

Mérlegelés az adóigazgatási eljárásban

mérlegelés – méltányosság – adóigazgatási eljárás – becslés – jogorvoslat – határozat indokolása

A közigazgatás – és a részét képező adóigazgatás¹ – törvényekhez kötöttsége fontos jogállami követelmény: az állami, önkormányzati hatóságok a jogalanyok helyzetét alapvetően befolyásoló döntéseket hozhatnak: jogokat és kötelezettségeket állapítanak meg (vagy e megállapítást mellőzik), nyilvántartásokat vezetnek, adatokat igazolnak.² E tevékenység jogilag szigorúan szabályozott: mind a döntés, mind pedig az ahhoz vezető folyamat az eljárási szabályok tárgykörébe tartozik. Ennek megfelelően kiindulópontként megfogalmazható, hogy az *„adó jogban a ’kötött igazgatás’ elve érvényesül. A kötöttség a tényállás és a jogkövetkezmény jogi szabályozottságából ered. Mindazonáltal vannak az adó jogban olyan jogi normák, amelyek a jogi következmények megállapításának terén mozgásteret biztosítanak. Az adóhatóság a több alternatíva közül azt választhatja, amelyet megfelelőnek tart.”*³

Vannak azonban olyan helyzetek, megítélendő tényállások, amelyekre lehetetlen előre még absztrakt jogszabályi rendelkezést is megalkotni, a lehetséges élethelyzetek szinte végtelen tárháza okán csak olyan keretjellegű szabályok fogalmazhatóak meg, amelyek felhatalmazást biztosítanak arra a közigazgatási szervnek, hogy a döntését – pontosabban annak bizonyos elemeit – úgy hozza meg, hogy megvizsgálja az eset összes körülményét, és a keretek között kellőképpen megindokolva maga döntsön. Fontos, hogy e felhatalmazás nem lehet parttalan, hiszen a garanciákat jelentő kereteket a jogalkotónak biztosítani kell ilyen esetben is.

*„A mérlegelés azt a műveletet jelenti, amelynek során a jogalkalmazó az adott esetre legalkalmasabb megoldást a rendelkezések közül kiválasztja.”*⁴ A mérlegelés nemcsak az általános közigazgatási jogban, hanem az adóigazgatási eljárásban is megjelenő elem: vannak olyan helyzetek, amikor az adózás rendjéről szóló törvény az adóhatóságot ilyen jogkörrel ruhazza fel. Ilyen esetben a jogalkotó az adott

* Dr. Pfeffer Zsolt egyetemi adjunktus, Pécsi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar Pénzügyi Jogi Tanszék, pfeffer.zsolt@law.pte.hu.

¹ A közigazgatási jog és a pénzügyi jog (az adóigazgatás) kapcsolatáról lásd PFEFFER Zsolt: *Pénzügyi jog és pénzügytan*. Menedzser Praxis, Budapest, 2016, 14–16.

² A mű a KÖFOP-2.1.2-VEKOP-15-2016-00001 azonosítószámú, „A jó kormányzást megalapozó közszolgálat-fejlesztés” elnevezésű kiemelt projekt keretében működtetett Államtudományi Kutatóműhely keretében, a Nemzeti Közszolgálati Egyetem felkérésére készült.

³ ARNDT, Hans-Wolfgang–JENZEN, Holger: *Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*. Verlag Vahlen, München, 2011, 30.

⁴ A Legfelsőbb Bíróság Kfv. IV. 37.088/2008/6. számú ítélete.

tényállás megítélésére épülő jogi következtetések levonását az adóhatóságra bízva, azonban a kereteket ilyen esetben is rögzíti.

Más adórendszerek is ismernek mérlegelésen alapuló megoldásokat. Például a német Adórendtartás (*Abgabenordnung, AO*) a bevezető rendelkezéseinek körében, az 5. §-ban rendelkezik általános jelleggel a mérlegelés (*Ermessen*) kérdéséről: „*Ha az adóhatóság felhatalmazással bír arra, hogy mérlegeljen, e mérlegelést a felhatalmazás céljával összhangban kell gyakorolnia és a mérlegelés törvényi korlátozásait be kell tartania.*”

Rendkívül lényeges követelmény, hogy a mérlegelés csak bizonyos területeken alkalmazható jogi megoldás, hiszen magára az adóra (a különböző közterhekre) vonatkozó jogi normáknak – így az adó alanyának, a tárgyának, az alapjának, a mentességeknek, kedvezményeknek, valamint az eljárási szabályoknak – egyértelműnek, világosnak, pontosan meghatározottnak kell lennie, a jogbiztonság követelményével összhangban. (A jogbiztonság követelménye „*világos, érthető és megfelelően értelmezhető normatartalom*” esetén érvényesül,⁵ valamint akkor, ha a „*jog egésze, egyes részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, egyértelműek, működésüket tekintve kiszámíthatóak és előreláthatóak.*”⁶)

A tanulmány arra vállalkozik, hogy megvizsgálja az adóigazgatási eljárásban alkalmazható mérlegelés fogalmát, határait, elméleti és gyakorlati problémáit. E célkitűzés teljesítését nagyban befolyásolja az a körülmény, hogy a Kormány 2017 júliusának utolsó napján közzétette honlapján az új adózási eljárási törvények tervezeteit, októberben benyújtották az Országgyűlésnek az új törvényjavaslatokat – az új adózás rendjéről szóló törvény (Art.), az adóigazgatási rendtartás (Air.), valamint az adóhatósági végrehajtásra vonatkozó törvény javaslatát –, majd pedig november 14-én e törvényjavaslatokat a törvényhozás elfogadta.⁷ Ennek megfelelően szükséges az új alapvető szabályok vizsgálata is, ugyanakkor értelemszerűen joggyakorlata csak a régi jogszabályoknak van, így a gyakorlati elemzések azokra fognak épülni.

1. A mérlegelés fogalma és elhatárolási kérdései

1.1. A mérlegelés a közigazgatási jogi szakirodalomban

A közigazgatási aktusok tanában fontos kérdés, hogy az adott döntés milyen jogszabályi felhatalmazás alapján, illetve milyen keretek között hozható meg. A XVIII. századtól igen fontos törekvésként jelent meg, hogy a közigazgatást a törvények uralma alá helyezték, szemben a „*rendőri szabad belátás és jogi kötetlenség uralmával.*”⁸ Fontos követelménnyé vált, hogy „*ne csupán a hatáskörök megállapítá-*

⁵ Lásd a 26/1992. (IV. 30.) számú AB határozatot.

⁶ Lásd a 9/1992. (I. 30.) számú AB határozatot.

⁷ Lásd az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvényt, az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvényt, valamint az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvényt.

⁸ MAGYARY Zoltán: *Magyar Közigazgatás*. Királyi Magyar Egyetemi Nyomda, Budapest, 1942, 50.

sával, hanem részletes szabályokkal írják körül a közigazgatási cselekvés lehetőségeit, feltételeit és módozatait. Korlátozzák, sőt zárják ki az önkényes mérlegelés lehetőségét is.”⁹ A jogállamiság szempontjából döntő jelentőségű tehát, hogy az adóigazgatás működése is jogilag szabályozott legyen, a döntések a törvényi keretek között kerüljenek meghozatalra, valamint hogy biztosított legyen velük szemben a bírósági felülvizsgálat lehetősége.

A közigazgatási aktusok kibocsátását kötő jogi normák többfélék lehetnek. Az egyik szélsőséges eset a *kazuisztikus szabályozás*, amely részletesen előírja, hogy milyen tényállás esetén milyen döntést kell hozni: az adott tényállás megvalósulása esetén csak egy döntés hozható. Más esetekben viszont a jogalkotó meghatározza a jogi norma célját és rendeltetését, de ugyanazon tényállás esetén többféle döntési lehetőség közüli választás is lehetséges. Ez a *mérlegelési jogkör*: A döntés ebben az esetben is jogilag kötött, mert a döntés célját, kereteit, tartalmát a jogi norma meghatározza.¹⁰ A jogszabály megszővegezése rendszerint jelzi (a szóhasználatból következik), hogy mérlegelés tárgykörébe tartozik az adott döntés meghozatala, és a kereteket is rögzíti: például úgy fogalmaz, hogy a hatóság legfeljebb bizonyos összegű bírságot szabhat ki, a kiszabott bírságot mérsékelheti, az adótartozást elengedheti, ha fennállnak bizonyos, a jogszabályban meghatározott (körülírt) körülmények (és e körülményeket, feltételeket is nevesíti a jogi norma).

Létezik olyan álláspont is, amely szerint a mérlegelés lehetősége – vagy éppen szükségessége – nem mindig a jogalkotó tudatos döntésén alapul („*felhatalmazáson alapuló mérlegelés*”), hanem a jogszabály hiányossága, ellentmondásossága okán a jogalkalmazó kényszerül olyan helyzetbe, hogy mérlegeljen: ezt szokás „*kényszerű mérlegelésnek*” is nevezni: ebben a helyzetben „*a jogalkalmazóra vár a feladat, hogy meghatározott logikai eljárások és értelmezési műveletek révén következtessen a feltehető jogalkotói akaratra, illetve átvegye annak szerepkörét*”.¹¹ Ilyen helyzet állhat elő akkor, ha valamely fogalom tartalmát a jogalkotó nem határozta meg, vagy ha a jogszabály nem rendez olyan kérdéseket, amelyek szabályozást igényelnének (joghézag), vagy ha egymással, illetve általánosan elfogadott jogelvékkel ellentétes értelmezést, illetve rendelkezést tartalmaz (koherenciázavar). Ilyen esetekben alkalmazható a *hermeneutika*, vagyis a jogszabály-magyarázat.¹² E meghatározással szemben azonban kritikai megállapítás is megfogalmazható, hiszen e kényszerű mérlegelésnek nevezett esetben valójában nem mérlegelésről, hanem a *szubszumpció* kérdéséről van szó, azaz a jogalkalmazó megvizsgálja, hogy az adott tényállás mely jogi norma (normák) hatálya alá vonható (és azt végre is hajtja). Ez azonban – legalábbis jog(tudomány)i értelemben – nem mérlegelés (legfeljebb a szó hétköznapi értelmében), a két művelet tehát egymástól elhatárolandó.

⁹ RÁCZ Attila: A közigazgatás törvényességének követelményei. In: Csefkó Ferenc (szerk.): *A közigazgatás törvényessége*. Jövő Közigazgatásáért Alapítvány, Pécs, 2000, 150.

¹⁰ Fazekas Marianna–Ficzere Lajos (szerk.): *Magyar Közigazgatási Jog. Általános rész*. Osiris Kiadó, Budapest, 2002. 315.

¹¹ KÁNTÁS Péter: A mérlegelés dilemmái. *Jogelméleti Szemle*, 2001/3, 3.

¹² KÁNTÁS: i. m., 3.

1.2. A mérlegelés kapcsolata más tevékenységekkel, illetve elhatárolása más tevékenységektől

1.2.1. A mérlegelés és a diszkréció

A mérlegelés és a diszkréció viszonyának vizsgálatát megelőzően először a diszkréció fogalmát kell meghatározni. A diszkréció (szabad belátás) azt jelenti, hogy a közigazgatási szerv döntése jogilag nem kötött. Ez többféle módon valósulhat meg: így cselekedhet a közigazgatási szerv, ha a jog az adott tevékenységet nem szabályozza, hiányzik a felhatalmazás, azonban az államcél, az államérdek megköveteli a döntéshozatalt; hozhat továbbá olyan döntést, amely eltér a jogi normától; végül létezhet olyan megoldás is, amikor a jogszabály felhatalmazást ad a cselekvésre, viszont annak tartalmát már nem rögzíti. A szabad belátás a közigazgatás törvényességének uralomra jutása eredményeként jelentősen visszaszorult, hiszen a jogállamiság követelményéből következik a megfelelő jogi szabályozás kialakításának szükségessége.¹³

A szabad belátás lehetősége nemcsak a kifejezett jogi szabályozás hiányából fakadhat, hanem jogilag szabályozott esetekben is megvalósulhat, mégpedig a jogállamiság – a jogbiztonság – követelményének megsértésével: az *„Alkotmánybíróság megítélése szerint nemcsak a túlzottan általánosan (elvontan) megfogalmazott szabályok sértik a jogbiztonság elvét, de az is, ha a jogalkalmazói döntés jogszabályi kereteit a jogalkotó egyáltalán nem, vagy olyan túlzottan tágan határozza meg, hogy a jogalkalmazó szinte teljes egészében saját belátása szerint hozhat döntést. Ez ugyanúgy megnyitja az utat a szubjektív, önkényes jogalkalmazás előtt, mint mikor a jogalkotó a normavilágosságot sértő módon alkotja meg az alkalmazandó norma szövegét.”*¹⁴ Ennek nyomán a jogi szabályozás jellege is döntő jelentőségű; az, hogy *„valamely kérdés jogilag szabályozott, csak optimális esetben jelenti azt, hogy valóban rendezett is”*.¹⁵ Az is diszkréciót keletkeztető esetként határozható meg, ha van határozott, pontos előírás, viszont nincs olyan fórum, amely előtt az ettől való eltérés támadható lenne.¹⁶

A mérlegelés nem szabad belátásra vonatkozó felhatalmazás, hiszen a mérlegelésre feljogosító jogi norma rögzíti a mérlegelés kereteit, a tartalmát és céljait, a jogszabály kifejezetten felhatalmazza a közigazgatási szervet a döntés kibocsátására, valamilyen jogkövetkezmény(ek) alkalmazására vagy éppen az alkalmazás mellőzésére. Az adóalany tehát megismerheti a kereteket biztosító szabályokat, azonban a konkrét jogkövetkezményt illetően csak előzetes prognózisok állíthatók fel, nem lehet előre megmondani, hogy miképpen fog az adóhatóság dönteni, hiszen a jogi norma alapján sokféle döntés is hozható.

¹³ Fazekas–Ficzere (szerk.): i. m., 316.

¹⁴ 109/2008. (IX. 26.) AB határozat.

¹⁵ SZAMEL Katalin: *Közigazgatás az állampolgárért, vagy állampolgár a közigazgatásért*. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1988, 169.

¹⁶ SAJÓ András: *Jogkövetés és társadalmi magatartás*. Akadémiai Kiadó, Budapest, 1980, 87.

A diszkréción a fentiek alapján a jogalkotás minőségének kérdése felől is megközelíthető. Ahogyan arról a bevezető gondolatok körében szó esett, magának az adójogi normának világosnak, az adó jellemzőinek (az alanynak, a tárgynak, az alapnak, a mértéknek, a mentességeknek, kedvezményeknek, valamint az eljárási szabályoknak) kellően meghatározottnak kell lennie. Ezen elvárásra már a 18. században Adam Smith is rámutatott, amikor megfogalmazta, hogy „[a]z adónak, amelyet minden egyes egyénnek fizetnie kell, bizonyosnak, és nem pedig önkényesnek kell lennie. A fizetés idejének, módjának, a fizetendő mennyiségnek világosnak és nyilvánvalónak kell lennie az adózók és mindenki más számára is. Ahol pedig ez másképpen van, ott az adóhatóság döntheti el, hogy kevesebbet vagy többet kell fizetni, és hatalmában áll súlyosbítani azok terheit, akik a számára ellenszenvesek, továbbá az ilyen súlyosbítás lehetőségétől való félelem lehetőségét kínálja arra is, hogy ajándékokat, illetve tisztességtelen előnyöket csikarjanak ki maguknak.” Megállapította azt is, hogy az adózás bizonytalansága elősegíti az ilyen törekvéseket, valamint kedvez a korrupciónak is.¹⁷

Mindebből az következik, hogy a mérlegelés csak bizonyos területeken alkalmazható jogi megoldás, hiszen az adóknak kellően meghatározottnak kell lenniük. Mindez azonban nem jelenti azt, hogy a jogszabályi rendelkezések alapján megállapított adó összegét ne érinthetné olyan adóhatósági döntés, amely jogszabályi úton kifejezetten biztosított mérlegelési jogkör gyakorlásán alapul (például az egyértelmű jogszabályi előírás alapján megállapított adó tartozás összegét méltányosságból mérsékli az adóhatóság). Továbbá a kellően meghatározottság azt sem jelenti, hogy egyáltalán ne lenne mozgástere az adózóknak az adótervezésre, a számukra optimális – és még jogszerű – megoldás kiválasztására.¹⁸

1.2.2. A mérlegelés és a törvényi alapelvek alkalmazása

Minden jogágban, jogterületen találhatóak olyan alapelvek, amelyek áthatják mind a jogalkotást, mind pedig a jogalkalmazást; ezek az alapelvek rendszerint megjelennek az adott területet átfogó jelleggel szabályozó kódexek bevezető rendelkezéseiben. „A jogi alapelvek nem voluntarisztikusan kialakított tételek, hanem objektíve meghatározott és tudományosan feltárt, az adott jogtípus vagy jogrendszer alapvető, lényeges vonásait jellemző elvi tételek. [...] Mint a pozitív jogból kikövetkeztetett általánosítások a tételes jog egyes intézményeiből és rendelkezéseiből erednek.”¹⁹

Vannak olyan alapelvek, amelyek alkalmazása „magasabb rendű célkitűzés” eléréséhez vezet. Tipikusan ilyen alapelv a rendeltetésszerű joggyakorlás követelménye (a joggal való visszaélés tilalma), amelyet mind a régi, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (régí Art.), mind pedig az új törvény egyaránt nevesít.

¹⁷ SMITH, Adam: *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Stevenson & Co, Edinburgh, 1843, 347.

¹⁸ Lásd SZILOVICS Csaba: Die rechtliche Regelung des Steuerbetrugs und der Steuerplanung. In: Gál István László–Kóhalmi László (szerk.): *Emlékkönyv Losonczy István professzor halálának 25. évfordulójára*. Pécsi Tudományegyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Pécs, 2005, 287–293.

¹⁹ Szűcs István: *Az államigazgatási hatósági eljárás főbb elméleti kérdései*. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1976, 145.

Sárándi Imre (polgári jogi megközelítésű) meghatározása szerint a joggal való visszaélés végeredményben jogellenes magatartás, e jogellenesség pedig abban áll, hogy az ilyen magatartás a joggyakorlásra vonatkozó általános szabályokba ütközik. A kiindulópont mindig valamely jogszabály által biztosított alanyi jog. A jogosnak látszó joggyakorlás a jog rendeltetéséről szóló és a joggyakorlásra vonatkozó általános szabályba ütközik: a joggyakorló túllépi a joggyakorlás általános elveit, magatartása rendeltetésellenes lesz, jogellenességbe fordul át. Viszont nem minden, a jog társadalmi rendeltetését teljesen be nem töltő joggyakorlás minősül *joggal való visszaélésnek*, csak az olyan, a jog és a joggyakorlás társadalmi rendeltetésével szemben álló károkozó vagy a kár közvetlen veszélyét eredményező „joggyakorlás”, amely ellen jogi szankciókkal kívánatos fellépni.²⁰

A rendeltetészerű joggyakorlás követelményével összhangban áll az, ha az adózók a jogszabályokat úgy értelmezik, hogy abból előnyük származik, de ez az értelmezés a jogszabály rendeltetésével nem lehet ellentétes. A Kúria egyik ítéletében a következőképpen fogalmazta meg mindezt: *„Utal a felülvizsgálati bíróság arra a töretlen bírói gyakorlatra, mely szerint önmagában nem jogellenes, ha az adózók a jogszabályokat úgy értelmezik, melyből adóelőnyük származik, ugyanakkor ez az értelmezés nem lehet ellentétes a jogszabály rendeltetésével. Jelen esetben a felperes általi adójogi minősítés eltér az ügylet valós céljának adekvát adójogi minősítésétől (Kfv.II.29.125/1999/4. szám).”*²¹ Ebből adódóan például az *„adótványok alkalmazásában nem minősül rendeltetészerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótványban foglalt rendelkezések megkerülése. Az adózás rendjének egyidejűleg két követelményt kell kielégítenie: a törvényességet és az adóztatás eredményességét.”*²² Az Európai Unió Bírósága az általános forgalmi adó esetében a *Halifax-ügyben* (C-255/02.) munkálta ki a visszaélészerű magatartás megállapításához szükséges feltételeket: azt kell vizsgálni, hogy az uniós, illetve az átültetést elvégző tagállami jogszabályi rendelkezésekben *„előírt feltételek formális fennállása ellenére az érintett ügyletek eredménye olyan adóelőny megszerzése legyen, amely ellentétes a fenti rendelkezések célkitűzéseivel, az objektív körülmények összességéből ki kell tűnnie, hogy a szóban forgó ügyletek elsődleges célja valamely adóelőny megszerzése”*.²³

A fenti joggyakorlati támpontok áttekintését követően megállapítható, hogy az adóhatóságnak a tanúsított magatartások, valamint a rendelkezésre álló iratok (jogügyletek, bizonylatok) tényleges tartalmát, célját kell vizsgálnia; ha azok átlépnek egy bizonyos „határt”, a jogszerűnek vélt cselekmény jogellenes lesz, és az adózási jogkövetkezményeket ennek megfelelően kell levonni. A kérdés az, hogy hol húzódik ez a határ; meddig tekinthető jogszerűen elismert adóelőnyt megvalósítónak az adott ügylet, és ettől minősíthető már jogellenesnek.

Lehet tehát, hogy valamely magatartás szó szerint megfelel a törvény által előírtaknak, ugyanakkor ellentétes a jogszabály céljával, annak megkerülésére, kijátszására

²⁰ SARÁNDI Imre: *Visszaélés a joggal*. Akadémiai Kiadó, Budapest, 1965, 206–208.

²¹ A Kúria Kfv.I.35.173/2011/5. számú ítélete.

²² A Kúria Kfv.V.35.186/2009/7. számú ítélete.

²³ A Kúria Kfv.I.35.275/2012/5. számú ítélete.

ra irányul, és ettől a pillanattól kezdve jogellenes. Ilyen esetben tehát a jogalkalmazó azt is vizsgálja, hogy az adott adózói magatartás még elfogadható-e a tételes jogi norma keretei között, az még jogszerű, vagy már úgy ítéli meg, hogy a tételes jogi norma alkalmazásától el lehet – pontosabban: el kell – tekinteni, és helyette az alapvetel felhasználva kell a jogi következtetéseket megállapítani. Viszont jogi értelemben ez sem mérlegelés, hanem jogalkalmazási, jogértelmezési kérdés.

1.2.3. A mérlegelés és a becslés

A becslés mint bizonyítási módszer akkor alkalmazandó, ha az adó összegét az adózó nem rendeltetésszerűen állapította meg. A becslés bizonyítási módszer, amellyel az adóhatóság valószínűsíti az adózó valós adóalapját. A becslés esetén az adóhatóság köteles bizonyítani a becslés alkalmazását, a becslésnél felhasznált adatok helytállóságát (a becslés alapjául szolgáló adatokat, tényeket, körülményeket), valamint a becslés során alkalmazott módszert, az adózó pedig hitelt érdemlő adatokkal köteles bizonyítani a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést.²⁴

A mérlegelés és a becslés lényegének megvilágítása érdekében illetékjogi példa is említhető. Az illetékekről szóló 1990. évi XCII. törvény (Itv.) bejelentési kötelezettséget ír elő a forgalmi érték esetében (az illeték alapjául szolgáló forgalmi értéket az illeték fizetésére kötelezett fél köteles bejelenteni a jogügylet vagy a hagyaték bejelentésekor, ha e kötelezettség őt terheli). Az adóhatóság állapítja meg a forgalmi értéket többek között, ha a feltüntetett, illetőleg bejelentett érték az adóhatóság megítélése szerint a forgalmi értéktől eltér. Az adóhatóság a forgalmi értéket helyszíni szemle, összehasonlító értékadatok alapján, valamint az illeték fizetésére kötelezett nyilatkozata ismeretében – szükség esetén külső szakértő bevonásával – állapítja meg. A megállapítás alapjaként különböző adatokat kell figyelembe venni, így a következőket: ingatlan szerzése esetében az adott térség ingatlanforgalmának legalább 2 évet átfogó érték meghatározóit, így például a folyamatában növekvő vagy csökkenő ingatlanforgalmat, vagy az ingatlanforgalom teljes hiányát, a település, illetőleg a térség ennek megfelelő vagy ettől eltérő értékadatait, ingó szerzése esetén pedig az azonos rendeltetésű ingódolog kereskedelmi, illetőleg piaci árát.²⁵

A kérdés az, hogy mi a jogi megítélése az olyan döntésnek, amelyet az adóhatóság e tárgykörben hoz? Ha az adóhatóság állapítja meg a forgalmi értéket, akkor e tevékenység egyrészt *nem becslési tevékenység*,²⁶ másrészt nem mérlegelési jogkörben hozott határozat. Ez utóbbi tekintetében a Kúria megállapította, hogy a *„mérlegelési jogkörben hozott határozat nem azonosítható a tényállás (jelen esetben forgalmi érték) feltárása, megállapítása körébe tartozó, az Itv. értelmében elvégzendő bizonyítékértékeléssel. A forgalmi érték megállapítása esetén bizonyítékértékelés történik, mivel a forgalmi értéket a rendelkezésre álló és az Itv. előzőekben említett szabályai szerint figyelembe veendő különféle bizonyítékok értékelésével*

²⁴ A Fővárosi Bíróság 13.K.32.041/2009/12. számú ítélete; lásd még a Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.200/2010/4. számú ítéletét.

²⁵ Lásd az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 70. §-át.

²⁶ A Kúria Kfv.V.28.145/1997. számú ítélete.

kell megállapítani, mégpedig úgy, hogy az így meghatározott érték megfeleljen az Itv. 102. § (1) bekezdés e) pontja szerinti értéknek. [...] Az a törvényi előírás, mely szerint bizonyos adatokat az adóhatóság köteles együttesen figyelembe venni, még nem jelenti azt, hogy határozatát mérlegelési jogkörben eljárva hozhatja vagy hozza meg. [...] A vagyonszerzési illeték kapcsán az Itv. és más jogszabály sem jogosítja fel az adóhatóságot arra, hogy mérlegelje, szab-e ki vagy sem illetéket, ha igen, azt milyen érték, illetve illetékkulcs alapján teszi meg. Az adóhatóságnak az illetékalkapot, a forgalmi értéket úgy kell meghatározni, hogy az megfeleljen az Itv. 102. § (1) bekezdés e) pontja szerinti törvényhelynek, és az illetékkulcsokra nézve sincs választási lehetősége, ezeket a törvényi előírásoknak megfelelően kell alkalmaznia. A vagyonszerzési illetékfizetés tárgyában hozott határozatok tehát nem mérlegelési jogkörben hozott határozatok, hanem olyan döntések, amelyekben a forgalmi értéket megalapozottan – tehát az Itv. előzőekben említett törvényhelyeinek megfelelő helyes bizonyítékértékeléssel – kell megállapítani, és ennek alapján az Itv.-ben előírt mértékben kell a fizetési kötelezettséget előírni.”²⁷

Az említett eset kiválóan szemlélteti, hogy mennyire fontos a megfelelő fogalomhasználat: a mérlegelés (mérlegelési jogkörben hozott határozat), becslés, bizonyítékértékelés különböző tartalommal bírnak, a jogalkalmazás során erre feltétlenül tekintettel kell lenni.²⁸

1.2.4. A mérlegelés és a jogértelmezés

Van olyan álláspont, amely szerint a jogszabály-értelmezés is a mérlegelés körébe tartozik, amennyiben a jogalkalmazónak bizonyos mérlegelést is el kell végeznie a jogszabály értelmezésével.²⁹ Ha tehát a jogszabály által használt fogalmak túlságosan általánosak, hiányoznak belőle a szükséges értelmező rendelkezések, akkor szükségszerűen el kell végezni az adott tényállás megítélésakor a használt fogalmak tartalmának feltárását, amely tevékenység azonban – ahogyan arról szó volt korábban – nem mérlegelésként, hanem szubszumpcióként határozható meg. Ilyen esetben tehát a „*jogalkalmazó a konkrét életviszonyt az irányadó általános jogszabály alá szubszümálja oly módon, hogy a jogszabályban meghatározott absztrakt tényállást és konkrét joghatást azzal összekapcsolja, vagyis megállapítja, hogy a kérdéses konkrét tényállásnak milyen joghatásbeli vonzata van*”.³⁰

Egy adójogi példa említhető a jogértelmezés kérdésére: nem kell késedelmi pótlékot fizetni arra az időszakra, amelyre az adózó a késedelmét igazolta. Igazolásnak csak akkor van helye, ha a késedelmet elháríthatatlan külső ok idézte elő.³¹ De mit jelent(het) az „*elháríthatatlan külső ok*”? Ha az adózó ilyen okra hivatkozik, akkor nyilván az adóhatóságnak állást kell foglalnia abban a kérdésben, hogy az elháríthatatlan külső ok volt-e vagy sem. Ha az volt, akkor az igazolást el kell fogadni,

²⁷ A Kúria Kfv.V.35.096/2012/9. számú ítélete.

²⁸ Vö. az új Art. tervezetének 143. § (2) bekezdésével, és e tervezetet az elfogadott törvény szövegével.

²⁹ Fazekas–Ficzere (szerk.): i. m., 315.

³⁰ LÁBADY Tamás: *A magyar magánjog (polgári jog) általános része*. Dialóg Campus Kiadó, Budapest–Pécs, 2002, 214.

³¹ Lásd a korábbi Art. 166. §-át, illetve a jelenleg hatályos Art. 206. § (3) bekezdését.

de ha az adóhatóság úgy ítéli meg, hogy nem áll fenn ez a jelleg, akkor a szankció alkalmazható.

A fogalom tényleges tartalommal való megtöltése ilyen esetekben a joggyakorlatra vár. A Legfelsőbb Bíróság az „elháríthatatlan külső ok” fogalmát egyébként az alábbiak szerint definiálta egyik döntésében: *„Az elháríthatatlan külső ok [...] a szó nyelvtani és hétköznapi értelmében is olyan okot jelent, amelyre a félnek ráhatása nincs és nem is lehet, az tőle függetlenül, akarata ellenére, elháríthatatlan módon következik be. Az elháríthatatlan külső ok a fél esetében objektív elháríthatatlanságot jelent, ilyennek minősülnek a társadalmi és technikai fejlettség adott szintjét is figyelembe véve a természeti csapások (pl. földrengés, árvíz) vagy olyan emberi tényezők, mint a háború, gazdasági csőd, embargó... Osztja tehát a Legfelsőbb Bíróság az [adóhatóság] és az első fokú bíróság jogi álláspontját a tekintetben, hogy nem tekinthető elháríthatatlan külső oknak az üzleti partner magatartása, fizetési készségének hiánya, a követelés behajtására tett intézkedések elhúzódása vagy eredménytelensége, mivel ezek a vállalkozási, gazdasági, üzleti tevékenységgel együtt járó köztudomású kockázati tényezők.”*³²

Vannak olyan helyzetek, amikor a jogszabály által használt fogalom egyértelműnek tűnik, azonban jogvita esetén ugyancsak ki kell dolgoznia a jogalkalmazónak a tényleges tartalmat. Például a jogszabály úgy rendelkezik, hogy a bizonylatot „ki állítani” a gazdasági eseményről. De mit jelent a „kiállítás” kifejezés? Egyértelműnek tűnik ez a szó, azonban ha jogvitára kerül sor, akkor már korántsem egzakta a tartalma; így például egy próbavásárláshoz kapcsolódóan vizsgálandó, hogy kiállításra került-e a nyugta vagy sem, az adózói magatartás megfeleltethető-e a „kiállítás” követelményének vagy sem. A Kúria szerint a *„nyugta kiállítása nem minősül egyúttal a nyugta kibocsátásának, mivel az a kiállításnál tágabb folyamat. [...] a nyugtaadási kötelezettség akkor tekinthető teljesítettnek, ha a kiállított bizonylatot a vevő az értékesítéssel egyidejűleg birtokba veheti.”*³³ Ugyanakkor *„nem elegendő a bizonylat átvételének helyéről tájékoztatni a vásárlót, (akár az eladó által szóban, akár a pulton elhelyezett írásbeli tájékoztatóval), hanem a bizonylatot a vevőnek át kell adni, vagy legalábbis meg kell kísérelni.”*³⁴ Mindebből látható, hogy ha egy jogvita arra vonatkozik, hogy megtörtént-e a nyugta kiállítása, akkor e joggyakorlati tételek ismerete nélkül a kérdés nem ítéltető meg, a jogalkalmazónak ilyenkor figyelembe kell vennie a bírósági joggyakorlat által kimunkált tételeket is.

A jogszabályok nagy része tehát összetettebb szubszumálási tevékenység teljesítését követeli meg, hiszen egyrészt lehetetlen lenne előre valamennyi társadalmi viszonyt jogi úton szabályozni (rendezni), másrészt arra is lehetőséget kell adni, hogy a jogalkalmazó az adott tényálláshoz kapcsolódó legjobb döntést hozhassa. Nyilván ez bizonytalansági tényezőt jelent, de a jog nem tökéletes,³⁵ nem egy szoftver, amelyet csak futtatni kell, és megbízhatóan, előre kiszámíthatóan működve előállítja a

³² A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.521/2006/9. számú ítélete.

³³ A Kúria Kfv.I.35.467/2011/4. számú ítélete.

³⁴ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.VI.35.343/2009/7. számú ítélete.

³⁵ Viszont lehet törekedni a tökéletesítésre; ahogy Georg W. F. Hegel írja, a jog a társadalmi viszonyok állandó, végtelen alakulása folytán nem tekinthető lezártnak, mindenkorra késznek; minden törvénykönyv még jobb lehet, „mert a legnagyobb, legmagasabb, legszebb még nagyszerűbbnek, magasabbnak és szebbnek

kész megoldásokat. Mindez azonban nem a mérlegelés problematikájának körébe tartozik: ez jogértelmezési kérdés, amiből az is következik, hogy egy tényállás jogi szempontból helyesen csak egyféleképpen ítélhető meg. Ha a jogalkalmazó téved, akkor az nem azon alapul, hogy az eset összes körülményét helytelenül értékelte, hanem azon, hogy a jog alkalmazásában (értelmezésében) tévedett, és a döntése ennek nyomán lesz jogsértő.

1.2.5. A mérlegelés és a bizonyítékok értékelése

Az eljárásjogokban rendkívül fontos hatósági kötelezettség, hogy a tényállást tisztázni és bizonyítani szükséges. Az Air. 99. § (1) bekezdése szerint az ellenőrzés során az adóhatóság köteles a tényállást tisztázni és bizonyítani, kivételt csak az képez, ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. Az Air. az alapelvek körében, a 4. §-ban rendelkezik az „egyedi elbírálás” elvéről, amely értelmében az „adóhatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valóságghű tényállásra alapozza”. Emellett az 58. § (4) bekezdése akként fogalmaz, hogy ha valamely „törvény eltérően nem rendelkezik, az adóhatóság szabadon választja meg a bizonyítás módját, és a rendelkezésre álló bizonyítékokat bizonyító erejüknek megfelelően értékeli”.³⁶

Megalapozott döntés csak kellően feltárt tényekre alapítható, a megállapított tényállást pedig bizonyítani kell. „Minden jogalkalmazói döntés tényfeltáráson és annak jogi értékelésén alapul. Akkor is így van ez, amikor a jogalkotó a legszigorúbban megköti a jogalkalmazó kezét.”³⁷

Az idézett jogszabályi rendelkezések nem használják a „mérlegelés” kifejezést, helyette az „értékelés” szó használatos.³⁸ A bizonyítékok ebben az összefüggésben a tényállás alátámasztásának eszközeként jelennek meg; ha a jogszabály mérlegelésre jogosítja fel a jogalkalmazót, akkor a felmerülő körülményeket vizsgálja, a megállapított tényállást bizonyítékokkal támasztja alá (tehát elviekben nem a bizonyítékokat mérlegeli, hanem az eset összes körülményét).

1.2.6. A mérlegelés és a méltányosság

A méltányosság megjelenik egyrészt a jogalkotásban (a jogalkotó alkot méltányosság alkalmazására felhatalmazó rendelkezéseket), másrészt pedig a jogalkalmazásban. A méltányosság erkölcsi megfontolásokon nyugvó kategória, lehetővé teszi, hogy a merev jogot az igazságosság és az észszerűség követelményeinek megfelelően alkalmazzák.³⁹ A méltányosság azonban nem lehet parttalan, nem ala-

gondolható”. PESCHKA Vilmos: Hegel jogalkotás-elméleti koncepciója. In: Peschka Vilmos: *Jog és filozófia*. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1980, 19.

³⁶ Vö. a törvénytervezet 51. § (4) bekezdésével: „Az adóhatóság szabadon választja meg a bizonyítás módját, és a rendelkezésre álló bizonyítékokat szabad meggyőződése szerint értékeli.”

³⁷ KÁNTÁS: i. m., 2.

³⁸ Vö. a Polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény 279. §-ával.

³⁹ LÁBADY: i. m., 132.

puhlat jogalkalmazói önkényen. Ha nincs az alkalmazhatóságra vonatkozó felhatalmazás, illetve nem állnak fenn az alkalmazás feltételei, akkor nem lehet eltekinteni egy adott jogkövetkezménytől. Az Art. hatálya alá tartoznak egyes költségvetési támogatások is, így példaként egy normatív támogatásra vonatkozó eset is említhető. Ha a költségvetésből felhasználási kötelezettséggel járó (normatív) támogatást nyújtanak, akkor azt az előírt célra kell fordítani, és azzal el kell tudni számolni. Visszafizetési kötelezettséget keletkeztet, ha a támogatott az ellenőrzés során nem tud a felhasználással elszámolni. A Legfelsőbb Bíróság gyakorlata szerint a „*jogi, adminisztratív feltételek megléte nélkülözhetetlen a támogatás igénybevételehez, a hatóságnak nincs mérlegelési joga, a visszafizetési kötelezettség méltányosságból nem engedhető el*”.⁴⁰

Az általános kérdések körében szükséges megemlíteni egy fontos elhatárolási szempontot: különbséget kell tenni ugyanis az *anyagi jogi méltányosság* és az *eljárásjogi méltányos eljárás* között. Egy esetben a Kúria a következőképpen határozta el egymástól ezt a két fogalmat: „*Anyagi jogi méltányosságról akkor beszélhetünk, hogyha azt a törvény kifejezetten megengedi, pl. ilyen lehet az adóelengedés, mérséklés vagy részletfizetési kedvezmény. Ettől különböző, lényegét tekintve generális alapveti kategória a méltányos eljárás, amelynek a megsértését jelen ügyben sem az elsőfokú bíróság, sem a Kúria nem látta fennállni. Ellenkezőleg, az adóhivatal többször is az ügyfél kérelmét méltányolva póthatáridőt adott a nyilatkozatok megtételére és a dokumentumok csatolására. Ennek elmulasztása sértette az együttműködési kötelezettséget és akadályozta az eljárás lefolytatását, mely okból a mulasztási bírság kiszabása jogalappal bírt.*”⁴¹

A mérlegelés és a méltányosság kérdésének vizsgálata azért indokolt különösen, mert ha a jogalkalmazást végző szervnek jelentős mozgástere van a döntése tartalmának meghatározásakor, akkor az adóalany elvárja, hogy a számára a lehető legkedvezőbb tartalmú döntés szülessen. Másfelől közelítve a kérdést: a méltányosság nemcsak a döntés meghozatalakor, hanem a döntés meghozatalát követően is érvényesíthető elvárás: a szankció mérséklésénél (elengedésénél), a megállapított kötelezettség kedvezőbb feltételek mellett történő teljesítésénél (például a fizetési könnyítések/kedvezmények engedélyezésénél), de a végrehajtásánál is komoly szerepet játszhat.

A méltányosság fogalmát (jogintézményét) az új Art. is használja. Ilyen, a méltányosságon alapuló jogintézmény például a már említett fizetési könnyítések lehetőség: joggal várható el ugyanis, hogy az adóhatóság vegye figyelembe az adótartozás teljesítésének pénzügyi hatásait, és tekintszen el az érvényesítéstől, illetve csökkentse annak mértékét, ha az indokolt, illetve engedélyezzen részletfizetést, fizetési halasztást. Ilyen indok lehet a törvény szerint a megélhetés vagy a vállalkozási tevékenység ellehetetlenítésének megelőzése. („*Az oly tartozás, mely az adóköteles fizetési képességének hiánya miatt vált hátralékká, jogosan nem lehet az adóvégrehajtás tárgya, mert a legszigorúbb adóbehajtás sem facsarhat ki többet, mint amennyi van. [...] Ellenben azok irányában, kik nem fizetési képesség, hanem*

⁴⁰ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.333/2011/8. számú ítélete.

⁴¹ A Kúria Kfv.I.35.571/2012/5. számú ítélete.

fizetési akarat hiánya miatt maradtak hátralékban, kellő szigorral és minden halogatás nélkül járjon el az adóigazgatás.”⁴²

A Kúria szerint az „adótartozás mérséklésére irányuló kérelem tárgyában hozott határozat mérlegelési jogkörben hozott határozat”, vagy másképpen fogalmazva, az „*adómérséklés iránti kérelemről az adóhatóság mérlegelés alapján dönt*”,⁴³ valamint „*az adóhatóság csak az Art.-ben meghatározott törvényi feltételek fennállása esetén köteles a méltányossági eljárás keretében az adótartozás mérséklésére, fizetési könnyítés engedélyezésére*”. E konkrét ügyben megállapították, hogy nem álltak fenn a fizetési könnyítés engedélyezésének törvényi feltételei, mert a kérelmező, illetve a vele közös háztartásban élő közeli hozzátartozó a megélhetéshez nem nélkülözhetetlen vagyonnal is rendelkezett (balatoni nyaralóban résztulajdon, személygépkocsi), a vagyoni, jövedelmi helyzetre (annak változására) vonatkozó kérelmezői adatszolgáltatások nem voltak alkalmasak arra, hogy a könnyítés indokoltságát alátámasszák.⁴⁴

2. A mérlegelés a tételes jogban

A régi Art. az alapelvek körében tartalmazta a mérlegelés általános szabályát; úgy fogalmazott, hogy ha „*a törvény az adóhatóságot mérlegelésre jogosítja fel, azt csak a felhatalmazás céljának megfelelően, a törvényes keretek között gyakorolhatja*”.

Az új Art. az Ötödik részben, a jogkövetkezmények körében rendelkezik a mérlegelésről egyes szankciók esetében, alapelvi szinten viszont már nem emeli ki azt külön. A hatályos szabályozáshoz hasonlóan, az adóbírság mérséklésénél vagy a kiszabás mellőzésénél az „*ügy összes körülményét mérlegelni kell*”, a mulasztási bírságnál pedig külön paragrafusban nevesíti a jogalkotó azokat a szempontokat, amelyeket az adóhatóság az adózó javára vagy terhére értékelhet. A felsorolás nem taxatív, hiszen az egyik pont általában az ügy lényeges körülményeit is alapul vehető szempontként említi, így az adóhatóság az eset további jellemzőit is figyelembe veheti.

A jogkövetkezményekre vonatkozó szabályok körében rendkívül fontosak azok a korlátok, amelyek a pénzbeli szankciók *felső értékhatáira* vonatkoznak. A megállapított konkrét összegeket, illetve a százalékban kifejezett értékeket a jogalkalmazó nem lépheti át. „*Azokban az esetekben, amikor a jogalkotó az alkalmazható szankció mértékét keretjelleggel határozza meg, a mérlegelés körében először a jogsértő magatartás értékelendő, a jogellenes cselekmény súlyának (azaz lehetséges vagy beállt következményeinek) mérlegelése után következhet az egyéniesítés, a szubjektív felróhatóság méltányosság keretében történő értékelése.*”⁴⁵

⁴² MARISKA Vilmos: *Az államgazdaságtan (Pénzügytan) kézikönyve*. Franklin Társulat Magyar Irodalmi Intézet és Könyvnyomda, Budapest, 1885, 141–142.

⁴³ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.124/2010/4. számú ítélete.

⁴⁴ A Kúria Kfv.V.35.246/2012/4. számú ítélete.

⁴⁵ Az új Art. javaslatának 238. §-ához fűzött miniszteri indokolás.

A *mulasztási bírság* kiszabására vonatkozó általános mérlegelési jogkör több szempontból is behatárolt:

- A bírság mértékének felső határát (határait) a jogszabály rögzíti.
- Alapesetben az adóhatóság dönti el, hogy szab-e ki bírságot vagy sem („mulasztási bírsággal sújthatja”).
- Bizonyos esetekben – súlyosabb, kifejezetten kiemelt jogsértések megállapítása-kor – valamilyen összegű bírság kiszabása kötelező egy emelt jogszabályi felső összeghatárig, de ezen értékhatáron belül az összeg továbbra is mérlegelés tárgyát képezi (pl. „*mulasztási bírságot fizet*”, „*mulasztási bírsággal kell sújtani*”).
- Vannak olyan esetek, amikor meghatározott összegű bírságot kell kiszabni, tehát sem a kiszabás, sem pedig a bírság összege nem képezheti mérlegelés tárgyát (pl. ilyen eset a készpénzfizetési szabály megszegése).

Alapvető jogszabályi követelmény, hogy a mulasztás súlyához igazodó, az adózási érdeksérelemmel arányos bírságot kell kiszabni, vagy a bírság kiszabását mellőzni kell. Az Alkotmánybíróság (AB) egyik döntésében megállapította, hogy a *„jogalkotó széles mérlegelési jogkörrel rendelkezik a szankció alkalmazási feltételeinek, mértékének szabályozása során. A jogalkotó döntési szabadságának csak az Alkotmány rendelkezései szabnak korlátot. [...] Nem következik kényszerítően a jogalkotónak az a kötelezettsége, hogy valamely közigazgatási hatáskör gyakorlása során mérlegelési jogkört adjon a jogalkalmazónak, s nem vezethető le a jogorvoslathoz való jogból a méltányosság gyakorlására való jogszabályi felhatalmazás kötelezettsége sem.”*⁴⁶

A pénzügyi szankciók mellett ismeri a törvény még az intézkedéseket is. A mérlegeléshez kapcsolódóan ebben a körben az *üzlethelyiség lezárása* mint szankció említhető meg. Ebben az esetben is van lehetőség mérlegelésre, de csak a tekintetben, hogy az adóhatóság alkalmazza-e vagy sem. Vagyis jogszabálysértés megállapítása esetén sem kötelező az üzlethelyiséget lezárni, ennek elrendelése az adóhatóság anyagi jogi mérlegelési jogkörébe tartozik.⁴⁷ A jogszabály úgy fogalmaz, hogy az adóhatóság az adóköteles tevékenység célját szolgáló helyiséget 12 nyitvatartási napra lezárhatja, az adott mulasztás ismételt előfordulása esetén pedig a lezárás időtartama 30, majd minden további esetben 60 nyitvatartási nap. A normaszöveg tehát nem használja az időtartamok esetében (a napok számát megelőzően) a „legfeljebb” kitélt, amelyből következően az időtartam tekintetében nincs mérlegelési lehetősége az adóhatóságnak, azaz ha úgy dönt, hogy alkalmazza ezt a szankciót, akkor a megadott napok számánál se több, se kevesebb nem határozható meg. *„A bíróság egyetértett [az adóhatósággal] abban, hogy ha a mérlegelés eredményeként az üzletlezárás is szükségesnek mutatkozik, azt 12 nyitvatartási napra kell alkalmazni. A törvény szövege '12 nyitvatartási napra' teszi lehetővé az üzletlezárást, amelyből a bíróság szerint az következik, hogy a jogintézmény alkalmazása esetén az üzletlezárást 12 nyitvatartási napra kell elrendelni. Amennyiben a jogalkotó az üzletlezárás napjait is az [adóhatóság] mérlegelésére bízta volna, úgy a 12 nyitvatar-*

⁴⁶ Az Alkotmánybíróság 498/D/2000. számú határozata [ABH 2003/1202].

⁴⁷ Lásd a Kúria Kfv.III.35.231/2016/7. számú ítéletét.

*tási napig való elzárhatóságról rendelkezett volna. [...] A bíróság szerint így nem volt jogszabálysértő a határozat a tekintetben sem, hogy a 12 napra történő üzletlezárást elrendelte.*⁴⁸

3. Az eset összes körülményének tartalmi elemei

Ebben a részben lesz részletesen szó arról, hogy milyen szempontok lehetnek a mérlegelés esetében relevánsak, hiszen a mérlegelés eredményeként létrejövő döntés esetében alapvető jelentőségű, hogy az „eset összes körülménye” körében mi és hogyan értékelhető. Az ilyen előírások értelmezésével (a felsorolt elemek kiegészítésével) kapcsolatban megemlíthető az *eiusdem generis* értelmezési szabálya: eszerint „*egy felsorolás annak exemplifikatív jellege esetében kizárólag olyan további elemekkel bővíthető, melyek jellegükben a tételesen felsorolt példákhoz hasonlók*”.⁴⁹

Az új Art. kiegészítette néhány elemmel a régi Art. által nevesített szempontokat. Az egyik ilyen az adózó adózási gyakorlata, általános jogkövetési hajlandósága, a másik pedig az egyéb bármely lényeges körülmény. Ezen túlmenően értékelhető a jogellenes magatartás súlya, gyakorisága, időtartama, valamint az, hogy az adózó (vagy a tagja, foglalkoztatottja stb.) a tőle elvárható körülményekkel járt-e el.

Ebben a körben célszerű egy összehasonlító kitekintést is elvégezni. Akárcsak az adóigazgatási eljárásban, úgy a közbeszerzési jogi jogsértések esetén is a közbeszerzési jogvitákat elbíráló, illetve a közbeszerzési jogi jogsértéseket kezdeményezés nyomán hivatalból vizsgáló Közbeszerzési Döntőbizottság (KDB) is – fő szabály szerint – mérlegeli azt egy jogorvoslati eljárásban, hogy jogsértés megállapítása esetén szab-e ki bírságot, és ha a kiszabás mellett dönt, akkor ugyancsak mérlegeli, hogy a maximális keretek között milyen mértékű bírságot állapít meg. Vannak azonban olyan esetek – hasonlóan az Art.-hez –, amikor a mérlegelés tárgyát a bírság kiszabása nem képezheti (azaz kötelező valamilyen összegű bírságot kiszabni), és a mérlegelési jogkör csak a bírság összegének meghatározására terjed ki. Kötelező például bírságot kiszabni, ha a szerződést közbeszerzési eljárás jogtalan mellőzésével kötötték meg vagy akkor, ha nem álltak fenn a hirdetmény nélküli eljárás alkalmazásának feltételei (jogszabály egyébként maximalizálja a kiszabható bírság összegét, mégpedig a szerződés értékének százalékában meghatározva).

A közbeszerzésekről szóló 2015. évi CXLI. törvény (Kbt.) 165. § (11) bekezdése tartalmazza a mérlegelésre vonatkozó általános felhatalmazást, meghatározva azt, hogy „különösen” milyen szempontokat kell (lehet) figyelembe venni; ezen exemplifikatív katalógust a joggyakorlat is kiegészítette néhány elemmel. Vannak olyan szempontok ebben a körben, amelyek nyilván közbeszerzés-specifikusak (pl. szerződés értéke, támogatott jelleg), de vannak olyanok is, amelyek szintén relevánsak lehetnek egy adóigazgatási eljárásban is. Ilyen például az, hogy együttműködő magatartást tanúsított-e az érintett, a jogsértés óta milyen hosszú időtartam telt el,

⁴⁸ A Pécsi Törvényszék 6.K.21.306/2008/5. számú ítélete.

⁴⁹ 3188/2017. (VII. 21.) AB határozat.

volt-e már az érintett terhére megállapítva jogsértés, orvosolták-e időközben a jogsértést (feltéve, hogy az valamilyen módon reparálható), nyilvánvalóan szándékos volt-e a jogsértő magatartás stb.

Az is jogvita tárgyát képezheti, hogy egy-egy szempont tényleges tartalma mit jelenthet, az hogyan vehető figyelembe. Példaként az *együttműködő magatartás* esete hozható fel: önmagában például az eljárási kötelezettségek teljesítése (így a kért iratok rendelkezésre bocsátása) vagy valamely jogosultság gyakorlása (például észrevétel megtétele) még nem alapozza meg az együttműködő magatartás megállapíthatóságát,⁵⁰ ugyanakkor például az együttműködés hiányaként vehető figyelembe, ha a bizonyítási teher ellenére a bizonyítékokat csak a hatóság írásbeli felszólítására terjeszti elő a fél, vagy nem kötelező eljárási cselekményen nem jelenik meg.⁵¹ Az együttműködési magatartás megítélésére összegző jelleggel azon bírósági megállapítás idézhető, amely szerint az *„eljárást segítő együttműködő magatartás a kialakult bírói gyakorlat szerint abban az esetben lehet a jogsértő számára kedvező, bírságot befolyásoló szempont, ha az eljárási jogi szabályok által eleve elvart és szabályozott együttműködést meghaladó magatartásról van szó. Ilyen magatartás az eljárások egy részében fel sem merülhet, vagy jellemzően nem fordul elő [...] Ez esetben sem negatív, de pozitív irányban sem befolyásolja ez a szempont a bírság meghatározását.”*⁵² (Együttműködő magatartás lehet például az, ha az adózó együttműködik az adóhatósággal, a jogsértést beismeri, közreműködik annak feltárásában stb.)

Alapvetőnek tekinthető az a kérdés, hogy az *adózó pénzügyi helyzetét* az adóhatóságnak figyelembe kell-e vennie akkor, amikor a bírság kiszabásáról (annak összezszerúségéről) dönt. A joggyakorlat szerint erre a kérdésre nemleges válasz adható: a Kúria álláspontja szerint a bírsággal sújtott adóalany anyagi helyzete az összezszerúség megállapítása tekintetében nem bír jelentőséggel; a kötelezett anyagi viszonyainak értékelése a fizetési könnyítések, illetve az adómérséklés iránt indult eljárásokban szükséges.⁵³

4. Szubjektív elemek a mérlegelésben

A mérlegelésre feljogosító jogszabályi rendelkezések igen tág kereteket biztosítanak a jogalkalmazónak arra nézve, hogy megállapítsa az adott tényállás jogkövetkezményét (jogkövetkezményeit). Kétségtelen, hogy ezen figyelembe veendő szempontok között vannak olyanok is, amelyek szubjektív megítélésre – a döntéshozó egyéni véleményalkotására, személyes benyomásaira – épülnek. Ezen túlmenően valamennyi objektív elembe is tükröződnek a döntéshozó egyéni meggyőződésén alapuló szempontjai.

⁵⁰ Lásd a Közbeszerzési Döntőbizottság D.126/11/2010. számú határozatát (a döntéshozatal időpontja: 2010. 04. 08.).

⁵¹ Lásd a Közbeszerzési Döntőbizottság D.378/12/2011. számú határozatát (a döntéshozatal időpontja: 2011. 07. 18.).

⁵² A Fővárosi Törvényszék 3.Kf.650.045/2016/4. számú ítélete (közöttéve KÉ-12317/2016. szám alatt a Közbeszerzési Értesítő 2016/119. számában 2016. 10. 14-én).

⁵³ Lásd a Kúria Kfv.III.35.751/2015/5. számú ítéletét.

A mérlegelés eredményeként megszületett döntések indokolásának lehetősége ennek megfelelően erőteljesen korlátozott, és éppen ezért sérthetik az adózói igazságérzetet: miért döntött úgy az adóhatóság, ahogy döntött, milyen szempontokat értékelte, és azokat miért úgy vette figyelembe, ahogy figyelembe vette. Vajon meggyőzhető az adózó egy olyan indokolással, amely szerint például *„az adóhatóság a bírság kiszabásánál, illetve mértékének megállapításánál figyelembe vette azt, hogy az adózó terhére még nem került megállapításra jogsértés, továbbá figyelembe vette a jogsértés csekély jelentőségű súlyát és azt, hogy együttműködő magatartást tanúsított, továbbá, hogy az egyéb nyilvántartásokat jogszerűen vezették”*. Nyilván a mérlegelés körülményei egy ilyen megfogalmazásból nem ismerhetőek meg kellő alapossággal, a döntéshozó értékelési folyamata nem válik nyilvánvalóvá, külső szemlélők számára teljes körűen megismerhetővé, átláthatóvá. Az valóban nem várható el a hatóságtól, hogy egyfajta *„árjegyzékként”* tételesen beárazza az egyes szempontokat, majd a végén azokat összeadva állapítsa meg a végösszeget, ha a bírság kiszabása mellett döntött. Ugyancsak nehéz feladat kifejezetten az olyan szankciók pontos megalapozása, amelyek nem pénzügyi jellegűek, így elsődlegesen az üzlethelyiség lezárásának alkalmazása kapcsán merülhet fel ez a kérdés.

5. A mérlegelésre alapított döntés indokolása

A fentiekből adódik a kérdés, hogy milyen terjedelműnek kell lennie az indokolásnak, hogyan kell egy mérlegelésen (is) alapuló adóhatósági határozat indokolásának azon részét megszővegezni, amely bemutatja a figyelembe vett szempontok körét és azt, hogy azokra milyen módon alapították a döntést.

Az Air. 73. § (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy a döntés tartalmazza – többek között – a *„megállapított tényállásra, a bizonyítékokra, a mérlegelés és a döntés indokaira, valamint az azt megalapozó jogszabályhelyek megjelölésére is kiterjedő indokolást”*. Az adóhatóság köteles a tényállást tisztázni, az adózó javára szolgáló körülményeket is feltárni, valamint a megállapításait bizonyítékokkal alátámasztani. Fontos további követelmény, hogy az adóigazgatási határozat indokolása is megfelelő módon legyen megszővegezve; ez az elvárás egyébként nemcsak a közigazgatási döntésekre, hanem a bírósági ítéletekre is vonatkozik. *„Az a jogerős ítélet, amely nem állapít meg tényállást, nem tartalmaz jogi indoklást, nem tárja fel a bizonyítékokat és a mérlegelés szempontjait, nem alkalmas felülvizsgálatra.”*⁵⁴

Az adóigazgatási határozatok megszővegezésekor is irányadóak az általános döntésszerkesztési követelmények: a fejrész és a zárórész (kiadmányozás) mellett a rendelkezés és az indoklás jelenti a két fő alkotórészt (ezek is további részelemekeket foglalnak magukban). Értelemszerűen a mérlegelési jogkörben hozott határozat esetében döntő jelentőségű, hogy megállapítható legyen az, hogy az adóhatóság miért döntött úgy, ahogy döntött; ki kell derülnie, hogy milyen szempontokat hogyan, milyen súllyal vett figyelembe, miért döntött valamely szankció alkalmazásáról vagy miért utasított el egy méltányosság alkalmazására vonatkozó kérelmet. Ha ez a kö-

⁵⁴ A Kúria Kfv.I.35.165/2012/8. számú ítélete.

vetelmény nem érvényesül, akkor az a közigazgatási perben – annak eredményeként – a határozat hatályon kívül helyezéséhez és új eljárásra utasításhoz vezethet.

A bíróság egy esetben azt állapította meg, hogy szükségtelen megkettőzni egyes tartalmi elemeket. A bíróság szerint a *„határozat egésze értékelendő a bírság kiszabásának jogszerűsége vizsgálata során. A határozat szerkezetéből következik, hogy pl. a jogsértések súlyát, terjedelmét és részletes indokolását a határozat jogi indokolásának első része tartalmazza, míg az ennek eredményeként alkalmazott bírság mértékének megállapításánál elegendő ezekre csak utalni, de megismételni felesleges, mert az a határozat szerkezetét megbontaná.”*⁵⁵

Sajnos összességében megállapítható, hogy jogszerű indokolás ugyan készíthető, viszont olyan megszővegezése, amely teljes mértékben feltárja a jogalkalmazó döntésének minden elemét, indokát, mozzanatát, nehéz feladat. Ha egy összetett tényállás számos elemmel rendelkezik, és a jogalkalmazó feltűnteti, hogy a bírság mértékének megállapításánál figyelembe vette azt, hogy az adózó képviselője (alkalmazottja) járt el, volt már a terhére jogsértés megállapítva, és a jogsértés súlya jelentős, akkor e szempontokhoz hogyan lehet egzakt értékeket rendelni? Hogyan lehet pénzben, forintban pontosan kifejezni, hogy „mennyit ért” a nem személyes eljárás, az ismételt jogsértés vagy ennek súlya? Ezért is különösen nehéz feladat az ilyen adóigazgatási határozatok bírósági felülvizsgálata, bár kétségtelen, hogy ezen a téren is érhetnek el az adózók eredményeket. Egy esetben például a Legfelsőbb Bíróság a következőket fogalmazta meg: a *„Legfelsőbb Bíróság egyetértett az elsőfokú bírósággal abban, hogy a konkrét ügy konkrét tényeinek, körülményeinek értékelése nélkül az adóhatározatokban értékelés nélkül megjelöltek (a jogszabálysértés tárgyi súlya, az előírászerű foglalkoztatáshoz fűződő kiemelt társadalmi érdekek, az adózótól elvárható kellő körültekintés hiánya) önmagukban nem szolgáltak magyarázatként a mulasztási bírság mellett a helyiség lezárás szankció alkalmazására. Az adóhatóságnak azt is meg kell indokolnia, hogy miért nem minősítette elegendőnek a mulasztási bírság kiszabását, és az ellenőrzött adózónál miért tartotta szükségesnek további intézkedés alkalmazását. Mindezek hiányában a döntés jogszerűsége nem állapítható meg.”*⁵⁶

6. A pénzügyi szankciókhoz kapcsolódó középérték alkalmazása a mérlegelés körében

A jogalkotó döntésétől függ, hogy egy mérlegelésen alapuló helyzetben a jogalkalmazó belátására bízza-e teljes mértékben, hogy a törvényi keretek között hogyan dönt a jogkövetkezményekről, vagy pedig a keretek között meghatároz egy *középértéket* is, és előírja, hogy a mérlegelést erre tekintettel kell elvégezni. A büntetőjogban régóta létezik ilyen megközelítés, és a hatályos Büntető Törvénykönyvről

⁵⁵ A Fővárosi Ítéletábla 3.Kf.27.243/2003/4. számú ítélete (közzétéve KÉ-4533/2004. szám alatt a Közbeszerzési Értesítőben 2004. május 19-én).

⁵⁶ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.552/2009/3. számú ítélete.

szóló 2012. évi C. törvény (Btk.) is ismeri.⁵⁷ A középérték jelenti a kiindulópontot, és ehhez képest veszi figyelembe a jogalkalmazó a súlyosító és az enyhítő körülményeket. E rendelkezés a bírói gyakorlat egységességét igyekszik biztosítani. A középértékes szabály vizsgálata kapcsán az AB megállapította, hogy „sem a bírói mérlegelés jogának értékét nem kérdőjelezi meg, sem az alkotmányosan elismerhető büntetési célokból nem következik, hogy a büntetés kiszabása körében törvény ne írhatna elő orientáló jellegű vagy éppen kötelezően alkalmazandó szabályokat. [...] Nincs tehát az Alkotmányból levezethető korlátja annak, hogy a bírói mérlegeléshez a jogalkotó törvényi szabályozás útján az alkotmányos büntetőjogi elvekkel összhangban álló szempontokat határozzon meg, akár a büntetés kiszabási gyakorlat egységesítése, akár annak szigorítása vagy enyhítése érdekében.”⁵⁸ Sólyom László alkotmánybíró úgy fogalmazott, hogy „önkéntesnek minősülhet a büntetés kiszabás, ha túlságos teret enged a bíró szubjektív döntésének”.⁵⁹ Összegezve megállapítható, hogy a „középértékre történő utalás nem jelenti a tételkeret adta lehetőségek szűkítését, nem teszi a büntetési rendszert abszolúte határozottá, és nem hoz létre büntetés kiszabási kényszerhelyzetet sem. Semmi nem zárja ki azt, hogy a bíróság az egyes körülményeket a saját belátása szerint vesse össze, értékelje.”⁶⁰

A középértékhez kapcsolódóan egy adójogi példa is említhető. Egy esetben az adózó az adóigazgatási határozattal szemben benyújtott keresetében az adóhatóság határozatának hatályon kívül helyezését vagy a bírság mértékének a jogszabály szerint kiszabható „minimális összegre történő leszállítását” kérte. Az adózó azzal érvelt, hogy az adóhatóság határozata jogszabálysértő, mivel a mérlegelési jogkör gyakorlása során „a maximális kiszabható bírság összegét tekintette kiindulási pontnak”. A Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy a „mérlegelési jogkörben hozott határozat akkor jogszerű, ha a közigazgatási szerv a tényállást kellő mértékben feltárta, az eljárási szabályokat betartotta, a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak, és a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége is kitűnik. Az adózó érvelésével ellentétben az eljárási szabály a bírságolásra nézve 0-tól 200 000 Ft-ig terjedő szankció alkalmazására ad lehetőséget, és nem írja elő a 100 000 Ft-os ún. középértékből történő kiindulást. A kifejtettekből okszerűen következik, hogy az ún. minimum összegben, azaz 0 Ft-ban történő mulasztási bírság megállapítására a rendelkezésre álló adatok okszerű mérlegelésével nem kerülhetett sor.”⁶¹

Az adójogi szankciók körében a jogalkotó ilyen középérték alkalmazását nem írja elő, de nincs elzárva annak lehetőségétől sem, hogy egyszer egy ilyen koncepció mentén újragondolja a szabályozását, hiszen – ahogyan a feljebb idézett alkotmánybírói döntés is fogalmazott – egy ilyen megoldás a mérlegelés jogának értékét nem kérdőjelezi meg. A középértékszabály előírásának előnyeként határozható meg, hogy a jogalkalmazás egységesítéséhez hozzájárulhat, ugyanakkor ez nem fel-

⁵⁷ A középérték büntetőjogi alkalmazásáról lásd PÁPAI-TARR Ágnes: Gondolatok a büntetés kiszabás néhány elméleti és gyakorlati kérdéséről. *Pro Futuro*, 2017/1, 13–15.

⁵⁸ 13/2002. (III. 20.) AB határozat.

⁵⁹ 23/1990. (X. 21.) AB határozat a halálbüntetés alkotmányellenességéről, Sólyom László alkotmánybíró párhuzamos véleménye.

⁶⁰ Polt Péter (szerk.): *A 2012. évi C. törvény nagykommentárja*. Opten, Budapest, 2016, 289–290.

⁶¹ A Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.494/2006/4. számú ítélete.

tétlenül jut érvényre, ki is üresíthető. Mindez egy egyszerű példával is szemléltethető: mind a régi Art., mind pedig az új törvény – fő szabály szerint, alapesetként – előírja, hogy a természetes személy bizonyos adókötelezettségek elmulasztása esetén 200 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható. Ha létezne középértékszabály, akkor 100 ezer forint lenne a kiindulópont. A jogalkalmazó adóhatóság ugyancsak megvizsgálja az eset összes lényeges körülményét, és arra a következtetésre jut, hogy 50 ezer forint bírság kiszabása az indokolt. Ha nincs középértékszabály, akkor – megfelelő indokolással – rögzíti, hogy mely körülményt hogyan értékelt, és miért döntött ezen összegű bírság kiszabásáról. Ha van középértékszabály, akkor is 50 ezer forint bírság kiszabását tartja indokoltnak, viszont ebben az esetben azt indokolja meg, hogy mit miért vett figyelembe enyhítő körülményként 50 ezer forint értékben a 100 ezer forint értékű középértékhez képest.

Összegezve a fentieket: a középértékszabály mérlegelést orientáló jellegű alkalmazása az adójogban nem szükséges; kétségtelen, hogy irányítóként szolgálhat az adóhatóság és az adózók számára is, azonban a mérlegelés tág jogi keretei arra is alkalmasak, hogy ezt az előnyt érvénytelenítsék. Különösen igaz ez a megállapítás arra tekintettel, hogy az adóhatóság a kiszabott bírságot is mérsékelheti a jogszabályi keretek között. Ha a jogalkalmazó esetleg teljesen bizonytalan lenne az alkalmazandó mértéket illetően, kifejezett kötelező szabály hiányában is kiindulópontként használhatja a középértéket. *„A nagyobb törvényi kötöttségek egységesebb ítélkezési gyakorlat kialakulását, nagyobb jogbiztonságot biztosíthatnak, mint a bírói mérlegelés kereteinek tágítása. Ugyanakkor a differenciálatlan ítélkezés szükségképpen igazságtalanságot eredményez a nagy differenciákat mutató életjelenségek értékelése kapcsán.”*⁶²

7. A jogorvoslat lehetősége

A mérlegelés során a jogalkalmazó a keretek között elvégzi a jogértelmezést, és ennek megfelelően állapítja meg a jogkövetkezményt (vagy éppen eltekint a jogkövetkezmény alkalmazásától). Vannak azonban olyan döntések, amelyek esetében a mérlegelés jogsértő. A német jog(irodalom)ban három mérlegelési hibát említene: az első eset, amikor túllépik a mérlegelési jogkört (*Ermessenüberschreitung*), a második, amikor e jogkört nem használják (*Ermessensnichtgebrauch*), a harmadik pedig, amikor hibásan alkalmazzák azt (*Ermessensfehlgebrauch*). Az első eset akkor valósul meg, amikor a mérlegeléshez előírt tényállási elemek nem állnak fenn, vagy amikor az adóhatóság egy nem megfelelő jogszabályi rendelkezésen alapuló jogkövetkezményt választ. A második esetben nem használja a mérlegelést a hatóság, mert tévedésből egy kötött döntés kiadására kötelezettnek gondolja magát. A harmadik eset pedig akkor áll fenn, amikor a hatóság a felhatalmazást biztosító jogi norma céljával ellentétes módon az ügytől idegen körülményeket – így például általában személyes vagy pártpolitikai szempontokat – vesz figyelembe.⁶³

⁶² BLASKÓ Béla: *Magyar Büntetőjog Általános Rész.* Rejtjel, Budapest–Debrecen, 2016, 1431.

⁶³ BIRK, Dieter–DESENS, Marc–TAPPE, Henning: *Steuerrecht.* C. F. Müller, Heidelberg, 2015, 392–394.

A hibás, mérlegeléshez kapcsolódó adóhatósági döntésekkel szemben is biztosítani kell a jogorvoslat lehetőségét. Az Air. tartalmazza a különböző jogorvoslati eszközöket, így elsődlegesen a fellebbezést és a közigazgatási pert nevesíti. Az előbbi lehetőség biztosított általános jelleggel az adóhatóság elsőfokú határozatával és bizonyos végzéseivel szemben.⁶⁴ A közigazgatási per szabályait a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (Kp.) szabályozza 2018. január 1-jétől, felváltva a hatályos Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvényt (Pp.). Mind a Pp., mind pedig a Kp. speciális szabályokat tartalmaz azon közigazgatási döntések felülvizsgálatára nézve, amelyek mérlegelési jogkörben születtek. „A mérlegelési jogkörben hozott döntés jogszerűségét, a mérlegelés helyessége – és nem maga a döntés – biztosítja. Az e jogkörben hozott döntés tehát csak akkor minősül jogszabálysértőnek, ha a hatóság jogszabálysértően mérlegelt.”⁶⁵ A jogorvoslati lehetőségek kereteivel kapcsolatban röviden összefoglalható, hogy a másodfokú hatóság jogosult megváltoztatni az elsőfokú adóhatóság döntését, azonban a közigazgatási perben már korlátozottabbak a lehetőségek. A Kp. 85. § (5) bekezdése szerint a „[m]érlegelési jogkörben megvalósított közigazgatási cselekmény jogszerűsége körében a bíróság azt is vizsgálja, hogy a közigazgatási szerv hatáskörét a mérlegelésre való felhatalmazásának keretei között gyakorolta-e, a mérlegelés szempontjai és azok okszerűsége a közigazgatási cselekményt tartalmazó iratból megállapíthatóak-e”.⁶⁶

Fontos joggyakorlati korlát, hogy a bíróságnak nincs általánosságban felhatalmazása arra, hogy a mérlegelési jogkörben hozott határozatot – a jogszabályi keretek megtartás esetén – felülbírálja. „Ha az eljáró bíróság ítéletében megállapítja, hogy a hatóság a mérlegelési jogkörében eljárva a tényállás kellő feltárása, az eljárási szabályok betartása, a mérlegelés szempontjainak értékelése, valamint a határozata indokolása tekintetében helyesen járt el, a bíróságnak nincs felülmérlegelési jogköre.”⁶⁷

A mérlegelés kereteit tehát nem lehet túllépni. Ha a jogalkotó az adott kérdésben nem adott felhatalmazást a mérlegelésre, akkor az adóigazgatási határozat jogsértő. Ha viszont tényleg nem volt lehetőség a mérlegelésre, akkor a mérlegelés elmaradása (egy enyhébb elbírálás hiánya) nyilván nem róható az adóhatóság terhére.

A következőkben még két esetet érdemes röviden megvizsgálni: ezek ugyan a közbeszerzési jogalkalmazáshoz kapcsolódnak, azonban a bennük rejlő felvetések, elvi megállapítások az adójogi problémák szemléltetéséhez is kiválóan használhatóak, továbbá a jogorvoslat szempontjából is jelentőséggel bírnak.

Az első példában a hatóság megállapította a jogsértést, kiszabott pénzbeli szankciót, majd a döntését közigazgatási perben felülvizsgáló bíróság megállapította, hogy a felrótt jogsértések közül nem mindegyik valósult meg. Ha a döntését felülvizsgáló bíróság egy jogsértést töröl (mert megállapítja, hogy azt tévesen értékelték jogsértő magatartásként), akkor a bíróságot nem feltétlenül mérséklük ezzel arányosan, vagyis

⁶⁴ Vö. az Általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (Ákr.) 116. § (1) bekezdésével.

⁶⁵ A Fővárosi Ítéletábrla 3.Kf.27.243/2003/4. számú ítélete (közjétéve KÉ-4533/2004. szám alatt a Közbeszerzési Értesítőben 2004. 05. 19-én).

⁶⁶ Vö. a Pp. 339/B. §-ával.

⁶⁷ EBH 2004. 1188.

ha négy jogsértésből egy kiesik, akkor nem biztos, hogy a bírság 25%-kal lesz kevesebb: „*a másodfokú bíróságnak akkor, amikor a négy jogsértés közül csak egyet törölt, nem matematikai műveletet kellett elvégeznie a bírság tekintetében, és nem annak ¼ részét kellett törölnie, hanem továbbra is a fennmaradó jogsértések súlyára tekintettel kellett a bírságot megállapítania. [...] Nem vitatható a közbeszerzés rendkívül magas becsült értéke, a jogsértés reparálásának lehetetlensége, a jogsértés ismétlődése. Ennek alapján a bírságösszeg 1/8 részének törlése a kieső jogsértéssel arányban áll, így a Kúria nem látott okot a bírságösszeg további mérsékelésére.*”⁶⁸ Vagyis nemcsak a jogsértések mennyisége, hanem azok minősége is különösen jelentős kérdés.

A második esetben a KDB a megismételt eljárásban magasabb összegű bírságot szabott ki, mint a korábbi, bíróság által hatályon kívül helyezett határozatában. Ezen új döntés bírósági felülvizsgálatára is sor került, és a bíróság megállapította, hogy ezzel túlterjeszkedett a KDB a korábbi bírósági döntés által megfogalmazott kereteken (iránymutatáson), mivel úgy emelte meg a bírság összegét, hogy semmilyen, az előzményi határozatban nem szereplő – a bírság összegét megalapozó – új tény, körülményt nem tárt fel, bizonyítékot nem szerzett be, ezen túlmenően az előzményi határozat és az új határozat bírság kiszabására vonatkozó indokolása szó szerint megegyezett.⁶⁹

Ezen ítéletben megfogalmazott álláspont (elvi megközelítés) különösen fontos, hiszen alkalmas a visszaélésszerű joggyakorlásnak gátat szabni: a hatóság nem teheti meg, hogy további, igazolt (megfelelő indokolással alátámasztott), értékelt tényállási elemek hiánya ellenére magasabb értékű bírság kiszabásáról dönt egy megismételt eljárásban, így szankcionálva például azt, hogy az adózó (az ügyfél) a jogorvoslati lehetőség igénybevétele mellett döntött.

8. „Mérlegelés” az adóalany részéről

A mérlegelés kifejezés rendszerint a jogalkalmazó hatóság oldalán jelenik meg. A kérdés az, hogy lehet-e jogi értelemben mérlegelésnek hívni azt a tevékenységet, amikor az adózó választ a rendelkezésre álló, az adójogszabály által kifejezetten nevesített lehetőségek közül.

Kiindulópontként az AB egyik döntése szolgálhat e kérdés megválaszolásához. Az AB szerint az adójogviszony egy sajátos pénzügyi jogi tartalmú közjogi jogviszony, amelyben az adóalany jogok és kötelezettségek hordozója. E jogviszony tartalmát azonban jogaival élve adott esetben maga is alakítja. *„Ez a jogviszony-alakítási jogosítvány alapvetően különféle választási jogosítványok formájában jelenik meg: az adóalany például a személyi jövedelemadó esetében az adóköteles jövedelem meghatározásában a tételes költségelszámolás és a költségátalány alkalmazása között választhat.”*⁷⁰

⁶⁸ A Kúria Kfv.II.37.667/2013/15. számú ítélete.

⁶⁹ Lásd a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.27.271/2016/25. számú ítéletét.

⁷⁰ 16/1996. (V. 3.) AB határozat.

Számos olyan rendelkezés található az adójogszabályokban, amikor az adózó választhat a felkínált lehetőségek közül; az adóalanynak ilyen helyzetben meg kell vizsgálnia e választási lehetőségeket, értékelnie kell az előnyöket és a hátrányokat (pénzügyi, adminisztratív következményeket, nemzetközi adózási tényállásokat stb.), és ennek megfelelően meg kell hoznia a döntését. Például úgy dönt, hogy az egyszerűsített vállalkozói adó számára kedvezőbb, vagy alanyi adómentességet választ az általános forgalmi adó esetében. E döntést megalapozó folyamat azonban jogi értelemben nem tekinthető mérlegelésnek, e jogi fogalmat a hatósági jogalkalmazás számára kell fenntartani. Az adóalany esetében például az „*adótervezés*” vagy az „*adóoptimalizálás*” kifejezések használhatóak az ilyen helyzetekre.

Az adóalany vonatkozásában egyébként a „*jogalkalmazás*” kifejezés használhatóságának kérdése is felmerülhet. Vannak olyan jogirodalmi álláspontok, amelyek szerint jogalkalmazás az is, amikor a jogszabályok a konkrét életviszonyokban valósulnak meg, vagyis amikor magánjogi jogalanyok „*alkalmazzák*” a jogot.⁷¹ Vannak azonban olyan nézetek is, amelyek a jogalkalmazás köréből a közhatalommal nem rendelkező alanyok ilyen irányú tevékenységét kiveszik, és csak azokat az eseteket sorolják ide, amelyek keretében e tevékenység meghatározott eljárási rendben, hivatalos módon, kötelező erővel történik, és eredménye állami úton kikényszeríthető.⁷²

9. Záró, összegező gondolatok

A tanulmányban leírt elméleti alapok és gyakorlati példák elemzését követően utolsó feladatként a mérlegelés, illetve a mérlegelési jogkörben hozott határozatok problematikájának összegezését kell elvégezni. Ennek körében elsődlegesen vizsgálandó, hogy *mit is jelent a mérlegelés*: a mérlegelés nem egyéb, mint a jogalkalmazó kifejezett jogalkotói felhatalmazása arra, hogy az ügy szempontjából jelentős körülményeket értékelve maga állapítsa meg az általa legmegfelelőbbnek ítélt jogkövetkezmény(ek)e)t a jogszabályi keretek között. A jogalkotó egyébként ritkán alkalmazza ezt a jogintézményt, és általában megfelelő igéssel, toldalékokkal jelzi, hogy mérlegelhet a hatóság (a német jogban például ilyen kifejezés a „*kann*” vagy a „*darf*”). A mérlegeléstől különbözik a bizonytalan tartalmú fogalmak értelmezésére vonatkozó tevékenység,⁷³ a mérlegelés fogalmi körébe az nem vonható.

A mérlegelés *nem jelent diszkréciót*, szabad belátást. Diszkracionálisnak számít az a döntés, amikor a jogalkotó nem jelöli meg a hozható döntéseket, sem azt, hogy mi szolgálhat ennek alapjául. Ilyen eredményre vezet az is, ha a törvényhozás által megjelölt alap túlságosan tág vagy az, ha van ugyan határozott előírás, viszont nincs olyan fórum, amely előtt az ettől való eltérés támadható lenne.⁷⁴

A mérlegelés a jogrendszer szükségszerű kelléke: a jogalkotó számára lehetetlen feladat lenne valamennyi jogilag releváns magatartás előzetes felleltározása és

⁷¹ LÁBÁDY: i. m., 213.

⁷² VISEGRÁDY Antal: *Jog- és állambölcselet*. Dialóg Campus, Budapest–Pécs, 2003, 148.

⁷³ Blum, Daniel–Marchgraber, Christoph–Spies, Karoline (szerk.): *Praxisfälle Steuerrecht 2. Ausgewählte Fälle aus der österreichischen und europäischen Rechtsprechung 2013-2016*. Linde Verlag, Wien, 2017, 237.

⁷⁴ SAJÓ: i. m., 87.

jogi szabályozás tárgyává tétele. Az AB a jogbiztonság elvéből kiindulva fogalmazta meg, hogy ha egy jogszabály tényállása túl részletező, túl szűk, túlságosan eseti, az megköti a jogalkalmazót és megakadályozza, megnehezíti, hogy a jogszabály az életviszonyok szabályozásában betöltse szerepét. Ha viszont túl elvont, túl általános, akkor a jogszabály rendelkezése a jogalkalmazó belátása szerint kiterjeszhető vagy leszűkíthető, ami lehetőséget ad a szubjektív döntésekre, az eltérő joggyakorlat (a jogegység hiányának) kialakulására. Ha a jogalkotó a döntés jogszabályi kereteit egyáltalán nem vagy túl tágan határozza meg, akkor a jogalkalmazó szinte szabad belátása szerint hozhat döntést. *„Ez ugyanúgy megnyitja az utat a szubjektív, önkényes jogalkalmazás előtt, mint mikor a jogalkotó a normavilágosságot sértő módon alkotja meg az alkalmazandó norma szövegét.”*⁷⁵

A jogalkotó ilyenkor egy tényálláshoz nemcsak *egy lehetséges jogkövetkezményt* rendel; fontos, hogy *a törvény meghatározza a mérlegelés célját és kereteit* (például az alkalmazható szankciók körének vagy különböző összeghatárok megállapításával), hiszen a mérlegelés nem jelenthet szabad belátást, tekintettel arra, hogy a közigazgatás törvényességének követelményét érvényre kell juttatni. A mérlegelés megfelelő kereteinek kijelölése tehát a jogállamiság (és a jogbiztonság) szempontjából kulcskérdés: ha túlságosan tágak a keretek, akkor az már a szabad belátás (diszkréció) alkalmazhatóságához vezethet. Ugyancsak a jogalkotó dönti el, hogy a mérlegelés határai között jelöl-e ki valamilyen *középmértéket* vagy sem.

Mérlegelésnek nem nevezhető az a tevékenység, amikor a jogalkalmazó szubszumálja a tényállást az arra vonatkozó absztrakt jogi norma alá, vagyis amikor jogértelmezést végez. Ugyancsak *elhatárolandó az egyéb*, a döntés megalapozását jelentő *cselekményektől*, így a becsléstől, a méltányosságtól, valamint az alapelvek alkalmazásától.

A mérlegelési jogkörben hozott *határozat indokolásának* elkészítésénél az adóhatóságnak különös gondossággal kell eljárnia, ugyanis egyértelműen ki kell derülnie abból, hogy a döntését milyen szempontokra hogyan alapította. Ha az indokolás hiányos, abból nem állapíthatóak meg a döntést megalapozó okok tartalma, akkor a döntés jogsértő: ilyen esetben a bíróság a vitatott döntés hatályon kívül helyezésével és új eljárásra való utasítással orvosolhatja a jogsértést. Viszont ha az indokolás megfelelő részletességgel került megszövegezésre, abból a megalapozottság megállapítható, akkor a bíróság önmagában a szankciók körét, mértékét nem mérlegelheti felül. Ahogyan egy bírósági ítélet összegző jelleggel megfogalmazta: *a „mérlegelési jogkörben hozott döntés jogszerűségét, a mérlegelés helyessége – és nem maga a döntés – biztosítja. Az e jogkörben hozott döntés tehát csak akkor minősül jogszabálysértőnek, ha a hatóság jogszabálysértően mérlegelt.”*⁷⁶

A mérlegelés mindig *szubjektív tevékenység* is: tükröződik az eredményében a jogalkalmazó szemlélete, közvetlen tapasztalásai (benyomásai), továbbá a megítélendő eset *objektív jellemzői* (a jogsértés súlya, az okozott kár mértéke, a jogsértés ismételt tanúsítása stb.); ezen elemek vegyítésének eredményeként alakítja ki az (adó)hatóság az álláspontját a törvény keretei között: melyik szankciót rendel alkalmazni, és milyen mértékben, alkalmaz-e méltányossági szabályokat vagy sem.

⁷⁵ 109/2008. (IX. 26.) AB határozat. Lásd még a 1160/B/1992. AB határozatot.

⁷⁶ A Fővárosi Ítéltábla 3.Kf.27.243/2003/4. számú ítélete.

Abstract

Besides decisions conditioned by law we have to examine decisions based on discretion as well. If vested by law with discretionary powers, the tax authority shall exercise such rights as consistent with the purpose of authorization and within the framework of law. It is very important how the framework is defined by the legislator and what kind of facts are taken into consideration in the discretion process (e.g. the nature and willfulness of violation). Discretion process must be separated from fairness, estimation, practice and interpretation of the law. In connection with remedy the extension and the detail of explanation in the resolution has high importance. The persuasion of the taxpayer is also a relevant question to investigate.