

A RENDELTETÉSSZERŰ JOGGYAKORLÁS ELVÉNEK ÉRVÉNYESÜLÉSE, RÖVID KITEKINTÉSEL A FELTÉTELES ADÓMEGÁLLAPÍTÁSI ELJÁRÁSRA IS

SZABÓ Ildikó
Phd-hallgató (PPKE JÁK)

1. Bevezetés

Szent Tamás szerint a természeti törvény megismerése két úton lehetséges: az egyik, elsődleges útja a ‘természetes hajlam’-é, ami a ‘természet-szerintiség’ alapján történik, a másik a fogalmi-rationális, vagyis az erkölcstudomány és a jogfilozófia megismerési módja.¹

A hivatkozott Szent Tamás-i gondolatmenet alapján a tanulmány célja a rendeltetésszerű joggyakorlás természetének feltárása, ezen belüli is kiemelt figyelmet fordítok a polgári jogi, a munkajogi és az adójogi területre, majd közvetlenül egy adóigazgatási eljáráson (a feltételes adómegállapításon) keresztül mutatom be ezt az elvet.

2. A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének, fogalmának eredete

2.1. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a jogi fejlődés tükrében

A jogfejlődés egyes kiemelt időszakait áttekintve vizsgálom, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás elve honnan eredeztethető.

A klasszikus görög antikvitás írott emlékei alapján megállapíthatjuk, hogy az ókori görögök a mai értelemben vett jogot nem ismerték, a mindennapokban azonban érvényesült egy hagyományokon alapuló gyakorlat. Ennek a gyakorlatnak nincs külső mértéke, azaz voltaképpen egységes elvek nincsenek. Ugyanakkor Arisztotelész a *Nikomakhoszi etikában* részletesen tárgyalja a törvény rendeltetését, és arra a megállapításra jut, hogy „minden törvény szabta dolog bizonyos értelemben igazsá-

¹ FRIVALDSZKY János: *Természetjog és emberi jogok*. Budapest, Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Kar, 2010. 27.

gos: amit a törvényhozó megszab, az törvényes, s arról azt mondhatjuk, hogy igazságos. A törvények általában mindenről intézkednek, s vagy a mindenkit érintő közérdeket szolgálják, vagy csak az uralkodó rend érdekét.”²

Ezzel szemben a római jogfejlődés éles körvonalú fogalmakra épül, és a prétori jogszolgáltatásban a követendő eljárások körülhatárolásával és a felhasználható források meghatározott autoritásokhoz történő kapcsolásával szabtak gátat az érvelés szabadságának. A római kori társadalom rendes működését azonban az biztosította, hogy az emberek többnyire jogkövető magatartást tanúsítottak, és amennyiben ettől bárki eltért, a jog teljes szigorával sújtott le.³ A jusztiinianuszi kodifikáció keretében a római jog rendszerszerűvé, kizárólagossá és a jog egészét meghatározóvá válik, így senkinek sem lehet többlet szerepe a törvényhez képest, amelyeken alapuló elvekkel magyarázták az egyes jogi rendelkezéseket, azonban a rendeltetésszerű joggyakorlás elvére nem található utalás.

A jogfejlődés tekintetében a felvilágosult abszolutizmus meghatározó jellemvonása, hogy megjelent a rendszeres és átfogó, de egyben szerteágazó törvényhozás, amely magával hozta a szövevényes igazgatást és bürokráciát. Ezt jól jellemzi a Code Civil rendelkezéseinek felépítése, ahol az elv szabályokra bontható, illetve ehhez képest jelennek meg a kivételek, és a kivétel alóli kivételek.⁴ Ugyanakkor itt sem lelhető fel a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének csírája sem.

A jog abszolút jellege Jhering munkásságában megtalálható, aki szerint a jog az erőből ered, az erősebb érdekéből.⁵ A jog abszolút jellegét tagadó nézetek a 19-20. század fordulóján, a szélsőségesen liberális jogfelfogással szemben a természetjogi felfogás eredményeként alakultak ki és erősödtek meg. A nézetek összefoglalója Jossierand francia jogtudós volt. Szerinte minden jognak megvan a maga szelleme, rendeltetése. Jogszerűnek csak az olyan joggyakorlás tekinthető, amely ezzel a szellemmel, rendeltetéssel megegyezik. A jog gazdasági és szociális rendeltetésének megismeréséhez vizsgálni kell a jog okát és célját, azt, hogy mi volt a jogalkotó eredeti szándéka, mit kívánt elérni az adott jogszabállyal. Rendeltetésselenes és ezáltal jogszerűtlen az olyan joggyakorlás, amely az adott jog társadalmi funkciójával, céljával, rendeltetésével ellentétes irányban hat.⁶

² ARISZTOTELÉSZ: *Nikomakhoszi etika*. (Fordította: Szabó Miklós) Budapest, Európa Könyvkiadó, 1997. 147–148.

³ FÖLDI András – HAMZA Gábor: *A római jog története és institúciói*. Budapest, Nemzeti Tankönyvkiadó, 1996. 151.

⁴ VARGA Csaba: *Előadások a jogi gondolkodás paradigmáiról*. Budapest, Szent István Társulat, 2002. 20–45.

⁵ FRIVALDSZKY János: *Jog a személyközi viszonyokban*. Budapest. *Az olasz jogfilozófia nyomdokain*. Budapest, Szent István Társulat, 2012. 162.

⁶ BÍRÓ György – LENKOVICS Barnabás: *Általános tanok*. Miskolc, Novotni Alapítvány a Magánjog Fejlesztéséért, 2002. 86.

2.2. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve tekintetében a dolog természete

A fenti történeti fejtegetések után külön vizsgálandónak tartom, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás elve tekintetében miben mutatkozik meg „a dolog természete”, amely fogalom már Cicerónál, a római jogban („naturalis ratio”) és Montesquieu *A törvények szelleméről* című művében is tetten érhető.⁷

A kelsen-i jogpozitivizmus talaján azonban megállapítást nyer, hogy a jog nem *van*, hanem *érvényesül*,⁸ azaz a norma elszakad a rendeltetésszerűség talajáról. Kelsen továbbá kifejti, hogy „a maga sajátos, a jogétól eltérő értelemben azonban az ‘igazságosság’ abszolút értéket jelent. Tartalmát a tiszta jogtan nem állapíthatja meg.”⁹ Így Kelsen adós marad a rendeltetésszerű joggyakorlás fogalmával, tartalmával, mivel kizárólag a jog szűk értelemben vett viselkedésére fókuszál.

Gustav Radbruch jogfilozófiájában azonban ismét megjelenik a fogalom, miszerint a jog anyagát azok a valós dolgok képzik, „amivel a jogalkotó táplálkozik”¹⁰.

Mindezt figyelembe véve Frivaldszky János úgy fogalmazza, hogy a dolog természete szűk jogász értelemben a dolgok tárgyi adottságait, a technikai környezet adottságait, a forgalmi, üzleti, kereskedelmi viszonyokat, tárgy-szakmai törvényszerűségeket, és mindezeket felül az ember természetét kell, hogy tartalmazza.¹¹

A fentiekben körülhatárolt fogalmi keretben véleményem szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás elve vonatkozásában a dolog természete abban nyilvánul meg, hogy az egyes jogi kötelező erővel bíró aktusokat az arra vonatkozó előírásoknak, hagyományoknak, természeti rendeltetésnek megfelelően kell alkalmazni.

3. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a polgári jogban

3.1. Jogelméleti fejlődése a magyar polgári jogban

A jogelméleti fejlődés során a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének elmélete a magyar magánjog tudományában Meszlényi Artúr személyében követőre talált, később Kelemen László is írt a rendeltetésszerű joggyakorlásról.¹²

A szocialista jogirodalomban Eörsi Gyula hangsúlyozta, hogy „a szabadság nem a társadalomtól, hanem a társadalomban való szabadságot jelenti”. Aki a társadalmon kívül, netán azzal szemben kívánja szabadságát, jogát gyakorolni, az átlépi a rendeltetésszerűség határát.¹³

⁷ FRIVALDSZKY János: *Klasszikus Természetjog és jogfilozófia*. Budapest., Szent István Társulat, 2007. 364.

⁸ HANS KELSEN: *Tiszta jogtan*. (Fordította Bibó István.) Utánnymtatásban: Budapest, Rejtjel Kiadó, 2001. 4–5., 21.

⁹ Uo. 7.

¹⁰ FRIVALDSZKY (2007) i. m. 366.

¹¹ Uo. 369.

¹² BÍRÓ–LENKOVICS (2002) i. m. 86.

¹³ Uo.

Sárándi Imre szerint a társadalmi rendeltetésnek megfelelő a joggyakorlás, ha az mindig és feltétlenül egyezik a legalapvetőbb társadalmi célkitűzésekkel. Továbbá a legalapvetőbb célkitűzéseken kívül időnként más és más részcélok jutnak előtérbe, ezeknek is mindig meg kell, hogy feleljen a joggyakorlás.¹⁴

A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (a továbbiakban: régi Ptk.) szerint a törvényeknek biztosítaniuk kell a személyeknek az őket megillető jogok szabad gyakorlását, e jogok társadalmi rendeltetésének megfelelően. Az egyes ember szabadsága nem terjedhet ki mások szabadságának korlátozására, ugyanúgy az alanyi jogok sem gyakorolhatók önkényesen. Minden alanyi jogot csak céljának megfelelően, rendeltetésével összhangban szabad gyakorolni. A rendeltetésszerűség mintegy kijelöli az autonóm mozgástér határvonalát.¹⁵

3.2. A hatályos rendelkezések

A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) tudatosan csökkenti a törvénykönyv alapelveinek számát. A hatályos Ptk. az egész törvényen végighatós követelményként négy alapelvet fogalmaz meg. Ilyennek tekinti a törvény szabályainak értelmezésére vonatkozó általános tételt, a jóhiszeműség és tisztesség követelményét, az adott helyzetben általában elvárható magatartás követelményét és a joggal való visszaélés tilalmát. Kiegészítő jelleggel külön elveket fogalmaz meg a kódex az egyes könyvek élén; például a családjogi viszonyok sajátosságaira tekintettel külön elvek is érvényesülnek a családjogi szabályokat tartalmazó könyvben.

A régi Ptk. alapelvei közül a hatályos Ptk. nem mondja ki a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményét. Abból indul ki, hogy a törvénynek elsősorban az alanyi jogok szabad gyakorlását kell biztosítania, a kirívóan rendeltetésellenes joggyakorlás pedig rendszerint a joggal való visszaélés tilalmába ütközik. Emellett a jóhiszeműség és tisztesség követelményének érvényesítése is megfelelő lehetőséget ad a rendeltetésszerű joggyakorlás biztosítására.¹⁶

A hatályos Ptk. fenntartja a törvény rendelkezéseinek értelmezésére a meghatározott elvi tételt, és ezzel tudatosan kerüli az értelmezési szempontok kimerítő felsorolását. Az értelmezési alapelv szerepe elsősorban az, hogy a konkrét normák alkalmazása ne kerülhessen összeütközésbe az Alaptörvénnyel és más alkotmányerejű szabályokkal, és ne vezethessen a törvény egészének rendeltetésével ellentétes eredményre.

3.3. A joggal való visszaélés tilalma

A joggal való visszaélés tilalma – mint negatív tartalmú parancs – a rendeltetésszerű joggyakorlás másik oldalát jelenti. Joggal való visszaélés esetén a látszat szerint egy jogosultság gyakorlásáról, jogos magatartásról van szó, valójában azonban a rendel-

¹⁴ Uo. 87.

¹⁵ A régi Ptk. alapján 2.§ (2) bekezdés.

¹⁶ A Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvényhez fűzött miniszteri indokolás alapján.

tetészerű joggyakorlás alapelve által „kijelölt” szabad mozgástér átlépéséről – ami a célzat miatt jogellenes –, ezért tilos magatartásról.¹⁷

Például a tulajdonjog nem gyakorolható korlátlanul, csakis mások ugyanilyen jogainak korlátai között, azok sérelme nélkül. Először csak azokat a tulajdonosi magatartásokat nem ismerték el, melyeknek egyedüli szándéka a szomszédnak való károkozás volt, majd a védelem kiterjedt egyre szélesebb körben a saját érdek nélküli, ésszerűtlen, önkényeskedő magatartásokra. Ezt a fejlődési vonalat tükrözik a nagy polgári jogi kódexek is. A Code Civile nem említette a joggal való visszaélés tilalmát, azt a bírói gyakorlat alakította ki. A joggal való visszaélés eseteinek általános fogalma és a joggal való visszaélés általános tilalma csak a 16. századtól fordul elő az európai jogirodalomban. A ZGB rendelkezése kiterjed bármely jogra, nem kívánja meg az ártó szándékot sem, megelégszik a visszaélés nyilvánvalóságával. A joggal való visszaélésnek a 20. században Európa-szerte nagy bírói gyakorlata és jogirodalma alakult ki.

A régi Ptk. a joggal való visszaélés tilalmát önálló (sui generis) törvényi tényállásként fogalmazza meg, amely szerint a törvény tiltja a joggal való visszaélést. Joggal való visszaélésnek minősül a jog gyakorlása, ha az a jog társadalmi rendeltetésével össze nem férő célra irányul, különösen ha a nemzetgazdaság megkárosítására, a személyek zaklatására, jogaik és törvényes érdekeik csorbítására vagy illetéktelen előnyök szerzésére vezetne.¹⁸

A joggal való visszaélés sajátos jellemzői:

- Kiindulópontja mindig valamely alanyi jog gyakorlása, amely a konkrét személy saját szempontjából jogosnak tűnhet (joglátszat).
- A jogosult magatartása azonban sérti a joggyakorlás magasabb rendű, általános elveit, ezáltal jogellenességre fordul át.
- A joggal való visszaélést megvalósító magatartások köre tehát a kifejezetten jogos és a kifejezetten jogellenes magatartások közötti határterületet alkotja.
- A joggyakorlás joggal való visszaéléssé minősítése független a joggyakorló jó- vagy rosszhiszeműségétől, attól, hogy szándékában volt-e kárt okozni vagy sem, terheli-e gondatlanság vagy sem, érdekében állott-e a joggyakorlás vagy saját érdek nélkül cselekedett.
- Nem szükséges, hogy a visszaélés tényleges érdeksérelmet okozzon, megállapításához elegendő az is, ha védett érdeket veszélyeztet, illetőleg érdeksérelemmel fenyeget.

A nemzetgazdaság megkárosítása szélesen értelmezendő: ide sorolandó az állam, a köztulajdon, mindenféle köztulajdon megkárosítása, közpénzek eltulajdonítása, parlása, közdolgozók magáncélú hasznosítása, magánérdekek színlelt közérdekként való érvényesítése, közterhek alóli kibújás stb. A nemzetgazdasági érdekek védelmére elsősorban a tételes jog szigorú szabályait kell felhasználni, kivételesen, kiegészítő jelleggel kell, hogy alkalmazásra kerüljön a joggal való visszaélés tilalma.

¹⁷ BÍRÓ–LENKOVICS (2002) i. m. 89.

¹⁸ A régi Ptk. 5. §-a alapján.

Ha a joggal való visszaélés jogszabály által megkívánt nyilatkozat megtagadásában áll, és ez a magatartás nyomós közérdeket vagy különös méltánylást érdemlő magánérdeket sért, a bíróság a fél jognyilatkozatát ítéletével pótolhatja, feltéve, hogy az érdeksérelem másképpen nem hárítható el. A jognyilatkozat pótlására különösen akkor kerülhet sor, ha a jognyilatkozat megtételét illetéktelen előny juttatásától tették függővé.¹⁹ Ez a rendelkezés a joggal való visszaélés egy speciális esetét külön szabályozza.

Más a helyzet, ha egy már megkötött szerződésben az egyik fél által magára vállalt szerződéses kötelezettség kifejezetten egy jognyilatkozat adására irányul: a teljesítést a bíróság ítélete pótolja.²⁰ Ilyenkor a bíróság a kötelezettség fennállásának megállapítását követően nem csupán jogosult, hanem a fél kérésére köteles a másik fél által megtagadott nyilatkozatot pótolni.

A „nyomós közérdek”, „különös méltánylást érdemlő magánérdek” súlyozottabb formában lényegileg megegyezik a „nemzetgazdasági érdek” és a „személyek jogai és törvényes érdekei” kategóriákkal. A jognyilatkozat ítélettel való pótlására azonban csak akkor kerülhet sor, ha az érdeksérelem másképpen nem hárítható el.

A hatályos Ptk. is fenntartja a joggal való visszaélés tilalmát, és az ahhoz kapcsolódóan kialakult jogértelmezést.

A joggal való visszaélés fogalmi körének megismerésével a rendeltetésszerű joggyakorlás negatív vetületére vetettünk egy pillantást.

4. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a munkajogban

A polgári jog területe után röviden a munkajog keretei között kívánom bemutatni a rendeltetésszerű joggyakorlás elvéhez kapcsolódó törvényi szabályozást és a bírói gyakorlatot, hiszen „a jogok nem korlátlanul, hanem rendeltetésszerűen gyakorolhatóak”²¹ a munkajog területén is.

A munkatörvénykönyvről szóló 2012. évi I. törvény (a továbbiakban: Mt.) 7. §-a értelmében tilos a rendeltetésellenes joggyakorlás. Az Mt. alkalmazásában rendeltetésellenes a jog gyakorlása különösen akkor, ha az mások jogos érdekeinek csorbítására, érdekérvényesítési lehetőségeinek korlátozására, zaklatására, véleménynyilvánításának elfojtására irányul vagy ehhez vezet. Gyulavári Tamás szerint „nem elegendő tehát, hogy valaki nem követ el jogszabálysértést, hanem eljárásának meg kell felelnie a törvényalkotó céljainak, az adott jog rendeltetésének.”²²

Román László szerint a joggyakorlást kezdetben csak akkor minősítették visszaélésnek, ha bizonyíthatóan szándékos károkozásra irányult. Ám a joggyakorlási szándék általában nem feltárható, így később kibővítésre került, és vélelmezték a

¹⁹ A régi Ptk. 2. § (3) bekezdése alapján.

²⁰ A régi Ptk. 295. §-a alapján.

²¹ RADNAY József: *Munkajog*. Budapest, Szent István Társulat, 2008. 71.

²² GYULAVÁRI Tamás (szerk.): *Munkajog*. Budapest, Eötvös Kiadó, 2012. 78.

szándékosságot, ha nyilvánvalóan károkozásra irányult a joggyakorlás, azaz a visszaélésnek a rendeltetésseljes joggyakorlást tekinthetjük.²³

A bírói gyakorlat²⁴ szerint a felmondás jogellenesnek minősül, ha a munkáltató nem a rendeltetésének megfelelően (pl. ártási szándékkal, bosszúból, zaklatásszerűen) gyakorolta a felmondás jogát vagy az ilyen eredményre vezetett. A rendeltetésellenesség megállapítása fogalmilag kizárt akkor, ha a felmondás egyéb ok folytán minősülne jogellenesnek: az csak abban az esetben állapítható meg, ha a felmondás egyébként jogszerű lenne. A rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének megsértését az arra hivatkozó félnek kell bizonyítania.

A rendeltetésellenes joggyakorlás tényállása a fentiek alapulvételével nem értelmezhető szűken, hanem „minden olyan döntés, elrendelés, joggyakorlás mögött meghúzódhat, amelynek célja a másik fél rendeltetésszerű joggyakorlásának, és kötelezettségterjesítésének korlátozása vagy megakadályozása, és ebből adódóan az adott jog gyakorlásától eltérő hatása van.”²⁵

5. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve az adójog területén

A rendeltetésszerű joggyakorlás elve valójában a polgári jogi hatásként jelent meg az adójog területén, azonban napjainkra ez a jogelv alapulvált nemcsak az adóhatósági vizsgálatok, hanem az egyes adózói magatartások tekintetében is. Ezt az elvet többen, többféle tartalommal töltötték meg. Ennek a képnek a tovább árnyalása érdekében tanulmányozom a Legfelsőbb Bíróság Jogegységi Tanácsának 1/1998. számú KJE határozatát. Külön kiemelten vizsgálom azt a jelenséget, ami az adókikerülés, adócsalás, off-shore cégek tevékenysége körül kirajzolódik. Mindennek bemutatása kizárólag arra irányul, hogy megalapozottan megállapíthassam, miszerint a rendeltetésszerű joggyakorlás elve „otthonra talált” az adójogban, és olyan nélkülözhetetlen elemmé vált, amely nélkül bármely adózói magatartás nem ítéltető meg.

5.1. Az elv az adóigazgatási eljárás során

A rendeltetésszerű joggyakorlás elve a jogrendszer eltérő területein vált követelménnyé, így általános jogelvének is tekinthető. Ennek bizonyítása érdekében célszerű utalni a Legfelsőbb Bíróság (Kúria) jogegységi tanácsa 1/1998. KJE határozatának indokolására, amely megelőzte az elv törvényi szabályozását, és a közjogi jellegű adójogviszonyokban is érvényesülő, általános jogelvként deklarálta a joggal való visszaélés tilalmát és a rendeltetésszerű joggyakorlás tényét. Ehhez kapcsolódóan az adózás rendjében való törvényi rendelkezés²⁶ egyértelművé tette az adójogi érvénye-

²³ ROMÁN László: *A munkajog alapintézményei*. Pécs, University Press, 1998. 85.

²⁴ MK 95., EBH 2003. 899., BH 1992. 555., BH 2001. 38., BH 2002. 113., BH 2008. 100., BH 2010. 257., BH 2011. 291.

²⁵ BANKÓ Zoltán, BERKE Gyula, KAJTÁR Edit, KISS György, KOVÁCS Erika: *Kommentár a munka törvénykönyvéhez*. Complex Kiadó. Budapest. 2012. 44.

²⁶ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. §-a alapján.

síthetőség feltételeit, határait, és egyben meghatározta a rendeltetésszerűség megsértése esetén követendő jogalkalmazói magatartást.²⁷

Simon István szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás adójogi kodifikálásának gyakorlati jelentősége az, hogy pontosabban meghatározhatók alkalmazásának feltételei. Ezt megelőzően ugyanis csak mint általános jogelv volt alkalmazható, konkrét jogtételek nélkül.²⁸

Halustyik Anna szerint „a jóhiszemű joggyakorlás követelménye általános, más jogágakban is megtalálható alapelv, amely az adóeljáráásban azt követeli meg az adózótól, hogy jogai jóhiszemű gyakorlása révén segítse elő az adóhatóság feladatainak végrehajtását.”²⁹

A Kúria (jogelődje Legfelsőbb Bíróság) hivatkozott jogegységi határozata szerint az adózás rendjéről szóló törvényben szereplő rendeltetésszerű joggyakorlás elve nyilvánvalóan arra a célra irányul, hogy az adó illegális megkerülését kizárják és így rászorítva az adózókat az Alaptörvényben írt kötelezettség teljesítésére. Az adózó magatartásának értékelése egyedi ügyben ugyanakkor természetesen az adóhatóság és a bíróság feladata. Az egyes esetekben pedig az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy az adózó a törvény által biztosított jogokat nem rendeltetésének megfelelően gyakorolta.

A hivatkozott törvényi szabályozásban a jogalkotó maga értelmezi, hogy mit jelent a rendeltetésszerű joggyakorlás kötelezettsége az adójogviszonyokban, azaz az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.³⁰

5.1.1. A joggal való visszaélés és a rendeltetésszerű joggyakorlás elhatárolása az adójogban

A rendeltetésszerű joggyakorlás a polgári jogi fogalomrendszerben szélesebb tartományt fog át, mint a joggal való visszaélés tilalma, mert az a jóhiszeműség és tisztesség, továbbá a kölcsönös együttműködés követelményeire is kiterjed.³¹ „A joggal való visszaélést a szerződéses kapcsolatokban főként a felek egymás közötti viszonyában kellett megakadályozni a jóhiszeműség, a tisztesség és kölcsönös együttműködés követelményeinek megfelelően. Ezért az ilyen esetekben alkalmazott eszközök is elsősorban a felek kölcsönös kapcsolatának akadályait hátrítják el (például jognyilatkozat pótlása).”³² „Az adójog területén tipikusan nem a szerződő felek között ke-

²⁷ HADI László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 2010*. Budapest, HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., 2010. 51–52.; SIMON István: *Pénzügyi jog II*. Budapest, Osiris Kiadó. Budapest. 2012. 40–41.

²⁸ Uo. 41.

²⁹ HALUSTYIK Anna (szerk.): *Pénzügyi jog I*. Budapest., Pázmány Press, 2013. 87.

³⁰ Az Art. 2. § (1) bekezdés második mondata alapján.

³¹ KECSKÉS László: Polgári jogunk alapelveinek változásáról. *Magyar Jog*. 1993. 1. szám 1-7.

³² SAHIN-TÓTH Balázs: *A joggal való visszaélés tilalmának egyes jogalkotási kérdései*. In: HARMATHY Attila (szerk.): *Jogi tanulmányok*. Budapest. Eötvös Lóránt Tudományegyetem Állam- és Jogtudomá-

letkező konfliktusokat kell feloldani, ezért a polgári jog által kínált jogvédelmi eszközök sem vehetők át. Az adózás szabályai ugyan ráépülnek a felek szerződéses kapcsolataira, de az adójog normái által rendezni kívánt konfliktus nem a felek között, hanem a szerződő felek és az államháztartás érdekeit érvényesíteni kívánó adóhatóság között húzódik meg.³³ „Az adójogi normák társadalmi rendeltetésének megfelelő magatartástól való eltérés rendszerint úgy jelenik meg, hogy a felek megállapodása kifejezetten a szerződéses kapcsolatban részt nem vevő államháztartási érdekek – illetve az ezen érdekeket érvényesíteni kívánó adóhatóság – terhére történik, mivel a szerződés vagy más jogügylet kifejezetten az államháztartás terhére szerzett adónyereségen való osztozkodásra épül.”³⁴

Hadi László szerint ez a törvényi rendelkezés ugyanakkor nem jelenti az adókikerülés általános tilalmát, azaz a legális eszközök felhasználásával megvalósuló adómegettakarításra törekvést a törvény továbbra sem tiltja. Az olyan ügyletek tekintetében viszont speciális adójogi jogkövetkezményt határoz meg a törvény, ha az ügylet célja az adónyereségen (az államháztartás adóvesztésén) való osztozkodás. Ez akkor valósul meg Hadi László álláspontja szerint, ha „az ügyletnek valódi gazdasági célja nincsen vagy az gyakorlatilag elhanyagolható, hanem az legalábbis döntően az adóelőny megszerzését célozza.”³⁵

Álláspontom szerint a Hadi László által adott értelmezés túlságosan felpuhítja a törvényi rendelkezést. A véleményünk megegyezik abban, hogy amennyiben az adózó az adótörvényekben szereplő választási lehetőségével él, azaz dönt arról, hogy az egyszerűsített vállalkozói adózás vagy a kisadózók tételes adózásának hatálya alá jelentkezik-e be, az rendeltetésszerű joggyakorlásnak minősül. Azonban álláspontom szerint nem rendeltetésszerű joggyakorlás, ha valamely adójogi besorolásnál az adózó nem a dolog természetéből adódó minősítést alkalmazza, hanem egy számára kedvezőbb adóvonzzattal járót, abból az esetlegesen nem kizárólagos, de releváns célból, hogy az adókötelezettségeinek mértékét csökkentse. A túlzott felpuhítás következménye, hogy amennyiben egy ügyletet, amelynek elsődleges célja az adó csökkentése, kiegészítünk egy gazdasági racionalista szemponttal, akkor ebből kifolyólag az már rendeltetésszerű joggyakorlásnak minősülne Hadi László álláspontja szerint. Amennyiben ezt a felfogást fogadjuk el, úgy az adókikerülésnek olyan tág teret biztosítunk, illetve a nem rendeltetésszerű joggyakorlás esetét kizárólag a bűncselekménynek minősülő költségvetési csalás tényállására korlátozzuk. Valójában álláspontom szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás megsértésének legszélsőségesebb határmezsgyéje egyik oldalról a költségvetési bűncselekmény, másik oldalról pedig a rendeltetésszerű joggyakorlás.

A jelenlegi jogértelmezési gyakorlat³⁶ Hadi László értelmezésén alapul, s amely keretek között napjainkban is egyre nagyobb teret hódít az adócsalás, adókikerülés-

nyi Kar. 1998. 261-309.

³³ HADI László (2010) i. m. 52.

³⁴ Uo.

³⁵ Uo.

³⁶ LOMNICI Zoltán: *Pénzügyi ítélkezés*. Budapest, HVG-Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., 2001. 128–129.

lés mértéke. A fentiekben kifejtett vélemény tekintetében jelzem, hogy a jogszabályi rendelkezés célja és megszüvegezése is azt támasztja alá, hogy a konkrét rendelkezés Hadi László szerinti értelmezése túlságosan általános. Aquinói Szent Tamás szerint „cél kétféle van, és pedig a keletkezés célja, illetve a keletkezett dologé, amint az nyilvánvaló a kés létrejöttének esetében. A keletkezés célja ugyanis a kés formája, de a hasítás a kés tevékenysége, az a létrejött dolog célja, vagyis késé.”³⁷ A cél e kétféleségére tekintettel a rendeltetésszerű joggyakorlás és a jogalkotói cél szükségszerűen elválik egymástól, és a dolog célja kell, hogy a későbbiekben a fókuszba kerüljön, így a rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozó rendelkezés szükségszerű célja, kizárólag az adózói magatartás megfelelő mederbe való terelése lehet.

Hadi László ezzel szemben a bírói gyakorlat hiányára hivatkozással kifejti, hogy a törvény nem azt rögzíti, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás sérelme csak abban az esetben állapítható meg, ha az ügylet kizárólag az adó megkerülésére irányul, de azt az értelmezést sem lehet elfogadni, hogy az adókötelezettség csökkentésére irányuló jogi technikák felhasználása általában ebbe az alapelve ütközne.³⁸

Álláspontom szerint egy ügylet sem irányulhat arra, hogy kizárólag az egyik fél igényeit elégítse ki teljes körűen. Az adózás során az egyén és a közösség³⁹ (állam, adóhatóság) található meg minden jogviszony alanyai között, amely jogviszonyokat szabályozó jog alapja is „mindenekelőtt az ember és az emberi viszonyok természetében rejlik,”⁴⁰ azaz a „jog alapja az ember természetében és az emberi viszonyok természetében, mint a ‘dolgok természetében’ rejlik.”⁴¹ „A klasszikusok számára a személyközi-közösségi viszonyok belső igazságossági strukturáltsága adja a jog igazi alapját.”⁴² „A jogok, jogosultságok egyrészt kötelezettségekkel párosulnak, másrészt nem légtüres térben mozognak, hanem sokszor konkrét, helyes tartalmat a személyközi viszonyok belső természetében nyernek.”⁴³ Frivaldszky János jogelméleti elemzéseit alapul véve az adójog területén álláspontom szerint arra a következtetésre kell jutnunk, hogy az adójogi jogviszonyokban az egyén a közösséggel szemben nem törekedhet saját jogai olyan mértékű kiszélesítésére, amelynek következménye a közjó⁴⁴ sérelme.

³⁷ AQUINÓI SZENT TAMÁS: *A létről és a lényegről*. (Fordította Klima Gyula.) Budapest, Helikon, 1990. 92.

³⁸ HADI (2010) i. m. 52.

³⁹ KARÁCSONY ANDRÁS: *Jogfilozófia és társadalomelmélet*. Budapest, Pallas Stúdió – Attraktor Kft., 2000. 21.

⁴⁰ FRIVALDSZKY JÁNOS (szerk.): *A jogi gondolkodás mérőföldkövei a kezdetektől a XIX. század végéig*. Budapest, Szent István Társulat, 2013. 12.

⁴¹ Uo.

⁴² Uo. 13.

⁴³ Uo.

⁴⁴ A közjó fogalmát itt Muzslay István által definiáltan értelmezem, aki szerint „A közjó [...] mindazon anyagi és szellemi javak és lehetőségek összessége, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a közösség tagjai boldogulásokat szabadon s határozatosan munkálhassák, de amelyek előállítására önmagukban nem képesek.” (MUZSLAY ISTVÁN: *Gazdaság és erkölcs*. Budapest, Márton Áron Kiadó, 1993. 105.

5.1.2. Az igazságosság a rendeltetésszerű joggyakorlás érvényesülése során az adójogban

Az adójogviszonyokban a jogviszony természetéhez igazodóan meg kell jelennie az igazságosságnak, amelynek „a joghoz rendelet tartalma van, és a jogosra vonatkozik.”⁴⁵ „A morál- és politikai filozófiai igazságosságnak lehet komoly szerepe a jogszabályok igazságosságának alakításában a ‘társadalmi igazságosságon’ és a ‘politikai kölcsességen’ (prudencia politica) keresztül.”⁴⁶ Az igazságosság három ismert viszonyrendszere: „*törvényi (egyetemes)* igazságosság, amivel az egyén a törvények alapján a társadalomnak tartozik, *osztó* igazságosság, amely révén a politikai közösség a személynek járó, vagy a reá hárulót állapítja meg, és a *kölcsönös* igazságosság, amelyben a felek egymásnak juttatják az őket jog szerint megilletőt.”⁴⁷ Az osztó igazságosság tekintetében megkerülhetetlen Arisztotelész, aki megkülönböztette az általános és részleges igazságosságot, valamint a részleges igazságosságot további két kategóriára bontotta: az osztó és a kiigazító igazságosságra, amely tekintetében Arisztotelész az állami életben megnyilvánuló igazságosságot több ponton is a törvény-fogalomhoz kötötte.⁴⁸ Arisztotelész a Nikomakhoszi etikában fejti ki, hogy „a közös javakat szétosztó igazságosság ugyanis mindig a[z] [...] arányosság értelmében működik.”⁴⁹

„Az igazságosság elsőbbséget élvez a hatékonyság és az előnyök nagyobb összegével szemben. Amikor a megtakarítások érdekében átlépik az igazságosság korlátait, akkor azt kell megmutatni, hogy az adott körülmények között a korlátok tiszteletben tartásával az igazságosságot elszenvedők még rosszabb helyzetbe kerülnének.”⁵⁰ A Rawls által megfogalmazott igazságosság elvének elfogadása esetén a Hadi László által kifejtett álláspont igazságtalanságra vezetne, miszerint „értelemszerűtlen az olyan értelmezés, amely a legkedvezőtlenebb adózási feltételekkel való szerződés-kötés kényszerét vezetné le”⁵¹ a rendeltetésszerű joggyakorlás elvéből.

Továbbá Hadi László szerint „arra is érdemes figyelemmel lenni, hogy az adójogi tényállás az ügylet célját, nem pedig a törvény vagy a törvényalkotó célját jelöli meg feltételként. E rendelkezés nem alkalmazható arra az esetre, ha az adóhatóság megítélése szerint az adómentességet, adókedvezményt vagy más adópreferenciát nem a törvény eredeti céljának megfelelően vesznek igénybe. Ez a magatartás egyes adók (társasági adó, személyi jövedelemadó) esetében megalapozhatja az adóhatóság beavatkozását, de nem az adózás rendjének szabályai, hanem egyes adótörvények rendelkezései alapján.”⁵²

⁴⁵ FRIVALDSZKY (2013) i. m. 15.

⁴⁶ Uo.

⁴⁷ Uo. 295.

⁴⁸ TAKÁCS Péter – KÖLCZÖL Miklós: *Eszmény és valóság a politikában. Az ókori görög állambölcselet vázlata*. In: TAKÁCS Péter (szerk.): *Államelmélet I.* Budapest, Szent István Társulat, 2008. 35.

⁴⁹ ARISZTOTELÉSZ (1997) i. m. 156.

⁵⁰ John RAWLS: *Az igazságosság elmélete*. Budapest., Osiris, 1997. 358.

⁵¹ HADI (2010) i. m. 52.

⁵² Uo. 52–53.

Hadi László fentiek szerinti értelmezését nem tudom osztani, mivel ez az értelmezés álláspontom szerint megbontja az adójog egységes rendszerét, hiszen az adózás rendjéről szóló törvény az adóigazgatási eljárások teljes körű szabályozására hivatott, így nem mondható ki, hogy az adóhatóság bizonyos esetekben ne e törvény szerint járjon el, hanem az egyes anyagi jogi adójogszabályokat alkalmazza. Ezzel az eljárási és az anyagi adójog elméleti koherenciája vesztí értelmét. Azonban egyetértek Hadi Lászlóval abban a tekintetben, hogy az adójogban a polgári jogi jogvédelmi eszközök nem elégségesek a nem rendeltetésszerű joggyakorlás esetén. Ezért az adózás rendje pozitív magatartási szabály alkalmazását kell, hogy előírja. Ilyen esetekben az adóhatóság az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre figyelemmel – ha az adó adóalapja így nem állapítható meg, becsléssel – állapítja meg. „Ez azt jelenti, hogy egyfajta reparáció a követendő módszer az adókötelezettség megállapítására.”⁵³ „A legegyszerűbb eset a tényállás minősítése során az, ha úgy kell eljárni, mintha a felek az adókikerülésre irányuló jogügyletüket nem hozták volna létre, s ezáltal a rendeltetésszerű magatartás esetén teljesítendő anyagi jogi adókötelezettség alkalmazandó.”⁵⁴

Elméletileg megalapozott érvelés, amely szerint a rendeltetésszerű joggyakorlásnak meg nem felelő – adókikerülést célzó – ügyleti kikötések figyelmen kívül hagyásával lehet a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét érvényesíteni, ha az ügylet (ügyletcsomag) domináns célja az adókötelezettség megkerülése, és az ügylet gazdasági tartalma elhanyagolható. Hadi László álláspontja szerint „a hatályos jog alapján erre nincs lehetőség. Az ilyen elemek figyelmen kívül hagyására akkor van lehetőség, ha az ügyletnek nincsen valódi gazdasági tartalma az adókikerülésen kívül. Ilyenkor az ügylet (ügyletcsomag) alapján az adójogilag releváns tényállás úgy kell megállapítani, ahogy az független felek rendeltetésszerű joggyakorlása esetén elvárható. Ez a beavatkozás azonban nagyon könnyen azt eredményezi, hogy az adóhatóság átalakítja a felek szerződéses viszonyának tartalmát. E veszély különösen akkor fenyeget, ha alaposan feltehető, hogy a felek a mellőzött rész nélkül nem hozták volna létre a szerződést. E tekintetben nem lehet általános zsinórmércét meghatározni, és valóban csak az eset összes körülményeinek mérlegelésével dönthető el, hogy az adókikerülést célzó jogügyleti elem elhagyása esetén a felek az adózás szempontjából „megcsonkított” ügyletet létre sem hozták volna.”⁵⁵

Előfordulhatnak olyan esetek, amikor az adókikerülést célzó jogügylet mögött nem lehet pontosan megállapítani az adóalapot, s ezáltal az adót. Ilyenkor a valószínűs adóalap vagy a költségvetési támogatás alapja csak valószínűsíthető, amelyre a becslés szabályait kell alkalmazni.⁵⁶ „E rendelkezés alkalmazása tehát nem szankció, hiszen pusztán a jogszerű magatartás esetén fennálló helyzetet állítja helyre.”⁵⁷

⁵³ Uo. 53.

⁵⁴ Uo.

⁵⁵ Uo. 53.

⁵⁶ Az Art. 108. §-a szerint.

⁵⁷ HADI (2010) i. m. 53.

Simon István szerint „az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése. Ilyenkor az adóhatóság az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre figyelemmel – ha az adó alapja így nem állapítható meg, becsléssel – állapítja meg.”⁵⁸ „A rendelkezés közvetve módosítja a felek kapcsolatának joghatásait anélkül, hogy magába a polgári jogviszonyba beavatkozna. Az adóhatóság határozata nem érinti a felek szerződéses viszonyát, hanem csak az abból eredő adójogi következményeket.”⁵⁹ „A szerződések tartalma szerinti minősítés és a rendeltetésszerű joggyakorlás alkalmazhatóságának feltételei egybeesnek, de ez az azonnosság nem szükségszerű. Az adóelőnyt célzó szerződések nem feltétlenül színlelt vagy leplezett ügyletek, hiszen valódi szerződéses akarat is állhat ezek mögött, azonban az ügylet valódi célja, az adómegkerülés.”⁶⁰ „Nem a szerződés vagy más jogügylet érvénytelenségét kell bizonyítani az adóhatóságnak, hanem azt, hogy az ügylet kizárólag az adóelőny érvényesítésére irányult. Az adóhatóság kizárólag az adózás szempontjából értékeli a felek magatartását, és a polgári jogi érvénytelenség bizonyításába nem kell belebonyolódnia. Erre tekintettel az adóhatóság e rendelkezés alkalmazása esetén megszabadul attól a teherrel, hogy bizonyítsa az ügylet érvénytelenségét, gyakorlatilag a semmisséget. Ehelyett azt kell majd bizonyítani, hogy az ügylet a gazdasági ésszerűség alapján nem magyarázható. Ezzel esik szükségképpen egybe annak bizonyítása, hogy az adóelőnyön kívül a felek egyikénél sem mutatható ki gazdasági előny, s ez általános felfogás szerint nem felel meg a piacon elfogadható magatartásnak.”⁶¹

„A rendeltetésszerű joggyakorlás elve – különösen a becslésre vonatkozó utalás alkalmazásával, de más esetekben is – közvetve konstitutív módon módosítja a felek kapcsolatának joghatásait anélkül, hogy magába a polgári jogviszonyba beavatkozna. Ennek következtében Hadi László szerint az adóhatóság határozata nem érinti a felek szerződéses viszonyát, annak érvényességét, hanem csak abból eredő adójogi következményeket.”⁶² E tekintetben osztom Hadi László véleményét, hiszen a felek szerződéses viszonyaiba az adóhatóság nem léphet be egyik fél nevében sem.

Ezzel kapcsolatban Földes Gábor azt a kérdést teszi fel az adózás igazságossága körében, hogy „azt az adózás igazságosságának normáira vagy azok tényleges eredményére, azaz érvényesülésére vonatkoztathatjuk-e.”⁶³ Ugyanakkor hallgatólagosan meg is válaszolja a kérdést azzal, hogy „a jövedelemeltitkolás tömeges méretei mellett a különbségtétel szükségessége nem igényel részletes magyarázatot.”⁶⁴

⁵⁸ SIMON (2012) i. m. 41.

⁵⁹ Uo.

⁶⁰ Uo. 41–42.

⁶¹ Uo. 42.

⁶² HADI László (2010) i. m. 53.

⁶³ FÖLDES Gábor: *Adójog*. Osiris Kiadó. Budapest. 2004. 27.

⁶⁴ Uo.

Továbbá Deák Dániel is arra a megállapításra jut, hogy „az a gondolati piramis azonban, amelynek a csúcán az ésszerűség és az igazságosság egymást feltételező eszméi állnak, a század második felében már egyre hevesebb megrázkódtatásoknak van kitéve.”⁶⁵

Simon István álláspontját osztom Hadi László általánosított és egyben a törvényi rendelkezések adókikerülésre ösztönző értelmezésével szemben a fentiekben előterjesztett érvelésre, szempontokra alapozottan.

5.2. A Legfelsőbb Bíróság Jogegységi Tanácsának 1/1998. számú KJE határozata

Az ellentétes álláspontok feloldása és az egységes ítélkezési gyakorlat biztosítása érdekében a Legfelsőbb Bíróság Jogegységi Tanácsa 1/1998. számú KJE határozatot megelőző eljárásában elsősorban azt vizsgálta, hogy az adójogi jogviszonyban is érvényesíteni kell-e a rendeltetésszerű joggyakorlás kötelezettségét megállapító általános jogelveket.

Az Alaptörvény kimondja, hogy mindenki köteles jövedelmi és vagyoni viszonyának megfelelően a közterhekhez hozzájárulni. Az állampolgárok közterhekhez való hozzájárulásának alkotmányos kötelezettségéből kiindulva alkotta meg az Országgyűlés a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvényt (a továbbiakban: Szja tv.), amely a közös társadalmi feladatok ellátásához szükséges adóbevételeket biztosítja. Az Szja tv. 1. § (1) bekezdése szerint a belföldi illetőségű magánszemélyt a belföldről származó jövedelme után e törvény alapján adókötelezettség terheli. A törvény ugyanakkor meghatározza azokat a társadalmilag preferált eseteket is, amikor a magánszemély adója – az összjövedelmet csökkentő tételek levonásával, vagy adókedvezmény igénybevételével – csökkenthető. A társadalmi igazságosság érvényesítése, az arányos közteherviselés biztosítása érdekében az adófizetési kötelezettség mértékének megállapítása során különös figyelmet kell fordítani arra, hogy a törvényben biztosított jövedelmet csökkentő tételek levonása során, illetve az adókedvezmény igénybevételénél a magánszemély jogát visszaélészerűen ne gyakorolhassa, a törvényi előfeltételeket maradéktalanul teljesítve tegyen eleget adófizetési kötelezettségének. A rendeltetésszerű joggyakorlás tehát az adó-jogviszonyban is olyan általános jogelv, melyet az adózó polgárnak fizetési kötelezettsége teljesítése, a hatóságnak pedig eljárása során érvényesíteni kell.

Az adókedvezmény igénybevételét nem zárja ki, ha a magánszemély részben vagy kizárólag azért fordít vagyonából bizonyos összeget – a törvényben meghatározott célra – mert ez által adókedvezményben megvalósuló vagyoni előnyhöz kíván jutni. Önmagában a vagyoni előny megszerzésére törekvés nem ütközik a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményébe. A vagyoni előny megszerzése azonban nem járhat együtt azzal, hogy a vagyoni előnyt az a személy, jogi személy nyújtja, amely részére a befizetés történt (pl. az alapítvány részére befizetett összeg fejében az alapítvány hasonló értékű szolgáltatást nyújt az adományozóznak, vagy pl. közeli hozzátartozójának.)

⁶⁵ DEÁK Dániel: A különösség megkérdőjelezése Immanuel Wallerstein történetfölgóságában. *Magyar Filozófiai Szemle*. 1987. 5-6. szám. 977-996. oldal. 1987. 977.

Az adóhatóság a jövedelemcsökkentő levonásra jogosító igazolás kiadásához adott előzetes hozzájárulásával még nem az alapítványhoz befizetett összeg levonásának jogszerűségét minősíti. A hozzájárulás megadásakor az adóhatóság csak azt tudja vizsgálni, hogy az alapítvány a törvényben felsorolt célokat szolgálja-e. A magánszemély adócsökkentésének jogszerűségét ugyanakkor az adóhatóság jogosult és köteles is ellenőrizni, amely ellenőrzés eredményeként az adóhatóság megállapíthatja, hogy az adózó a kötelezettségét teljesítette, vagy felhívja őt a hiba, hiányosság megszüntetésére, szükség esetén megindítja az adóigazgatási eljárást. Az adócsökkentés jogszerűségét az adóhatóság csak akkor tudja megállapítani, ha adójogi szempontból ellenőrzi az igénybevétel valamennyi törvényes feltételének fennállását, az alapítványi pénzeszközök felhasználását.

5.3. Az elv felértékelődése az adócsalás gyakoriságára tekintettel

A társadalom jogkövetési hajlandóságának vizsgálata a XX. században túllépte a természetjogi és a pozitivista szemléletmód dualizmusát, és közvetlenül elemzi a jog és az erkölcs, az egyén és a jog, a jogkövetés és a joghatékonyságának viszonyát.⁶⁶ Ezt követeli ki az a tény is, hogy az adócsalás meglehetősen régi és általános jelenség. Eltérő mértékben, de megtalálható minden olyan országban, ahol modern értelemben vett adórendszer működik. Az adónemfizetés minden szociális, társadalmi rétegben és közgazdasági rendszerben megjelenik.⁶⁷

Az adócsalás történelmi előzményei a fejlett társadalmak kialakulásával egyidősek.⁶⁸ Az 1980-as években azonban jelentős változás figyelhető meg, amelynek következtében az adócsalás–adótervezés–adókikerülés a törvényhozók és a nemzetközi intézmények érdeklődésének középpontjába került. Ennek oka lehet részben a nemzetközi gazdasági recesszió is, hiszen a gazdasági válsághelyzetben az adófizetők befizetési csökkennek. A kormányok azonban a növekvő kiadási oldal (jóléti-szociális–beruházás-ösztönző) ellentételezésre kényszerülnek a hitelfelvételek mellett és új közbevételi típusok hiányában – a feszített adóterhelés miatt – törekedtek a meglévő adók hatékony kihasználására. A másik ok, ami az adóigazgatás hatékonyságát illetően felvetődött, a jogkövetés új dimenziójához kapcsolódott. A nemzeti kormányoknak szembe kellett nézniük azzal, hogy a vállalkozások és magánszemélyek tevékenysége egyre inkább nemzetközivé válik. Megismerik, és széles körben alkalmazzák is a globalizáció következményében megnyílt gazdasági lehetőségeket. A megalakult regionális államszövetségek és kereskedelmi-gazdasági szerződésrendszerek lehetővé tették a tőke, a munkaerő és az áru szabad mozgását. Ez a nemzeti adórendszerek számára új kihívást jelentett.⁶⁹ Az adócsalás áttételesen jelentkező következménye, hogy eltorzítja, megszünteti az adórendszerek megfogalmazott szociális és igazságossági céljait, hiszen az adóalanyok különböző mértékben képe-

⁶⁶ SZILOVICS Csaba: *Család és jogkövetés az adójogban*. Budapest., Gondolat, 2003. 9–10.

⁶⁷ Uo. 16.

⁶⁸ Uo.

⁶⁹ Uo. 17–18.

sek élni az adócsalás eszközeivel. Az adócsalás közvetlenül növeli a tisztességes adófizetők terheit, és rontja a valóságos piaci verseny feltételeit.⁷⁰

Az adócsalás, adókikerülés mögött minden esetben olyan magtartás áll, amely a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütközi. Álláspontom szerint sem a nemzetközi, sem a hazai jogalkalmazók, jogalkotók nem szentelnek elég figyelmet ennek az elvnek, illetve az elv kibontásából levezethető alapvető adózási kötelezettségeknek, pedig a jogelv hatékony eszközzé válhatna az adócsalással szembeni fellépésben.

Simon István szerint a rendeltetésszerű joggyakorlás elve, amely az adójogban gyakorlatilag azonos jelentésű a joggal való visszaélés tilalmával, a fejlett országok gyakorlatában az adókikerülés korlátozására felhasznált egyik leghatékonyabb eszköz.⁷¹

5.4. Az off-shore cégek

Az adókikerülés egyik napjainkban legismertebb eszköze, gyakorlata az off-shore cégen keresztül elérhető adóparadicsomok előnyeinek kiaknázása. Ennek alapján külön fejezetben fejtem ki, mutatom be a tevékenység szűken vett lényegét, és a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét, mint esetleges irányt.

Az off-shore brit szóhasználatban parttól távol fekvő, illetve part mentit jelent. Gazdasági-jogi értelemben olyan vállalkozásokat jelöl, amely a bejegyzése szerinti országban (belföldön) tényleges gazdasági tevékenységet nem végez, és a fogadó országban külföldinek minősül. Ezt a formát a magyar társasági adótörvény is ismeri „a külföldön tevékenységet végző” gazdasági társaság megfogalmazása klaszszikus off-shore vonásokat mutat.⁷² Annak, hogy egy gazdasági társaság az adóhatóság nyilvántartásában off-shore-nak minősül, elsősorban a társasági adó mértékének megállapításánál van jelentősége. Az off-shore cégeként való működés akkor előnyös igazán, ha azt valamely adóparadicsomban jegyezték be. Ezek olyan speciális adózási területek, amelyek rendkívül előnyös gazdasági helyzetet teremtenek (fejlett infrastruktúra, szakértők, diszkréció, adókedvezmény).⁷³

Ennek ellenére ez nem jelenti azt feltétlenül, hogy az off-shore cégek teljesen adómentesek lennének. Mind a bejegyzési, mind a tevékenységi területükön fizethetnek valamilyen adót, de általában nem nyereségadót. E cégek adópolitikájukat valójában rugalmasan intézik, és kereskedelmi ügyleteiket az adóminimalizálás szempontjához igazítják. Éppen ennek korlátozására született a kapcsolt vállalkozások egymás közötti viszonylatában a szokásos piaci ár alkalmazása.⁷⁴

A magyar adótörvények (pl. osztalékadó) csak korlátozni tudják ezt a legtöbb állam által szigorúan szabályozott területet (USA, Japán, Kanada), de megszüntetni ezt a gyakorlatot nem lehet, sőt a további térnyerésükre kell felkészülni.⁷⁵

⁷⁰ Uo. 20.

⁷¹ Uo. 40.

⁷² Uo. 63.

⁷³ Uo. 64.

⁷⁴ Uo.

⁷⁵ Uo.

Az off-shore cégek esetében azonban egy-egy ország fellépése nem vezethet eredményre, kizárólag közös intézkedésekkel érhető el bármilyen változás. A rendeltetésszerű joggyakorlás elve és annak gyakorlati érvényesítése azonban álláspontom szerint olyan általános, mindenki számára elfogadható és megvalósítható elv, amely nyomán szorosabb együttműködés indulhat meg az adóparadicsomokkal szemben.

6. A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése a feltételes adómegállapítási eljárás során

Ezt követően a feltételes adómegállapítás jogintézményét tekintetem át abból a szempontból, hogy az eljárás természete mire irányul, és a rendeltetésszerű joggyakorlás elve hogyan érvényesül.

A feltételes adómegállapítás⁷⁶ keretében az adópolitikáért felelős miniszter⁷⁷ az adózó kérelmére – az általa közölt, jövőbeni ügyletre,⁷⁸ vagy jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre vonatkozó részletes tényállás alapján – a kérelemben megjelölt adókötelezettségre vagy annak hiányára vonatkozó konkrét kérdés(ek) vonatkozásában megállapítja az adózó adókötelezettségét vagy annak hiányát.⁷⁹ A feltételes adómegállapítás nem adhat felhatalmazást a törvény normáitól való eltérésre.⁸⁰ Nemzetközi összehasonlítás alapján a magyar szabályozás zárt rendszerűnek minősül, mivel a kérelem nem terjeszthető elő bármely adójogi rendelkezés tekintetében.⁸¹

A feltételes adómegállapításban szereplő adókötelezettségekre vagy annak hiányára vonatkozó megállapításokat az adóhatóságnak is el kell fogadnia egy esetleges későbbi ellenőrzés során, kivéve, ha időközben a feltételes adómegállapítás alapjául

⁷⁶ A jogintézmény bevezetésének egyik célja a beruházás ösztönzése volt, ahogy arra Báger Gusztáv is rámutat. BÁGER Gusztáv – KOVÁCS Árpád: *Privatizáció Magyarországon*. Budapest, Állami Számvevőszék Fejlesztési és Módszertani Intézet, 2004. 159–161.; BÁGER Gusztáv: *A magyarországi privatizáció a pénzügyi ellenőrzés perspektívájából*. In: PATRÓS Anna (szerk.): *Állami vagyon – privatizáció – gazdasági rendszerváltozás*. Állami Privatizációs és Vagyonkezelő Részvénytársaság, 2005. 83.

⁷⁷ Az egyes miniszterek, valamint a Miniszterelnökséget vezető államtitkár feladat- és hatásköréről szóló 212/2010. (VII. 1.) Korm. rendelet 73. § c) pontja szerint a nemzetgazdasági miniszter (e fejezet alkalmazásában a továbbiakban: miniszter) a Kormány az adópolitikáért felelős tagja. Ennek következtében jelenleg a nemzetgazdasági miniszter.

⁷⁸ Az Art. 178. § 16. pontjának a 2009. november 16-ig hatályos rendelkezése szerint jövőbeni ügyletnek az adó feltételes megállapítása iránti kérelem benyújtását követően megkötött szerződés vagy más jogügylet minősült, 2009. november 17-től azonban a feltételes adómegállapítás tekintetében is – nem csak a szokásos piaci ár tekintetében – jövőbeni ügyletnek tekintendő az a szerződés vagy más jogügylet is, amely(ek) alapján az adó feltételes (vagy a szokásos piaci ár) megállapítása iránti kérelem benyújtásának időpontjában vagy azt követően folyamatos teljesítés történik, függetlenül attól, hogy a szerződést vagy egyéb jogügyletet a kérelem benyújtását megelőzően kötötték meg. Folyamatos teljesítésűnek az a szerződés vagy egyéb jogügylet minősül, amelyet legalább hat hónap időtartamra kötöttek meg vagy jött létre, és amely alapján kéthavonta legalább egyszer teljesítés történik.

⁷⁹ Az Art. 132. § (1) bekezdése alapján.

⁸⁰ HADI László – FÖLDES Gábor: *Az adózás rendjének alkalmazása az önkormányzati adóhatóságoknál*. Budapest, .KJK-KERSZÖV, 2004. 182.

⁸¹ BÁNSZEGI Ádám: Feltételes adómegállapítás a magyar adójogban. *Adólap*. 16. évf., 5–6. sz. 57–58.

szolgáló tényállás megváltozott, vagy ha jogszabályváltozás történt. Ilyenkor a tényállás megváltozása időpontjától, illetve az érdemi jogszabályváltozás hatálybalépésétől kezdődően a feltételes adómegállapítás nem alkalmazható. Azonban amennyiben az adózó maradéktalanul a feltételes adómegállapítás szerint jár el, akkor az adóhatóság ettől eltérő következtetésre nem juthat. Így a feltételes adómegállapításban szereplő megállapítások az adózót védik az adóhatósággal szemben, amennyiben azok a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe nem ütköznek. Az adóhatóság tájékoztatás érdekében a Nemzetgazdasági Minisztérium minden feltételes adómegállapítás egy példányát megküldi az adóhatóságnak.⁸²

Továbbá érdemes megjegyezni azt is, hogy a feltételes adómegállapítás iránti kérelemmel érintett ügylettel összefüggésben ellenőrzés nem rendelhető el a kérelem benyújtásától a feltételes adómegállapítási eljárás során hozott határozat jogerőre emelkedésétől számított 15. nap elteltéig. A korlátozás a jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügyletre vonatkozó feltételes adómegállapítás esetén csak a kérelmet benyújtó adózó vonatkozásában alkalmazandó. A jövőbeni ügyletnek nem minősülő ügylet vonatkozásában benyújtott bevallásban igényelt költségvetési támogatás kiutalására nyitva álló határidő kezdő napja nem lehet korábbi, mint a feltételes adómegállapításról hozott határozat jogerőre emelkedésétől számított 16. nap.⁸³

A kérelmet el kell utasítani,⁸⁴ ha

- a) az adózó nem teljesíti a törvényi feltételeket;
- b) alaposan lehet attól tartani, hogy a közölt tényállás valamely más szerződést, ügyletet vagy cselekményt leplez, illetve a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütközik;
- c) a kérelemmel érintett ügyletre vonatkozóan közigazgatási hatósági vagy bírósági eljárás van folyamatban;
- d) a kérelemből a hiánypótlás ellenére sem állapíthatóak meg az adómegállapítás szempontjából jelentős tények;
- e) a feltételes adómegállapítás külföldi jog értelmezését igényli.⁸⁵

Ennek alapján megállapítható, hogy a feltételes adómegállapítás tekintetében a jogalkotó a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét – helyesen – olyan alapvető akadálynak tartja, amely esetén a kérelem érdemi vizsgálat nélkül elutasítandó. Ilyen eset lehet, ha korábbi munkaviszonyban foglalkoztatott alkalmazottakkal a munkáltató megbízási szerződést köt, és ennek a megbízási szerződésnek az adójogi vonzatai tekintetében terjeszt elő feltételes adómegállapítást, hiszen ebben az esetben is a munkaviszonyban való foglalkoztatás megbízási szerződésben való foglalkoztatásra való módosítását kizárólag a munkáltató adókikerülési célzata alapozta meg, ha más tényező a felek között nem változott. Továbbá korábbi évek tekintetében folyamatban lévő adóellenőrzési eljárásban az adózó és az adóhatóság között lévő vitás adójogi

⁸² BOKOR Csaba: A feltételes adómegállapítás módosuló szabályai. *Adólap*, 4. sz. 29.

⁸³ Az Art. 132. § (10) bekezdése alapján.

⁸⁴ KOVÁCS Ferenc: A feltételes adómegállapítás aktuális szabályai. *Adólap*, 27. évf., 7–8. sz. 84.

⁸⁵ Az Art. 132. § (7) bekezdése alapján.

értelmezést érintő feltételes adómegállapítási kérelem sem bírálható el, és a kérelmet el kell utasítani, mivel a rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütközik az a tényállási elem, hogy az adózó célja nem egy jövőbeli ügyletre vonatkozik, hanem egy adóhatósági ellenőrzésben meglévő szakmai vita eldöntésére.

Az eljárás érdemi vizsgálat nélküli elutasítása, az eljárás megszüntetése, vagy a kérelem elutasítása esetén az adópolitikáért felelős miniszter a befizetett díj 85%-át a döntés jogerőre emelkedését követően haladéktalanul visszatéríti a kérelmező részére. A sürgősségi eljárás határidejének túllépése esetén az adópolitikáért felelős miniszter a befizetett díj és a kérelemre a sürgősségi eljárás hiányában fizetendő díj különbözetét a döntés jogerőre emelkedését követően haladéktalanul visszatéríti a kérelmező részére.⁸⁶

2014. január 1-jét követően előterjesztett feltételes adómegállapítás iránti kérelmek tekintetében hozott közigazgatási döntéssel szemben bírósági felülvizsgálatnak van helye.⁸⁷ Megállapítható, hogy ezen eljárás tekintetében is érvényesül a jogorvoslathoz való jog, amely így alkalmas lehet a közteherviselési kötelezettség állampolgári teljesítésének elősegítésére. Jelenleg nincs még olyan feltételes adómegállapítás, amelynek tekintetében bírósági felülvizsgálatot kezdeményeztek volna, de egy esetleges rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütköző feltételes adómegállapítási kérelem tekintetében kiadmányozott határozat bírósági felülvizsgálata új jogértelmezési irányokat is adhatna.

A fentiek alapján összességében megállapítható, hogy a feltételes adómegállapítás egy olyan jogintézmény, amely mindenki számára iránymutatást ad arra vonatkozóan, hogy hogyan teljesítheti közteherviselési, azaz adókötelezettségeit. Az adózó a feltételes adómegállapítással mint lehetőséggel élhet, de ahhoz sem ténybeli, sem jogi értelemben nincsen kötve. Ténybeli értelemben azért nem kötelezi az adózót, mert élhet a tényállás-megváltoztatás lehetőségével. A feltételes adómegállapítás az adózóra jogi értelemben sem kötelező az adóhatóságtól eltérően. Amennyiben az adózó a határozatban foglaltakkal nem ért egyet, az önadózás kereti között a feltételes adómegállapítástól eltérően is értékelheti az ügyletet. A feltételes adómegállapításban foglalt állásponttól eltérő adózói minősítés önmagában nem minősül jogsértésnek, ahhoz önálló szankció (például mulasztási bírság) nem fűződik.⁸⁸

A feltételes adómegállapítási eljárás lényege a dolog természeténél fogva, hogy az adózók számára közigazgatási határozatban jelenítse meg a konkrét ügylet, szerződéstípus adójogi minősítését, és az ahhoz kapcsolódó adókötelezettségekre vagy azok hiányára vonatkozó megállapítást. Ennek alapján az eljárás nem irányulhat arra a célra, hogy ösztönözze az adóikikerülés olyan formáját sem, amely valamely ügylet tekintetében kedvezőbb, de az ügylet természetéből adódóan jogellenes minősítésben nyilvánulhatna meg.

⁸⁶ Az Art. 132. § (7a) bekezdése alapján.

⁸⁷ Az Art. 132. § (9) bekezdése alapján.

⁸⁸ HADI László (szerk.): *Az új adójog magyarázata 1999*. Budapest, HVG-Orac, 1998. 473.

7. Összefoglalás

A jog abszolút jellegét tagadó nézetek formálódása közepette fogalmazta meg Josserand összefoglalóan a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét. Ez az elv a magyar polgári jogba gyűrűződött be elsőként, majd a munkajog és az adójog területén is megjelent. A polgári jogban a rendeltetésszerű joggyakorlás elvének támogatására megjelent a joggal való visszaélés tilalma, amelynek térhódítása következtében jelenleg a hatályos Ptk. is ezt az elvet őrizte meg.

A rendeltetésszerű joggyakorlás napjainkra az adójogban jelentős szerepet tölt be, és hatással van a feltételes adómegállapítási kérelmek elbírására is. Az elv természetéből fakadóan az adójogi jogok gyakorlásának és a kötelezettségek teljesítésének módja, eljárása nem térhet el annak valódi tartalmától, így álláspontom szerint feltételes adómegállapítási eljárás keretében sem erősíthető meg olyan adókötelezettségre vagy annak hiányára vonatkozó pont, amely ennek ellent mond.

Kutatásom során a rendeltetésszerű joggyakorlás igazságos tartalmának megismerésére törekedtem Aquinói Szent Tamás-i értelemben, s az ő soraival zárom tanulmányokat. „Az emberi elme rendelkezik olyan képességekkel, hogy bizonyossággal megismerhesse az igazságot és a valóságos világot. [...] Az igazság nem egyéb, mint az értelemnek a tárgyhoz való idomulása. Ezért a tárgyi világot úgy ismerjük meg, mint ahogyan az önmagában van. Ám ennek a megismerésnek mind alanyi [...], mind tárgyi [...] feltételeit biztosítani kell, ami földi életünk során sohasem lezárt folyamat.”⁸⁹

⁸⁹ BOLBERITZ Pál – GÁL Ferenc: *Aquinói Szent Tamás filozófiája és teológiája*. Budapest, Ecclesia, 1987. 38–39.