

DEÁK DÁNIEL*

VAGYONOSODÁSI VIZSGÁLAT ÉS ADÓBECSLÉS A MAGYAR JOGBAN ÖSSZEHASONLÍTÓ JOGI NÉZŐPONTBÓL

E dolgozatban a szerző a vagyonosodási eljárás és az ezzel összefüggő adóbecslés vizsgálatát végezi el. A magyar szabályozást, és a vonatkozó hatósági gyakorlatot három különböző teszttel veti össze. Szembesíti a magyar joggyakorlatot az arányosság, a jogérvényesítés ténylegessége és a tisztességes eljárás standardjaival, miközben külföldi példákat hoz fel, és elemzi az Európai Bíróság és az Emberi Jogok Európai Bírósága (EJEB) idevágó gyakorlatát. Kitér egyebek mellett a következőkre: a) adóhatósági bizonyítás (a becslés alkalmazhatóságának előfeltételei) és az adózó ellenbizonyítása; b) a bizonyítási teher megoszlása, perbeli fegyveregyenlőség az arányosság, a jogvédelem ténylegessége és a tisztességes eljárás elvei tükrében; c) ellenbizonyítási kényszer kontra hallgatáshoz való jog, a közigazgatási és büntetőeljárás párhuzamos alkalmazása.

Az alábbiakban a vagyonosodási eljárás és az ezzel összefüggő adóbecslés vizsgálatát végezzük el. A magyar szabályozást és a vonatkozó hatósági gyakorlatot három különböző teszttel vetjük össze. Szembesítjük a magyar joggyakorlatot az arányosság, a jogérvényesítés ténylegessége és a tisztességes eljárás standardjaival, miközben külföldi példákat hozunk fel, és elemezzük az Európai Bíróság (EuB) és az Emberi Jogok Európai Bírósága (EJEB) idevágó gyakorlatát. Kitérünk egyebek mellett a következőkre: a) az adóhatósági bizonyítás (a becslés alkalmazhatóságának előfeltételei) és az adózó ellenbizonyítása; b) a bizonyítási teher megoszlása, perbeli fegyveregyenlőség az arányosság, a jogvédelem ténylegessége és a tisztességes eljárás elvei tükrében; c) ellenbizonyítási kényszer kontra hallgatáshoz való jog, a közigazgatási és büntetőeljárás párhuzamos alkalmazása.

A vagyonosodási vizsgálatra és a kapcsolódó adóbecslésre vonatkozó magyar joggyakorlat áttekintésére a külföldi jogok tükrében annyiban vállalkozunk, amennyiben hozzáférhető információ áll rendelkezésre, egyes témák összehasonlító jogi feldolgozásának köszönhetően (ilyen szélesebb értelemben tudunk foglalkozni például a bizonyítási teher kérdésével). Ezen kívül a német-osztrák, továbbá az amerikai jog megoldásaira összpontosítunk. Az előbbivel való foglalkozás nyilvánvaló indoka a közös múlt, és hasonló jogi kultúra. Ennek megfelelően igyekszünk tárgyunkra vonatkozóan bírósági ítéletek sorát feldolgozni. Az amerikai adójogi fejlemények kiemelt kezelése azzal magyarázható, hogy szakmánkban minden innováció évtizedek óta Észak-Amerikából indul ki, és az amerikai jog az amerikai gazdaság nemzetközi jellege miatt nagy hatást gyakorol más országok törvényho-

* Egyetemi tanár, Budapesti Corvinus Egyetem Gazdálkodástudományi Kar, Gazdasági Jogi Tanszék, Budapest, 1093 Budapest Fővám tér 8.

E-mail: daniel.deak@uni-corvinus.hu.

zására és jogi gyakorlatára is. Elegendő például arra utalni, hogy a FATCA-szabályok betartása a magyar pénzügyi vállalkozásoknak is eminens érdeke.¹

1. ALAPELVEK

Fejlett államokban a társadalom működését a joguralom határozza meg, ami egyszerűen szólva annyit jelent, hogy a közhatalom kizárólagos alapja csak a törvény személytelen mechanizmusa lehet. A vagyonosodási eljáráshoz kapcsolódó adóbecslés a joguralom szempontjából kritikus kérdés, mert áttöri azt a szilárd elvet, hogy az adókötelezettség szigorúan normatív alapokon nyugszik. Ezért mindenütt, ahol a hatóságoknak van lehetőségük becslésre, vizsgálni kell azt, hogy annak feltételei egybevágjanak-e a jog uralmából levezethető követelményekkel. A továbbiakban először a joguralommal összefüggő általános kérdésekkel foglalkozunk, hogy keretet teremtsünk az adójogi elemzéshez.

1.1. JOGURALOM

1.1.1. JOGÁLLAMISÁG ÉS JOGBIZTONSÁG

A jogállamiság elve anyagi értelemben arra utal, hogy a hatalom forrása a jog, formális értelemben pedig arra, hogy a jognak világos és kiszámítható módon, következetes szabályozás révén, rendszerben kell megnyilvánulnia. A jogállamiság az önkény és a szeszély ellentéte. Alapja a józan ész átültetése a jogba. Mivel a polgárok képesek ésszerűen cselekedni, képesek egymással megegyezni, ennek következtében pedig kifejezésre juttatni az általános akaratot. Az általános akarat létrejöttének előfeltétele az ésszerű cselekvés, következménye pedig a szabadság. Ily módon ésszerűség és szabadság összekapcsolódnak a jogállam felfogásában. Jogos az, ami ésszerű, ésszerű az, ami igazságos döntéshez vezet, és igazságos az, amiben egyenlőség fejeződik ki. A jogállam formájában tehát ésszerűség és egyenlőség is összekapcsolódik.² A jogállam csak nevében utal az államra (a magyar gyakorlat a német nyelvhasználatot követi: *Rechtsstaat*), valójában a jogról szól,³ pontosabban a joggá átalakuló államról.⁴

¹ Ezek a külföldi bankszámlákkal kapcsolatos hazai adószabályoknak való megfelelést írják elő. A szabályozás célja amerikai adózók külföldön tartott adóköteles jövedelemének feltérképezése. Adott esetben magyar bankoknak is jelenteniük kell az amerikai adóhivatal felé. A kérdés súlyát jelzi, hogy az Európai Bizottság harmonizált intézkedéseket tervez egyrészt a FATCA egységes európai végrehajtására vonatkozóan, másrészt egy európai FATCA kidolgozása érdekében.

² Gustav RADBRUCH: „Gesetzliches Unrecht und Übergesetzliches Recht” in *Süddeutsche Juristenzeitung* 1946/1. 108–109.

³ Albert Venn DICEY: *Introduction to the study of the law of the Constitution* (London: MacMillan, New York: St. Martins ¹⁰1964) 188; Gerhard LEIBHOLZ: „Der Rechtsstaat und die Freiheit des Individuums” in *Mejers enzyklopädisches Lexikon*, Band 19. (Mannheim: Bibliographisches Institut 1977) 677.

⁴ Kelsen szerint a politika és az állam is a jog sajátos megnyilvánulási módja, a modern társadalomban minden tekintetben jogiasodik: „Just as everything King Midas touched turned into gold, every-

A jogállamiság feltételei Magyarországon 2012. január 1-től, az Alaptörvény hatálya lépésétől újragondolandók. Az új alaptörvény tartalmi kérdésekben nagyrészt a folytonosságra utal, frazeológiájában azonban jelentősen új, az alkotmányos rendelkezések és az ahhoz nagy számban kapcsolódó sarkalatos törvények alkalmazásának hatása ma még nem felmérhető.⁵ A közép- és kelet-európai térségben a rendszerváltozás óta eltelt időszak máig nem volt elegendő ahhoz, hogy a polgárok a nemzetállamban ne a központosított javak osztogatása fölött rendelkező megkörnyékezendő hatalmi tényezőt lássanak, hanem szabálykövető partnert. A jogállamiság hatásos eszköz lehetett volna a korábbi államszocialista rendszerből áthozott kiváltságok megszüntetése elleni küzdelemben. Ahol azonban a történelmi igazságosság átpolitizálása kerül előtérbe, elenyésznek a jogállami érvek. A félig kialakult versenyzás viszonyai között az önszabályozó piac átlátható mechanizmusai helyett jog alatti megállapodások vezetnek gazdasági döntésekhez, ami aláássa a joguralom érvényesítésének esélyét. Ilyen közegben a jogok nem feltétlen igényként jelennek meg, hanem a többségektől megszerzett oltalom folyományai. A jogok nem bírnak önértékkel, hanem a társadalmi célok elérésének eszközeként szolgálnak.⁶

A jogállamiság magva az európai kontinensen az ebből leválasztott jogbiztonság követelménye. A jogállam formális felfogásából kikövetkeztethető az, hogy a megjelenő jogi rendelkezések világosak, azokban következetesség és kiszámíthatóság mutatkozik meg.⁷ Ennek elméleti alapja a *Dispositionssicherheit* német felfogása.⁸ Az EuB védi a jogbiztonságot⁹ és kifejlesztette a jogos várakozások doktrínáját¹⁰ (*legitimate expectations doctrine*).

A jogbiztonság követelményét az adózásban Adam Smith második maximája fejezi ki, vagyis hogy az adófizetési kötelezettségnek bizonyosnak, határozottnak kell lennie (*certainty maxim*), tágabb értelemben véve előre láthatónak kell lennie.¹¹

thing to which the law refers becomes law, i.e., something legally existing.” Hans Kelsen: *General theory of law and state* [ford. Anders Wedberg] (Cambridge MA: Harvard University Press 1945) 161; Francois OST: „Between order and disorder: The game of law” in Gunther TEUBNER (szerk.): *Autopoietic law: A new approach to law and society* (Berlin, New York: W. de Gruyter 1988) 79; Roscoe POUND: *Administrative law; Its growth, procedure and significance* (Pittsburgh: University of Pittsburgh Press 1942) 2–3.

⁵ András JAKAB – Pál SONNEVEND: „Kontinuität mit Mängeln: Das neue ungarische Grundgesetz” *Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht* 2012/72. 79.

⁶ András SAJÓ: „On Old and New Battles: Obstacles to the Rule of Law in Eastern Europe” *Journal of Law and Society* 1995/1. 100–102.

⁷ James R. MAXEINER: „Legal certainty: A European alternative to American legal indeterminacy?” *Tulane Journal Int'l & Comparative Law* 2006–2007/15. 541, 547; Patricia POPELIER: „Legal Certainty and Principles of Proper Law Making” *European Journal of Law Reform* 2000/3. 327.

⁸ Ebből fakad a feltételes adómegállapításhoz való jog (*verbindliche Auskunft*, Abgabenordnung [továbbiakban AO] 89. §).

⁹ 70/83 *Kloppenburg* sz. ügy [EBHT 1984. 1075. o.] 11. bek.; 120/86 *Mulder* sz. ügy [EBHT 1988. 2321. o.] második kérdés; T-115/94 *Opel Austria* sz. ügy [EBHT 1997. II-39. o.] 124. bek.; Case C-279/95 P *Langnese-Iglo* [EBHT 1998. I-5609. o.] 78. bek.

¹⁰ 120/86 *Mulder* sz. ügy [EBHT 1988. 2321. o.] második kérdés; T-115/94 *Opel Austria* sz. ügy [EBHT 1997. II-39. o.] 78. bek.

¹¹ Adam SMITH: *The Wealth of Nations* [1776], Book V, Ch. II, Part II (Indianapolis: Liberty Fund 1981) 825.

Adófizetésre tehát csak akkor lehet kötelezni, ha a kötelezettség keletkezése előtt már volt olyan törvény, amely azt előírta. A kötelezettség akkor esedékes, amikor egy konkrét adójogi tényállásban mind azon feltételek bekövetkeznek, amelyeket a törvényhozó a törvényben előrevetített. A jogbiztonság az adójogban az adóztatás legalitásaként értelmezhető, ami nemcsak az Alaptörvénnyel támasztható alá, hanem a gazdasági stabilitási törvénnyel is.¹² Az adóztatás legalitásának követelménye a magyar jogban alkalmazható a vagyonosodási eljárásra és az adóbecslésre is. Azt is figyelembe kell venni, hogy a magyar jog szerint alkotmányjogi panasz nem fogadható be akkor, ha a jogbiztonság elvont követelményére való hivatkozás nem társul alapjog konkrét megsértésére történő utalással.¹³

1.1.2. ARÁNYOSSÁG

Az arányossági követelmény szintén a jogállam felfogásának része. Az arányossági követelmény, pontosabban az aránytalanság tilalma olyan mérce, amelynek révén az állami beavatkozás elé alkotmányos korlát állítható. A demokratikus legitimitációval rendelkező állam hatóságai révén, szabályozott módon beavatkozik polgárai ügyeibe, aminek általános értelemben határa az arányosság. Az állami döntésnek ennek megfelelően megokoltnak kell lennie, az intézkedéshez megválasztott eszközök pedig olyanok, amelyek az államcél megvalósítására a leginkább alkalmasak. A jogkorlátozó állami intézkedéseket csak legitim cél támaszthatja alá, a beavatkozásnak közérdekből kell végbemennie, okszerűnek és szükségesnek kell lennie, nem lehet diszkriminatív, és egyensúlyt kell keresni a kiváltott hátrányok és a polgárok által birtokolt előnyök között. A túlzott beavatkozás nem ésszerű, az állam eljárása ekkor önkényes, ami ellentétes a jogállammal.¹⁴

Az arányosság eszméje az antikvitásból származik, közelebről Arisztotelész disztributív (szétosztó) igazságosság fogalmára vezethető vissza. Eszerint a vitatott dolgok egyenlő elosztása bonyolult feladat, mert tekintettel kell lenni a vitás felek különböző igényeire, szükségleteire és társadalmi beágyazottságára. A geometrikusnak mondott egyenlőség az aritmetikaival szemben nemcsak az abszolút

¹² Az Alaptörvény B) cikk (1) bek. szerint Magyarország jogállam. Az R) cikk (2) bek. szerint a jogszabályok mindenre nézve kötelezőek. Az I. cikk (3) bek. szerint az alapvető jogokra és kötelezettségekre vonatkozó szabályokat törvény állapítja meg. A XV. cikk (1) bek. szerint a törvény előtt mindenki egyenlő. A Gst. – 2011. évi CXCV. tv. (többször módosítva) 29. § (1) bek. szerint „Fizetési kötelezettséget előírni, a fizetésre kötelezettek körét, a fizetési kötelezettség mértékét, a kedvezmények, mentességek körét és mértékét megállapítani kizárólag törvényben, vagy törvény felhatalmazása alapján önkormányzati rendeletben lehet, kivéve ha az EU kötelező jogi aktusa vagy nemzetközi szerződés eltérően rendelkezik.”

¹³ 1140/D/2006. AB végzés, II. 2.

¹⁴ „Az e Chartában elismert jogok és szabadságok gyakorlása csak a törvény által, és e jogok lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható. Az arányosság elvére figyelemmel, korlátozásukra csak akkor és annyiban kerülhet sor, ha és amennyiben az elengedhetetlen és ténylegesen az Unió által elismert általános érdekű célkitűzéseket vagy mások jogainak és szabadságainak védelmét szolgálja.”; EU Alapjogi Charta HL C 83, 2010. március 30. 389. o. 52. cikk (1) bek.

értékek között lehetséges egyenlőségtevésre, hanem az arányos elosztás lehetőségére is tekintettel van. A skolasztikában (Aquinoi Tamás révén) az arányos védelem eszméje jelent meg, a modernitásban pedig, Hugó Grotiusnál az arányosság már az érdekek kiegyensúlyozását jelenti. Ez jelenik meg azután a mai emberi jogi deklarációkban.¹⁵ Az EU-jogban az elv alkalmazásának igen korai nyomai vannak. Lényege az, hogy a köz érdekében lehetséges egyéni szabadságok korlátozása, de csak diszkriminációmentes és arányos módon.

Az arányosság elve mindenekelőtt az alapjogok korlátozásával összefüggésben emelhető ki. A rendszerváltozást követő magyar alkotmánybírószági gyakorlat szerint a korlátozás az alapjogok tartalmának lényegi elemét nem érintheti, és a korlátozás csak törvény révén, csak kényszerítő okból és csak a törvényes céllal arányban álló eszközök felhasználásával lehetséges. A magyar alkotmánybírószági gyakorlat – például a némethez képest – azt a követelményt is alkalmazza, hogy a korlátozásnak a szükséges mértékre kell korlátozódnia. Ezt az alkotmánybírószági gyakorlatot az új alaptörvény átveszi, és kodifikálja.¹⁶ Ettől függetlenül úgy tűnik, az új alaptörvény sem elfogadásának kétséges módja, sem tartalma miatt nem rendelkezik integráló erővel, ezért a jogtudomány ennek az alkotmánynak nem ítél tartós jövőt.¹⁷

Az arányos korlátozás az EuB megítélése szerint akkor valósul meg, ha a korlátozó szabály jól megokolt, vagyis érvényesül a jogállamiság azon aspektusa, amelyet *rule of reason*-nak hívnak. A tagállami korlátozó intézkedések igazolhatók, ha egységesen vonatkoznak bármely tagállamból származó termékekre vagy szolgáltatóra.¹⁸ Az arányosság mérlegelésének része az is, hogy ahol a hatóságok számára választási lehetőség kínálkozik, a beavatkozás olyan módszerét válasszák, amelyek a legkevésbé terhes, és a legkevésbé jár jogok korlátozásával.¹⁹

Az arányosság elve az adózásban először a szabad árumozgást akadályozó diszkriminatív vagy protekcionista adózás tiltásának összefüggésében jelenik meg. Ezt a követelményt idővel kiterjesztették a szolgáltatásokra, majd az egyenes adózás-

¹⁵ ERIC ENGLE: „The history of the general principle of proportionality: An overview” *Dartmouth Law Journal* 2012/1. 5.

¹⁶ JAKAB–SONNEVEND (5. lj.) 87.

¹⁷ JAKAB–SONNEVEND (5. lj.) 100.

¹⁸ „Az arányosság elvének megfelelően az Unió intézkedése sem tartalmilag, sem formailag nem terjedhet túl azon, ami a Szerződések célkitűzéseinek eléréséhez szükséges.” EUSz 5. cikk (4) bek. első mondata, HL 53. évf. C 83. sz. 2010. március 30. 1. o.; C-267/91 és C-268/91. *Keck és Mithouard* sz. egyesített ügyek [EBHT 1993. I-6097. o.] 16. bek.

¹⁹ Az arányosság elvének megfogalmazására jó alkalmat nyújtott az EuB-nak azon kiélezett helyzet értékelése, amely a *Fedesa*-ügyben keletkezett. A bíróság úgy találta, hogy közösségi hatóságok mérlegelési jogkört gyakorolva jogszerűen járnak el, ha tiltó rendelkezéseket alkotnak olyan hormonális hatásokat kiváltó anyagok állattenyésztésben való felhasználásával kapcsolatban, amelyről ugyan a kutatások egyértelműen nem tudták bizonyítani, hogy veszélyesek, de a közegészségügyi szempontok elővigyázatosságot igényelnek, ami indokoltá teheti az olyan tiltást, amely egyébként piaci szereplők jogainak súlyos korlátozásával jár együtt. C-331/88 *Fedesa* sz. ügy [EBHT 1990. I-4023. o.] 13. bek.

ra is.²⁰ Harmonizáció akkor indokolt, ha a tagállami szabályozásokban rejlő eltérések a belső piac zavartalan működésének akadályát képezik.²¹

1.1.3. A JOGVÉDELLEM TÉNYLEGESSÉGE, A TISZTESSÉGES ELJÁRÁSHOZ VALÓ JOG

Az arányossági követelmény az adózásban mindenképp a túlzott (konfiskáló hatású) adóztatás tilalmát jelenti (*Übermaßverbot*).²² Eljárási jogi értelemben véve reális lehetőséget kell biztosítani a jogérvényesítéshez (a jogérvényesítés nem járhat aránytalan áldozattal), és az adózók hatásos (tényleges) jogvédelmét biztosítani kell. Ezzel összefüggésben a bizonyítás terhét meg kell osztani. Fő szabályként a hivatalból eljáró adóhatóságnak kell bizonyítania, ha azonban kétségesse válhat az, hogy az adózó rendeltetésszerűen gyakorolja-e jogait, az adózón van annak terhe, hogy bizonyítsa, a törvénybe foglalt célkitűzéseknek megfelelő módon járt el. Azaz a végrehajtott ügyletek eredményeként az adós helyzetében valóságos változások következtek be, az adózó a szerződés szabadságával élve olyan eszközt választott, amelynek alkalmazása nem vezetett a törvényhozó által előre nem látható előnyhöz, és aminek valós üzleti oka volt.²³

Demokratikus államban szabad bizonyítási rendszer van: bármit bármivel lehet bizonyítani, és a bizonyítékoknak nincs a törvényben előre meghatározott értéke. Ezzel szemben lehetnek kivételek. A magyar adójogban például vagyonosodási eljárás során az adózó ellenbizonyítási lehetőséghez csak kötött bizonyítási rendszerben jut,²⁴ a sikertelenség következménye pedig abszolút. Ily módon az adózóval szemben nem elvárhatósági mérce érvényesíthető, hanem fokozott felelősség. Ha nem tud bizonyítani, egyszerűen nem képes a jogait érvényesíteni. Ez súlyos egyoldalúság a magyar jogban, ami példátlan nemzetközi összehasonlításban is. A továbbiakban ezt a problémát részleteiben vizsgáljuk.²⁵

A bizonyítási eljárásnak nem feltétlenül törvény a forrása. Elvileg lehetséges, hogy a felek szabadságában áll a bizonyítékok feltalálása, a pártatlan bíróság pedig dönt a felek vitájában, esetről esetre értékelve a bemutatott bizonyítékokat. Ha a jogalkotó beavatkozik, előírva bizonyítási cselekményeket, és megszabja a bizonyítékokkal szemben támasztható formai követelményeket, netán meghatározott értéket tulajdo-

²⁰ C-55/94. *Gebhardt* sz. ügy [EBHT 1995. I-4165. o.] 37. bek.; C-264/96. *ICI* sz. ügy [EBHT 1998. I-4695. o.] 29. bek.

²¹ C-154/04. *Alliance for Natural Health* és C-155/04. *National Association of Health Stores* sz. egyesített ügyek [EBHT 2005. I-6451. o.] 28. bek.

²² BVerfG, 2 BvL 37/91, 22. 06. 1995.

²³ Internal Revenue Code (2006 Edition, Supplement 5, Title 26) (a továbbiakban: IRC) 7701. §; Abgabenordnung (2013. augusztus 15-én hatályos állapot) 42. § (2) bek.

²⁴ Figyelembe kell venni azt, hogy a kötött bizonyítás szabályait csak azon ellenőrzési eljárásokban kell alkalmazni, amelyekben a vagyongyarapodás forrásának megszerzésére 2006. szeptember 15. után került sor. Az adózói jogokat súlyosan korlátozó szabály fokozatos bevezetésére a szerzett jogok védelme, ill. a jogos várakozások elvének tiszteletben tartása miatt volt szükség.

²⁵ II. 3. pont.

nít absztrakt módon egyes bizonyítékoknak, másokat pedig egyszerűen kizár a bizonyításból, súlyosan korlátozhatja a bizonyítás szabadságát, ami lehet ugyan a jogállamiság szempontjából is elfogadható, de csak az arányossági mérce figyelembevételével. Figyelmeztető a magyar jogra nézve e tárgyban a C-286/94. *Garage Molenheide*, C-340/95. *Peter Schepens*, C-401/95. *Bureau Rik Decan-Business Research & Development*, C-47/96. *Sanders BVBA* sz. egyesített ügyekben hozott rendelkezés, miszerint ha a megdönthetetlen vélelem tovább terjeszkedik, mint ami feltétlenül szükséges a jogvédelemhez, az ellentétes lehet az arányosság elvével.²⁶ Az adóbecslés és vagyonosodási eljárás során előírt bizonyítási rendet tekintve kétségeink lehetnek az iránt, hogy a magyar törvényhozó nem ment-e túl az arányossági követelmény által megszabott határon, amikor korlátozta a bizonyítási szabadságot.

A jogállamiság, azon belül a legalitás sajátos aspektusa a tisztességes bánásmódhoz (*fair trial*) való jog biztosítása.²⁷ Ez a jog arra irányul, hogy aki jogait gyakorolja, és jogvitába keveredik, ügyét a jogi formalitások ellenére a lehető legkönnyebben előadhassa, és lehetőség legyen a vitás ügy megvitatására a lehető legnagyobb szabadsággal, a bizonyítékok legszélesebb tárházának felhasználásával. Összefüggésbe hozható az arányossági követelménnyel is annyiban, hogy az eset összes körülményeinek mérlegelésével, a jogi intézkedések céljának és a választott eszközöknek az összemérésével állapítható csak meg, érvényesül-e valakinek a tisztességes eljáráshoz való joga, miközben a vizsgálatnak a szóban forgó jogok lényegére kell irányulnia.²⁸

A tisztességes bánásmódhoz való jog a nemzetközi jogrend, főként amerikanizmus hatására fokozatosan honosodott meg. Nem az a kérdés ezt tekintve, hogy kinek van igazsága, hanem hogy a jogok milyen könnyen érvényesíthetők, illetve védhetők meg.

²⁶ C-286/94. *Garage Molenheide*, C-340/95. *Peter Schepens*, C-401/95. *Bureau Rik Decan-Business Research & Development*, C-47/96. *Sanders BVBA* sz. egyesített ügyek [EBHT 1997. I-7281. o.] 52. bek.; „Szükségképpen az e tekintetben a legkedvezőbb helyzetben lévő belföldi illetőségű társaságnak van lehetősége arra, hogy bizonyítékokat szolgáltatson az EKT tényleges letelepedéséről, és arról, hogy az EKT tevékenységei valósak.” C-196/04. *Cadbury Schweppes* sz. ügy [EBHT 2006. I-7995. o.] 70. bek.

²⁷ Emberi Jogok Európai Egyezménye (EJEE) Róma, 1950. november 4. (többször módosítva és kiegészítő jegyzőkönyvekkel ellátva), 6. cikk (1) bek., első mondat: „Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja, és hozzon határozatot polgári jogi jogai és kötelezettségei tárgyában, illetőleg az ellene felhozott büntetőjogi vádak megalapozottságát illetően.” Továbbá: „Mindenkinek, akinek az Unió joga által biztosított jogait és szabadságait megsértették, az e cikkben megállapított feltételek mellett joga van a bíróság előtti hatékony jogorvoslatához. Mindenkinek joga van arra, hogy ügyét a törvény által megelőzően létrehozott független és pártatlan bíróság tisztességesen, nyilvánosan és ésszerű időn belül tárgyalja. Mindenkinek biztosítani kell a lehetőséget tanácsadás, védelem és képviselő igénybeviteléhez. Azoknak, akik nem rendelkeznek elégséges pénzeszközökkel, költségmentességet kell biztosítani, amennyiben az igazságszolgáltatás hatékony igénybeviteléhez erre szükség van.” EU Alapjogi Charta, 47. cikk. Továbbá: „Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részreahlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.” Magyarországi alaptörvénye, XXIV. cikk (1) bek.

²⁸ Dovydas VITKAUSKAS – Grigoriy DIKOV: *Protecting the right to a fair trial under the European Convention of Human Rights* (Strasbourg: Council of Europe 2012) 8–9.

A tisztességes eljáráshoz való jog elve a vagyonosodási eljárásra irányuló adójog számára azt a fontos követelményt közvetíti, hogy az adózót még olyan különleges helyzetben, mint a vagyonosodás vitatása sem lehet megfosztani bizonyítási szabadságától, amint ez az EuB és az EJEB számos ítéletében is kifejeződik.²⁹

A tisztességes bánásmóddhoz való jog első megközelítésben a jogállamiság követelményének kiterjesztése a polgár és a hatóság viszonyára, amelynek kiegyensúlyozottnak kell lennie. Rendszertani megközelítésben problematikus, és különösen a kontinentális jogi pozitivista hagyományok felől nézve az. Eszerint a jog mint rendszer normák zárt egésze és elvileg tökéletes abban az értelemben, hogy nem gondolható el olyan jog által érintett helyzet, amely ne lenne világosan és egyértelműen értékelhető.

Az angolszász esetjogi mechanizmusoknak nincs olyan résztvevője – még pozitivista megközelítésben sem –, aki kijelenthetné, hogy a *common law* rendszere teljes. Ezért a jog és nem-jog közötti határvonal nem merev, és széles körben elfogadott az, hogy a jog kivételesen rászorulhat a természetes igazságosság (*natural justice*) korrekciójára. Ennyiben a jog egyes területeken mintegy szuper-elveket kaphat, amelyek sajátos módon mutatkozhatnak meg. Ilyen például a számvitel területén a valós és megbízható összkép elve. A kontinentális hagyomány azért nem integrálta ezt, mert ha a szabályrendszer tökéletesnek tételezik, akkor zavaró körülmény egy újabb elv megjelenése, amelynek alkalmazása azt sugallja, hogy a rendszer mégsem tökéletes, vagyis kívülről bele lehet avatkozni, hatásait semlegesíteni lehet. A tisztességes bánásmód elvének alkalmazására ilyen értelemben nincs szükség, ha egyébként a jogi mechanizmusok működése során minden szereplő teszi a dolgát.

Ha a fentiekől eltérően a tisztességes bánásmód elvében nem látunk mást, csak egy gyakorlati követelményt, ti. a joguralom sajátos kifejeződését a polgár hatóságokhoz fűződő viszonyában, akkor kézenfekvő feltárni azt, hogy például az EJEE 6. cikk alkalmazása széles körben és mélyen beépült a szerződő államok, így Magyarország gyakorlatába. Elvileg azonban nem kizárt az, hogy a tisztességes bánásmód elve a kontinentális jogi gyakorlatban nélkülözhető lenne alapjogi sérelem nélkül, amennyiben ugyanis az azokhoz kapcsolódó részjogok (nyilvános eljáráshoz való jog, pártatlan bírósághoz való jog, fellebbezéshez való jog, védelemhez való jog stb.) önállóan és maradéktalanul érvényesíthetők. Lehetséges érvelni azzal, hogy mivel ezek a jogok beépülnek a jogi normák zárt rendszerébe, főlegessé, sőt zavaróvá válik fölénk szervezni egy szuper-elvet, amely tökéletlen. Ez utóbbi abból adódik, hogy keretjellegű és ennyiben üres, mivel további konkretizálásra szorul.

A tisztességes eljáráshoz való jog alkotmányjogi tesztje megjelent Magyarországon a vagyonosodási vizsgálattal összefüggésben becsléssel megállapított adóhiányt kimondó közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata tárgyában az AB újabb gyakorlatában. Az AB világos különbséget tett az adójogilag értékelhető hatósági intézkedések törvényessége és az alkotmány által védett alapjogok, így a

²⁹ 199/82 *San Giorgio* sz. ügy [EBHT 1983. 3595. o.] 12–14. bek.; *Hentrich*, No. 13616/88, 22. 09. 1994, § 56.

tisztességes eljáráshoz fűződő jog védelme között, amikor azt vizsgálta meg, hogy a törvényességi felülvizsgálatot elvégző bíróság érdemben foglalkozott-e az adózó keresetével, és az ítélet indokolása kielégítő-e.³⁰

1.2. AZ ADÓKÖTELES JÖVEDELEM KÖZVETETT MÉRÉSÉNEK SZÜKSÉGESSÉGE, ÁTALÁNYADÓ ÉS BECSÜLT ADÓ

A vagyonosodással kapcsolatos adóbecslés mögött meghúzódó probléma sokszor az adóelkerülés, vagyis olyan helyzet, amikor az adózó formailag nem sért meg jogszabályi előírásokat, mert úgy értelmezi saját helyzetét, hogy nem vagy nem akkora adófizetési kötelezettség származik, mint amekkorát az adóhatóság vél megállapítani. Ha azonban az adóhatóságnak igaza van az adóhiány feltárásában, az automatikusan maga után vonja a bevallási szabályok megsértését is. Az adószabályok betartásának a kérdését a gazdaság felől vizsgálva, az emberre mint hasznot maximalizáló lényre tekintünk, és a racionális magatartás vizsgálatakor három szempontot emelhetünk ki: mérlegelni kell az adómértéket, a büntetést és az adókijátszás fölfedezésének valószínűségét. Ezt a sarkos megállapítást korrigálandó, a pszichológusok szerint az emberi döntéseket nem lehet leegyszerűsíteni a haszonmaximalizálásra. Figyelembe kell venni olyan szempontokat is, mint például a döntések szokásokba ágyazottsága, a döntési folyamat komplexitása, személyes preferenciák stb. A szociológus szerint az az adózói döntés, hogy valaki követi-e a törvényt vagy nem, nagyban függ a társadalmi szerkezetbe való beágyazottságtól, a hatóságokról vallott nézetektől és az azokhoz fűződő viszonytól, és főként attól, hogy az emberek az adószabályokat méltányosnak találják-e.³¹

Vélelmezett adóztatás azért szükséges, mert egyaránt kezelni kell a disztributív igazságosság és a gazdasági hatékonyság elvei megsértésének problémáját. Mivel az adóelkerülés végső soron a társadalmi jólétet csökkenti, még akkor is áldozni

³⁰ „Az Alaptörvény 24. cikk (2) bek. d) pontja alapján az Alkotmánybíróság a bírói döntés és az Alaptörvény összhangját biztosítja, így a bírói döntés alaptörvény-ellenességének vizsgálata során tartózkodik attól, hogy a bíróságok felülbírálati jogköréhez tartozó, szakjogi kérdésben állást foglaljon. Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság jelen ügyben nem azt vizsgálta, hogy az eljárásban alkalmazott vagyonmérleg megfelel-e a törvényi követelményeknek. Az alkotmánybírói vizsgálat az Alaptörvény 28. cikkében foglaltakra is figyelemmel kizárólagosan arra korlátozódott, hogy a törvényszék az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes eljáráshoz fűződő jog követelményeinek megfelelően alkalmazta-e a Pp. 221. §, a Pp. 339/A. és 339/B. §§-ban foglalt, indoklási kötelezettségre vonatkozó szabályokat, ill., hogy számot adott-e a feleknek az ügy lényeges körülményeit érintő észrevételeiről.” 7/2013. (III. 1.) AB határozat, V. 2. (38) bek., ABH 2013. 334. 382–391. „Az Alkotmánybíróság a törvényszéki ítélet indokolását értékelve arra a következtetésre jutott, hogy a törvényszék a felülvizsgálata során nem hagyta figyelmen kívül az indítványozó kereseti kérelmében előadott lényeges kérdések vizsgálatát. A törvényszék ítéletének indokolásában számot adott arról, hogy miért tartja az adóhatóság által a becslési eljárás során alkalmazott vagyonmérleget az Art. 109. § (1) és (3) bekezdéseire figyelemmel az adóalap valószínűsítésére alkalmas módszernek.” V. 3. (40) bek.

³¹ Neil Brooks: *Key Issues in Income Tax: Challenges of Tax Administration and Compliance* (Tokyo: Asian Development Bank, Tax Conference 2001) 19–21.

kell az adóellenőrzés javítására, ha egyébként igaz az, hogy nem kerülne semmibe az adómérték emelése, az adóellenőrzés javítása viszont külön költség.³² Az adóköteles jövedelem közvetett mérése történhet jogszabály közvetítésével vagy hatósági jogalkalmazás révén egyaránt. A vélelmezett adó (vagy átalányadózás) az adóalap közvetett módszerekkel megvalósuló mérésén alapul, ami alternatívája az adóbecslésnek.³³

Kiélvezve a problémát, a közgazdasági jövedelem azonosításán kívül az adóköteles jövedelem minden más módszerének megállapítása közvetett, ilyen értelemben átalányadó vagy becsült adó. A Haig-Simons-féle átfogó közgazdasági jövedelem-fogalomhoz képest minden jövedelemadó-törvény vélelmen alapul, ilyen értelemben bármiféle jövedelemadó átalányadó. Az adószabály és a valós gazdasági döntések közötti áthidalhatatlan távolság oka az, hogy az adótörvény-hozásban túlsúlyban van a fikció alkalmazása (diktált költséghányad, bel- és külföldi adójogi illetőség, bel- és külföldi adójogi forrás, realizálnak tekintett nem realizált nyereség stb.).³⁴

Az ügyleti nyereség alternatívájaként megjelenő személyi jövedelemadózás esetén jövedelemnek nem a beazonosítható ügylet nyereségét tekintjük, hanem egy adott időszakban elért vagyonnövekményt (ide számítva nemcsak a vagyon felhalmozását, hanem a kiadásokat, vagyis a fogyasztást is). A személyi jövedelemelosztás koncepciójának megfelelően jövedelemnek a fogyasztási jogok halmozát tekintjük.³⁵ E jogokkal élve a keletkezett jövedelmet lehetséges elfogyasztani, ami a kiadásokból (életvitelből) vehető észre, vagy felhalmozni, ami befektetésben (vagyongyarapodásban) mutatkozik meg. A személyi jövedelemelosztás következménye az, hogy amikor becsülni kell adóköteles jövedelmet, a kétféle lehetséges módszer alapján véve a kiadások (fogyasztás) mérése és a vagyon nettó értékének mérése (vagyonosodás).

A kiadások mérése különlegesen nehéz, hiszen a keletkezett fogyasztási lehetőségek a fogyasztás folyamatában elenyésznek, és a kiadás folyamatát az adózónak rendszeren nem kellett dokumentálnia. Ezért ilyen helyzetben csak statisztikai mutatókra, indexekre lehet támaszkodni, ami viszont olyan mértékű bizonytalanságot eredményez, hogy ez adójogi szempontból már esetleg nem elfogadható. Amikor pedig vagyonosodási vizsgálatban az adózót utóbb ellenbizonyítással terhelik, az adózó szinte lehetetlen helyzetbe kerül, mert nem tudja dokumentálni a múltbeli – sokszor az elévülési időn is túlmutató – kiadásait. Ha ezen túl még megnehezítik az adózó dolgát kötött bizonyítással, akkor már a vitás felek bizonyítással kapcsolatos

³² Kyle D. LOGUE – Gustavo G. VETTORI: „Narrowing the tax gap through presumptive taxation” *Columbia Journal of Tax Law* 2011/1. 115.

³³ LOGUE–VETTORI (32. lj) 121.

³⁴ LOGUE–VETTORI (32. lj) 122.

³⁵ Georg von SCHANZ: „Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze” *Finanzarchiv*, Bd. 1.13., 1896. 1-87; Robert Murray HAIG: „The Concept of income – Economic and legal aspects” in Richard A. MUSGRAVE – Carl S. SHOUP (szerk.): *Readings in the economics of taxation* (London: Allen & Unwin 1966); H. C. SIMONS: „The comprehensive definition of income” in Roy William HOUGHTON (szerk.): *Public finance. Selected readings* (Harmondsworth: Penguin 1970) 38–45.

jogai és kötelezettségei közötti egyensúly felborulására lehet következtetni. Ha pedig az adóhatóság netán nem létező jövedelemre vonatkozóan állapít meg adókötelezettséget, eljárása esetleg a jogbiztonság követelményébe ütközik, és a tisztességes eljáráshoz való jog megsértéséhez is vezethet.³⁶

Az adóköteles jövedelem közvetett mérésének ismert módszerei³⁷ a következők: a) ha a készpénzben mért kiadások meghaladják a bevallott és adómentes jövedelmek értékét, adóhiány keletkezik (*source and application of funds method*); b) ha az adózó számlájára befizetés történik, a kapott pénzt vagy betétben helyezi el, vagy elköltei, de mindkét forrás alapja adóköteles jövedelem megléte, amelyet szembesíteni kell a bevallott jövedelemmel (*bank deposits and cash expenditure methods*); c) az ágazat jellemzői alapján a hatóság megbecsül egy haszonkulcsot, amely összehasonlítható az adóköteles jövedelemmel, amely részben bevallott jövedelem (*mark-up method*); d) az ágazat jellemzői alapján a hatóság megbecsüli az árbevételt, amelyet alkalmaz az adózó könyveiből nyert információ alapján az üzlet fel-tárható tényleges méretére, illetve az ügyletek számára, aminek az eredménye a becsült bevétel, amely viszont a költségekkel korrigálva elvezethető az adóköteles jövedelemhez (*unit and volume method*); e) az adózó pénzforgalmát tanulmányozva következtetni lehet a tényleges vagyonnövekményre, amiből pedig következtetni lehet az adóköteles jövedelemre (*net worth method*).

1.3. VAGYONOSODÁSI ELJÁRÁS ÉS ADÓBECSLÉS A KÜLFÖLDI JOGGYAKORLATBAN

Az adóbecslés alkalmazása általánosan elterjedt. Az alábbiakban néhány példáját mutatjuk be. Spanyolországban a társasági adóalap megállapításakor lehetséges közvetett módszerek, így átátlány (*forfait*) alkalmazása.³⁸ A lett bíróság gyakorlata szerint hivatalos statisztikai indexek alkalmazása nem elegendő a vagyonosodás törvényességének megítéléséhez. Törvénysértő a bírósági ítélet, ha nem veszik kellő súllyal figyelembe az adózó sajátos körülményeit.³⁹ Lettországhoz hasonlóan Észtországban is lehetséges adóbecslés alkalmazása, mégpedig nem csak akkor, ha az adózó bevallási, adatszolgáltatási kötelezettségének nem vagy hiányosan tett eleget, hanem vagyonosodás esetén is.⁴⁰ A belga bírósági gyakorlat igazolta azt, hogy holland és német vállalkozások belgiumi telephelyei adóköteles nyereségének

³⁶ Lásd az ombudsman érvelését: 498/B/2009. (III. 4.) AB határozat, ABH 2010, 2046–2061.

³⁷ *Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods* (Paris: Centre for Tax Policy and Administration, OECD 2006) 7–8.

³⁸ Alvaro de la Cueva GONZÁLEZ-COTERA – Julia Rubio HÍPOLA: *Corporate taxation, Spain* (Amsterdam: IBFD 2013) 8.

³⁹ Lásd a legfelsőbb bíróság 2009. október 21-i ítéletét. Report from Larisa Gerzova: *Latvia, Supreme Court rules on estimation of individual income tax base* (Amsterdam: IBFD 2013) 1. Latest information: 1 May 2013.

⁴⁰ Marek HERM: *Individual income taxation, Estonia* (Amsterdam: IBFD 2013) 15. Latest information: 1 April 2013.

megállapítása lehetséges becsléssel, és ez nincs ellentétben az alapvető EU-szabadságokkal, és nem tekinthető hátrányos megkülönböztetésnek sem.⁴¹

Első látásra úgy tűnik, Hollandiában, Németországban vagy Ausztriában az adóbecslés alkalmazásának előfeltétele az adózó által elkövetett szabálytalanság feltárása. Az adóbecslés szigorú szabályozása mégsem képezi a gyakorlatban akadályát adóbecslés alkalmazásának tágabb hatókörben. Egyrészt figyelembe kell venni az adóelkerülés törvényes megakadályozására irányuló szabályokat. Másrészt mivel az adóbecslés alkalmazásának előfeltétele az adózó nem kielégítő adatszolgáltatása, ezért például az osztrák gyakorlatban megszilárdult az, hogy a nem együttműködő adóparadicsomba menekített adóköteles jövedelem feltárására, és külön a vagyongyarapodásra (*Vermögenszuwachs*) is figyelemmel nincs akadálya becslés alkalmazásának. Ha az adóhatóság valószínűsíti az adóköteles jövedelem pótlólagos megállapítását, biztosíték adását is elrendelheti az adózóval szemben.

Az Abgabenordnung (továbbiakban: AO) 162. § (1) bekezdés szerint a német jogban az adóhatóságnak joga van az adót becsléssel meghatározni, ha más módon erre nem képes. Az AO 162. § (2) bekezdés szerint különösen okot ad becslés alkalmazására, ha az adózó nem tud, vagy nem akar kielégítő információval szolgálni a jövedelemadó-fizetési kötelezettségére nézve, illetve együttműködési kötelezettségét valamilyen módon megsérti. Az együttműködési kötelezettség megsértése esetén az adóhatóság megdönthető törvényi vélelemre támaszkodhat arra nézve, hogy adóköteles jövedelem keletkezett, illetve több keletkezett, mint amennyit az adózó bevallott. Az adóbecslés alkalmazásának tehát az előfeltétele nem az, hogy az adózó egyes adatszolgáltatási vagy bevallási kötelezettségeit megsértette volna, hanem az, hogy a hatósággal folytatandó együttműködési kötelezettségét sértette meg bármilyen módon. Az AO 162. § (3) bekezdés utolsó mondata értelmében, ha együttműködési kötelezettségét az adózóval kapcsolt vállalkozási viszonyban lévő külföldi személy nem teljesíti, a transzferár szabályozások alkalmazására tekintettel az adóhatóság megállapíthat adóköteles jövedelmet annál nagyobb mértékben is, mint amely az adózó egyébként rendezett nyilvántartásaiból kiolvasható.

A Bundesabgabenordnung (továbbiakban: BAO) 184. § (2) bekezdés szerint az osztrák jogban becslésnek van helye akkor, ha az adózó nem tud kielégítő információt adni jövedelemadó-fizetési kötelezettségéről vagy a körülmények közelebbi meghatározására vonatkozó adóhatósági kérést megtagadja. Becslésre okot ad az adóparadicsomi társaságra vonatkozó tájékoztatás elégtelensége vagy megtagadása is. Ha a vagyonosodásra az adózó nem tud kielégítő magyarázatot adni, alapos az adóhatóság feltételezése, hogy az adózás elől elvont jövedelemből származik. Az adóköteles jövedelem meghatározása módját illetően az adóhatóság szabadságot élvez. A becslést tartalmazó határozatát az adóhatóságnak indokolnia kell, kitérve a következőkre:⁴² a becslés szükségességét alátámasztó körülmények; a becslésre

⁴¹ Lásd a brüsszeli fellebbviteli bíróság 1994. június 30-i ítéletét. *Belgium, Taxation based on estimated assessment method held not discriminatory* (Amsterdam: IBFD 2013) 1.

⁴² Stefan BENDLINGER: *Steueroasen und Offshore-Strukturen* (Wien: Linde 2013) 191–192.

választott módszer; a becslést alátámasztó tárgyi bizonyítékok; a becslés eredményének levezetése.

Amint egy német bírósági ítéletből kitűnik, ha az adózó bevallási kötelezettségének nem tett maradéktalanul eleget, helye van becslés alkalmazásának, az adóhatóság eljárása mindazonáltal nem törvényes, ha a tényállás lehetőségek szerinti kimerítő feltárására irányuló kötelezettségének nem tett maradéktalanul eleget. Egy jogesetből kitűnik, hogy az adózó szerint ő nem sértette meg az őt terhelő együttműködési kötelezettséget, mert bejelentette állandó lakóhelyének áthelyezését Németországból Belgiumba (egyébként annak következményeként, hogy az ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó EKT-szabály alkalmazásának feltételét a német törvény megváltoztatta, a szükséges részesedést huszonötől tíz százalékosra szállítva le).⁴³ Ha azonban az adózó nem működik együtt kielégítő módon az adóhatósággal, az adóhatóság kisebb bizonyossági fokot elérő megállapítást is tehet az adózó terhére, és erre alapíthatja az adóhiányt.⁴⁴ A bíróság szerint az adóhatóságnak adott esetben jogában áll a társasági részesedés mértékét becslés alapján meghatározni, és így következtetni arra, hogy annak mértéke jelentős-e, megállapítva így az EKT-szabályok alkalmazhatóságát. Az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség tényleges mértékét csak esetről esetre lehet megállapítani, és ezt a mértéket nyilvánvalóan csökkenti az a körülmény, hogy az adózó érdekkörébe esik a birtokolt részesedés mértékének meghatározása.⁴⁵

Nem kifogásolható az adóhatóságnak a részesedések értékesítéséből származó árfolyamnyereség mértékére vonatkozó becslése sem, aminek helyességét az adott esetben elérhető legnagyobb bizonyosság támasztja alá. A C-9/02. *de Lasteyrie du Saillant* sz. döntést követően az EuB pontosította a véleményét, megállapítva azt, hogy lehetséges a *Wegzugsbesteuerung* (vagyis *exit tax*, tehát olyan adó, amelyet az illetőség megváltoztatásakor fennálló, de még nem realizált, a társasági részesedések értékesítéséből származó árfolyam-nyereségre vetnek ki), de az arányossági követelmény teljesülését vizsgálni kell akkor, amikor arról kell döntenie, hogy a tagállami korlátozás összeegyeztethető-e a EU-joggal.⁴⁶

Egy másik német jogesetben a másodfokon elbíráló bíróság a felülvizsgálati kérelmet az adóbecslés alkalmazhatóságát tekintve részben nem befogadhatónak, részben pedig megalapozatlannak találta.⁴⁷ Mivel a házastársak közötti részesedésát ruházás, illetve kölcsön a felülvizsgálat idejétől számítva tizennégy évvel korábban történt, amit már nem lehet érdemben visszaidézni (objektív lehetetlenség), feljegyzést pedig adójogszabály alapján nem kellett készíteni, az adózók nem marasztalha-

⁴³ Urteil Az. 9 K 1270/04 E, FG Düsseldorf, 14. 11. 2007, § 30. Ehhez nagyon hasonló tényállás mellett ugyanolyan ítélet született egy másik ügyben ugyanezen bíróságnál: Urteil Az. 9 K 1274/04 E FG Düsseldorf, 14. 11. 2007. A düsseldorfi pénzügyi bíróságnál tárgyalta két ügy felülvizsgálatára beadott kérelmeket a szövetségi pénzügyi bíróság egyesítette, és a „BFH, Urteil vom 25. 8. 2009 – I R 88, 89/07; FG Düsseldorf” sz. alatt tárgyalva hozott ítéletet.

⁴⁴ Urteil Az. 9 K 1270/04 E, FG Düsseldorf, § 45.

⁴⁵ Urteil Az. 9 K 1270/04 E, FG Düsseldorf, §§ 50, 54, 55.

⁴⁶ C-470/04 N sz. ügy [EBHT 2006. I-7409. o.] 62, 69, 72. bek.

⁴⁷ BFH, Urteil vom 25. 8. 2009 – I R 88, 89/07, FG Düsseldorf, § 10.

tók el, ami mégsem jelentheti azt, hogy az adóhatóságnak kritika nélkül kellene hagynia az adózók által előadottakat, és ne kellene azokat felülvizsgálnia. Az, hogy az adózók közeli hozzátartozók egymás közötti ügyeleiről nem tudnak objektív bizonyítékkal előállni, ahhoz vezet, hogy az adózók együttműködési kötelezettségüket megszegték, tényállás-feltárási lehetőségükben korlátozták magukat, és ezáltal az általuk felhozottak bizonyítóerejét csökkentették.⁴⁸ Abból, hogy az adóhatóság a részesedések házaspár közötti vagyonfelosztására vonatkozó előadását valószínűtlennek ítélte meg, nem lehet levezetni azt, hogy az adóhatóság a felek által bemutatott kapcsolódó bizonyítékokat ne megfelelő módon értékelte volna.⁴⁹

Az osztrák joggyakorlat szerint a becslés szükségességét az indokolja, hogy a vagyonosodás fedezetére szolgáló számítás különbséget mutat ki a vagyonosodás és a bevallott adóköteles jövedelem között. Az adóhatóság által alkalmazott becslés alkalmas módja lehet a fitness szalon működtetéséből származó vagyonosodás kimutatására a gépek áramfogyasztásának figyelembe vétele, és egyebek mellett ebből lehetséges következtetni a bevételre.⁵⁰ Az adóhatóság által alkalmazott becslésből ki kell tűnnie, milyen tényállás feltárása alapozta meg a döntést, és miként kapcsolta össze a hatóság a feltárt tényállást és az adókötelezés jogalapját.⁵¹

A bíróság feladata az adóhatóság által feltárt tényállás és az abból levont következtetések törvényességi felülvizsgálata. A bíróságnak nem kell újból bizonyítási eljárást lefolytatnia, hanem azt kell értékelnie, hogy mennyire meggyőző az adóhatóság tényállásfeltárása, és mennyire megalapozottak az abból levont következtetések.⁵² A törvényességi felülvizsgálat tárgya az, hogy az adóhatóság eljárása mennyire volt megalapozott az adózó bevallási és adatszolgáltatási kötelezettsége megsértésének, valamint a becslés alkalmazása szükségességének bizonyításában, a becslés során a tényállás feltárásában, a becslési módszerek megválasztásában, és végül a becsült adóalaphoz és adóhoz vezető következtetések levonásában.⁵³ Az, hogy az adózó a becslés bizonyos megállapításait elfogadja, nem menti fel az adóhatóságot azon kötelessége alól, hogy a becslés megalapozottságát bizonyítsa.⁵⁴

Egy másik osztrák jogesetből kitűnik: ha bebizonyosodik, hogy a becslés alkalmazása indokolt, a becslési módszer megválasztásában az adóhatóság szabadságot élvez. Ha közelebbi információ az egyébként szükséges becslés elvégzéséhez nem áll rendelkezésre, biztonsági pótlékokat (*Sicherheitszuschläge*) lehet alkalmazni, amelyek igazodhatnak az összbevételhez, a megállapított bevétel-megrövidítésekhez vagy a forgalomhoz, azonban az ilyen pótlék alkalmazását és annak mértékét külön meg kell indokolni.⁵⁵

⁴⁸ BFH, Urteil vom 25. 8. 2009 – I R 88, 89/07, FG Düsseldorf, § 23.

⁴⁹ BFH, Urteil vom 25. 8. 2009 – I R 88, 89/07, FG Düsseldorf, § 25.

⁵⁰ VwGH vom 27. 01. 2011, 2007/15/0226, Wien, am 27. Jänner 2011, § 44.

⁵¹ VwGH vom 27. 01. 2011, 2007/15/0226, § 52.

⁵² VwGH vom 27. 01. 2011, 2007/15/0226, § 53.

⁵³ VwGH vom 27. 01. 2011, 2007/15/0226, § 56.

⁵⁴ VwGH vom 27. 01. 2011, 2007/15/0226, § 58.

⁵⁵ VwGH 2012/13/0015 Wien, am 27. Juni 2012, § 50.

1.4. ADÓBECSLÉS, TISZTESSÉGES ELJÁRÁSHOZ FÜZŐDŐ JOG ÉS TULAJDONSZABADSÁG AZ EMBERI JOGOK VÉDELMEK PERSPEKTÍVÁJÁBAN

Az EJEB elé kerülő adóügyekben általában a tisztességes eljáráshoz való jog vagy a tulajdonszabadság megsértésére hivatkoznak. Előzetesen számolni kell azzal, hogy mivel közjogi kérdések nem tartoznak a bíróság hatáskörébe, az adókérdésekkel való foglalkozás külön indokolást igényel. A *Ferrazzini*-ügyből⁵⁶ következően az adókötelezettség természetének megítélése közjogi kérdés, és a tisztességes eljáráshoz fűződő jog [EJEE 6. cikk (1) bekezdés] vizsgálata is csak akkor lehetséges, ha a tárgyalt probléma szétfeszíti az adójogi vita, illetve adóper (közigazgatási per) szokásos kérdéseinek keretét. Megjegyzendő, hogy egyrészt a *Ferrazzini*-ügyben kifejtett állásponttól a bíróság ítéletek hosszú során keresztül lényegesen eltért.⁵⁷ Másrészt az adóbecslési eljárás jogszerűségének megítélése nyilvánvalóan eléggé lényeges kérdés ahhoz, hogy jelentőségében túlmutasson egy közigazgatási per részletkérdésein.

A köz- és magánjog merev elhatárolásától a bíróság először abban tért el, hogy az adóbírságot bevonta a vizsgálati körbe. Az ún. Engel-kritériumok alapján megállapítható, hogy adóbírság vagy hasonló szankció a polgári (és nem magán-) jogok körébe sorolható-e. Eszerint vizsgálni kell az EJEE 6. cikk (1) bekezdése összefüggésében,⁵⁸ hogy a) a szóban forgó bírság hogyan viszonyul a jogrend egészéhez, b) milyen a bírság jogi természete, és c) mennyire súlyos hátrányt helyeznek ezzel kilátásba. A bíróság ezután kiterjesztette hatáskörét az adófizetési kötelezettséghez kapcsolódó polgári jogok védelmére. Az *Editions Périscope* vállalkozás adókedvezményeket, postai és kapcsolódó kedvezményeket akart igénybe venni tevékenységéhez, az ehhez szükséges bejegyzést azonban a francia hatóságok megtagadták. Végül a társaság kártérítésre beperelte a francia államot. A bíróságnak döntenie kellett abban, hogy a 6. cikk (1) bekezdése alkalmazható-e az adókötelezettséggel összefüggő kártérítési ügyre, és igenlő döntést hozott.⁵⁹ Késedelmi kamatot viszont nem igényelhettek sikerrel az adózók az adófizetésre vonatkozóan az adóhatósággal kötött önkéntes különmegállapodás alapján az EJEE 6. cikk (1) bekezdésére való hivatkozással, habár az adókötelezettségről szóló, visszamenőleges hatályú törvényi rendelkezést érvénytelenítették, és ezért a megfizetett adó visszajárt.⁶⁰ Adóügyekben fölmerül még a 6. cikk (1) bekezdésén kívül az első

⁵⁶ *Ferrazzini*, No. 44759/98, 12. 07. 2001, Grand Chambers, § 29., *Schouten and Meldrum*, No. 19005/91, 09. 12. 1994, § 50.

⁵⁷ Gianluigi BIZIOLI: „Chapter 28: The Impact of the Right to a Fair Trial on Tax Evidence: An EU Analysis” in Georg KOFLER – Miguel Poiarés MADURO – Pasquale PISTONE (szerk.): *Human Rights and Taxation in Europe and the World* (Amsterdam: Online Books IBFD 2011) 3.

⁵⁸ *Jussila*, No. 73053/01, 23. 11. 2006, §§ 29–30.

⁵⁹ *Editions Périscope*, No. 11760/85, 26. 03. 1992, § 40.

⁶⁰ *The National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society*, Nos. 117/1996/736/933–935, 23. 10. 1997, § 97.

kiegészítő jegyzőkönyv 1. cikkének⁶¹ és az egyezmény 14. cikke⁶² alkalmazásának lehetősége is.

Az *Anders Synnelius* és az *Edsbergs Taxi AB* adókötelezettségét az adóhatóság becsléssel volt kénytelen megállapítani, mert az adózók nem szolgáltattak kielégítő információt. Az adózók kifogásolták azt, hogy a hatósági eljárás túl hosszú volt, amit végül is az adóhatóság elismert azzal, hogy hajlandó volt az adózókkal egyezséget kötve kártalanítást fizetni.⁶³ *Alfram Barsom* és *Levent Varli* vállalkozásával szemben az adóhatóság becslést alkalmazott, az adózók pedig az ügy bírósági felülvizsgálatai szakában jogsegélyt kértek a nemzeti bíróságtól, amelyet az megtagadott. Az adózók az EJE 6. cikk (3) bekezdés c) pontra hivatkoztak, sikertelenül.⁶⁴ Bár elvileg a kilátásba helyezett joghátrány súlyossága miatt megállapítható lett volna, hogy az EJE a felhozott rendelkezést adóügyre alkalmazza, a konkrét ügyben erre nem látott okot, és így a kérelmet nem fogadta be érdemi tárgyalásra.⁶⁵

Az adóbecslési eljárás helyállósága vizsgálatának kiemelt szempontja az arányosság. Az EJE gyakorlatában fölmerülhet az aránytalanság tilalmának a problémája a tisztességes eljáráshoz való jogot és a tulajdonszabadság sérelmét tekintve is. Utóbbi esetben azt kell vizsgálni, hogy a tulajdonban való sérelemhez vezető, az állam javára történő fizetésre kötelezés megfelelő módon igazolható-e közérdekkel. Előfordulhat, hogy a hatóság eljárását vagy magát az adótörvényt a bíróság úgy ítéli meg, hogy az adófizető polgár vagyonban történő megrövidítése az adófizetési kötelezettséghez kapcsolódó célok elérésének aránytalan eszköze. Ha pedig a bizonyítási eljárás nem eléggé alapos, a törvény maga vagy az azt alkalmazó hatósági eljárás a jogbizonytalanság fenntartása miatt sértheti a tisztességes eljáráshoz való jogot.

A *Sporrong* és *Lönnroth*-ügyben⁶⁶ a bíróság megsértette a tisztességes eljáráshoz való jogot, mert nem tárta föl eléggé részletesen a vita tárgyát képező adóügy minden részletét. Ilyen érv az adóbecslési eljárás bírósági felülvizsgálata során is figyelembe vehető. Az *André*-ügyben⁶⁷ megállapítható, hogy az adóhatóság eljárás-

⁶¹ Párizs, 1952. március 20. „Minden természetes vagy jogi személynek joga van javai tiszteletben tartásához. Senkit sem lehet tulajdonától megfosztani, kivéve, ha ez közérdekből és a törvényben meghatározott feltételek, valamint a nemzetközi jog általános elvei szerint történik. Az előző bekezdésben foglaltak nem korlátozzák az államok jogát olyan törvények alkalmazásában, melyeket szükségesnek ítélnak ahhoz, hogy a javaknak a köz érdekében történő használatát szabályozhassák, illetőleg az adók, más közterhek vagy bírságok megfizetését biztosítsák.”

⁶² „A jelen Egyezményben meghatározott jogok és szabadságok élvezetét minden megkülönböztetés, például nem, faj, szín, nyelv, vallás, politikai vagy egyéb vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, nemzeti kisebbséghez tartozás, vagyoni helyzet, születés szerinti vagy egyéb helyzet alapján történő megkülönböztetés nélkül kell biztosítani.”

⁶³ *Anders Synnelius és az Edsbergs Taxi AB*, No. 44298/02. 30. 06. 2009.

⁶⁴ „Minden bűncselekménnyel gyanúsított személynek joga van – legalább – arra, hogy személyesen, vagy az általa választott védő segítségével védekezhessen, és ha nem állnak rendelkezésre eszközök védő díjazására, amennyiben az igazságszolgáltatás érdekei ezt követelik meg, hivatalból és ingyenesen rendeljenek ki számára ügyvédet.”

⁶⁵ *Alfram Barsom, Levent Varli*, Nos. 40766/06, 40831/06. 04. 01. 2008.

⁶⁶ Nos. 7151/75 and 7152/75, 23. 09. 1982, § 32.

⁶⁷ No. 18603/03, 24. 07. 2008.

sa során a helyszín átkutatása és az alkalmazott foglалás aránytalan volt az adókövetelés érvényesítésének céljához képest. Ezzel a hatóság megsértette az adózó tisztességes eljáráshoz való jogát, továbbá a magánélet tiszteletben tartáshoz fűződő jogát is (EJEE 8. cikke). A vélelmezett adózással szemben szintén fölvethető kifogás (amellyel a magyar AB foglalkozott is) az, hogy az adózó életviteléből levont hatósági következtetések a magánélet megsértéséhez vezethetnek.⁶⁸

A *Dangeville*-ügyből⁶⁹ kitűnően az adóhatóság eljárásával aránytalan sérelmet okozott az adózó tulajdonában, amikor megtagadta a megfizetett adó visszatérítését, miközben más adózó kérését teljesítette hasonló ügyben. Az adóztató állam beavatkozása a tulajdon háborítatlan élvezetébe nem igazolható a közérdekkel, és az okozott hátrány nem is arányos az elérni kívánt céllal. A tagállamnak nem sikerült maradéktalanul végrehajtania egy harmonizációs irányelvet, aminek következményeit nem háríthatja át az adózókra. Fölvetődik az a probléma, hogy ha adóbecslés kifogásolása tárgyában döntő bírósági ítéletek különböznek egymástól, akkor az egységes ítélkezés hiánya önmagában fölveti-e az adózó tulajdonában okozott aránytalan sérelem kérdését.

1.5. AZ ADÓBECSLÉSSEL ÖSSZEFÜGGŐ ARÁNYOSSÁGI KÖVETELMÉNY ÉS AZ ADÓZÓI JOGOK VÉDELME NEK TÉNYLEGESSÉGÉRE IRÁNYULÓ ELV AZ EU-SZABADSÁGOK FELŐL NÉZVE

A jogérvényesítés ténylegessége az EU-jog régtől kimunkált alapelve. Ide kapcsolódik a védelemhez való jog is.⁷⁰ A jogérvényesítés ténylegességének elve az elsődleges EU-jogban mint a tagállami lojalitás elve jelenik meg, a *pacta sunt servanda* sajátos megnyilvánulásaként [EUSz 4. cikk (3) bekezdés⁷¹]. Ha azonban az elvet az „*effet utile*” felől közelítjük meg, szélesebb értelemben véve az EU-jog bármely ala-

⁶⁸ Az Alkotmánybíróság szerint a magántitok védelméhez való jog korlátozása adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109. § (1) bek. szerinti becsléssel a közteherviselés céljához képest arányosan, garanciák mellett valósul meg. 125/B/2005. (V. 26.) AB, ABH 2008, 2212–2221.

⁶⁹ No. 36677/97, 16. 04. 2002, §§ 48, 57, 61.

⁷⁰ C-349/07. *Sopropé* sz. ügy [EBHT 2008. I-10369. o.] „[...] a védelemhez való jog tiszteletben tartása a közösségi jog általános alapelvének minősül, amelyet akkor kell alkalmazni, ha a közigazgatási szerv valamely személlyel szemben olyan aktus meghozatalát helyezi kilátásba, amely e személlyel szemben kifogásokat tartalmaz.” 36. bekezdés; „[...] ha valamely nemzeti jogszabály vagy szabályozás – mint a jelen esetben a hatályos portugál szabályozás – az érintettek észrevételeinek megtételére rendelkezésre álló határidőt bizonyos időkorlátok között állapítja meg, a nemzeti bíróság feladata arról meggyőződni, hogy az ily módon a közigazgatási szerv által egyedileg meghatározott határidő megfelel-e az érintett személy vagy vállalkozás sajátos helyzetének, és lehetővé tette-e ez utóbbi számára védelemhez való joga gyakorlását a hatékony érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett.” 44. bek.

⁷¹ „Az Unió és a tagállamok a lojális együttműködés elvének megfelelően kölcsönösen tiszteletben tartják és segítik egymást a Szerződésekben eredő feladatok végrehajtásában. A tagállamok a Szerződésekben, illetve az Unió intézményeinek intézkedéseiből eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket. A tagállamok

nyára vonatkozó standardot fedezhetünk fel, amely a jogérvényesítés ténylegességének követelményére vagy a jogvédelem hatásosságára irányul, és amely eljárásí és anyagi jogi értelemben is felfogható. Előbbire példa a 33/76 *Rewe-Zentral* sz. ügy,⁷² utóbbira a *von Colson*.⁷³ A ténylegességre történő utalás mögött az a feltételezés húzódik meg, hogy nem elégséges a jogi rendelkezések formális olvasata, hanem teleologikus értelmezésre van szükség, és a jogalkalmazó hatóságnak olyan eszközöket kell választania, amelyek segítségével a jogalkotó céljai a lehető legjobban megvalósulhatnak.

Az EuB gyakorlatában a tisztességes eljáráshoz való jog kifejezetten nem jelenik meg, de a jogérvényesítés ténylegességének elve ehhez nagyon közel van. Habár a tisztességes eljáráshoz való jog a jogállamiság megnyilvánulása, az EU-jogértelmezésben kikristályosodott ténylegesség elve mögött az egyenlő elbánás eszménye húzódik meg, vagyis hogy nem lehet hátrányos helyzetbe hozni azokat, akik a tisztán hazai helyzethez képest határon átnyúló jogaikat gyakorolják. A jogállamban persze benne rejlik az egyenlő bánásmód standardja is, amennyiben a radbruch-i értelemben a jogállam az igazságossággal összhangba hozandó, az viszont egyenlő elbánást előfeltételez.

Az alapvető EU-szabadságok korlátozásának közérdekre történő hivatkozással megvalósuló igazolására alkalmas az, ha a tagállam vagy annak hatósága az adóelkerülés megakadályozásának szükségességére utal, az adózó cselekvése korlátozásának azonban olyan eszközök alkalmazásával kell megtörténnie, amelyek arányban vannak ezzel a jogalkotói céllal. Az arányosság értelmezését tekintve megkívánható az adózótól az olyan körülmények teljeskörű és hiteles bizonyítása, amelyekről az adóhatóságnak nincs információja, a bizonyítási követelménynek való megfelelés előírása során azonban az adózó számára nem szabad megszabni előre kialakított formát. Jobbiztonsági szempontból kétséges tehát az, hogy a magyar jogban az adózó adóbecsléssel szembeni ellenbizonyítása a 2006. szeptember 15. után megszerzett jövedelem igazolását tekintve csak kötött bizonyítási rendben lehet érvényes. Ez az arányossági mérce nem összeegyeztethető az adózói jogok védelmének ténylegességére irányuló elvvel olyan szinten, mint amelyet az EuB az adóelkerüléssel szembeni intézkedések jogszerűségének megítélése terén kifejlesztett. Lásd erre a következő példát (C-262/09. *Meilicke* sz. ügy⁷⁴):

segítik az Uniót feladatainak teljesítésében, és tartózkodnak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti az Unió célkitűzéseinek megvalósítását.”

⁷² 33/76 *Rewe-Zentralfinanz* sz. ügy [EBHT 1976. 1989. o.] 5. bek., 6. mondat. Eszerint az EU-jog közvetlen hatállyal bíró rendelkezéseiből fakadó jogok gyakorlása során az eljárási szabályokat ugyan a nemzeti jog alkotja meg, azok azonban nem tartalmazhatnak olyan feltételt, amelyek kevéssé kedvezőek lennének, mint a tisztán nemzeti jogból fakadó jogérvényesítés, és nem tehetik ténylegesen nehezebbé a jogosult számára jogai gyakorlását csak azért, mert EU-jogról van szó.

⁷³ 14/83 *Sabine von Colson, Elisabeth Kamann* sz. ügy [EBHT 1984. 1891. o.] 14. bek. Eszerint az irányelv átültetésének hatásosnak kell lennie ahhoz, hogy a hátrányos megkülönböztetést szenvedett polgár megfelelő jogvédelmet kapjon, még ha ennek módja nincs is az irányelvben részletezve.

⁷⁴ EBHT 2011. I-5669. o.

„Ami a bizonyítási terhet és a pontosság azon mértékét illeti, amelynek meg kell felelniük a megkövetelt bizonyítékoknak a másik tagállamban letelepedett tőketársaság által fizetett osztalékkal kapcsolatos adójóváírásra való jogosultsághoz, emlékeztetni kell a következőkre: a Bíróság már ítélte meg úgy, hogy valamely tagállam adóhatóságainak jogukban áll, hogy az adóalanytól megköveteljék az általuk annak értékeléséhez szükségesnek tartott igazolások benyújtását, hogy a szóban forgó jogszabályban előírt adókedvezmény feltételei teljesülnek-e, és következésképpen helye van-e az említett kedvezmény megadásának (lásd a C-436/08. és C-437/08. sz., *Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen* egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 95. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Egy ilyen értékelést nem lehet túl formalista módon elvégezni úgy, hogy az olyan igazoló dokumentumok benyújtását, amelyek nem megfelelő mértékben részletesek, és nem azon részvényes adóilletősége szerinti tagállam jogszabályában előírt társaságiadó-igazolás formájában szerepelnek, aki egy másik tagállamban letelepedett tőketársaságtól kapott osztalékot – azonban lehetővé teszik az adózás szerinti tagállam adóhatóságai számára annak egyértelmű és pontos vizsgálatát, hogy az adókedvezmény nyújtásának a feltételei teljesülnek-e – a hatóságoknak a fent említett igazolás benyújtásával egyenértékűnek kell tekinteni.”

Az adóelkerüléssel szembeni védekezésre figyelemmel az adóelkerülés törvényi véelme az EuB gyakorlatával összeegyeztethető, feltéve, hogy a vonatkozó törvény megadja az adózónak az ellenbizonyítás szabadságát. Ennek irányadó jogesete a C-451/05. *ELISA* sz. ügy,⁷⁵ a hozzá fűzött indokolás 91. pontja a következőképpen szól:

„E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adókijátszás elleni küzdelemre alapított indokolás csak akkor fogadható el, ha olyan, tisztán mesterséges megállapodásokra irányul, amelyek célja az adójogszabályok megkerülése, ami kizár minden, az adókijátszásra vonatkozó általános vélelmet. Az adómegkerülésre vagy az adókijátszásra vonatkozó általános vélelem tehát nem elegendő a Szerződés céljait sértő adójogi intézkedés igazolására.”

Az adózói jogok védelmének ténylegességére irányuló elv és az aránytalanság tilalmának elve fényében tehát az adóbecslés hatályos magyar törvényi előírása nem kifogásolható, az adózói ellenbizonyítás kötött formára való megszorítása azonban problematikus. Nem hagyható figyelmen kívül: eljárási jogát mindegyik tagállam szuverén módon maga alakítja. Évtizedek alatt kifejlesztett EU-jogelv azonban az, hogy a hazai eljárási jog alá van vetve a megfelelés és a ténylegesség elveinek, amikor azt kell vizsgálni, hogy nem nehezebb-e a jogérvényesítés határon átnyúló helyzetben, mint tisztán hazai helyzetben. Ez végeredményben közvetett harmonizációhoz vezet, aminek hatása alól a magyar jogfejlődés sem vonhatja ki magát.

⁷⁵ EBHT 2007. I-8251. o.

1.6. AZ ADÓBECSLÉSSSEL ÖSSZEFÜGGŐ ARÁNYOSSÁGI KÖVETELMÉNY ÉS AZ ADÓLEVONÁSHOZ FÜZŐDŐ BIZONYÍTÁS AZ EU-JOGBAN

A C-80/11. *Mahagében sz.* és C-142/11. *Dávid sz.* egyesített ügyben,⁷⁶ a C-324/11. *Tóth sz.* ügyben,⁷⁷ valamint a *Bulves*,⁷⁸ és a *Nazarev* és mások ügyekben⁷⁹ az eljáró bíróságok felmérték azt, hogy az adóelkerülés megakadályozására irányuló céllal arányos eszközöket választott-e a jogalkotó, amikor az adólevonási jogával élni kívánó adózó terhére bizonyítási kötelezettséget állapított meg. Az adózótól olyan bizonyítás követelhető meg, amelyik az adott esetben józan ésszel elvárható, vagyis az adózóval szemben lényegében nem állítható magasabb mérce, mint a polgári jogi felróhatóság. Ezt a mércét kell a bíróságoknak alkalmazniuk. Ha ezt nem teszik, az ítélet jogsértő.

Az adólevonási jog gyakorlásához szükséges, valamint a becsléssel szembeállítandó adózói bizonyítások párhuzamba állíthatók egymással. Mivel az előbbi esetben az arányossági követelmény csak akkor teljesül, ha az adózóval szemben nem követelhető meg több az elvárhatóságnál, meggondolandó, hogy ezt a mércét célszerű alkalmazni a becsléssel szembeállítandó adózói bizonyításkor is. Utóbbi már csak azért sem lehet szigorúbb, mert a becslés maga is bizonytalanságokkal terhes: az adóhatóság vagyomból, továbbá az életvitelt meghatározó kiadásokból következtet vissza az adózandó jövedelemre. Az adólevonási jog gyakorlásakor a gazdasági teljesítés valós voltát kell az adózónak igazolnia. A másik esetben az adózónak jövedelmet kell kimutatnia.

Az első esetben a jövedelem, pontosabban a hozzáadott érték meghatározásának lehetősége ügylet eredményeként (bevétel és költség különbségeként) merül föl. A második esetben az adóhatóság a becsült jövedelemre részben a kiadásokból következtet, amihez szükséges az, hogy bevételekre is következtessen, részben pedig – a jövedelmet vagyonnövekményként felfogva – a becsült jövedelemre vagyoni állapotból következtethet. A hozzáadott érték és a becsült jövedelem közötti analógia nyilvánvaló, bár az igaz, hogy jövedelmet szokásosan csak akkor kapunk, ha a hozzáadott értékből még levonjuk az értékcsökkenést, a kamatráfordítást és a személyi ráfordításokat.

A megoldásra váró egyik probléma annak vizsgálata, hogy az adózó jogait korlátozó normatív nemzeti jogi aktus nem ütközik-e az aránytalanság tilalma EU-jogi követelményébe. A másik probléma a bírósági ítéletek jogszerűségének a vizsgálata. Ha a bíróság az adózóval szemben támasztható követelmények mércéjének megvonásánál túl szigorú, ítélete könnyen jogsértővé válhat, amennyiben eljárása beleütközik az aránytalanság tilalma elvébe. Ha az adózóra résmentes vagyonn mérleg felállításának kötelezettsége hárul, amikor szabadulni akar a becslés terhes

⁷⁶ A C-80/11. *Mahagében sz.* és C-142/11. *Dávid sz.* egyesített ügyben 2012. június 21-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé].

⁷⁷ A C-324/11. *Tóth sz.* ügyben 2012. szeptember 06-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé].

⁷⁸ *Bulves AD v. Bulgaria*, No. 3991/03, 22. 01. 2009.

⁷⁹ *Nazarev and Others v. Bulgaria*, Nos. 26553/05, 25912/09, 40107/09, 12509/10, 25. 01. 2011.

következményei alól, akkor a törvényhozó lényegében a felróhatósági követelményt messze meghaladó mércét állít fel. Különösen szembeűnő az aránytalanság, ha arra gondolunk, hogy becslésnél elegendő az adóköteles jövedelemre áttételeken keresztül megvalósuló következtetés, miközben az adózónak egzakt és pozitív módon ki kell töltenie egy teljes vagyonmérleget. Az EuB- és EJEb-ítéletek fényében kétséges, hogy e törvényi szabályozás összeegyeztethető-e a EU-s, illetve a nemzetközi joggal.

Habár amikor a becslésel szemben az adózót terheli a bizonyítás, lehetetlen sem a jogalkotó, sem a bíróság nem kívánhat meg az adózótól. Ugyanakkor az adólevonási jog gyakorlásához szükséges bizonyítás annyiban különbözik az adóhatósági becslésel szembeni ellenbizonyítástól, hogy utóbbi esetben a becslésre az adózó szolgáltatott okot azzal, hogy ezt megelőzően együttműködési kötelezettségét az adóhatóság szerint megsértette. Az adóhatóságot terheli annak bizonyítása, hogy ez tényleg megtörtént, vagyis az adóhatóságnak kell bizonyítania azt, hogy becslés alkalmazásának a vagyonosodás megállapítása miatt helye van. Az adózóval szemben viszont fokozott elvárás támasztható, még ha ez nem is lehet határtalan. Az adózóval szemben vagyonosodáshoz kapcsolódó becslési eljárásban ténylegesen érvényesíthető felelősség mércéjét az elvárhatóság és az objektív felelősség között lehet meghatározni. Ez elméletileg meghatározható mérce, amelynek konkrét alkalmazása csak esetről esetre lehetséges.

Az adólevonási jog bizonyítása és a becslésel szembeni ellenbizonyítás közötti analógia megvonását kétségtelenül megnehezíti az is, hogy a vonatkozó hozzáadottérték-adó (hÉa) ítéletek tisztázták: előbbi esetben a bizonyítás terhe az adóhatóságon van, becslés és ellenbizonyítás esetében azonban a törvényi szabályozásból egyértelműen következően az adózón. Ez azonban olyan kérdés, amelyiktől függetlenül a felelősségi mérce megvonásának kérdése. Hasonlóképpen a felelősségi mércétől különböző kérdés az, hogy mennyire kötött az adózó bizonyítása a becslésel szemben.

Az EuB világos gyakorlata szerint objektív felelősség nem kérhető az adózón számon (C-324/11 *Tóth* sz. ügy). E kérdés hasonló helyzetet érint, mint amely a fent hivatkozott C-80/11. sz., *Mahagében és Dávid* egyesített ügyekben hozott ítélet alapjául szolgál.

A *Tóth*-ügyben született ítélet 53. és 54. pontjában a Bíróság először is emlékeztetett arra az ítélkezési gyakorlatra, amely szerint azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyletek ne valósítsanak meg – akár a hÉa, akár más adót tekintve elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bizhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított hÉa levonásához való jogukat. Emellett ugyanezen ítélet 55–57. és 62–65. pontjában a Bíróság értelemszerűen figyelembe vette a 2006/112 irányelv 273. cikkét, és azt a tényt, hogy főszabály szerint az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a hÉával kapcsolatos szabálytalanságokat és csalásokat, illetve az e szabálytalanságokat vagy e csalásokat elkövető adóalanyokkal szemben szankciókat alkalmazzon.

Ennek alapján a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a 2006/112 irányelvvel ellentétes az olyan nemzeti gyakorlat, amely szerint az adóhatóság megtagadja a levonási jogot azzal az indokkal, hogy a) az adóalany nem győződött meg arról, hogy a levonási joga gyakorlásának alapjául szolgáló termékekre vonatkozó számla kibocsátója adóalanynak minősül-e, rendelkezik-e a szóban forgó termékkel, és képes-e azok szállítására, illetve hogy héabevallási és -fizetési kötelezettségének eleget tesz-e. b) Az említett adóalany az említett számlán kívül nem rendelkezik más olyan irattal, amely bizonyítaná az említett körülmények fennállását, jöllehet a 2006/112 irányelvben a levonási jog gyakorlása vonatkozásában előírt valamennyi érdemi és formai követelmény teljesült, és az adóalany nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről (lásd a fent hivatkozott *Mahagében és Dávid* egyesített ügyekben hozott ítélet 66. pontját).

Ez a termékértékesítésre vonatkozó következtetés a szolgáltatások nyújtására is alkalmazandó, ha azt vesszük figyelembe, hogy tekinthető-e úgy, hogy az adóalany tudta vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott szolgáltatás révén a számlakibocsátó által elkövetett adócsalásban vesz részt, mert nem ellenőrizte, hogy a) a számlakibocsátó rendelkezik-e a szükséges munkavállalókkal a szóban forgó szolgáltatások nyújtása érdekében, b) a számlakibocsátó teljesítette-e az e munkavállalók bejelentésére irányuló kötelezettségét, c) a számlakibocsátó munkavállalói teljesítették-e a szóban forgó munkákat.

Következésképpen azt kell válaszolni a harmadik kérdésre, hogy a 2006/112. irányelvet úgy kell értelmezni, miszerint az a tény, hogy az adóalany nem ellenőrizte, hogy a munkavégzés helyén dolgozó munkavállaló a számlakibocsátóval jogviszonyban állnak-e, illetve hogy a számlakibocsátó bejelentette-e ezeket a munkavállalókat, nem tekinthető olyan objektív körülménynek, amely miatt a számlabefogadó tudta vagy tudnia kellett volna, hogy hea kijátszására irányuló ügyletben vett részt, ha e címzettnek nem volt tudomása az említett számlakibocsátó érdekkörében elkövetett szabálytalanságra vagy csalásra utaló körülményről. Ezért a levonási jog nem utasítható el az említett tény okán, amikor az említett irányelvben az e jog gyakorlására vonatkozó érdemi és formai feltételek is teljesülnek.

Az adóhatóság nem terjeszkedhet az elvárhatóság mércéjén túl akkor, amikor az adózótól bizonyítást követel meg, miközben főszabály szerint a bizonyítási teher az adóhatóságon van (C-80/11. *Mahagében sz.* és C-142/11. *Dávid sz.* ügy):

A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint azon gazdasági szereplők, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár a hea, akár más adó terén elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított hea levonásához való jogukat (lásd a fent hivatkozott *Kittel és Recolta Recycling* egyesített ügyekben hozott ítélet 51. pontját). Ugyanakkor nem ellentétes az uniós joggal, ha azt követelik a gazdasági szereplőtől, hogy tegyen meg minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést annak érdekében, hogy az általa teljesítendő ügylet ne vezessen adókijátszáshoz (lásd ebben

az értelemben C-409/04. sz. *Teleos* és társai ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7797. o.] 65. és 68. pontját, a fent hivatkozott *Netto Supermarkt*-ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint a C-499/10. sz. *Vlaamse Oliemaatschappij*-ügyben 2011. december 21-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 25. pontját).

2. ELJÁRÁSOK

2.1. EGYENSÚLY AZ ADÓHATÓSÁGOT ÉS AZ ADÓZÓT TERHELŐ BIZONYÍTÁSI SZAKASZOK KÖZÖTT

A magyar törvény szerint az adóhatóságnak ugyan bizonyítania kell a becslés alkalmazásának szükségességét, azt azonban formálisan nem, hogy az adózó bevallási és adatszolgáltatási kötelezettségének csak hiányosan tett eleget, ezért a becslés alkalmazásának nem is szükségképpen előfeltétele az, hogy előbb az adóhatóság bizonyítsa az adózó által alkalmazott adómegállapítási módszerek nem kielégítő voltát. Lehetséges becslés alkalmazása a magyar törvény szerint egyszerűen akkor, ha az adóalap nem állapítható meg, mindegy, hogy milyen okból. Vagyonosodási eljárás során még adóhiány megállapításakor sem biztos, hogy kiderül, illetve az adóhatóság bizonyítja, hogy az adózó bevallási és adatszolgáltatási kötelezettségének hiányosan tett eleget.

Amerikában hatósági vélelem alkalmazására (*circumstantial evidence*) és becslési eljárásra (*reconstruction of income*) szigorú értelemben véve csak akkor kerülhet sor, ha az adóhatóság előzetesen bizonyította, hogy az üzleti könyvek és feljegyzések nem voltak rendben. Önmagában nem elegendő a becslés alkalmazásához a vagyongyarapodás (*increase in assets*) feltételezése. A bírósági gyakorlat az adózó által választott jövedelemmeghatározási módszer adóhatósági felülvizsgálatát lehetővé tevő Internal Revenue Code (továbbiakban IRC) 446. szakasz alkalmazásának szigorát fellazította.⁸⁰ A kép teljességéhez tartozik ugyanakkor, hogy előbb büntető ügyekben, majd polgári adóperekben is megengedetté vált, hogy az adóhatóság becslést alkalmazzon annak előzetes bizonyítása nélkül, hogy az adózó rendben eleget tett-e bevallási kötelezettségének.⁸¹

Az adóhatóságot a bizonyítási kötelezettség a magyar jog szerint csak azt tekintve terheli, hogy a vagyonosodás és a kiadások fedezetét az adózó nem igazolta kétséget kizáró módon, amit azonban az adóhatóság általában csak azzal tud igazolni, hogy szerinte az adózó a kiküldött kérdőívre nem meggyőzően válaszolt. Az ezt követő érdemi eljárásban a bizonyítási teher már az adózón van, jöllehet ezt megelőzően az adóhatóságot sújtó bizonyítási teher (a becslés alkalmazásának feltéte-

⁸⁰ Lásd erről részletesebben ugyanezen pont alatt alább. Lásd továbbá: Robert M. SCHMIDT: „Reconstruction of income (Second installment)” *New York University Tax Law Review* 1963–1964. 284.

⁸¹ SCHMIDT (80. lj.) 285. Becslésre nemcsak akkor kerülhet sor, ha az adózó szabályszegő, hanem adóelkerülés esetében is, amikor formális jogszabálysértés nem mutatható ki. David J. HERZIG: „Something from nothing: Taxing assets accurately” *Michigan State Law Review* 2011. 1061.

lei fennállnak) értelmezése igen bizonytalan, és a bírósági felülvizsgálat sem tűnik e tárgyban kiterjedtnek. A magyar ítélkezési gyakorlatban a hangsúly arra a szakaszra esik, amikor már az adózónak kell bizonyítania, de a bírói figyelem kevésbé irányul az ezt megelőző szakaszra, amikor az adóhatóságnak kell bizonyítania, holott el sem kezdődhetne a második szakasz vizsgálata, ha az adóhatóság bizonyítása az első szakaszban sikertelen. A két szakasz logikailag mindenképpen elkülöníthető, még ha időben nem követik is egymást.

Ritkán, de előfordul a magyar bírósági gyakorlatban, hogy az adóhatóság bizonyítását elégtelennek találják. Hangsúlyozni kell, hogy ha a hatóság a tények felderítése nélkül, a mérlegelés indokait nem rögzítve, azokat megfelelő módon föl nem tárva hoz határozatot, azt jogszabálysértőnek kell tekinteni. A döntés előtt az azt megalapozni hivatott körülményeket alaposan föl kell deríteni, azokat mérlegelni kell és a határozatban azt is indokolni kell, hogy mit, miként és miért úgy értékelték. A bizonyítási eljárás célja a döntés szempontjából jelentős tényeknek a megállapítása. Az így feltártak alapján a bizonyítékokat egyenként és összességükben is értékelni kell. A bíróság egy konkrét ügyben megállapította, hogy az adóhatóság igazolta és alátámasztotta azt a tényt, hogy a becslés feltételei fennállnak, azonban az általa alkalmazott részleges tényfeltárással tekintettel nem valószínűsítette azt, hogy a tényleges adókötelezettség, illetve az ahhoz legközelebb eső érték összegét állapították meg felperes esetében.⁸² Az eset azt is mutatja, hogy az adózónak nem sikeres ellenbizonyítása révén nyílik esélye a pernyerésre, hanem inkább azért, mert a bíróság az adóhatóság bizonyítását találta elégtelennek.

A nettó vagyon módszer a vagyonosodás mérésének széles körben elismert eszköze. Az amerikai gyakorlat megkívánja, hogy az adóhatóság a bruttó jövedelmet is mutassa ki, mert a nettó vagyoni érték az indokolatlan költségek beállításából is származhat, nem pedig a bruttó adóköteles jövedelem alulbecsléséből, és akkor nem deríthető ki a bruttó adóköteles jövedelem.⁸³ A kiadások és források összevételére alapított módszer rokon a nettó vagyon vizsgálatának módszerével. Nem véletlen, hogy a magyar törvényhozó is fedezetlen kiadásokat, valamint vagyongyarapodást feltételez.⁸⁴ A „pórás szabály” azt jelenti, hogy ha az adózó tesz észszerű javaslatot, azt az adóhatóságnak érdemben és átfogóan meg kell vizsgálnia, vagyis végig kell mennie az adózó által felkínált bizonyítékok láncolatán. Tágabb értelemben véve: van egy határ, amin túl az adózóra nem hárítható bizonyítási teher. Ez párhuzamba állítható az EuB által kifejlesztett elvvel, miszerint az adózót megilleti a hatásos (tényleges) jogvédelem.⁸⁵

Becslési eljárásban a hatályos magyar jog szerint szigorúan objektív felelősség érvényesül: a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja [109. § (3) bekezdés első mondat]. Mindazonáltal

⁸² Fővárosi Bíróság 16.K.30.151/2005/13. 2007. február 20. A LB által jóváhagyva 2008. június 5-én Kfv. I. 35212/2007/4. sz.-on.

⁸³ 11. A. Hurley, 22 T.C. 1256 (1954), aff'd, 233 F.2d 177 (6th Cir. 1956). Accord, William E. Josey, Jr., 25 P-H T.C. M m. DEC. 610 (1956); SCHMIDT (80. lj.) 294.

⁸⁴ SCHMIDT (80. lj.) 297.

⁸⁵ SCHMIDT (80. lj.) 311.

adóelkerülés miatt vizsgálandók a törvényes rendelkezések megkerülésének lehetősége (objektív feltétel) mellett a vállalkozási tevékenységgel összefüggő valós és ésszerű okok (szubjektív feltétel) is. Ebből következően a bíróság nem mulaszthatja el a motívumok (a joggal történő visszaélésért fennálló szubjektív felelősség) vizsgálatát.⁸⁶

Az Amerikában elterjedt zérójövedelem-szabály értelmében, ha az adózó nem vall be adóköteles jövedelmet, a hatóság kiindulópontja az, hogy a bevallott adóköteles jövedelem (a vagyonmérleg nyitó tétele a bevételi oldalon) nulla, és ehhez a bázishoz viszonyítva kell az adózónak bizonyítania. Ezt a zérójövedelem-szabályt azonban kiegészíti a Cohen-szabály, miszerint a bíróságnak legalább hozzávetőlegesen meg kell tudnia határozni bevételt és költséget vagy levonásokat akkor is, ha az adózónak nincs bevallása.⁸⁷ Bár mindkét szabály lényegében megfelel a magyar joggyakorlatnak (a bizonyítási teher az adózón van, ugyanakkor a hatóságnak is van dolga), a Cohen-szabálytól eltérés látszik, mivel eszerint a bizonyítási teher az adózó és a hatóság között megoszlik, ezzel szemben Magyarországon a hatóságnak inkább csak azt kell bizonyítania, hogy becslés alkalmazására volt szükség. Az ügy érdemét általában annak megfelelően döntik el a bíróságok, hogy az adózó ellenbizonyítása mennyire volt sikeres (ami majdnem mindig sikertelennek bizonyul).

Vagyonosodási eljárásban az adózó felelőssége mértékének behatárolásához számos körülményt kell figyelembe venni: a) az adózónak racionálisan kell eljárnia a racionális választások közgazdasági elmélete értelmében, ennek magva pedig a költség-haszon elemzés és a józan önzés; b) a racionális választás mércéjétől való eltérést különböző területeken kell vizsgálni: nem lehet az adózótól lehetetlent követelni, a szabályok ugyanis sokszor túl bonyolultak, és az adózó nem feltétlenül őrzi meg minden bizonylatot; az adózó támaszkodhat a tanácsadói standardokra és múltbeli hatósági döntésekre; az adózó felméri a szabályszegés miatt várható büntetést. Az adózoói bizonyítás két összetevőből áll: a bizonyíték előteremtése, és annak az adott esetre vonatkozóan meggyőzővé tétele. A magyar kötött bizonyítás ettől különbözik, ami azért problematikus, mert a szabad bizonyítás demokráciában alkotmányos jelentőségű biztosíték, amit az adószabály áttör. Ma már Amerikában nem fogadható el az a gyakorlat hogy (*prove it or lose it*).⁸⁸ Magyarországon mégis úgy tűnik, még igen, ami azonban lényegében ellentmond az ártatlanság véelme elvének.

Amikor az adózónak a negatívumot kell bizonyítania, vagyis azt, hogy nem kapott, illetve nem ő kapott jövedelmet, szinte lehetetlen bizonyítania, mert nincsenek – nem lehetnek – a birtokában bizonyítékok. Különösen problematikus a helyzet akkor, ha az adózó illegális tevékenységbe keveredett, mert akkor a szavahihetőségbe csekély. Ilyenkor a bizonyítás terhét le kell venni az adózóról, illetve jelentős mér-

⁸⁶ A vagyonosodási vizsgálatban alkalmazott adóbecslés nem ellentétes a magyar alkotmányos renddel. A közteherviselés alkotmányos elve nem hozható összefüggésbe alapvető jogok korlátozásával, előbbi ugyanis nem jogot, hanem kötelességet fogalmaz meg. 26/2004. (VII. 7.) AB határozat, ABH 2004, 398–433.

⁸⁷ *Cohen v. Comm'r*, 266 F.2d 5, 11 (9th Cir. 1959); David J. HERZIG: „Something from nothing: Taking assets accurately” *Michigan State Law Review* 2011/4. 1059–1060.

⁸⁸ HERZIG (87. lj.) 1083, 1086.

tékben az adóhatóságra kell terhelni, ha egyébként az adózó eskü alatt vallja, hogy nem őt illeti a kapott jövedelem.⁸⁹ Az Internal Revenue Service (IRS) előírt nyomtatványban (Form 4340) közli a becsült adót, amelyről a törvény vélelmezi, hogy helyes, a vélelmet azonban az adózó konkrét bizonyítékok bemutatásával megdöntheti.⁹⁰ Előfordulhat, hogy az adóhatóság az előírt formulákat hibásan alkalmazza (nem szabályszerű az adóhiány megállapítása, nem a rendeletben előírt időpontban születik meg a hatósági döntés stb.), de ezt is az adózónak kell bizonyítania.⁹¹

Mivel az amerikai adójogi gyakorlat sokkal cizelláltabb, mint a magyar, ezért a tételes hatósági adómegállapítás és a becslés közötti határvonal nem abszolút, ami Magyarországon nyilvánvalóan értelmezhetetlen. Ha ugyanis az adózó bevallása és adatszolgáltatása nem kielégítő, az adóhatóság szabadon megválaszthatja az adó, illetve az adóalap megállapításának módját, figyelemmel a *clear reflection of income* elvre.⁹² Ilyen értelemben az adókötelezettség tételes kimutatása és a becslés közötti határvonal elmosódik.⁹³ Az adóhatóság nagyobb cselekvési szabadsága azonban csak azért lehetséges, mert az adózó maga is sokkal nagyobb választási szabadsággal rendelkezik, mint Magyarországon, mivel megválaszthatja azt a könyvelési rendszert, amelynek alapján az adóköteles nyereséget megállapítja, amit azonban az adóhatóság felülvizsgálhat, és juthat olyan következtetésre, hogy másik könyvelési módszer alapján fogja az adóköteles jövedelmet megállapítani. Ez nem becslés, de a számítás kiindulópontját képező feltételeket meghatározza.

A magyar gyakorlatot összevetve az IRS által követett gyakorlattal, összességében azt látjuk, hogy az adóhatóságot, majd az adózót terhelő bizonyítási szakaszokhoz kapcsolódó terhek elosztása kevésbé kiegyensúlyozott. A magyar gyakorlatra általában még jellemző a *prove it or lose it* szabálya, és nem lehet fel a póráz-szabályhoz vagy a Cohen-szabályhoz hasonló szabály sem. Eleve problematikusnak tűnik az, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 109. § szerinti eljárásnak egyáltalán nem előfeltétele az adózó szabályszerűségének előzetes kimutatása, habár a vagyonosodási eljárás megindítását követően az adóhatóságnak bizonyítania kell a becslés alkalmazhatóságát.

Az adóhatóságot és az adózót terhelő bizonyítási teher eloszlásának egyenlőtlensége gyakorlati példák révén érzékeltethető: a) amikor az adóhatóság az ellenőrzés során mérleget készít, a forrás oldalon szereplő nyitó pénzkészlet értéke nem feltétlenül nulla, hanem indokolt az, hogy ez a hatóság részéről külön bizonyítás kérdése legyen. b) Hasonlóképpen a mérleg táblázata csak akkor teljes, ha az adóhatóság azon évek forrásadatait is feltünteti, amikor hiányt nem állapított meg, mert ebből tűnhet ki az, hogy a folytatásban az adózó esetleg adózott jövedelemből származó forrásra támaszkodhat. c) Ha a forráshiányt kimutató táblázatot az adóhatóság

⁸⁹ Christina Potter MORASKI: „Proving a negative – When the taxpayer denies receipt” *Cornell Law Review* 1984–1985. 156–157.

⁹⁰ William D. ELLIOT: „Tax Practice-Assessment Irregularities” *Journal of Tax Practice & Procedure* August – September 2010/4. 21.

⁹¹ ELLIOT (90. lj.) 26.

⁹² 26 USC § 446. – General rule for methods of accounting (Current through Pub. L. 113–31.).

⁹³ SCHMIDT (80. lj.) 277.

nem mellékeli a jegyzőkönyvhöz, bizonyítási kötelezettsége nem tekinthető teljesnek. d) Ha házastársi vagyonszövetség esetében az adóhatóság nem veszi figyelembe a közös szerzemény másik házastársra eső vagyónrészt, nem tekinthető a források feltárására vonatkozó hatósági bizonyítás teljeskörűnek, ami annál is inkább kényszerítő erejű az adóhatóságra nézve, mert a hatóságnak lehetőségében áll a vagyonsodási vizsgálatot a házastársra is kiterjeszteni. e) Ha kölcsönszerződés érvényességét az adós nem vonhatja kétségbe azon az alapon, hogy a hitelezőnek nem lehetett megfelelő fedezete a kölcsönnyújtásra, az adóhatóság számára sem nyilvánvaló, hogy adóellenőrzési eljárásban figyelmen kívül hagyja a fedezethiányosnak ítélt kölcsönt, hiszen az adóhatóságnak lehetőségében áll kapcsolódó vizsgálatot lefolytatnia a kölcsönnyújtónál, akinek ekkor igazolnia kell, hogy képes volt a kölcsönnyújtásra adózott jövedelemből. f) Mivel az adóhatóságnak a bevételek és kiadások különbségét kell valószínűsíteni, kétséges a jogszerűsége az olyan adóhatósági gyakorlatnak – és a tisztességes eljáráshoz való jogot is sértheti –, miszerint a bevételeket az adóhatóság becsléssel határozza meg, a ténylegesen felmerült kiadási tételek közül azonban csak azokat fogadja el, amelyek bizonylattal alátámaszthatók. g) Ugyancsak jogszerűségi problémákat vet föl, és a tisztességes eljáráshoz való jogot is sértheti az olyan bírósági gyakorlat, miszerint a bíróság a felperes adózó bizonyítási indítványát elutasítja, miközben a törvény szerint a felperes kötelezett a bizonyításra.

Általánosítható problémák is megfogalmazhatók: a) mivel az adózó az általa érvényesített adóelőnyt köteles összhangba hozni az adótörvényhozó céljaival, az adójogi felelősség megítélése elválik ugyan a más jogterületen megjelenő, például polgári jogi felelősségtől, a jogrendszer egysége azonban megkívánja azt, hogy ahol nem indokolt az adójogi felelősség elhatárolása, ott a jogalkalmazónak a jogrendszer egysége elősegítésére figyelemmel kell eljárnia. b) A jogrendszer egységére figyelemmel történő jogalkalmazás követelményét figyelembe kell venni például az adóhatóság által fedezethiányosnak ítélt kölcsönnél vagy az egyéni vállalkozó vagyonsodási vizsgálatánál is, akinek adójogi felelősségét ugyan individualizálni kell, ami miatt azonban nem hagyhatók figyelmen kívül azon körülmények, hogy a civiljogi szabályok szerint egyéni vállalkozónál a személyi és vállalkozási vagyon összekeveredik, a vállalkozó továbbá adójogilag kötött a nyereség automatikus felosztásának a kötelezettségéhez.

2.2. AZ ADÓKÖTELEZETTSÉG TERJEDELMÉNEK ÉS IDŐZÍTÉSÉNEK BECSLÉSE

Volt olyan adóper Magyarországon, amelyben az adózó felperes azt kifogásolta, hogy ha a bizonyítása sikertelen a vizsgált éveket megelőző időszakra nézve – vagyis a kiadások fedezete ebben a korábbi időszakban nem igazolható –, akkor ennek nemcsak az lehet a következménye, hogy az adót becsléssel állapítják meg, hanem az is, hogy az elévülési időszakon belül, jöllehet elképzelhető, hogy az adómegállapításhoz való jog már elévült. A vélelmezett adóköteles jövedelmet az adó-

hatóság a jövedelemeltitkolás megállapításához, ténylegesen igen gyakran a kiadások időpontjához rendeli hozzá, jóllehet a kiadások fedezeteként szolgáló jövedelem az adózó szerint nem akkor, hanem korábban, a vizsgált időszakot megelőzően keletkezett. Ily módon végeredményben lehetségessé válik jövedelem elévülési időn túl megvalósuló adóztatása.

A becsléssel tehát nemcsak az a gond, hogy az adókötelezettség mértékére csak spekulálni lehet, hanem az is, hogy az adókötelezettség időzítése is ellentétben lehet a ténnyel, hogy az adóköteles jövedelem valójában nem a vizsgált időszakban, hanem korábban keletkezett.⁹⁴ Az eljáró magyar bíróság természetesen tartja magát az Art. hatályos rendelkezéseiseihez, a jogállamiság szempontjából azonban problémát jelent a 109. § (2) bekezdés első mondata.⁹⁵ Ez ugyanis nem kevesebbet jelent, mint hogy az adóhatóság az adóalapot azon év jövedelméhez számítja hozzá, amelyre nézve a jövedelemeltitkolást megállapítja, nem pedig azon év jövedelméhez, amikor a jövedelemeltitkolás a valóságban megtörtént.

A jövedelem megszerzését felhalmozás vagy kiadás követi. Rendes esetben mindkét mozzanat érzékelhető a bankrendszerben legalább bankszámlára vagy bankbetétre történő befizetés formájában, ami már kiadásnak minősül. Magyarországon sajnos reálisan kell számolni azzal az eshetőséggel is, hogy a készpénzben megszerzett jövedelem nem kerül be a bankrendszerbe, amely így nem nyomon követhető. Külföldön is előfordul, hogy a megszerzett készpénz olyan bankszámlára kerül, amely az adóhatóság számára nem nyomon követhető, például azért, mert a nem együttműködő adóparadicsom nem fedi föl a banktitkot. Ha a megszerzett jövedelem az adóhatóság számára bármely okból nem nyomon követhető, akkor nem kizárt az, hogy a – feltárt – kiadás csak jelentős időkülönbséggel követi a jövedelemszerzést.

Ekkor tulajdonképpen a jövedelemszerzés nem esik egybe a jövedelemeltitkolással, hanem azt megelőzi, mert mire az eltitkolásra fény derül, idő telik el a jövedelemszerzéshez képest. Ez különös jelentőséghez jut akkor, ha az adózó nyilatkozatából az tűnik ki, hogy a jövedelemszerzésre az elévülési időn túl került sor, miközben a jövedelemeltitkolás csak az elévülési időn belül, a vizsgált időszakban tárható fel. E feltárás eredménye az elévült adókövetelés áthelyezése becslés révén az elévülési időszakon belüli tartományba, ami lehetővé teszi az adóhatóság számára az adókötelezettség kikényszerítését.

⁹⁴ Lásd kül.: „[...] ha az adóhatóság azt állapítja meg, hogy a vagyongyarapodás forrása az elévülési időt megelőzően keletkezett, akkor az adózó terhére adó megállapítására nem kerülhet sor. Ha azonban az adózó erre vonatkozó állítását a bizonyítási eljárás nem igazolja, adóztatásra az Art. 109. §-ának (1) bekezdése szerinti törvényi vélelem alapján kerül sor. Eszerint, ha a vizsgált időszak adózott és adózatlan jövedelmének együttes összege nem fedezi a bizonyított vagyongyarapodást vagy az életvitelt, a forrásnak a vizsgált időszakon belül kellett keletkeznie és azt adózatlannak kell tekinteni [Art. 109. § (1)-(2) bek.]. Tévesen hivatkozott tehát a felperes arra, hogy a hitel érdemlő adattal történő igazolás csak az elévülési időn belüli adóalap-eltérés körében értelmezhető.” Legf. Bir. Kfv. I. 35216/2005. Legfelsőbb Bíróság Határozatainak Hivatalos Gyűjteménye 2006/1. [EBH 2006. 1462. o.]

⁹⁵ „Az adóhatóság az (1) bekezdés szerint feltárt adóalapot annak az évnek az összevonás alá eső jövedelméhez számítja hozzá, amelyre nézve a jövedelemeltitkolást megállapítja.”

Annak ellenére, hogy ez a transzformáció az adózó nyilatkozata alapján zajlik, nem küszöbölhető ki az adózás legalitásának problémája, mert a becsléssel történő adómegállapítás alapja spekuláció, aminek tárgya az elévült jövedelem nem elévült jövedelemmé történő átalakítása. Ilyen helyzetben az adóhatóságtól különösen elvárható az, hogy a becsült jövedelmet képes legyen minden egyes konkrét adóévhez hozzászámítani. Az adóhatóság becslés során a kiadásokból indul ki, ami jó esetben meghatározott tételeket jelent, és ehhez párosítja a föltárt jövedelmet, amelyet valószínűsít.

Az adóköteles jövedelemhez történő hozzászámítás az adóhatóság gyakorlatában azt jelenti, hogy a hatóság kronologikus vagyommérleget készít, pontosabban egyenként számba veszi a vizsgált évek kiadási tételeit. Ez logikus eljárás, nem következik azonban közvetlenül a törvényszövegből, pontosabban az Art. 109. § (2) bekezdésébe foglalt jövedelemeltitkolás-megállapításból még nem következik egyértelműen a kronologikus vagyommérleg-készítés jogosítványa. Szilárdabb lenne az adóztatás legalitása, ha a törvényben legalább utalás történe arra, hogy az adóhatóság az eltitkolt jövedelem feltárásakor kronologikus vagyommérleget készít.

A becslésnek lehet az eredménye az, hogy az adóhatóság a vizsgált időszakon, vagyis az elévülési időn belül vél adóköteles jövedelmet megállapítani. Ez nem azonos feltétlenül azzal az évvel, amikor a kiadásra sor került, és ugyancsak eltérhet azon évtől, amikor a jövedelem keletkezhetett, ami megtörténhetett korábban, elévülési időn túl is. Így sor kerülhet becsléssel az adómegállapítási jog érvényesítésére ténylegesen elévült adókötelezettség esetén is, amelyet a becslés révén az adóhatóság az elévülési időn belül értelmez. Ennek egyetlen oka az, hogy az adózó megsértette együttműködési kötelezettségét, majd ezt követően nem volt képes hitelt érdemlő bizonyítékokkal megcáfolni az adóhatóság becslését. A jogbiztonság elve, illetve az adóztatás legalitása szempontjából mégsem magától értetődő, hogy olyan évre vonatkozóan állapít meg, pontosabban vélelmez az adóhatóság adóköteles jövedelmet, amely esetleg nem azonos azzal az évvel, amikor a jövedelem a valóságban keletkezett.

Az adóztatás legalitása elvének az felel meg, hogy adókötelezettség akkor keletkezik, amikor az alapul szolgáló jogviszony létrejön [Szjtv. 9. § (1) bekezdés], és az adóköteles jövedelem megszerzésének időpontja – készpénz esetén – a birtokba vétel, illetve a jóváírás [Szjtv. 9. § (2) bekezdés a) pont]. Eljárási cselekmény sikertelensége drámai változást idéz elő anyagi jogi kötelezettségben. Ez aggályos még akkor is, ha tudjuk, hogy a becslés számos országban kiterjed nemcsak az adóköteles jövedelem mértékének megállapítására, hanem annak időzítésére is.

A magyar jogban az adóhatóság megteheti azt, hogy egyenlő arányban megosztja a becsült jövedelmet a vizsgálatlalt érintett évek között, ami azonban ellentétben áll azzal az elvvel, hogy a hatóság által feltárt adókötelezettség csak konkrét adóévre vonatkozóan értelmezhető jogállami viszonyok között még becslési eljárásban is, amint ez a követelmény érvényesül például vagyonosodási hatósági felülvizsgálatban az Egyesült Államok szövetségi adójogában is.⁹⁶

⁹⁶ SCHMIDT (80. lj.) 281.

A magyar jog szerint az adóhatóság nemcsak azt teheti meg, hogy becsléssel a vizsgált időszakon belül határozzon meg adókötelezettséget, amelyet tekintve nem kizárt, hogy az ténylegesen korábban, elévülési időn túl keletkezett, hanem azt is, hogy az adóeltitkolás időpontját sem tudja behatárolni, és ezért fiktív jövedelemrészeket határoz meg a vizsgált időszakon belül, annak éveit között elosztva a becsült összeget. A becslés Art. 109. § (2) bekezdésébe foglalt hatóköre annyira széles, hogy a törvényhozó még azzal is számol, hogy az adott évre megállapított jövedelemre vonatkozó adómérték nem fog egybeesni azon jövedelemre érvényes adómértékkel, amely a valóságban egy másik évben keletkezett.

A törvényi vélelem nemcsak az adó mértékére vonatkozik, hanem az adómegállapításhoz való jog időzítésére is, ami a legalitás elve érvényesülése szempontjából aggályos. Ezt az aggályt a magyar bírósági gyakorlat nem osztja. Ennek oka az a megfontolás lehet, hogy az adózó maga hivatkozik a vagyongyarapodás forrásaiként a vizsgált időszak, sőt az elévülési időn túl megszerzett jövedelemre. Mivel abban az adózót nem lehet megakadályozni, hogy a vizsgált időszak, illetve az elévülési időn túli jövedelemszerzésre hivatkozzék, a jogalkotó számára nem nyílik más megoldás, minthogy a becslést olyan jövedelemre is óhatatlanul kiterjessze, amelyhez kapcsolódó adómegállapítási jog esetleg már elévült. E fikció bevezetésének további folyamánya az adómértékekről történő rendelkezés, az alkalmazandó adómértékek ugyanis különbözhetnek egymástól, attól függően, hogy mely időszakra nézve állapítható meg adóköteles jövedelem.

További bizonytalansági tényező a becslésben az, hogy nem mindig lehetséges a kiadások értékét és időzítését vita nélkül meghatározni. Ideális esetben a kiadási tételek (legyen az akár elfogyasztott kiadás, akár pedig vagyongyarapodás) fix pontot jelentenek, amelyhez a bizonytalan bevételt kell párosítani az adott évre vonatkozóan. Előfordulhat azonban az is, hogy a kiadások beazonosítása is bizonytalan. Egy per fő tárgya az volt, hogy az alperes adóhatóság vitatta a kiadások felperes adózó által előadott értékét. A bíróság megerősítette azt, hogy becslés lehetséges nemcsak a bevételekre, hanem a kiadásokra nézve is.⁹⁷

2.3. A BIZONYÍTÁSI TEHER MEGOSZLÁSA, AZ ADÓZÓ ELLENBIZONYÍTÁSA

2.3.1. KÜLFÖLDI JOG

A bizonyítási teher megoszlása és a bizonyítás lefolytatásának módja az adóbecslés törvényességének kulcskérdése. A vagyongyarapodás és az azt követő adóbecslés tipikusan olyan terület, ahol a bizonyítási teher megfordul, és az általános szabállyal szemben, miszerint az adóhatóságnak kell hivatalból bizonyítania, az adózóra jelentős bizonyítási teher hárul, pontosabban a bizonyítási teher megoszlik a két fél között. Az adóhatóságnak kell bizonyítania a becslés szükségességét és az alkalmazott becslési eljárás megalapozottságát, amit az adózó kétségbe vonhat. Az

⁹⁷ Kúria Kfv. I. 35723/2011. BH 2013. 109.

adózóra továbbá pozitív bizonyítási teher is hárul, ráadásul a magyar jogban a bizonyítási szabadság demokratikus elvét felülíró kötött eljárási rendben.⁹⁸

A magyar jog igazodik a legtöbb európai ország gyakorlatához, amikor az adóköteles jövedelem bizonyítását tekintve főszabály szerint az adóhatóságra hárítja a bizonyítás terhet. A jogi doktrínák a hasonló gyakorlat ellenére is különbözhetnek; eszerint⁹⁹ a) annak kell bizonyítania, akinek érdekében áll (Spanyolország, Németország, Svédország, Hollandia, Oroszország); b) annak kell bizonyítania, aki igényt támaszt (Dánia); c) annak kell bizonyítania, aki el akarja kerülni a bizonyítás sikeretelenségének hátrányos következményeit (Finnország); d) annak kell bizonyítania, aki jogot akar érvényesíteni (Franciaország, Törökország, Olaszország); e) az adózónak kell bizonyítania az önadózás alkalmazása miatt (Norvégia, Görögország); f) az adózónak kell bizonyítania, mivel az adózó több információval rendelkezik, mint az adóhatóság (Egyesült Államok).

A bizonyítási teher megosztását eredményező fenti doktrínák a versenyzgazdasági logikát közvetítő polgári peres eljáráshoz igazodnak, a magyar adóigazgatási jog ellenben az osztrák joggal megegyezően – amely szerint szintén megosztják a bizonyítási terhet – egy másik doktrínára támaszkodik: az eljárás rendjét a közjog határozza meg, és ezért a hatóságnak kell hivatalból bizonyítania (bár az adózót köti az együttműködési kötelezettség). Ennek következtében a bizonyítási teher megfordulása kivételes.

Az a megoldás, hogy az adózóra hárul főszabályként a bizonyítási teher (az önadózás miatt), még inkább a versenyzgazdasági logikát közvetíti, de a magyar megoldástól idegen, ugyanakkor az önadózásnak lehetnek komoly eljárási következményei a magyar adójogban is: a helyi iparüzési adó megállapításában a hatóság igazodik az adózó megelőző bevallásához, és csak akkor bocsát ki új határozatot az adóelőleg fizetéséről, ha jogszabály változása érinti az adó alapját vagy mértékét. Az osztrák szabályozási rend ugyan megegyezik a magyarral, de az adózóra fokozott együttműködési kötelezettség hárul, és ezért például, ha az adózó adóparadicsomi üzletéről nem ad kielégítő információt, az automatikusan megalappozza a becslési eljárást.¹⁰⁰

⁹⁸ Az Art. 86. § (1) bek. második mondata szerint „Az ellenőrzés során az adóhatóság feltárja és bizonyítja azokat a tényeket, körülményeket, adatokat, amelyek megalapozzák a jogsértés és a joggal való visszaélés megállapítását, és az ezek miatt indított hatósági eljárást.” A 97. § (4) bek. szerint „Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.” Az Art. 108. § (2) bek. szerint „Az adóhatóság bizonyítja, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá azt, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik.” A (9) bek. első mondata szerint „A becslés alapján számított adóalaptól, költségvetési támogatás alapjától való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatja.” A 109. § (3) bek. első mondata szerint „A becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja.”

⁹⁹ Börje LEIDHAMMAR: „Part 1: General report; 1.1. National concepts” in Gerard MEUSSEN (szerk): *The burden of proof in tax law* (Uppsala: EATLP congress 2–3 June 2011, Amsterdam: IBFD 2013) 19.

¹⁰⁰ Erről már korábban is volt szó, az I. 3. pontban; BENDLINGER (42. l.) 191–192. Továbbá: LEIDHAMMAR (99. l.) 20.

Általános szabály az, hogy a becslés indokoltságát és a becslési eljárás megalapozottságát az adóhatóságnak kell bizonyítania, az adózónak pedig a sikertelenséget kell bizonyítania (Dánia, Franciaország, Finnország, Hollandia, Belgium, Norvégia, Svédország, Spanyolország, Oroszország). Németországban és Törökországban becslésre már akkor sor kerülhet, ha az adóhatóság csak valószínűsíti annak szükségességét. Ausztriában a becslésre akkor kerülhet sor, ha az adózó megsérti együttműködési kötelezettségét, az Egyesült Államokban rendszeren az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy a becslés indokolt és megalapozott, de egyébként az adózón van a bizonyítási teher.¹⁰¹ A bizonyítás terhe kiemelten az adózón van adóparadicsomi vállalkozás esetén (Németország, Svédország, Norvégia, Finnország, Hollandia, Franciaország, Olaszország, Törökország, Görögország). Az osztrák jog külön rendelkezik arról, hogy az adózó köteles információt adni, illetve viselni megtagadásának következményeit, miközben az adóparadicsomi hatóságok erre nem hajlandók, vannak azonban országok (Egyesült Államok, Dánia, Belgium), ahol a rendes szabályok alkalmazandók.¹⁰²

A bizonyítás jogilag elvárt szigorúsága nagyon hasonló, csak árnyalatokban van eltérés: Németországban a bizonyítékoknak meggyőzőeknek kell lenniük, hogy a bíróság által elfogadhatók legyenek, Finnországban a teljes bizonyító erőt kell elérni a bizonyító félnek, ami ténylegesen a valószínűséghez képest emeltebb szint, Hollandiában, Belgiumban, Franciaországban, Norvégiában és Svédországban a bizonyítéknak a valószínűség szintjét kell csak elérnie, Ausztriában és az Egyesült Államokban az előterjesztett bizonyítéknak hihetőnek kell lennie.¹⁰³ Ehhez képest Magyarországon az adózói ellenbizonyítás a 2006. szeptember 15. utáni vagyonygyarapodás, illetve kiadások esetében csak okiratos, sőt azon belül is kötött bizonyítási rendben lehetséges, ami példátlan szigor, és szinte lehetetlenné teszi az adózói ellenbizonyítást. Ami a 2006. szeptember 15. előtt megszerzett jövedelem bizonyítását illeti, az adózót terhelő bizonyítási rend ugyan nem volt a magyar jogban kötött, de az adózó bizonyításának mindig is hitelt érdemlőnek kellett lennie, amit a bírói gyakorlat is következetesen számon kért. Ennek jegyében a Legfelsőbb Bíróság (LB) kifejtette: nem elég az adózó részéről bizonyítani azt, hogy valamilyen pénzüsszeget megszerzett, hanem azt is bizonyítania kell, hogy ebből fedezte a forráshiányt.¹⁰⁴

Büntetőeljárársban ténylegesen általában szigorúbb bizonyítási szabályok érvényesülnek, ami Magyarországon abban a vonatkozásban nem igaz, hogy adócsalás (ma költségvetési csalás) elvileg megállapítható adóelkerülés esetén, jöllehet csak törvényi alapelv – és nem tételes adószabály – megsértése róható fel az adózónak. Büntetőeljárársban a spanyol jog szerint is megengedett a közvetett bizonyítékok használata. Ausztriában és Németországban is különböznek a büntetőeljárársi sza-

¹⁰¹ LEIDHAMMAR (99. lj.) 21. Lásd erre a II. 1. pont alatt ugyancsak: SCHMIDT (80. lj.) 285.; HERZIG (87. lj.) 1061.

¹⁰² Az osztrák jogra nézve lásd még fentebb ugyanezen pont alatt. Továbbá: LEIDHAMMAR (99. lj.) 22.

¹⁰³ LEIDHAMMAR (99. lj.) 22.

¹⁰⁴ Legf. Bír. Kfv. I. 35.524/2006. BH 104/2008. 104.

bályok a közigazgatásiaktól, emellett az osztrák jog szerint az adózónak büntetőeljárásban nincs együttműködési kötelezettsége.¹⁰⁵

A legtöbb országban (Ausztria, Belgium, Olaszország, Norvégia, Finnország, Görögország, Oroszország, Franciaország, Spanyolország, Törökország, Dánia, Egyesült Államok, Hollandia) szabad bizonyítási rendszer van, de Németországban csak a törvényesen beszerzett bizonyítékok használhatók elvben föl, a gyakorlatban azonban ez az elv törést szenvedhet. Magyarországon is szabad bizonyítási rendszer van, de a bíróság a Pp. 3. § (4) bekezdés értelmében figyelmen kívül hagyhatja a törvénytelenül megszerzett vagy rosszhiszeműen felhasználni kívánt bizonyítékot. A szabad bizonyítás a magyar jogban törést szenved annyiban, hogy az adózói ellenbizonyítás kötött, ami unikum, bár például a spanyol jogban lehetséges, hogy egyes bizonyítékoknak a törvényben külön meghatározott értékük van.¹⁰⁶

A bizonyítási teher (mivel lehet bizonyítani, és mennyit ér jogilag a bizonyíték) szabályozható tételes joggal vagy lehet forrása a bírói gyakorlat, de az is lehet, hogy nincsenek normák, amikor előáll a *non-liquet* helyzet, aminek szélső ellentéte a teljeskörű szabályozás, amikor nem is merül fel a bizonyítási teher kérdése.¹⁰⁷ A magyar joggyakorlatban a bizonyítási teher a tény- és jogkérdések között elhelyezhető probléma, az adóbecslésre vonatkozó eljárási jogban pedig a jogkérdés közel áll ahhoz, hogy kiszorítsa a ténykérdést.

Adóelkerülés esetén az adózó bizonyítása, hogy a törvényben előirányzott céltól nem tért el, amikor adóelőnyt szerzett, nem annyira bizonyítás, mint inkább jogértelmezés kérdése, vagyis jog- és nem ténykérdés, legalább is erre az álláspontra kell helyezkedni az amerikai, holland és német jog szerint.¹⁰⁸ A német jogban az adóhatósági határozatot felülvizsgáló bíróság hivatalból jár el, a dán jogban azonban – a magyarhoz hasonlóan – a bíróság kötve van a felek indítványaihoz.¹⁰⁹ Megjegyzendő: a magyar jogban a Pp. 336/A. § (1) bekezdés a) pont értelmében a bíróság kivételesen hivatalból is elrendelhet bizonyítást a közigazgatási határozat semmisségének esetén (vegyes rendszer), a közigazgatási szerv pedig kivételesen bizonyítani köteles, ha ti. a tényállás-megállapítási kötelezettségnek nem tett eleget [Pp. 336/A. § (2) bekezdés].

2.3.2. MAGYAR BÍRÓSÁGI ÍTÉLETEK

Egy jogesetben a LB azt állapította meg, hogy a felperes sem a közigazgatási eljárásban, sem a perben hitelt érdemlően nem bizonyította, hogy az általa megjelölt baráti kölcsön a tagi hitel nyújtásakor rendelkezésére állt, és az azonos volt a tagi hitel fedezetével. Hitelt érdemlőnek csak az olyan adat minősül, amely ellenőrizhető, egyértelműen azonosítható, valóságátartalma megfelelően alátámasztott, formája,

¹⁰⁵ LEIDHAMMAR (99. lj.) 23.

¹⁰⁶ LEIDHAMMAR (99. lj.) 23.

¹⁰⁷ Klaus-Dieter DRÜEN – Daniel DRISSEN: „1.2. Burden of proof and anti-avoidance provisions” in MEUSSEN (99. lj.) 27.

¹⁰⁸ DRÜEN–DRISSEN (107. lj.) 29.

¹⁰⁹ DRÜEN–DRISSEN (107. lj.) 33–34.

tartalma, jellege, más adatokkal történő egybevetethetősége és alátámasztottsága folytán alkalmas az igazolni kívánt konkrét tény alátámasztására.¹¹⁰ Másik esetben a bíróság megállapította azt, hogy önmagában a felperesi előadás, az egyes tanúvallomások, csatolt okiratok csak akkor számítanak hitelt érdemlő bizonyítéknak, ha az azokban foglalt adatok a valóságban is ellenőrizhető adatokkal és körülményekkel alátámaszthatók. Tehát önmagában az, hogy a felperes vagy az általa meghallgatni kért tanú állít valamit, nem számít teljes körű és hitelt érdemlő bizonyítéknak, csupán akkor, ha annak valóságtartalma, azaz jelen esetben a tényleges pénzmozgás ellenőrizhető.¹¹¹ Ismét másik jogesetben a LB azt állapította meg, hogy a felperesnek nem elegendő valamilyen bizonyítékot nyújtani, amely esetleg valószínűsíti, hogy például rendelkezhetett az általa hivatkozott megtakarítással, megszerezhetette a hagyatékot, az ingóságokat eladta, amelyre hivatkozott, mert ennél magasabb fokú bizonyítási kötelezettséget ír elő az Art. 109. § (3) bekezdése a felperes adózó terhére. E körben minden kétely, bizonyítatlanság az adózó terhére kell, hogy essen.¹¹²

Ha az adózón van az ellenbizonyítás terhe, akkor a hatályos magyar jog szerint hitelt érdemlően kell bizonyítania, 2002 és 2006 között azonban az adózót nem terhelte kötött bizonyítás (2006 után is csak a 2006. szeptember 15. után megszerzett jövedelemre nézve). Érdemben az adózó által feltárt forrásra vonatkozó információknak összhangban kell lennie más adatokkal, és a rendelkezésére álló pénzeszeget összefüggésbe kell hozni a jövedelem felhasználásával, vagyis kiadásaival. Teljes bizonyító erejű magánokirat a benne szereplő tények valódiságát önmagában véve még nem bizonyítja, ezzel a bizonyítási eszközzel tehát a hitelt érdemlőség mércéje nem érhető el.¹¹³ Ezek a követelmények nem könnyen, de teljesíthetők. Ebből következően lehet valós, meggyőző, releváns a bizonyíték és koherens a bizonyítás, vagyis ténylegesen hitelt érdemlő kötött bizonyítás hiányában is.

A fent közölteket megerősíti egy bírósági ítélet, ahol az adózó bizonyítása tipikusan olyan bizonyítékot tekintve bizonyult sikeresnek, amely távol áll az okirati bizonyítástól. A bíróság az esküvői, illetve a nászajándék körében megállapította a Pp. 206. § (1) bekezdésére is tekintettel, hogy az adózó által feltárt bizonyíték valós és meggyőző. A felperes adózó által előadott tények és körülmények a bíróságban megerősítették a felperesi állítás valódiságát, a tanúvallomások is ezt támasztották alá, ezért a bíróság indokoltan tartja, hogy az adóhatóság a 2002. évi bevételi körében figyelembe vegye a felperesnél a hárommillió-kilencszázezer forint nászajándékot. Ebben a körben a bíróság az alperesi határozatot hatályon kívül helyezte, és ennek megfelelően új eljárásra kötelezte az alperesi adóhatóságot.¹¹⁴

¹¹⁰ Kfv. I. 35.229/2008/3.sz. ítélet, 2009. április 23.

¹¹¹ Kfv. I. 35.283/2006/5., Kfv. I. 35.042/2006/7. és Kfv. I. 35.101/2006/8. Kaposvár, 2011. szeptember 6.

¹¹² Legf. Bír. Kfv. I. 35.370/2008. AVI 2012. 12. 136.

¹¹³ Bír. Kfv. V. 35.499/2008. BH 2010. 107.

¹¹⁴ „A bíróság megtekintette az eredeti esküvői meghívót, amiből látható volt, hogy a házasság eleve azt kérték, hogy ajándék helyett pénzt adjanak a résztvevők. Ismert és elfogadott Magyarországon, hogy a közeli baráti és rokoni kör viszonylag jelentősebb nászajándékkal segíti a fiatal párt. A felperesnél 200 fős lakodalom volt Mosonmagyaróvár ismert helyén, viszonylag kevés gyerek volt, és így hozzávetőlegesen számolva személyenként mintegy húsz-huszoneezer forint az az összeg, ami

Ha a bíróság a perben bizonyítottan értékeli a kölcsönügyletet, jogszerű az arra folytatott bizonyítási eljárása, hogy a kapott pénzzel az adózó a vizsgált időszak kezdetén rendelkezett-e. Mivel pedig a Pp. 164. § (1) bekezdésére figyelemmel a bizonyítás az adózó érdekkörébe tartozik, a sikertelen bizonyítás következményeit az adózónak kell viselnie. Egy jogesetben az alperes adóhatóság nem fogadta el, hogy az adózó felperes a vizsgált évre vonatkozóan megfelelő forrással rendelkezett volna. A bíróság ugyan megállapította azt, hogy a felperes tényleg hozzájuthatott az általa megjelölt kölcsönből származó összeghez, azt azonban a felperes már nem igazolta, hogy ezzel az összeggel a felperes a vizsgált év kezdetén is rendelkezhetett. Ebből adódóan a felperes bizonyítása sikertelennek bizonyult.¹¹⁵

2.3.3. KÖTÖTT BIZONYÍTÁS AZ ARÁNYTALANSÁG TILALMA TÜKRÉBEN

Mivel a tagállamok nem alkothatnak az aránytalanság követelménye megsértésével, és az adózó szabad ellenbizonyításának lehetősége nélkül korlátozó rendszabályokat, az adóbecsléssel szemben a magyar jogban elrendelt kötött adózói ellenbizonyítás aligha éri el a *Leur-Bloem*-ítéletbe foglalt standardot. A jogalkalmazó hatóság tevékenysége nem korlátozódhat előre meghatározott általános kritériumokra, főként nem általános hatályú korlátozásokra, hanem minden külön esetet vizsgálat alá kell vennie. Ezzel szemben a kötött ellenbizonyítás előírása ilyen előre meghatározott általános kritériumnak tűnik, ami nem összeegyeztethető az arányosság EuB által évtizedek óta védett elvével:¹¹⁶

A 2. cikk *d)* és *h)* pontjából, továbbá a 11. cikk (1) bekezdésének *a)* pontjából tehát az következik, hogy a tagállamok kötelesek az irányelvben előírt adókedvezményeket nyújtani a 2. cikk *d)* pontjában említett részesedéscserével történő műveletekre, kivéve, ha annak alapvető célkitűzése vagy az alapvető célkitűzéseinek egyike az adó kijátszása vagy az adó elkerülése. Ezt tekintve a tagállamok előírhatják, hogy az, hogy ezeket a műveleteket nem valós üzleti okból hajtották végre, az adó kijátszását vagy az adó elkerülését engedi feltételezni.

Annak igazolása érdekében azonban, hogy a tervezett művelet ilyen célkitűzésre irányul, a hatáskörrel rendelkező nemzeti hatóságok nem elégedhetnek meg előre meghatározott általános ismérvek alkalmazásával, hanem kötelesek azt esetről esetre átfogó módon megvizsgálni. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint követelmény, hogy az ilyen vizsgálatot bírósági úton felül lehessen vizsgálni (lásd erre vonatkozóan a C-19/92. sz. Kraus-ügyben 1993. március 31-én hozott ítéletet [EBHT 1993., I-1663. o.] 40. pont).

a hárommillió-kilencszázezer forint nászajándékot kiteszi. A nászajándék menyasszonytáncból és borítékba tett külön ajándékból tevődött össze és az is általános tapasztalat, hogy aki borítékba ad pénzt, az még a menyasszonytáncra is felkéri a menyasszonyt a szokások alapján, ahova szintén illik pénzt tenni.” 10.K.27.705/2007/7. Győr, 2008. május 27.

¹¹⁵ Legf. Bir. Kfv. V. 35.318/2010. BH 2011. 116.

¹¹⁶ C-28/95. A. *Leur-Bloem* sz. ügy [EBHT 1997., I-04161. o.]; Gerard MEUSSEN: „1.3. Burden of prof and European tax law” in MEUSSEN (99. l.) 35.

Az EuB megerősíti az adózási bizonyítás szabadságát a *Thin Cap GLO* és a *CFC GLO* esetekben, amikor egy hónapos külön határidőt biztosít az adózónak az ellenbizonyításra.¹¹⁷

A kötött bizonyítás kérdését megvizsgálta a magyar AB a tisztességes eljáráshoz fűződő jog és a jogállamiság elvével összefüggésben, megállapítva, hogy a magyar jog szerinti kötött bizonyítás mindkét fölvetett szempontból összeegyeztethető az alkotmányos renddel, sajnálatos módon azonban az AB döntését érdemben nem indokolta.¹¹⁸ Az AB egyedül arra hivatkozik, hogy a kötött bizonyítási rend nem ismeretlen a magyar jogban, de azt nem vizsgálja, hogy hol, milyen területen, és miért indokolt és alkotmányos kötött bizonyítási rend alkalmazása. Az AB ilyen egyszerű megállapítását nyilvánvalóan nem tekinthetjük érdemi indokolásnak. Ezért arra lehet következtetni, hogy itt az AB által érdemben el nem bírált kérdésről van szó, vagyis a *res iudicata* elvére figyelemmel újabb alkotmánybíróági felülvizsgálatnak ezt tekintve nem látjuk akadályát.

Egy bizottsági közlemény szerint¹¹⁹ a bizonyítási kötelezettség mértéke csak eseti alapon határozható meg, a bizonyítási teher nem hárítható egyoldalúan az adózóra, és az adózóra rótt bizonyítási teher meghatározásánál figyelemmel kell lenni arra, hogy az adózó objektív ismérvek szerint mennyire felkészült arra, hogy a jogszabályokat betartsa. A kötött bizonyítás merev törvényi előírása az adóbecsléssel szemben az adózó terhére az Európai Bizottság szerint nem állja ki az arányossági teszt próbáját.

A bizonyítás szabadságának korlátozása csak arányos lehet, amint ez kitűnik a *San Giorgio* és *Hentrich* esetekből is, vagyis az EuB és az EJEB egyaránt szigorúan ítéli meg az esetleges normatív korlátokat.¹²⁰ Előbbi mérőföldkő az EuB ítélkezési gyakorlatában, különös figyelemmel az eljárási kérdésekre. Az olyan nemzeti törvény alapján

¹¹⁷ C-524/04. *Thin Cap GLO* sz. ügy [EBHT 2007., I-2107. o.] 82. bek., C-201/05. *CFC GLO* sz. ügy, 84. bek. [EBHT 2008., I-2875. o.]; MEUSSEN (116. lj.) 38.

¹¹⁸ „Az, hogy a közigazgatási eljárás során a jogalkotó milyen bizonyítási rendet látott jónak bevezetni, nem alkotmányossági kérdés, amennyiben az Alkotmányban biztosított jogok – kiemelten az Alkotmány 57. § (1) bekezdésében foglalt jog – érvényesülése biztosított. A magyar jogrendszerben nem példa nélküli a bizonyítási eszközök körének korlátozása, így különösen a cégeljárásban csak okirati bizonyításnak van helye [a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény 32. § (2) bek.] az ingatlan-nyilvántartás és a kapcsolódó eljárás alapelve az okirati elv (ingatlan-nyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. tv. 8. § és 28–29. §§). Mindezek alapján az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítványozó által vázolt összefüggésben az Art. 109. § (3) bekezdése nem sérti az Alkotmány 57. § (1) bekezdésében foglalt jogot, így az Alkotmánybíróság az indítványt ebben a vonatkozásban elutasította. Tekintettel arra, hogy az Alkotmánybíróság a fentiekben megállapította, hogy az Alkotmány 57. § (1) bekezdésének sérelme nem áll fenn, az Alkotmánybíróság elutasította azt az indítványi elemet is, amely az Art. 109. § (3) bekezdésének az Alkotmány 2. § (1) bekezdésébe ütközését az Alkotmány 57. § (1) bekezdésének sérelmével összefüggésben, az Alkotmány 2. § (1) bekezdésére vonatkozó önálló indokolás nélkül állította.” 498/B/2009. (III. 4.) AB határozat, ABH 2010, 2046–2061.

¹¹⁹ Communication from the Commission on the application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries Brussels, 10. 12. 2007, COM (2007) 785 final, p. 5.

¹²⁰ BIZIOLI (57. lj.) 4.

megfizetett adó, amelyről utóbb kiderül, hogy az EU-joggal nem összeegyeztethető, visszajár, ennek feltételeit azonban az érintett nemzeti jognak kell megteremtenie. Ha azonban ez nincs összhangban az arányosság követelményével, e tárgyban is fölmerül az EU-joggal való összeegyeztethetlenség problémája. Az eljárási jog tehát a jogérvényesítés elengedhetetlen része, az anyagi jog kiegészítése.¹²¹

„[...] a közösségi jogi előírások megsértésével kivetett tagállami díjak visszatérítésére vonatkozó jogosultság a közösségi jogi előírásokkal a jogalanyoknak biztosított azon jogok következménye és kiegészítése, amelyek megtiltják a vámokkal azonos hatású díjakat, illetve – adott esetben – a belső díjak megkülönböztetészerű alkalmazását”.

A *San Giorgio*-ítélet ugyanezen, 12. bekezdésében egy korai példáját látjuk azon kettős követelmény kifejezésének, hogy határon átnyúló helyzetben a jogérvényesítésre vonatkozó hazai jogi szabályozás nem lehet a polgárookra nézve hátrányosabb, mint a hasonló jogok érvényesítése tisztán belföldi helyzetben, vagyis a vonatkozó nemzeti szabályozásnak meg kell felelnie az egyenértékűség (ekvivalencia) és a jogérvényesítés ténylegessége (effektivitás) elveinek. Bár a nemzeti jog megkövetelheti annak bizonyítását, hogy a visszafizetés iránti kérelem ne legyen megalapozatlan, és így ne vezessen jogalap nélküli gazdagodáshoz, az adózóra rótt bizonyítás nem járhat az elérni kívánt célhoz képest aránytalan nehézségekkel. Azt lényegében lehetetlen, vagy csak aránytalan nehézségek árán lehetne bizonyítani, hogy az adózó a rá kirótt adó terhét áthárította-e az értékesítése árában a fogyasztókra.¹²²

„[...] összeegyeztethetetlen a közösségi joggal minden olyan bizonyítási mód, amelynek eredményeképpen a közösségi jog megsértésével kivetett díjak visszatérítése gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik. Ez az eset áll fenn különösen az olyan vélelmekre vagy bizonyítási szabályokra, amelyek az adófizetőt terhelik annak bizonyításakor, hogy az indokolatlanul fizetett díjakat más jogalanyokra nem hárították át, vagy különleges korlátozásokat vezetnek be az előterjesztendő bizonyítékok formáját illetően, így az okirati bizonyításon kívül minden másfajta bizonyítási módot kizárnak”. Ha megállapítást nyer, hogy a díj kivetése a közösségi joggal összeegyeztethetetlen, akkor a bíróságnak a kérdés megítélésekor szabadon kell eldöntenie, hogy a terhet egészben vagy részben áthárították-e más személyekre.”

A piacgazdaságból adódóan a vagyongyarapodás egyéni története megismerhetőségének lehetnek olyan objektív akadályai, amelyekből adódó bizonytalanság nem hárítható egyoldalúan az egyik félre. A törvényhozótól tehát megkívánható a körültekintő szabályozás, a felek helyzetének mérlegelése, és a bizonytalanságból adódó teher méltányos elosztása.

¹²¹ *San Giorgio*-ügy (29. lj.).

¹²² *San Giorgio*-ügy (29. lj.).

Az EU-joggal nem összeegyeztethető a nemzeti szabályozás, aminek következtében az adózóra hárul annak terhe, hogy bizonyítsa: a rá rótt adót nem hárította át. Szintén összeegyeztethetetlen az EU-joggal az olyan korlátozás, hogy a kívánt bizonyítás eszköze csak okirat lehet. Ez utóbbi megállapítás teljes egészében analóg azzal a magyar törvényi előírással, hogy az adózó ellenbizonyítása során csak meghatározott bizonyítékokat használhat fel, sőt, a magyar jog még tovább megy a korlátozásban, mint a bírált olasz jog, mert az okiratoknak is csak meghatározott formáit fogadja el bizonyítékként. Az EuB szerint ilyen helyzetben a bizonyítás csak ténykérdés lehet, vagyis a bíróság szabadságában áll mérlegelni a bizonyítás sikeretelenségét, de ebben a tételes jog nem korlátozhatja.¹²³

„Egy szabad versenyen alapuló piacgazdaságban azon kérdés megválaszolása, hogy egyáltalán lehetett-e – és ha igen, milyen mértékben – egy az importnál előírt díjterhet ténylegesen a következő gazdasági fokozatokra áthárítani, olyan bizonytalansági tényezőt jelent, amelyet nem lehet rendszeresen a közösségi joggal ellentétes díj megfizetésére kötelezett személyre hárítani.”

További körülmény, amelyre az EuB rámutat, az, hogy piacgazdaságban lehetnek olyan helyzetek, amikor az adózó olyan ügyletek részese, amelyek kihatásának felmérésében és reprodukálásában bizonyos fokú bizonytalanság elkerülhetetlen, amelyért azonban nem hárítható következetesen az adózóra a felelősség.

A *Hentrich*-ügyben arról kellett a bíróságnak állást foglalnia, hogy a francia jogszabály, amely az adóhatóságnak lehetővé tette az elővásárlási jog gyakorlását a francia állam nevében akkor, ha az illetékkivetésre beküldött szerződés alapján túlzottan alacsony vételár volt megállapítható, nem sérti-e a tulajdon háborítatlan élvezetéhez fűződő jogot, valamint a tisztességes eljáráshoz való jogot. A panaszos azzal érvelt, hogy az elővásárlási jog gyakorlása lényegében büntetés kiszabása, azon feltételezésből kiindulva, hogy a) a vételár nem piaci, ami megzavarhatja az ingatlanforgalmat; b) a vevő jogtalanul el akarta kerülni a magasabb illetékfizetést. A bíróság szerint megállapítható a panaszolt jogok megsértése, bár az ártatlanság vélelme megsértése [EJEE 6. cikk (2) bekezdés] nem. A legfőbb kifogás tárgya a tisztességes eljáráshoz való jog, azon belül a perbeli fegyveregyenlőség (*equality of arms*) elvének megsértése volt.¹²⁴ Eszerint mindegyik vitás félnek meg kell adni azt a lehetőséget, hogy egyenlő feltételek mellett vitathassák meg az ügyet, előterjesztve a megfelelő bizonyítékokat. Ezt a lehetőséget a vitatott francia jog szerint a panaszos fél nem kapta meg. A hatóság nem volt kötelezve a jog szerint arra, hogy döntését kellőképpen megindokolja, miáltal az ellenérdekű fél védekezni sem tudott.

Az adóbecslés magyar szabályozását, illetve bírósági felülvizsgálatát illetően kétséges lehet a perbeli fegyveregyenlőség elvének betartása. Ha pedig az adóhatóságon a bíróság nem kéri kellő alaposággal számon azt, hogy nem csak a becslés alkalmazhatóságát, hanem a becslés érdemét illetően is bizonyítson, akkor egy-

¹²³ *San Giorgio*-ügy (29. lj.).

¹²⁴ *Hentrich*-ügy (29. lj.).

úttal az adózót megfosztja annak lehetőségétől, hogy érdemben védekezhessen, ami a tisztességes eljáráshoz való jog megsértéséhez vezet.

2.4. AZ ADÓZÓVAL SZEMBEN TÁMASZTHATÓ FELELŐSSÉG VAGYONOSODÁSI ELJÁRÁSBAN

A felelősség kérdése nehezen fejthető ki az adójogban, mint ahogy a felelősség intézménye már a XX. század eleje óta visszaszorulóban van általában a gazdaságban.¹²⁵ A versenykapitalizmus viszonyait idealizáló jogfelfogás a retribúcióra épít, arra számítva, hogy cselekvés nem maradhat következmények, egyebek mellett jogi következmények nélkül. Ez előfeltételezi azt, hogy a jogi mechanizmusokat az instrumentális racionalitás hassa át: technikai természetű célok fogalmazódnak meg, amelyek elvileg csak egyféle módon valósíthatók meg.¹²⁶ Ilyen körülmények között tiszteletben tartható az egyén döntési szabadsága, sőt autonómiája, és lehetséges a formálisan zárt rendszerű, deduktív logikát követő, fogalmi alapú jogi szabályozás.¹²⁷ Ebben a környezetben a jogi felelősség individualizálható, felrőhatóságon nyugszik, és igen széles körű.

A tőkekoncentráció és tulajdoni dekoncentráció, a szisztematikus állami beavatkozás, a gazdaság globalizálódása, és a növekvő digitális tér egyre jobban ellehetetleníti a hagyományos jogfelfogást, miszerint a jogszerű vagy jogsértő magatartás és a szankciók közötti viszony közvetlenül értelmezhető lenne. Az adójogot különösen érinti a joggal történő visszaélés problémája, ami nem kezelhető egy formálisan zárt jogrendszerben. Az adóelkerülés lényege ugyanis az, hogy egyedi jogi rendelkezés tételes megsértése nem mutatható ki, a célba vett magatartás mégis a jog integritásának gyöngítésére alkalmas, egyaránt aláásva az egyenlő elbánás és a szolidaritás értékeit.

További korlátokat állít az adójogi felelősségérvényesítés elé az, hogy az adójogi szankció – mivel az adójog vagyoni viszonyokat fog át – reparatív és nem represzív jellegű. Ugyancsak megnehezíti a felelősség tisztázását az, hogy a gazdaságban teret nyer a mögöttes felelősség (például a társasági jogi felelősségátvitel révén), ami az adójogban a másodlagos felelősség bevezetésével, és az ezzel járó egyetemlegesség alkalmazásával jár együtt. Mivel az adójogi felelősség nem vagy nehezen értelmezhető, a magyar és külföldi adójog lényegében egyaránt mellőzi a felelősség külön adójogi szabályozását. Mindezek következménye az, hogy tisztán tárgyi felelősség érvényesül, és a jog nem tartalmaz a felelősség mértékét behatároló, korlátozó szabályokat.

Mivel a vagyonosodási eljárásban az adózót terheli az ellenbizonyítás, ezért az

¹²⁵ SÁRKÖZY Tamás: „Jogi felelősség a gazdaságban” *Gazdaság és Jog* 2008/7–8. 3.

¹²⁶ Max WEBER: „Erster Teil, II. 9. § Formale und materiale Rationalität der Wirtschaft” in *Wirtschaft und Gesellschaft; Grundriss der verstehenden Soziologie* (Tübingen: J. C. B. Mohr 1922) 44–45.

¹²⁷ Gunther TEUBNER: „Substantive and reflexive elements in modern law” *Law and Society* 1983/2. 257.

adóznak kell szubjektív körülmények figyelembevétele nélkül sikerrel bizonyítani, és a vagyonmérleg bevételi oldalát egzakt adatokkal hiánytalanul kitöltenie, ami szinte lehetetlen vállalkozás. Az adózót terhelő ellenbizonyítás lényegében egy bizonyítási szükséghelyzet, hiszen főszabály szerint az eljárás inkvizitórius, az eljárást az adóhatóság hivatalból indítja meg, és egyaránt kötelessége az adózó számára kedvezőtlen és kedvező körülmények teljeskörű feltárása. A bizonyítási teher differenciálatlan szabályozása következtében az adójogi felelősség lényegében értelmezhetetlenné válik.

Az adózóval szemben támasztható felelősség áttekintésére figyelemmel érdemes összefoglalni az Art-ben elszórtan föllelhető felelősségi szabályokat:

Elvárhatóság: független felektől elvárható piaci magatartás transzferár ügyekben [1. § (8) bekezdés], vezető tisztségviselő vagy társasági tag adószámának megtagadása, ha a követelés érvényesítésében nem elvárható magatartást tanúsítanak [24/C. § (5) bekezdés c) pont], kérelmező magatartása fizeteskönnyítésnél (13. § (1) bekezdés a) pont), adóbírság, mulasztási bírság mérséklése vagy elengedése elvárhatósági követelmény teljesítése esetén [171. § (1), 172. § (6) és (21) bekezdés], kifizető elvárhatósági követelménye haszonhúzó azonosításánál nemzetközi tényállásban [7. sz. mell. 11. pont].

Felróhatóság: lehetséges, hogy az ellenőrzés határidejének túllépése az adóhatóságnak felróható, amikor az adózó kifogást terjeszthet elő [100. § (5) bekezdés], fizetési határidő megállapítása adóvégrehajtás során, ha a befizetés az adózónak felróható okból nem azonosítható [152. § (4) bekezdés].

Másodlagos felelősség: örökös, megajándékozott, jogutód, kezes, bűnelkövető, társasági tag, tulajdonostárs, törvényes képviselő felelőssége adótartozásáért [35. § (2) bekezdés].

Egyetemleges felelősség: több jogutód a jogelőd tartozásáért egyetemlegesen felel [6. § (3) bekezdés], a külföldi vállalkozás és a pénzügyi képviselő egyetemleges felelőssége [9. § (6) bekezdés, 35. § (5) bekezdés], alvállalkozó egyetemleges felelőssége közbeszerzésnél [36/A. § (3) és (4) bekezdés], letétkezelő egyetemleges felelőssége külföldi adózó haszonhúzó státusának megállapításáért [4. sz. mell. 8. pont], társaság egyetemleges felelőssége az ingatlannal rendelkező társasági tagért [4. sz. mell. 16. pont].

Látható, hogy a szubjektív felelősségnek csak két területen van a hatályos magyar adójogban jelentősége: szankciók kiszabása, fizeteskönnyítés. Kivételesen a kifizetővel szembeni elvárhatóság is megfogalmazódik az EU kamatmegtakarítási irányelvének végrehajtásával összefüggésben. Amikor a magyar adójogba bekerült a vagyonosodási eljárással összefüggésben egy megdönthető törvényi vélelem, a jogalkotó a vélelemmel együtt nem szabályozta az adózóval szemben támasztható felelősség kérdését.

A bizonyítási teher megosztásának kérdése nem keverhető össze a felelősség alapjának és terjedelmének kérdéseivel (szubjektív vagy objektív, reparációs vagy represszív, korlátlan vagy korlátozott felelősség, elsődleges vagy másodlagos felelősség stb.). Törvényes szabályozás hiányában is elvárható a bíróságoktól, hogy az adózót terhelő ellenbizonyítás esetében az adózóval szemben támasztható felelősséget ne

értelmezzék teljes mértékben tárgyi alapon, hanem tárják fel a szubjektív momentumokat is, és tulajdonítsanak ezeknek jelentőséget a bizonyítás sikerének vagy sikerelenségének mérlegelésénél. Meg kell vizsgálni minden esetben azt is, hogy mennyiben és miért nem tett eleget az adózó együttműködési kötelezettségének, ami az adóhatóság megítélése szerint becslést tett szükségessé, és milyen bizonyítékok alkalmazása várható el az adózótól adott jövedelemforrás felkutatása során.

Az adózóval szemben támasztható felelősség fent vázolt nehézségeire figyelemmel érdemes helyettesítő technikákon gondolkodni. Az adójogban ilyen lehet a mediáció, ami már amúgy is jelen van, például a feltételes adómegállapítás vagy a szokásos piaci ár kérelemre történő megállapítása során. A holland jogban lehetséges a horizontális jogérvényesítés.¹²⁸ Az angolszász jogban előfordulhat, hogy adóellenőrzési eljárás az adóhatóság és az adózó közötti megállapodással fejeződik be. Az adózó inkább vállal bizonyos terhet a jogbiztonság ellenében, az adóhatóság pedig megszabadul jelentős leterheltségtől azzal, hogy a vizsgálat lezárható, ezzel pedig az eljárás kimenetelét érintő bizonytalanság kiküszöbölhető.

2.5. HALLGATÁSHOZ VALÓ JOG, KÖZIGAZGATÁSI ÉS BÜNTETŐELJÁRÁS ÖSSZEFÜGGÉSE

Büntetőeljáráshoz a vádlottat megilleti az a jog, hogy nem kell magát vádolnia bűncselekmény elkövetésével (*nemo tenetur se ipsum accusare*), ami ellentétbe kerülhet azzal a szabállyal, hogy vagyonosodási eljárásban az adózónak kell bizonyítania. Általánosságban megfogalmazható a probléma, hogy nemcsak az adóigazgatási jog által előírt adózói ellenbizonyítás, hanem az eljárás inkvizitórius jellege (a hivatalból megindult eljárásban a hatóságnak a tényállást teljeskörűen föl kell tárnia) és a materiális igazságosság elve (a tényállás feltárásának egybe kell esnie a valós történésekkel – *Richtigkeit der Sachafklärung*) is ellentmondásban vannak a hallgatáshoz való joggal.¹²⁹

Az amerikai joggyakorlatban az ötödik alkotmánymódosításba¹³⁰ foglalt alkotmányos mentesség az adózó önmagára nézve tehető terhelő megállapításának kötelezettsége alól nem érvényesül a vagyonosodásra irányuló adóbecslési eljárásban.¹³¹ A garanciális alkotmányos szabály alkalmazásának szükségessége polgári adóperben esik akkor, ha az adózó okot adott a becslésre.¹³² A bizonyítási kényszer elő-

¹²⁸ Richard H. HAPPÉ: „Multinationals, handhavingsconvenanten en fair share” in Jeroen SPRENGER – Joost SMITS – Philip van VELLER: *Per Saldo, Overheidsfinanciën en fiscaliteit na twaalf jaar minister Zalm* (Den Haag, Sdu Uitgevers 2007) 57–77; Richard H. HAPPÉ: „Multinationals, Enforcement Covenants and Fair Share” *Intertax* 2007/10. 537–547.

¹²⁹ Ana Paula DOURADO – Augusto Silva DIAS: „Chapter 8: Information Duties, Aggressive Tax Planning and nemo tenetur se ipsum accusare in the light of Art. 6 (1) of ECHR” in KOFLER–MADURO–PISTONE (57. l.) 2.

¹³⁰ Fifth Amendment, 1791.

¹³¹ SCHMIDT (80. l.) 277.

¹³² *Bryan v. Commissioner of Internal Revenue*, 209 F.2d 822, 827 (5th Cir. 1954); SCHMIDT (80. l.) 277.

írásának tehát polgári (adóigazgatási) eljárásban nincs akadálya. Ez így van a magyar jogban is [a Ket. 53. § (4) és az Art. 48. § (2) bekezdése alapján fennálló kiváltságot felülírhatja az Art. 109. § (3) bekezdés szerinti bizonyításra kötelezés].¹³³ Az amerikai joggyakorlatban nem érvényesül azonban az, hogy a büntetőjogi felelősség megállapítható lenne az adózó önmagára nézve tehető terhelő megállapításának kötelezettsége alóli mentesség csorbitásával.¹³⁴

A magyar büntetőjogban a bűncselekmény megállapíthatóságának előfeltétele a formális jogellenesség, de adójogi szabály megsértése megállapítható vagyonosodási eljárásban is, ha az adóhatóság egyébként adóhiányt tár fel, ami megalapozhatja a büntetőeljárást. A formális jogellenesség problémája ily módon összefüggést teremt az adóigazgatási és a büntetőeljárás között. Ebből következően az adóeljárásban az adózóra háruló bizonyítási teher alakulása befolyásolhatja a büntetőeljárás kimenetelét, és ez az adójogilag értelmezhető speciális bizonyítási kötelezettség büntetőeljárásban korlátozhatja azon alkotmányos értékű elv érvényesülését, hogy az adózónak nem kellene magára nézve terhelő vallomást tennie.

A magyar büntetőbírói gyakorlatban nem ismerünk arra példát, hogy az eljáró bíróság a fenti mentesség tiszteletben tartására figyelemmel részben vagy egészben mentesítette volna a terheltet a polgári szabály által előírt formális ellenbizonyítási kényszer alól, vagy figyelmen kívül hagyta volna az ellenbizonyítási cselekmény körében szerzett bizonyítékot, jóllehet az EJEB gyakorlata egyértelmű abban, hogy büntetőeljárásban a gyanúsítottat, illetve a vádlottat megilleti a hallgatáshoz való jog.¹³⁵ Ugyanakkor hozzátehetjük: az Engel-kritériumok¹³⁶ értelmében a kilátásba helyezett joghátrány (bírság vagy büntetés) fogalmát annyira tágan kell, illetve adott esetben lehet értelmezni, hogy abba adóbírságot kilátásba helyező közigazgatási eljárás is belefér.

Ha az adóbírság nem csupán a kieső adóbevétel pótlására szolgál, hanem elretentő és büntető jellegű, megállapítható olyan bírság, amelynek lehetséges alkalmazása miatt az ügy az EJEB hatáskörébe tartozik a 6. cikk (1) bekezdés értelmében.¹³⁷ A német adóügyi büntetőeljárásról rendelkező AO 393. § (1) bekezdés második mondata értelmében¹³⁸ nem alkalmazhatók adóigazgatási eljárásban kény-

¹³³ Art. 48. § (2) bek.: „A nyilatkozattétel megtagadható, ha az adózó vagy a magánszemély az eljárásban tanúként nem lenne meghallgatható, vagy a tanúvallomást megtagadhatná.” Ket. 53. § (4) b) pont: „A tanúvallomás megtagadható, ha b) a tanú vallomásával saját magát vagy hozzátartozóját bűncselekmény elkövetésével vádolná.” Art. 109. § (3) bek.: „[...] Ha az adózó nyilatkozata szerint a vagyongyarapodás forrását az adó megállapításához való jog elévülési idejét megelőzően szerezte meg, a vagyongyarapodás forrásának, a szerzés tényének és időpontjának igazolásaként közhiteles nyilvántartás, jogerős bírósági vagy hatósági határozat, illetve az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét megelőzően kiállított egyéb közokirat, valamint az adózó ezen időszakban az adóhatósághoz benyújtott, jogerős hatósági, bírósági határozattal nem érintett bevallásának adatai, fizetésiszámla-kivonat, értékpapírszámla-kivonat adatai szolgálhatnak [...]”

¹³⁴ SCHMIDT (80. l.) 277.

¹³⁵ DOURADO-DIAS (129. l.) 3.

¹³⁶ Lásd erre az I. 4. pontot.

¹³⁷ *Bendenoun*, No. 12547/86, 24. 02. 1994, § 47.

¹³⁸ Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01. 10. 2002.

szertétkedések, ha fennáll az a kockázat, hogy az adózó bűncselekmény elkövetésével vádolná magát. A spanyol joggyakorlat is egyértelmű a következőben: garanciális jelentőségű az adózók jogainak védelme szempontjából az, hogy a hallgatás joga érvényesíthetősége szempontjából szigorúan szét kell választani egymástól a közigazgatási és a büntető eljárásokat.¹³⁹

Súlyosítja a helyzetet az, hogy a vagyonosodással kapcsolatos hatósági vélelemmel szembeni formális bizonyítási kényszer lerontja nemcsak az önvádra kötelezés tilalma (hallgatáshoz való jog), hanem a bizonyítási teher büntetőjogi elvét is, miszerint a vád bizonyítása a vádlót terheli, és a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem lehet az elkövető terhére értékelni, továbbá hogy nem az eljárás alá vont személynek kellene az ártatlanságát bizonyítania. Lehet azzal érvelni, hogy a büntetőjogi ételemben vett formális jogellenesség megállapíthatóságát tekintve a büntetőeljárás alanyai automatikusan hivatkozni kénytelenek a mögöttes adószabályra, ezért a büntetőjog alkotmányos értékű kiváltságai (hallgatáshoz való jog) ebben a vonatkozásban nem értelmezhetők, ami azonban alapjogi nézőpontból nem nyilvánvaló.

Ha a bűncselekmény gyanúja felmerül, a magyar jog szerint az adóhatóságnak intézkednie kell a büntetőeljárás megindításáról büntető feljelentés megtételével. A nyomozó hatóság az adóhatóság szervezetében elkülönült, önálló jogi személyiséggel rendelkező szervezet, ami fontos biztosítéka annak, hogy a büntetőeljárás elkülönüljön az adóigazgatási eljárástól. A megfigyelő szerint a gyakorlatban a nyomozást könnyen megszüntetik, mert a büntetőeljárásban az adóigazgatási eljárásban alkalmazott becslés a bűncselekmény elkövetését igazoló, kétséget kizáró bizonyítékként önmagában nem vehető figyelembe, minden egyéb bizonyíték pedig, amely az adózó állításával szemben a bűncselekmény elkövetésének szándékát kétséget kizáróan bizonyíthatná, nem felderíthető.¹⁴⁰ A becslés ugyanakkor a büntetőbírószági gyakorlatban olyan bizonyíték, amelynek elfogadása vagy elvetése a bizonyítékok mérlegelésének körébe tartozik, ami jogorvoslattal nem vitatható.¹⁴¹ Az ügyészség tapasztalata szerint a becslés mint adóhiányt megállapító módszer alkalmazása körében a jogalkalmazói gyakorlat megosztott.¹⁴²

Az adózót terhelő ellenbizonyítás és a hallgatás joga összefüggése mellett másik probléma lehet az adózó együttműködési kötelezettségének és a hallgatás jogának viszonya. Az alapjogi aggodalmakat nyomatékosítja a *Funke*-ügy, amelyben polgári adóügyet (vámigazgatási eljárás) tekintve nyer elismerést a hallgatáshoz való jog az EJEE 6. cikk (1) bekezdése szerinti tisztességes eljáráshoz való jog keretén belül.¹⁴³ Eszerint közigazgatási eljárásban sem érvényesülhet feltétlenül a formális ellenbizonyítás kötelezettsége, mert annak akadályát képezheti a hallga-

¹³⁹ DOURADO–DIAS (129. lj.) 3–4.

¹⁴⁰ MOLNÁR Gábor Miklós: *Az adócsalás* [doktori értekezés] (Pécs: Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar Doktori Iskola 2011) 244–245.

¹⁴¹ Legfőbb Ügyészség: *Az adócsalással kapcsolatos ítélkezési gyakorlat vizsgálata* Közzétéve 2011. január 4-én, III. 9. pont; www.mklu.hu/repository/mkudok4237.pdf.

¹⁴² Lásd 141. lj.

¹⁴³ *Funke v. France*, 25. 02. 1993, Series A No. 256-A, p. 22, § 44.

táshoz való jog. A *J. B.*-ügyben¹⁴⁴ adóelkerülés közigazgatási vizsgálata során az adózó, megtagadva az együttműködési kötelezettséget nem szolgáltatott rá nézve terhelő információt. Az EJEB a konvenció 6. cikk (1) bekezdésbe foglalt *criminal charge* kifejezést kiterjesztően értelmezve megállapította az adózó jogát a hallgatáshoz annak ellenére, hogy közigazgatási eljárásban kötelezték együttműködésre, és nem büntetőeljárásban.

Maximilian Abas ügyében a kérdés az volt, hogy a hallgatáshoz való jog megilleti-e az adózót, aki Hollandiából Írországba költözött, és ennek kapcsán adóvizsgálat indult ellene Hollandiában. Mivel nem adott választ az írásban föltett kérdésekre, házkutatást tartottak nála és iratokat foglaltak le, ekkor egyúttal büntetőeljárást helyezve kilátásba adócsalás miatt. Bár az Emberi Jogok Európai Bizottsága (mára megszűnt) úgy döntött, hogy nem fogadja be a kérelmet, mert a büntetőeljárás csak a házkutatás elrendelésének időpontjában, és nem előbb indították meg, és ezért a hallgatáshoz való jog gyakorlására korábban, amikor az adóhatóság a kérdéseket föltette, még nem kerülhetett sor, nem kétséges, hogy a büntetőeljárás szakaszában az adócsalással vádolt személyt megilleti a hallgatáshoz való jog.¹⁴⁵ Az érem másik oldala, hogy adóigazgatási eljárásban viszont az adózót nem illeti meg a hallgatáshoz való jog.

Az *Allen*-ügyben az adózóra alkalmazták a brit jog szerinti ún. Hansard-eljárást, miszerint büntetőeljárás megindítása helyett pénzbírsággal sújtják az adózót, ha sikeresen egyezséget köt a hatósággal. Utóbb a megkötött egyezés ellenére büntetőeljárás indult az adózóval szemben, mert a hatóság szerint nem mondott igazat, az eljárás alá vont személy azonban a hallgatás jogára hivatkozott. A kérdés az, hogy megsértették-e a hatóságok a tisztességes eljáráshoz való jogot azzal, hogy utóbb büntetőeljárásban használták fel azt az információt, amelyet a terhelt még korábban az adóigazgatási eljárásban nyújtott. Az EJEB megítélése szerint a Hansard-eljárás nem veti föl a hallgatáshoz való jog kérdését még akkor sem, ha utóbb büntetőeljárás indul. Ezért adóigazgatási eljárásra a hallgatáshoz való jog emberi jogi vizsgálatának lehetősége nem terjed ki, így a kérelmet érdemi vizsgálat nélkül elutasították.¹⁴⁶

2.6. ADÓELKERÜLÉS ÉS ADÓCSALÁS

Az adózót terhelő hallgatás jogát, az ellenbizonyítási kötelezettségét, és az adózót terhelő együttműködési kötelezettséget tekintve láthatjuk azt, hogy fontos tisztázni az adójog és a büntetőjog összefüggését abban az általánosabb értelemben, hogy a bűncselekmény megállapításához szükséges jogszabálysértés adóelkerülés esetén csak alapvető szinten mutatható ki. Az adóelkerülés lényege éppen az, hogy az adózó tételesen nem sért meg adójogi rendelkezést, mégis adós marad annak mara-

¹⁴⁴ *J. B. v. Switzerland*, No. 31827/96, 03. 05. 2001, ECHR 2001-III.

¹⁴⁵ *Maximilian Abas*, No. 27943/95, 26. 02. 1997.

¹⁴⁶ *Allen* No. 76574/01, 10. 09. 2002, pp. 4–5.

déktalan igazolásával, hogy a jogalkotói célkitűzésekkel összhangban járt el, illetve eljárásában valós gazdasági motívumok vezették. A formális jogellenesség megállapítása nélkül nincs helye bűncselekmény megállapításának. Az adócsalás bűncselekményét ugyanis csak akkor lehet elkövetni, ha valaki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre, adatra vagy körülményre nézve tesz valótlan tartalmú nyilatkozatot.¹⁴⁷

A bűncselekmény megállapításának tehát elengedhetetlen feltétele az adókötelezettség értékelése, illetve az, hogy az elkövető adókötelezettséget megsért, vagyis jogszabályt formálisan megszeg. Nincs helye például jogellenesség – és így bűncselekmény – megállapításának, ha az elkövetés idején hatályos jogszabályok adófizetési kötelezettség teljesítését nem írják elő. Hasonlóképpen nem lehetséges bűnösséget megállapítani, ha nem kimutatható az, hogy melyik adójogszabály milyen kötelezettséget írt elő, és azt hogyan szegte meg a terhelt. Minden olyan esetben továbbá, amikor az elkövetés óta jogszabályváltozás történik a büntetőjogi keretrendelkezést kítő adójogszabályban, akkor a bíróságnak meg kell arról győződnie, hogy az elkövetéskori adójogi norma helyett ugyanazon tartalommal érvényesül-e másik norma.¹⁴⁸

A formális és materiális bűncselekmény-fogalom alkalmazására egyaránt találunk példákat. A nyugati országok többségében úgy tartják, hogy a materiális bűncselekmény-fogalom, vagyis a társadalomra való veszélyesség nem értelmezhető, mert a legalitás elvével nem összeegyeztethető. A formális bűncselekményi kritérium azonban a *nullum crimen sine lege* elvének alkalmazása miatt elengedhetetlen. Adóelkerüléssel megvalósított adócsalás esetén a gondot éppen az jelenti, hogy nem magától értetődő a formális jogellenesség kimutatása, mert az adózó terhére az adókülönbözet megállapítása során csak alapelvi szinten lehet kimutatni formális jogszabálysértést, ami azonban kétségeket ébreszt a jogbiztonság alkotmányos elvének betarthatóságára figyelemmel.¹⁴⁹

A materiális jogellenesség fogalmával kapcsolatban a legnagyobb probléma az, hogy alkalmazása veszélyezteti a jogbiztonságot. Ennek ellenére használata demokratikus és jogállami viszonyok között sem elképzelhetetlen, különösen, ha abban a teleologikus jogértelmezés eszközét látjuk. Ennek a fogalomnak persze nincs köze a társadalomra való veszélyesség államszocializmusból örökölt, mintegy jogon kívüli fogalmához. A teleologikus jogértelmezés megalapozása nyilvánvalóan segíthet az adóelkerülés adójogi, sőt kriminalizálási problémájának feldolgozásában.

¹⁴⁷ A Btk.-t módosító 2012. évi C. tv. 396. §-a az adócsalás helyett bevezette a költségvetési csalás nevű különös részi tényállást. A módosítás 2013. július 1-jén lépett hatályba. Eszerint (1) Aki *a*) költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában más tévedésbe ejt, tévedésben tart, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy a valós tény elhallgatja, *b*) költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezményt jogtalanul vesz igénybe, vagy *c*) költségvetésből származó pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használ fel, és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, vétség miatt két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

¹⁴⁸ MOLNÁR (140. lj.) 108–110.

¹⁴⁹ NAGY Ferenc: „A bűncselekmény törvényi fogalmáról jogösszehasonlító kitekintéssel” *Büntetőjogi Kodifikáció* 2001/1. 7–8.

A formális jogellenesség bizonytalanságai mintegy kitölthetők lennének ebben az esetben a teleologikus jogértelmezéssel. A gyöngén fejlett formális jogellenességhez képest tehát ily módon segítségül hívható a materiális jogellenesség. A materiális jogellenesség ugyanakkor nem lehet önálló bűncselekményi fogalom, hanem csak más fogalmi elemek körében, a tényállásszerűséghez kapcsolódva érvényesülhet.¹⁵⁰

Semmilyen körülmények között nem tekinthetünk el attól, hogy a bűncselekmény büntetni rendelt cselekmény. A jogellenesség értelmezhetőségét tekintve mégis problémát jelent az, hogy az adójogi jogszabálysértés büntetőjogi következményei miként tárhatók fel. A legtöbb országban uralkodó álláspont az, hogy a jogrend a jogellenességnek csak egy egységes fogalmát ismeri, bár az egyes jogterületeken a jogellenes cselekmény kilátásba helyezett következményei eltérhetnek egymástól.¹⁵¹ Innen nézve különösen fontos az, hogy a formális jogszabálysértés egyértelműen feltárható legyen már az adójogi szakaszban, még akkor is, ha egyébként a büntetőbíróóság nincs az adóhatóság megállapításaihoz kötve.

A jogrend egységes felfogásához képest differenciáltabb megközelítést jelent az, hogy amit a büntetőjogon kívül más jogterület jogszerűként megenged, azt a büntetőjog nem tilthatja, amit azonban a büntetőjog tilt, az a jogrend egésze számára jogellenes.¹⁵² A büntetőjogi tilalmazás mégis vérszegény, ha a büntetőjogi keretrendelkezést nem támasztják alá a szakjogi konkrétumok. Az adójogi legalitás bizonytalanságain tehát a büntetőjog nem tud segíteni.

A törvényi tényállás határozottsága, világossága alkotmányos követelmény. Az ún. keretdispozíciók alkotmányosságát az Alkotmánybíróság sem kifogásolta, de a lehetőséghez képest kerülni kell a más jogszabályra utaló keretszabályozást.¹⁵³ A mögöttes adójogban rejlő probléma tehát a jogbizonytalanság kérdéséhez vezet. Ennek kiküszöbölésére esély kínálkozna, ha ismét meghonosítanák Magyarországon a büntető adójogot, amely a legtöbb fejlett államban önálló jogágazatként létezik.

3. ÖSSZEGZÉS, KÖVETKEZTETÉSEK

Amikor azt vizsgáljuk, hogy a vagyonosodási eljárással összefüggő adóbecslési eljárás és az azt követő adózói ellenbizonyítás hatályos magyar jog szerinti szabályozása, illetve a törvények adóhatósági és bírósági alkalmazása összegegyeztethető-e az EuB és az EJEB által kialakított mércével, nem is annyira a becslést látjuk problematikusnak. Számos ország évtizedek óta bevezetett törvényi vélelmet az adóköteles jövedelem meghatározására. Problémát inkább a bizonyítás követelmé-

¹⁵⁰ NAGY (149. l.) 7–8.

¹⁵¹ HOLLÁN Miklós: „Gondolatok a társadalomra veszélyesség és a materiális jogellenesség különbségéről” *Magyar Jog* 2004/12. 8.

¹⁵² HOLLÁN (151. l.) 10.

¹⁵³ BERKES György: „A büntetőjogi felelősség feltételei” *Büntetőjogi Kodifikáció* 2002/3. 26.

nyével terhelt adózóval szemben támasztható mérce jelenthet a nemzetközi gyakorlatban kifejlesztett jogbiztonsági standardok tükrében.

Egyrészt megfogalmazható az, hogy a jogállamiság alkotmányos elvére figyelemmel az ellenbizonyítással terhelt adózóval szemben támasztott követelmény nem érheti el az objektív felelősség színtéjéig, még akkor sem, ha ezt megelőzően a hatóság megítélése szerint nem teljesítette volna maradéktalanul együttműködési kötelezettségét. Erre nézve tanulságos az EuB állásfoglalása a *Tóth*, valamint a *Mahagében és Dávid*-ügyekben. Másrészt az arányosság jogállami követelménye, de az adózói jogok védelmének ténylegességére irányuló elv alkalmazása és a tisztességes eljáráshoz való jog tiszteletben tartása is megköveteli azt, hogy az adózó bizonyítási szabadsága teljes legyen. Ezt tekintve a magyar jog nem összeegyeztethető a C-262/09. *Meilicke* sz. ügyben megszületett döntésben foglalt arányossági követelménnyel. A bizonyítási eljárás részleteire vonatkozóan kiemelhetők különösen a következő problémák:

3.1. A HATÓSÁG BIZONYÍTÁSI ÉS AZ ADÓZÓ ELLENBIZONYÍTÁSI ELJÁRÁSA

A magyar jog szerint az adóhatóság a vagyonosodási vizsgálatot rendszeren olyan adózóval szemben indítja meg – és alkalmazhat adóbecslést –, akinek formailag teljesen rendben vannak az ügyei, és könnyen lehet, tételes jogsértés a vizsgálat során sem mutatható ki. A vagyonosodási eljárás megindításának tehát nincsenek törvényben meghatározott előfeltételei. Bár ez rendszeren nemcsak Magyarországon, hanem más országban is előfordul, e körülmények nem arra látszanak utalni, hogy egyensúly lenne a jogok és kötelezettségek megoszlásában az adóhatóság és az adózó között. Ezért a bírósági felülvizsgálat során fokozottan ügyelni kell arra, hogy az alperes adóhatóság megindokolja a becslés alkalmazásának szükségességét.

Az adóztatás legalitása szempontjából problematikus, hogy a becslés nemcsak az adókötelezettség terjedelmére, hanem annak időzítésére, sőt a kapcsolódó adómértékek alkalmazására is kiterjed. A jogbiztonságra figyelemmel különösen aggályos az, hogy az Art. 109. § (2) bekezdése második mondata szerint az adóhatóságnak nem kell a feltárt jövedelmet egyértelműen hozzárendelnie adott évhez, hanem mintegy „szuperbecslést” alkalmazva a feltárt jövedelmet átalanyszerűen eloszthatja a vizsgált évek között.

Vagyonosodási eljárásban adóbecslés alkalmazásánál, amikor az eljárás megindításának nem előfeltétele annak bizonyítása, hogy az adózó bevallási vagy adatszolgáltatási kötelezettségét nyilvánvalóan ne teljesítette volna, különösen indokolt lenne legalább kivételesen méltányolható esetekben elvárhatósági követelmény – vagyis a tisztán tárgyi felelősségnél alacsonyabb mérce – jogalkalmazói érvényesítése, esetleg akár tételes jogi alkalmazása is.

3.2. AZ ADÓZÓ ELLENBIZONYÍTÁSI SZABADSÁGÁNAK KORLÁTOZÁSA

Az ellenbizonyításra kötelezett adózóval szemben a magyar jogban alkalmazott kötött bizonyítási rend bírálható abból a szempontból, hogy összeegyeztethetetlen az EU-joggal minden olyan bizonyítási mód, amelynek eredményeképpen a bizonyítás gyakorlatilag lehetetlenné vagy rendkívül nehézé válik. Az EuB kialakult gyakorlata szerint sérti az arányossági követelményt az, ha a tételes jogban különös korlátozásokat vezetnek be az előterjesztendő bizonyítékok formáját illetően, így például az okirati bizonyításon kívül minden másfajta bizonyítási módot kizárnak.

A *Hentrich*-ügyből következően a tisztességes eljáráshoz fűződő joggal összeegyeztethető kivételesen egyes bizonyítékok kizárása, de annak a pergazdaságossággal megokolhatónak kell lennie, és biztosítani kell, hogy egyébként a bizonyítás teljes mértékben lehetséges más módon. Ez az adóbecsléssel szembeni ellenbizonyítással összefüggő kötött magyar bizonyítási rendről nem mondható el.

A fentiekből következően *de lege ferenda* határozottan javasolható a kötött bizonyítás kiiktatása a magyar tételes jogból [Art. 109. § (3) bekezdés második mondat]. Itt ugyanis a tételes jog olyan egyensúlytalanságot teremt, amelyet a bírói gyakorlat jogszabályváltozás nélkül képtelen korrigálni.

Az adójogban általában nincs jelentősége közönséges elvárhatósági és fokozott felelősség közötti megkülönböztetésnek, mivel főszabály szerint az adóhatóságnak kell bizonyítania. Olyan esetekben azonban, amikor az adózónak kell bizonyítania, nem tekinthetünk el attól a követelménytől, hogy törvény határozza meg az adózóval szemben támasztható felelősségi mércét. A jelenlegi hiányos magyar jogi szabályozás következménye az, hogy az adózóval szemben a hatósági gyakorlatban állított mérce objektív, ami túlzás, de legalábbis kétséges a jogbiztonság, a tisztességes eljáráshoz való jog, a jogvédelem ténylegessége, és a tulajdonvédelem EU-jogi, emberi jogi és alkotmányossági követelményei felől nézve.

3.3. KÖZIGAZGATÁSI ÉS BÜNTETŐELJÁRÁS, HALLGATÁSHOZ VALÓ JOG

Garanciális jelentősége lehet annak, hogy az adóellenőrzéssel és a nyomozással megbízott hatóságok tevékenysége egymástól intézményesen el legyen választva. Ez azt jelenti, hogy például az adózót értesíteni, sőt figyelmeztetni kellene akkor, ha fölmerül a büntető eljárás megindításának szükségessége, és az adóhatóság a továbbiakban a közigazgatási eljárásban sem alkalmazhat feltétlenül olyan kényszerintézkedéseket, mint korábban tette. Fontos lehet továbbá, hogy a nyomozó hatóság ne kaphassa meg az ellenőrzés során megszerzett információt az adóhatóságtól, ha fölmerül a hallgatáshoz való jog biztosításának indokoltsága. A magyar jog ezt a megoldást messzemenően nem preferálja. Az adótitok nem terjed ki arra az esetre, ha a nyomozó hatóság adatot kér az adóhatóságtól [54. § (7) bekezdés *b*) pont]. Ez a szabály felülvizsgálandó, hiszen olyan tételes jogi előírásról van szó, amelynek adott esetben alkotmányos értéket csorbitó hatását a bíróság nem tudja befolyásolni.

A hallgatás joga és az adózási ellenbizonyítás összefüggése mellett ugyancsak jelentősége van a hallgatás joga és az adózót terhelő együttműködési kötelezettség közötti összefüggésnek. A magyar bírósági gyakorlat nem mutat érzékenységet arra az emberi jogi problémára, hogy az adózót megillető hallgatáshoz való jogot adott esetben védeni kell az együttműködési kötelezettség felfüggesztésének terhére, amint ez egyaránt kitűnik a *Funke* és *J. B.* esetekből is.