeljárás egyszerűsítése, gyorsítása, az ítélkezés időszűrése érdekében?”¹²

Leszögezhetjük, hogy a rendes – formális – bírósági útról való elterelés kulcsfigurája kétségtelenül az ügyész. Ez a megállapítás igaz már a nyomozásra is, hiszen az ügyész mint a nyomozás ura, dönthet a feljelentés elutasításáról, a nyomozás megszüntetéséről – bizonyos esetekben kizárólagosan. Ha e határozatok meghozatalára a törvény a nyomozó hatóságot is feljogosítja, az ügyész mint jogorvoslati fórum jár el, a benyújtott panaszokkal kapcsolatosan foglal állást. Legszélesebb mozgástere, az ügy mikénti elintézésére vonatkozó döntési lehetősége azonban a nyomozás lezárása után van. A nyomozás befejezését követően az ügyész az ügy további sorsával kapcsolatosan a következő döntéseket hozhatja:

- megszüntetheti a nyomozást,
- részben mellőzheti a vádemelést,
- elhalaszthatja a vádemelést,
- vádat emelhet.¹³

Az ügyész diszkrecionális jogkörébe tartozó vádemeléssel kapcsolatos döntések többsége arra is lehetőséget teremt, hogy a terhelt és a sértett érdekei nagyobb súllyal legyenek figyelembe véve, mint a hagyományos bíróság előtti eljárásban, még ha Kántás Péter szerint „az eljárás összes szereplője egyszerre nem lehet győztese – hiszen valódi ellenérdekeltségről van szó – az új megoldásoknak.”¹⁴ Aggályokat vethet fel, hogy a diszkrecionális jogkörbe tartozó ügyészi döntésekre vonatkozó, az egyedi döntéseknél iránymutatásként szolgáló, bárki által megismerhető kritériumok, amelyek a jogalkalmazói gyakorlat egységességét biztosítják, eddig nem alakultak ki.¹⁵

¹² RÓTH Erika: *Az ügyész diszkrecionális jogkörének néhány kérdése* (Bizonyítékok. Tiszteletkötet Tremmel Flórián egyetemi tanár 65. születésnapjára), Pécs, 2006, 511.

¹³ RÓTH: i. m. 516.

¹⁴ KÁNTÁS Péter: Egy egyszerűsítési kísérlet kérdőjelei, *Magyar Jog* 1992/8, 481.

¹⁵ RÓTH: i. m. 521.

A diszkréciós jog kapcsolata az igazságszolgáltatás alapelveivel

A következőkben a szerzők nem kísérelik meg valamennyi alapelv bemutatását, csupán azok kerülnek részletezésre, amelyek a mérlegelési jog tekintetében relevánsak. Az alapelveket illetően nem találunk explicit utalást a diszkréció lehetőségére, azonban az tagadhatatlanul bennük rejlik valamely belső, látens módon.

A bírói függetlenség elve: ha a bíró megtartja a jogszerűség határait és a döntése racionális, következetes, a függetlenség elve adott esetben igazolást biztosít ítéletének, egyfajta „extra-védelmet” nyer általa. Másrészt, ha a meghozott döntés nem tekinthető okszerűnek és igazottnak, rendelkezésre állnak jogorvoslati lehetőségek. Hozzá kell tennünk azonban, hogy a jogorvoslati szakban is szükséges garantálni a függetlenség elvét, tehát a revízió – terjedelmétől függetlenül – nem sértheti sem a személyi, sem az intézményi függetlenséget.

A nyilvános tárgyalás elve: a nyilvánosság kérdésében – hivatalból vagy kérelemre – az eljáró bíróság jogosult dönteni. Néhány eljárás kifejezetten megköveteli a zártkörűséget és a bizalmat, főként a büntető ügyszakban. A bírónak elsősorban az áldozatok érdekeit kell szem előtt tartaniuk és – a körülmények mérlegelése után – elutasítani a transzparenciát, amennyiben ez szükséges. A nyilvánosság kérdésében való döntést a mérlegelési jog áldozatvédelmi aspektusának tekinthetjük.

A mérlegelési jog a közigazgatásban

Általában elmondható, hogy a közigazgatási jog területén szintén hangsúlyosan jelen van a diszkréció lehetősége, hiszen az állampolgárok számos alkalommal kapcsolatba kerülnek e jogággal. A joggyakorlat azt tükrözi számunkra, hogy a mérlegelési jog tökéletesen illeszkedik a közigazgatási jog gépezetébe arra is tekintettel, hogy a közigazgatási jog oly ágának tekinthető, amely minden állampolgárhoz elvezethet. Az alábbiakban a diszkrécionális jog közigazgatási vonatkozásai kerülnek áttekintésre:

- a jogszabályok meghatározzák a hatásköröket és kijelölik a mérlegelés határait, de maga a folyamat nem kerül szabályozás alá. Ebben az esetben a jogalkalmazók nagyobb szabadsághoz jutnak amellet, hogy a jogszerűség kritériumait minden körülmények között meg kell tartaniuk, tehát a lehetséges jogszerű megoldások közül – a körülményeknek megfelelően – szükséges választaniuk;
- a mérlegelési folyamat szintén jogilag szabályozott, az eljárás minden lehetséges aspektusból meghatározott, a jogszabályok tartalma egyértelmű és feltétlen érvényesülést igénylő.

Magyar Zoltán szerint a szabályozásnak igazodnia kell a közigazgatás egyes szféráihoz, amely szférákban szabályozás iránti igény szintén különböző.

A diszkréciós jog léte a közjogi jogágakban egyaránt esszenciális, hiszen az absztrakt jogszabályok generálta aggályok csak az azoktól való eltérés lehetőségével oldhatók fel.

Rácz Attila azt az elméletet taglalja, miszerint a közigazgatásban a jogi megszorításoknak egyensúlyban kell lenniük a mérlegelési lehetőségekkel. A központi kérdés abban áll, hogy hol szükséges meghúzni a jogi szabályozás határait?

A mérlegelési jog néhány variációja a közigazgatási jogban:

- a) a jogalkalmazónak választania kell a jogszabály által kínált, előre meghatározott alternatívák közül, tehát minden lehetséges megoldás jogszerűnek tekinthető. A módszer

- nehézsége a korrekt interpretáció, hiszen a figyelembe veendő körülmények szintén jogilag meghatározottak;
- b) számszerűsített formájú normák és intervallumok kerülnek meghatározásra, amely kereteken belül garantált a jogalkalmazó döntési jogosultsága, például bírságkiszabás esetén;
 - c) az extenzív döntési lehetőséget a határozatlan jogfogalmak idézik elő (például közérdek, gazdasági érdek stb.). A módszer aggályos, tekintettel arra, hogy ezen jogfogalmak pontos meghatározása lehetetlen, ezért a döntés megkönnyítése érdekében célszerű azt különféle iránymutatásokkal, magyarázatokkal segíteni.

Mivel a közigazgatás az állam és a kormányzás majd minden szegmensét lefedi, a mérlegelés lehetősége minden szinten biztosított – értve ezalatt azt, hogy egy ügyintéző és egy vezető – bizonyos megkülönböztetésekkel – szintén felhatalmazott a mérlegelésre, tehát a diszkréciós jog gyakorolhatóságának ténye nem függ a pozíciótól és a beosztástól. Következésképpen, a jogszerű mérlegelés azért tekinthető különösen fontosnak e jogterületen, mert a döntések az állampolgárokra közvetlenül is kihatnak, tehát egyfajta közvéleményformáló funkcióval is rendelkeznek, amely végső soron meghatározza a jogalanyoknak az államhoz és a kormányzathoz való hozzáállását.

A mérlegelés határai

A tanulmány ezen részének célja, hogy összefoglalja a mérlegelési jog gyakorlásával összefüggő kétségeket. A demokratikus államokban a bírákat (és egyéb jogalkalmazókat) nem közvetlenül az állampolgárok választják, és beszámolási kötelezettségük sincsen más hatalmi ágak felé, emiatt egyfajta bizalmatlanság érzékelhető a jogalanyok részéről. Ezen a ponton fel kell tennünk a kérdést: megalapozottak ezek a kétségek? A fair-diszkréció csupán jogelméleti jelenség?

A társadalmi hatások: kétségtelen, hogy a mérlegelési jog gyakorlásának mikéntjére befolyással bír maga a társadalom. Adott esetben fennállhat bizonyos szakadék az aktuálisan hatályos jogszabályok és a társadalmi igények között, de ez a távolság nem lehet feloldhatatlan. A mérlegelési folyamat ideális esetben nem elméleti jelenséggként létezik, hanem épphogy a joggyakorlat részét képezi. Nem lenne racionális elutasítani ezen nem-jogi elemeket, hiszen a társadalom érdekeit és igényeit tagadhatatlanul szükséges figyelembe venni a jogszerű és igazságos eljáráshoz. Az előbbieket alapján elmondható, hogy a nem-jogi elemek (többek között a társadalom) a fair mérlegelés összetevői, ezzel párhuzamosan pedig a meghozott döntéseknek tükrözniük kell a társadalmi igényeket.

A politikai befolyás: a politika jelensége – természetéből következően – tekintendő egyrészt az egyik legvitatottabb tényezőnek, másrészt pedig általában ez a terület képezi a közérdeklődés centrumát a mérlegelési joggal kapcsolatban. A politikával összefüggésben felmerülő kétségek alapja a politikai viszonyok sokfélesége és azok rendkívül gyakori változásai, mindennapi eseményei. *Canor* álláspontja szerint¹⁶ – az igazságszolgáltatás alapelveire is tekintettel – megalapozatlan lenne azt állítani, hogy a politika determinálja a bírói

¹⁶ Iris CANOR: *The Limits of Judicial Discretion in the European Court of Justice*, Baden-Baden: Nomos Verlagengesellschaft, 1998. Hivatkozva: KASZÁS Ágnes: A bírói mérlegelés kérdései egy monográfia tükrében, Könyvismertetés, *Varia, Iustum Aequum Salutare*, IV. 2008/1. 159–160. http://epa.oszk.hu/02400/02445/00008/pdf/EPA02445_ias_2008_1_157-191.pdf (Letöltés ideje: 2014. 02. 27.)

döntéseket. Mindemellett el kell fogadnunk, hogy a politika – úgy is, mint a demokratikus államiság immanens része – a közérdeklődés aktuális kérdéseit hordozza, ezért szükségképpen hatást gyakorol úgy a bírák szemléletmódjára, mint az általuk hozott döntésekre.

A bírói hatalom nem működhet a különböző szintű jogorvoslati fórumok nélkül, amelyek szükségképpen felülbírálatot jelentenek az ítéletekre nézve, tehát bizonyos jogi keretek közé szorítja a diszkrecionális döntéseket. A jogállamokban egyéb garanciákat is előírnak a fair-diszkréció működésének érdekében, többek között az ítéletek indokolásának kötelezettségét, a jogorvoslati jog érvényesülését, valamint a transzparencia követelményét. Az előbbi tényezők áttekintése továbbvezet a bírói mérlegelés valódi határainak számbavételéhez.

Alapul véve azt a tételt, miszerint a bírói mérlegelés nem lehet szubjektív és önkényes, szükséges feltennünk egy kritikus kérdést: mi alapján lehetséges a mérlegelés korlátainak vizsgálata, ha a diszkréciós jognak éppen abban a helyzetben kell hatékonyan működnie, amikor az aktuális esetben megfelelő jogszabály nem áll rendelkezésre?

Canor álláspontja szerint¹⁷ a bírói mérlegelésnek általánosságban háromféle korlátot különböztethetünk meg:

- a jogrend normatív szabályait;
- a bíróságok intézményi viszonyait; valamint
- a bíróságok más intézményekhez való viszonyait.

Tovább részletezve a fenti kategóriákat, a teljesség igénye nélkül kiemelés érdemel néhány speciális orientáló tényező, nevezetesen a jogegységi határozatok, a felsőbb bíróságok határozatai, a jogértelmezési módszerek doktrínái, egyéb demokratikus intézmények, valamint az eltérő jogi kultúrák hatásai.

A mérlegelési jogkör túllépése – egyet jelent a visszaéléssel?

Általában akkor tekinthető helytállónak és igazolhatónak a döntés, ha az kvadrál a társadalom által elfogadott logikai és morális érvekkel. A pragmatikus szempontok és az egyéni álláspontok nem számúzhatók a mérlegelés folyamatából, mivel azok az emberi véleményalkotás és bírálat esszenciális elemét képezik. Bizonyosan állítható, hogy a bírák eltérően értékelik a felmerülő körülmények, továbbá az is, hogy nem léteznek abszolút értékek, a szélsőséges esetek pedig kifejezetten elmoszák az igazolhatóság határait. Ahogyan a társadalmi értékek nem standardok, többnyire a bírák ítéletei sem cáfolhatatlanok.

Az európai jog implementálása

Tekintettel arra, a mérlegelési folyamatnak igazolhatónak kell lennie, kézenfekvő és hatékony eszköznek bizonyul az európai jog implementálása terén. A nemzeti jognak reagálnia kell az európai tendenciákra, így egyfajta körforgás zajlik annak érdekében, hogy a harmonizáció minél kiterjedtebben valósulhasson meg. Az európai jog túlterjeszkedik a nemzeti jogon, így a nemzeti jog ítélkezési gyakorlata szükségszerűen idomul az európai tendenciákhoz. A mérlegelési jog jogszerű gyakorlása eszközként funkcionálhat a jogfejlesztéshez akként, hogy a döntések fokozatosan magukévá teszik az európai aquis-t.

¹⁷ CANOR: i. m. 5. Hivatkozik rá: KASZÁS i. m. 169.

Következtetések

A mérlegelési tevékenység dimenzióinak áttekintését követően az igazságszolgáltató és a törvényhozó hatalmi ág kapcsolatára fókuszálunk. Megállapítható, hogy ezen autoritások csak egységben működhetnek megfelelően és tölthetik be rendeltetésüket, miszerint a törvényhozó megalkotja az általános jogszabályokat, a jogalkalmazó pedig alkalmazza azokat az aktuális esetre. Ennek folyamán a jogalkalmazók előbb kerülnek szembe a szabályozatlan esetekkel, mint a jogalkotó, ezért a diszkréció léte önmagában a jogszerűség fenntartásának igénye miatt is kívánatos. Következésképp, a diszkréció fair működéséhez annak jogi szabályozását és garanciáit szükséges tökéletesíteni, annak elutasítása helyett. A jogalanyoknak el kell fogadniuk, hogy a mérlegelés emberi tevékenységként működik (annak minden sajátosságával és szükségszerű velejárójával), ezért nem szemlélhető kétségek nélkül – mindezek ellenére, adott esetben éppen a kétségek bizonyulnak hatékony módszernek ahhoz, hogy tökéletesítésre kerüljön a hatályos jogi szabályozás.

A mérlegelés és a méltányosság adójogi dimenziói

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 1. § (6) bekezdése¹⁸ kifejezett méltányossági jogkört biztosít az adóhatóság számára, mely egyedi esetekben enyhítési lehetőséget ad a törvény szigorával szemben.¹⁹ Ez az Art.-ban megfogalmazott olyan általános alapelv, amelyet az adóhatóságnak az eljárás minden szakaszában alkalmaznia kell, ahol ezt a törvény lehetővé teszi és a méltányosság gyakorlásának jogszabályi feltételei fennállnak.

A mérlegelést illetően két jogszabály tekintendő relevánsnak, nevezetesen a fentebb már hivatkozott, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.), valamint ennek háttérjogszabálya, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket). Amennyiben az Art. nem tartalmaz szabályt az adott esetre, a jogalkalmazónak a Ket. rendelkezései alapján kell eljárnia. Az előbbi törvények mind az adózóra, mind az adóhatóságra nézve megállapítanak bizonyos jogokat és kötelezettségeket. Az Art. az adózás számos területére kiterjedően szabályoz, rendelkezik többek között az adózás módjairól, a hatóság és az adózó nevesített jogairól, az ellenőrzési mechanizmusokról, valamint az egyes szankciókról.

A fentiekben említett, Art. 1. § (6) bekezdésében megfogalmazott alapelvek, tehát a méltányosságot és a mérlegelési jogkört azonos tartalommal említik.

Az Art. alapelvei:

- a méltányosság;
- az adóhatóság mérlegelési joga;
- a megkülönböztetés nélküli eljárás;
- az adóhatóság tájékoztatási kötelezettsége;
- a szerződés tartalom alapján történő minősítése.

¹⁸ Art. 1. § (6) bekezdés: Az adóhatóság köteles méltányosan eljárni, és ha a törvényekben, illetve e törvényben meghatározott feltételek fennállnak, az adótartozást mérséklí, illetve fizetési könnyítést engedélyez.

¹⁹ A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott 3005/2013. sz. útmutató a méltányossági jogkör gyakorlásáról, az adómérséklésről és a fizetési könnyítésről http://www.nav.gov.hu/data/cms284518/3005_2013_2013.02.21_09_08.pdf (Letöltés ideje: 2014. 03. 24.)

A fentiekben említett, Art. 1.§ (6) bekezdésében megfogalmazott alapelvek tehát a méltányosságot és a mérlegelési jogkört azonos tartalommal említik.

Az adóhatóság méltányossági jogköre az egyes szankciók (késedelmi pótlék, adóbírság, mulasztási bírság) alkalmazása során és a fizetési kedvezményre irányuló eljárás során érvényesül.

A *hatósági mérlegelés elve* szerint az adózó és az adóhatóság az Art és más törvényeknek megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesítheti kötelezettségeit. Ha a törvény az adóhatóságot mérlegelésre jogosítja fel, azt csak a felhatalmazás céljának megfelelően, a törvényes keretek között gyakorolhatja.

Méltányosság elve: az adóhatóság köteles méltányosan eljárni, ha a törvényekben meghatározott feltételek fennállnak. Ilyen eset, amikor az adóhatóság az adótartozást mérsékli, vagy fizetési könnyítést engedélyez.²⁰

A méltányos eljárás az adózás rendje szerint az adóhatóságra kötelező zsinórmérték. Az Art. szerint az adóhatóság köteles élni az egyediesítés eszközeivel indokolt esetben, tehát akkor, ha a törvényi feltételek fennállnak. A mérlegelés viszont nem szűkíthető le a méltányosság gyakorlására. Az adóhatóság nem tekinthet el a normában az adózót terhelő kötelezettség teljesítésétől. A mérlegeléssel kapcsolatban az Art. két követelményt rögzít: az egyik a felhatalmazás célhoz kötöttségét, a másik a törvényes keretek megtartását. A mérlegelési jogkörben hozott döntés akkor nem felel meg a törvényes követelményeknek, ha az adóhatóság túllépte a mérlegelés törvényes kereteit, feltételeit, vagy a döntésnél mérlegelt tények nem felelnek meg a valóságnak.²¹

A méltányosság²²

A törvény deklarálja, hogy az adóhatóság köteles méltányosan eljárni, és ha a törvényekben, illetve e törvényben meghatározott feltételek fennállnak, az adótartozást mérsékli, illetve fizetési könnyítést engedélyez. Az adóhatóság méltányossági jogkörében csak akkor járhat el, ha ezt törvény lehetővé teszi, de egyben köteles is méltányosságot gyakorolni a törvényi felhatalmazás céljának megfelelően, a törvényes keretek között, amennyiben az adózó bizonyítja, hogy körülményei a méltányosság feltételeinek megfelelnek. Az adóhatóság méltányossági jogköre alapvetően két területen, nevezetesen az egyes szankciók alkalmazása, és a fizetési kedvezményre irányuló eljárások során érvényesül.²³

A méltányosság gyakorlásának feltételei, hogy az adózót felróhatóság ne terhelje az adótartozást illetően, fizetési nehézségei átmeneti jellegűek legyenek, továbbá, hogy hosszú távon képes legyen teljesíteni a törvény szerint őt terhelő adókötelezettségeket. Mindezek eredményeként az adóhatóság mérsékli az adótartozást vagy fizetési könnyítést engedélyez. Fontos hangsúlyozni, hogy a jogszabály a körülmények fennállását illetően az adózóra telepíti a bizonyítás terhét, így annak esetleges sikertelenségét az adózó viseli.

²⁰ SZAKÁCS Imre: Az adózás nagy kézikönyve, Complex Kiadó, Budapest, 2011, 1503–1504.

²¹ Pénzügyi jog II. (szerk. Simon István), Osiris Kiadó, Budapest, 2012, 35.

²² 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (6) bekezdés.

²³ NAV 3005/2013. Útmutató a méltányossági jogkör gyakorlásáról, az adómérséklésről és a fizetési könnyítésről. http://www.nav.gov.hu/data/cms284518/3005_2013_2013.02.21_09_08.pdf (Letöltés ideje: 2014. 03. 24.

Az adóhatóság mérlegelési joga²⁴

E tekintetben két követelmény rögzítendő: egyrészt az adóhatóság arra vonatkozó kötelezettsége, hogy megtartsa az eljárásra meghatározott követelményeket, másrészt pedig, hogy döntése a kijelölt jogi keretek között maradjon. A döntés jogszerűtlen, ha az nem felel meg a vonatkozó jogszabályoknak, illetve ha a mérlegelt tények valótlanak bizonyultak.²⁵

A méltányosság és a mérlegelés egymáshoz való viszonya: a fentiek alapján a mérlegelési jog a méltányosság lehatárolt szeletének tekinthető, hiszen az adóhatóság akkor jogosult és köteles diszkréciós jogának gyakorlására, amikor – a méltányosság alapelve alapján – arra a következtetésre jutott, hogy az adózó jogosult bizonyos fizetési kedvezményekre. Összegezve tehát, az adóhatóság a méltányosság egyes eseteiben, a jogkövetkezmények árnyalt meghatározása érdekében gyakorolhatja mérlegelési jogát.

A fizetési kedvezmények típusai:

Az adóhatóság a törvényi keretek között

1. mérsékli az adóterhet;
2. részletfizetést engedélyez;
3. fizetési halasztást engedélyez.

A fizetési könnyítés együttesen jelenti a részletfizetésre és a fizetési halasztásra vonatkozó lehetőséget. A mérséklés engedélyezésének fő feltétele, hogy az adózó igazolja, hogy az őt terhelő adótartozás, bírságtartozás, illetve pótléktartozás megfizetése az adózó és a vele együtt élő közeli hozzátartozók megélhetését súlyosan veszélyezteti.²⁶

A fizetési kedvezmények igénybevételeének lehetősége nyitva áll mind magánszemélyek, mind egyéb jogalanyok számára. A mérlegelési jog gyakorlása során az adóhatóság áttekinti a tartozás felmerülésének körülményeit, annak eredetét. A szerzők álláspontja szerint a releváns mérlegelendő körülmények két típusa különböztethető meg: emberi tényezők és gazdasági tényezők.

Emberi tényezők:

- az egyéni teljesítmény;
- a mulasztás(ok);
- „adócsalás”, adókikerülés, adóelkerülés;
- iskolai végzettség;
- megtévesztő magatartás stb.

Az emberi tényezők áttekintése során az adóhatóság különös figyelemmel lehet arra, hogy a felhalmozott adótartozás tendenciája progresszív vagy degresszív, továbbá az adózó fizetési hajlandóságára, valamint arra, hogyan tudja garantálni a jövőbeli teljesítést, illetve, hogy ehhez milyen „biztosítékot” képes felajánlani.

A gazdasági tényezők figyelembevétele során az adóhatóság vizsgálja a jogi személyek gazdasági sajátosságait és üzleti kapacitását, amelyek a jogi személy működési területe és működési formája szerint eltérhetnek (főváros, falu, keleti régió, nyugati régió, nagyvállalat, kisebb gazdasági társaság). Hangsúlyos szempont továbbá a jogi személy tevékenységi köre, ugyanis bizonyos tevékenységekre nyitva álló lehetőségek az utóbbi években meglehetősen korlátozottá váltak, amely tendencia – a gazdaságpolitika irányaitól függően – akár folytatódhat is. Eklatáns például szolgál erre az építőipar szegmense: a gazdasági válság

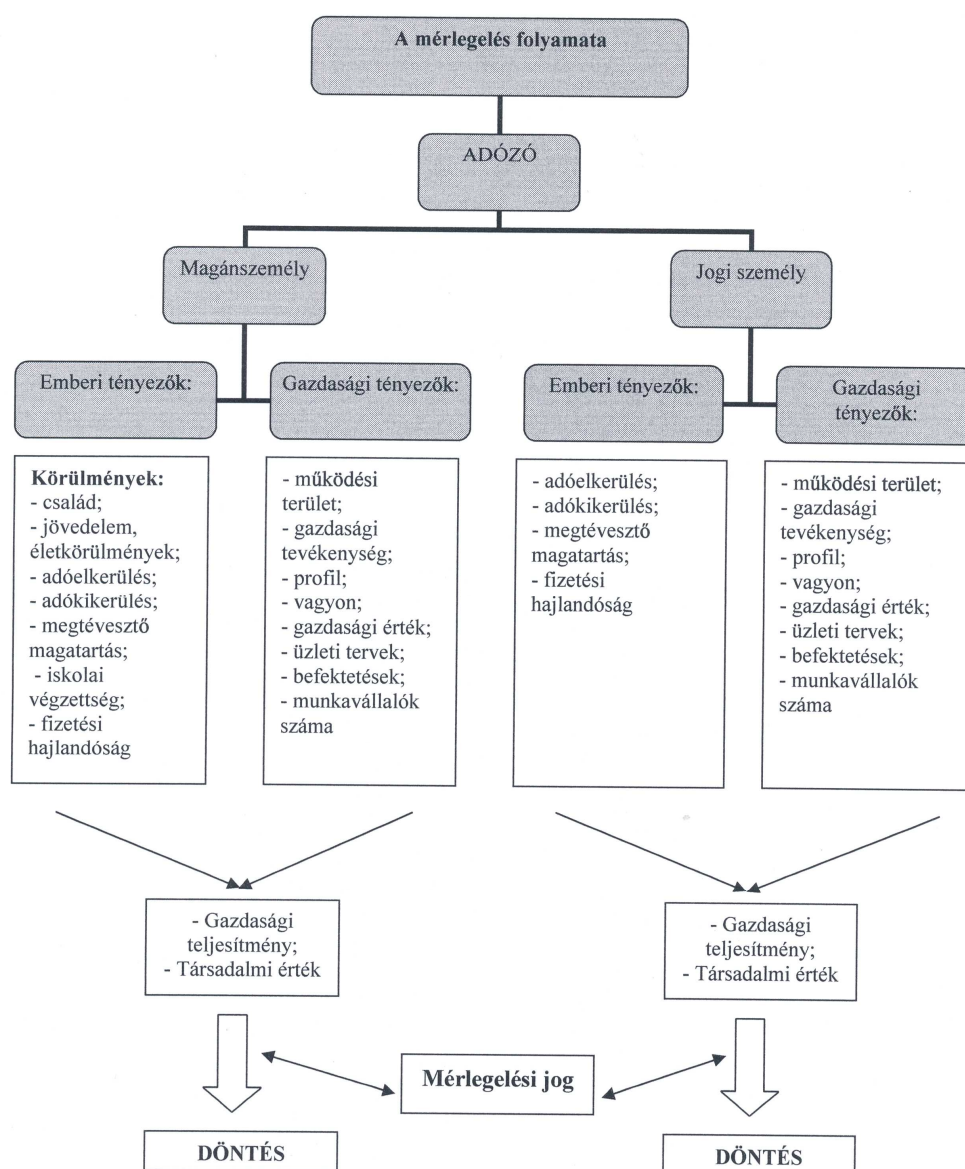
²⁴ 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. § (2) bekezdés.

²⁵ *Pénzügyi Jog II.* (szerk. SIMON István) Osiris Kiadó, Budapest, 2012, 35.

²⁶ 2003. évi XCII. törvény (Art.) 134. § (1) bekezdés.

előtt évente körülbelül 20 000 új ház, illetve lakás épült, míg ez a szám a 2013. évben mindössze 5000-re csökkent. A mérlegelési folyamatban központi szerepet játszik az adott jogi személy gazdasági értéke, például annak vagyona, a munkavállalóinak száma, a profil, illetve befektetései, a jövőre vonatkozó üzleti tervei.

Az alábbi ábra a szerzők saját szerkesztése: Erdős–Kecskeméti



Az adóhatóság a törvény szerint rendelkezésére álló idő alatt – a körülmények mérlegelése után – döntést hoz, amely döntés ellen az adózó jogorvoslati joga biztosított. Jelen tanulmány szerzőinek nem célja az adóhatósági eljárás részletes bemutatása, kizárólag a méltányosság és a mérlegelési jog szempontjából releváns dimenziók kerültek ismertetésre. A fentiek alapján az adóhatóság társadalmi felelőssége is hangsúlyozást érdemel, hiszen általánosan kijelenthető, hogy az adózás rendszere az állami feladatok – és ezen keresztül a társadalom – ellátását szolgálja, e rendeltetését pedig az adóhatósági eljárás folyamán is szükséges szem előtt tartani. A másik oldalról, az adózót szintén terheli egyfajta felelősség azért, hogy a törvény szerint őt terhelő adókötelezettségek teljesítésével hozzájáruljon az állami feladatok ellátásához. A gazdasági folyamatok és az adózói magatartások szoros összefüggésben vannak, ezért a fentiekben ismertetett körülmények nem kezelhetők az adózási rendszer keretein kívül. A kölcsönös jogok és kötelezettségek hosszú távú célja a kiegyensúlyozott adórendszer, ezen keresztül pedig a harmonikus állami működés megteremtése, illetve fenntartása.

Az európai uniós és a magyar jogi szabályozás speciális kapcsolata

A tagállamok nemzeti jogrendszereinek harmonizációjára való törekvés az Európai Unió olyan sajátossága, amelyet Magyarországnak is szem előtt kell tartania, e tendenciára vonatkozó jogalkotási és jogalakítási kötelezettségének folyamatosan eleget kell tennie. Az uniós tagság adott esetben a mérlegelési jog gyakorolhatóságát és annak feltételeit is befolyásolja. A mérlegelés megengedettségre vonatkozó kivételnek tekinthető az Európai Bizottság *Grad-ügyben*²⁷ hozott döntése, amelyben rendelkezett az irányelv közvetlen hatályáról és annak feltételeiről. A Bizottság kimondta, hogy a közvetlen hatályhoz szükséges, hogy az irányelv egyértelmű, világos és pontos rendelkezéseket tartalmazzon. Amennyiben az irányelv megfelel az előbbi tartalmi kritériumoknak, a tagállami hatóság mérlegelési joga kizárt, az irányelv szabályozása feltétlen érvényesülést követel a belső jogban is.²⁸

A káros adóverseny területei: adókikerülés, adókijátszás és az offshore szabályozás

A következőkben az adójog egy meglehetősen kritikus és izgalmas területére fókuszálunk. A szerzők célja a diszkréció sokoldalúságának alátámasztása, annak bemutatása, hogy a mérlegelési jog létjogosultsága a legkülönbébb szituációkkal igazolható.

Az adópolitika gazdasági hatásai és a gyakorlatban való alkalmazhatósága kimutatható az egyes adófizetői és adózói csoportok magatartásában.²⁹ Tényszerűség, hogy az adózók – magánszemélyként és jogi személyben való részvételükkel összefüggésben – gazdasági szereplésük során folyamatosan próbálják adóterheiket a leoptimalisabban rendezni. A különböző adómegettarítási technikák legalitása egy idő után átkerülhet a jogsértés kategóriájába, majd a szankcionált adócsalás és adókijátszás tényállásába.³⁰ „Az adótervezés a gazdasági, gazdaságossági számítások alapján történő adóoptimalizálást jelent, azaz a különböző adófizetési kötelezettségek és a jövedelmezőség olyan kombinációját, amely a vál-

²⁷ C-9/70 ügy, *Grad v. Finanzamnt Transtein* [1970.] ECR 825.

²⁸ ERDŐS Gabriella–FÖLDES Balázs–ÖRY Tamás: *Az Európai Unió adójoga*, Wolters Kluwer Kft., Budapest, 2013, 286.

²⁹ ERDŐS ÉVA: *A beruházásösztönzés adójoga*, Miskolci Egyetem, 2012, 165.

³⁰ ERDŐS Éva: i. m. 165.

lalkozás számára az adott feltételek között a legkedvezőbb eredménnyel jár.”³¹ Szükséges leszögeznünk egyrészt, hogy az adótervezés különböző eszközei folyamatosan változnak, fejlődnek, másrészt pedig, hogy mindezek megítélésére nincsenek standard kategóriák, a legális módszerek – a hatályos jognak megfelelően – könnyen illegalitásba fordulhatnak át.

Általánosságban elmondható, hogy az adókijátszás a jognak való meg nem felelést jelenti, míg az adóelkerülés, adókikerülés a joggal való visszaélést jelenti, ami azonban nem mindig jelent jogszabálysértést is egyben.³²

Az adóelkerülés – vagy inkább joggal való visszaélés – akkor fordul elő, ha a jogot megkerülik, de nyílt jogsértésre, jogszabálysértésre nem kerül sor. Az adóelkerülés legális tevékenység, az adóminimalizálás, adóoptimalizálás egyik legális formája, míg az adókijátszás illegális tevékenység. Az adóelkerülés és az adókijátszás végső soron ugyanazt a célt szolgálják, az adófizetőre kedvezőtlen adópolitikai döntés hatásának semlegesítésére irányulnak.³³

Az offshore vállalatok – a bejegyzés állama helyett – külföldön működnek és a bevételük is külföldi forrásokból származik. Mindezek ellenére a honosságuk szerinti, rájuk nézve kedvező adójogszabályokkal operálnak, egyre több és több profitot elérve. Sok esetben kihasználják a névtelenségből eredő előnyöket. Ez a politika azonban adózási szempontból meglehetősen káros, ezért az európai unió úgy ítélte meg, hogy nem támogatja az adóparadicsomi helyszínt biztosító adópolitikát és az offshore tevékenységet a káros adóverseny tilalma miatt.³⁴

Az offshore szabályozás két lehetséges gyakorlata különböztethető meg az egyes államok adópolitikájában és gyakorlatában:³⁵

1. Az adóparadicsomi helyszín biztosítása, azaz amikor egy adott ország (vagy tagállam), vagy törpe mini állam megengedi, hogy a területén offshore cégeket alapítsanak, és ezzel káros adóversenyt idéz elő a belföldi adóalanyaival szemben és a többi tagállammal szemben. Ebben az esetben az adóparadicsomi országban bejegyzett vállalkozások gazdasági tevékenységüket nem a bejegyzés országában, hanem saját nemzeti államukban végzik, így károsan befolyásolják a nemzetközi tőkeáramlást (offshore szabályok alkalmazásának esete egy tagállamban például, offshore cégek alapításának engedélyezése egy adott tagállamban, ami tilos);
2. Offshore tevékenység végzése, a nyereség elbújtatása egy offshore cégben, azaz másrészt, amikor ténylegesen adóoptimalizálás céljából egy vállalkozás egy másik adóparadicsomi állapotot engedélyező ország szolgáltatását veszi igénybe, és olyan országban (EU-n kívüli országban) alapít gazdasági társaságot, és viszi ki így oda a nyereségét, amelyekben nem vagy csak nagyon kevés adót kell fizetni a hazai magasabb adó helyett. Ebben az esetben nem az adott ország offshore szabályozásáról van szó, hanem a vállalat-

³¹ FÖLDES Gábor: *Az adópolitikai döntések beszámítása az adózói magatartás alakításába*, in: *Pénzügyi Jog I.* (szerk.: SIMON István) Osiris Kiadó, Budapest, 2007, 410.

³² ERDŐS Éva: i. m. 166.

³³ ERDŐS Éva: i. m. 167.

³⁴ Lásd az ECOFIN Tanács 1997 decemberében elfogadott Code of Conduct for Business Taxation – az Üzleti Adózás Magatartási Kódexét a káros adóverseny elleni harcról.

³⁵ Ilyen adóparadicsomi helyszínt biztosított Magyarország is 2004-ig a külföldön tevékenységet végző szervezeteknek, akik Magyarországon jegyeztették be a székhelyüket, 100%-os külföldi tulajdonú társaság magyar bankszámlával rendelkezett, magyar ügyvezetője volt, de tevékenységét saját hazájában végezte. Adózás szempontjából pedig jóval kevesebb, mindössze 3%-os társasági adót fizettek a belföldi társaságok 18%-os adója helyett. Lásd ezt bővebben: ERDŐS Éva: i. m. 171.

kozás legális, azonban joggal való visszaélést megvalósító adókikerülésről beszélhetünk. (Nyereség kivitele adóparadicsomi helyszínekre, ami nem jogszabálysértő, „csupán” joggal való visszaélésnek minősül.)

Míg az első esetben az EU tagállamaiban nem megengedett – és így káros adóversenyt előidéző szabályozásnak minősül – az offshore cégek alapítását engedélyező, jelentős adókedvezménnyel vagy adócsökkentéssel járó szabály lefektetése és alkalmazása, addig a második esetben az EU nem tud fellépni a káros adóversenyre vonatkozó szabályozás ellenére sem.

A mérlegelés, hogy egy adott tevékenység mikor minősül adóelkerülésnek, adókikerülésnek vagy éppen a jogszabálysértő adókijátszásnak, egyrészt az adóhatóság dolga, másrésztől jogalkotói hatáskör.

A mérlegelés jogköre, hogy mikor tekinthető egy szabályozás még legálisnak és mikor jogszabálysértő, behatárolt, és a fentiekben említett esetekben a le nem fektetett, azaz hiányzó norma következménye. A hiányzó szabályozás pedig nem más, mint annak normatív lefektetése, hogy mindenki ott köteles hozzájárulni a közszolgáltatásokhoz, ahol azt valójában igénybe veszi. Ehhez a szabályozáshoz a közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezésével juthatunk, vagy konkrét jogszabályi rendelkezésre lenne szükség.³⁶

Következtetések

Az adójogi szabályozást és az egyes adózói magatartásokat illetően lehetetlennek bizonyul standard kategóriák felállítása, hiszen az aktuális szabályozás az adózók részéről újfajta megoldásokat generál, amelyekre ismét reagálnia kell a törvényhozásnak – egyfajta szükségyszerű körforgást kialakítva. A törvényhozásnak és a kormánynak – társadalmi felelősségükkel és az adószabályozás rendeltetésével összhangban – folyamatosan figyelemmel kell kísérnie a kialakult gyakorlatokat, elemezni a különféle gazdasági hatásokat, és a szükséghez képest megtenni a megfelelő intézkedéseket a jogszerűség fenntartása (adott esetben helyreállítása) érdekében. Az adóhatóságnak használnia kell a mérlegelési jogát, hogy a különböző adózói magatartások tekintetében kijelölje a jogszerűség határait és fellépjen a jogsértő magatartásokkal szemben. A másik oldalról, az adózóknak szintén kötelezettségük keletkezik arra, hogy a hatályos szabályozással összhangban teljesítsék adófizetési kötelezettségüket, továbbá, hogy az adótervezés során ne lépjenek át a jogszerűtlenség területére. „Ami ma törvényesnek számít, az lehet, hogy holnap törvénytelen lesz, így nehéz a határok lefektetése.”³⁷

³⁶ ERDŐS ÉVA: A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében *Miskolci Jogi Szemle*, VI: évfolyam, 2011, Különszám, 46–62.

³⁷ SZILOVICS CSABA: Az igazságos és arányos közteherviselés kialakításának magyarországi feltételeiről, Inter-szféra Kft., Pécs, 2012, 1–113.