



37. Országos Tudományos Diákköri Konferencia
Állam- és Jogtudományi Szekció

Budapest, 2025. március 24–26.

Rendező intézmény:
Károli Gáspár Református Egyetem
Állam- és Jogtudományi Kar



Állam- és Jog-
tudományi Szekció

**Mit értünk adó alatt? Avagy az adó fogalmának
meghatározása legális normatív definíció
hiányában**

Kézirat lezárásának dátuma:

2024/09/14

A dolgozat Szerzőjeként nyilatkozom arról, hogy a dolgozat érdemi tartalmának készítésekor nem használtam mesterséges intelligenciát.

Tartalomjegyzék

Tartalomjegyzék.....	2
1. Bevezetés	3
2. Az adó fogalma történeti, közgazdaságtani és szociológiai megközelítésben	3
3. Az adó legális definíciójának hiánya, avagy történt-e alkotmányellenes mulasztás?	6
4. Az adó fogalmi elemei	8
4.1. <i>Az adó, mint pénzfizetésre irányuló kötelezettség</i>	<i>8</i>
4.2. <i>Az adó, melyet az állam egyoldalúan vet ki</i>	<i>10</i>
4.3. <i>A közvetlen ellenszolgáltatás hiánya</i>	<i>12</i>
4.4. <i>Az adóbevétel jogosultjai</i>	<i>13</i>
4.5. <i>Az adó célja</i>	<i>13</i>
4.6. <i>Általános jelleggel meghatározott feltételek.....</i>	<i>14</i>
4.7. <i>Az adótárgyak</i>	<i>14</i>
4.8. <i>Az adójog, mint anyagi és eljárási szabályok összessége.....</i>	<i>15</i>
5. Az adók elhatárolása más államháztartási bevételektől.....	16
5.1. <i>Az eljárásjogi adófogalom</i>	<i>16</i>
5.2. <i>Az állam közjogi és magánjogi bevételei</i>	<i>16</i>
5.3. <i>Az adók és a járulékok megkülönböztetése</i>	<i>18</i>
5.4. <i>Az adók és az illetékek elhatárolása</i>	<i>19</i>
5.5. <i>Az adók és a díjak elhatárolása</i>	<i>21</i>
5.6. <i>A költségvetési támogatás mint „adó”</i>	<i>23</i>
6. Az adó fogalmi elemeinek felismerésére irányuló kvantitatív kutatás eredményei	23
6.1. <i>A válaszadók bemutatása.....</i>	<i>24</i>
6.2. <i>A kérdőív tartalmi kérdései és válaszok</i>	<i>25</i>
7. Nemzetközi kitekintés	30
7.1. <i>A kontinentális jogrendszerek.....</i>	<i>30</i>
7.2. <i>Az Európai Unió és az adóztatás</i>	<i>31</i>
7.3. <i>Angolszász jogrendszerek megoldásai.....</i>	<i>34</i>
8. Összegzés	36
9. Felhasznált irodalom.....	37
10. Felhasznált joganyag.....	41

1. Bevezetés

Az adó jogi fogalma nincs meghatározva a hatályos magyar jogrendszerben. E tételmondat egyrészt jogbiztonsági kérdéseket vet fel, másrészt a jogirodalomra és jogalkalmazói értelmezésre bízva azt a feladatot, hogy azonosítsák az adó fogalmának elemeit.

Dolgozatom második fejezetében nagy jelentőséget kapnak a metajurisztikus megközelítések, tekintettel arra, hogy jogi definíció hiányában más tudományterületek koncepciói tudnak kiindulópontot nyújtani az adó definiálásához. Ezután ismertetem a legális definíció hiányával kapcsolatos 544/B/1997. AB megállapításait. Az Alkotmánybíróság, illetve a jogtudomány által meghatározott fogalmi elemek mindegyikét egy alfejezetben tárgyalja dolgozatom.

Dolgozatom ugyancsak kiemelten tárgyalja az adó és más – eljárásjogi szempontból adónak minősülő – közterhek elhatárolásának kérdéseit, hiszen e módszer rávilágít arra, hogy mik is pontosan az adófogalom megkülönböztető jegyei.

Dolgozatom hatodik fejezetében az általam végzett kvantitatív empirikus kutatás eredményei kerülnek bemutatásra. Az online kérdőíves primer kutatásom célja annak felmérése volt, hogy a vizsgált – többségében laikus – célcsoport mennyiben képes felismerni és beazonosítani az adó fogalmi elemeit, az AB határozat megállapításainak megfelelően.

Dolgozatom nyolcadik fejezetében bemutatásra kerülnek a különböző kontinentális és angolszász jogrendszerek megoldásai az adó legális definiálása kérdésében. Számos európai ország alkotott törvényi definíciót az adó fogalmára, mely megfogalmazásokban visszaköszönnek ugyanazok a fogalmi elemek, amelyeket a magyar jogtudomány kimunkált. Habár az angolszász jogrendszerekben a *common law* eltérő megközelítése miatt elsősorban tág, bírói jogfejlesztő tevékenység által kidolgozott fogalmi elemekkel találkozunk, a hasonlóság szintén megfigyelhető a magyar jog fogalmi rendszerével.

2. Az adó fogalma történeti, közgazdaságtani és szociológiai megközelítésben

Az adó és az intézményesült adóztatás megléte egyidős az államiság kialakulásával, de már az állam megjelenése előtti fejlett törzsi közösségek tagjai is hozzájárultak egyfajta rendkívüli, természetben adott állattal, gyümölccsel, gabonával vagy rézrudakkal, tehát egyfajta „adóval” a törzs fenntartásához. Az ókori Hellaszban és Rómában már csereeszközként ismert volt a pénz, így a pénzben fizetett adó szolgálta az államháztartás működtetését,

középítkezések, szertartások finanszírozását. Tehát az adó tipikus vonásai, vagyis, hogy az adó az állam részére teljesítendő pénzben történő fizetés, mely célja az állam működtetése, már az ókorban is kialakult.¹

Az adóról csak a XVIII.-XIX. században születtek tudományos igényű definíciók.² Montesquieu úgy közelítette meg az adó fogalmát, hogy a polgárok vagyonuk egy részét azért engedik át az államnak, hogy a másikat nyugodtan élvezhessék.³ Jean-Baptiste Say az adózást az egyének és a kormány közötti átruházásnak értelmezi, az adó céljának a közjóságok és közkiadások fedezését határozza meg.⁴ Mirebeau megközelítése kissé különbözött a tradicionális meghatározásoktól, az adóra a polgárok közös adósságaként tekintett, melyet egyfajta előlegül fizetnek a társadalmi rend védelméért.⁵ A XIX. században újraelosztást célzó kényszerjáráulékként⁶ került meghatározásra az adó Adolf Wagner által, míg Leroy-Beaulieu az adót olyan közvetlen vagy elrejtett szolgáltatásként definiálta, amelyet a közhatalom a kormányzat költségeinek fedezésére követel a polgároktól.⁷

A szocializmus megközelítése osztályközpontú, Bojkó Béla az adót a mindenkori termelési viszonyokat (osztályokat) kiszolgáló állam eszközének tartja a jövedelmek végleges és ellenszolgáltatás nélküli újraelosztására. Ennek célja az uralkodó osztály gazdasági és politikai feladatainak anyagi-pénzügyi megalapozása.⁸

Mind a múltbeli, mind a kortárs közgazdászok felfogása meglehetősen megosztott, ha az adózásról, adóról van szó. Közgazdaságtani szempontból a hangsúly nem az adó közbevételi jellegén, hanem inkább a piacot, versenyt torzító hatásán van. A klasszikus közgazdaságtani irányzat képviselője, Adam Smith kijelenti, hogy minden állampolgárnak hozzá kell járulnia a kormányzat fenntartásához, méghozzá a bevételükkel arányos mértékben, mely bevételre (jövedelemre) az állam védelme alatt tesznek szert.⁹ Smith leírja az ideális adórendszer ismérveit, melyek az igazságosság, egyértelműség, megfelelőség és gazdaságosság. Tehát egy jó adórendszerben az adó nem önkényesen, hanem általánosan, tisztán, kiszámíthatóan

¹ ILONKA Mária: *Az adózás története az őskortól napjainkig*. Budapest, Nemzeti Tankönyvkiadó, 2004. 11—22.

² SZILOVICS Csaba: *Adójogi ismeretek*. Pécs, PTE ÁJK, 2016. 17.

³ BURJÁN Ákos—DR. FELLEGI Miklós (szerk.) —DR. GALÁNTAINÉ DR. MÁTÉ Zsuzsanna—DR. KOVÁCSNÉ DR. SIPOS Ágnes: *Adóismeretek*. Budapest, Saldo Kiadó, 2021. 22.

⁴ Jean- Baptiste SAY: *A Treatise on Political Economy; or the Production, Distribution, and Consumption of Wealth.*, Ontario, Batoche Books, Kitchener 2001. 235.

⁵ LEROY-BEAULIEU, *Pénzügytan*. 1. kötet. Budapest, MTA Kiadó, 1879. 150.

⁶ ESZLÁRY Károly: *Az egyenes adók*. Budapest, Ranschberg Gusztáv kiadóvállalata, 1938. 30—31.

⁷ LEROY-BEAULIEU: i.m. 149.

⁸ BOJKÓ Béla: *Adóelmélet és adópolitika, különös tekintettel a mezőgazdaságra*. Budapest, 1960. Kandidátusi disszertáció, Kézirat, 1960. 22.

⁹ Adam SMITH: *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. S. M. Soares. (szerk.) Lausanne, MetaLibri Digital Library, 2007. 639.

meghatározott adó, illetve a holtttérveszteségre gyakorolt negatív hatása a lehető legkevesebb. Habár Smith elismeri e negatív, piacra gyakorolt hatását az adóknak, és az alacsonyabb adókat részesíti előnyben, mégis egyértelműen fontosnak gondolja az adóztatást,¹⁰ az adót az adófizető „szabadságának”, nem pedig „szolgaságának jelvényeként”¹¹ határozza meg.

Vele ellentétben az osztrák közgazdaságtani iskola előfutárának¹² tartott Say hozzáállása az adóztatás irányába negatívabb, kritikusabb. Ő az „öngyilkosság egy fajtájaként”¹³ ír az adóról, kiemeli, hogy negatív hatással bír a vállalkozói döntésekre, erodálja a tőkét és sérti a magántulajdont.¹⁴

A közgazdaságtani megközelítések általánosságban bármilyen, az állam által a gazdaság szereplőire terhelt költséget adóként kezelnek, ami természetesen jogi értelemben nem jelent minden esetben valódi adót. Thuronyi példájával élve, ugyanolyan gazdasági hatása lehet egy olyan jogi kötelezettségnek, mely a munkáltatót arra kötelezi, hogy egészségbiztosítást nyújtson a munkavállalóinak, mint egy munkáltatókra kivetett adónak, melyből a bevételeket egészségügyi juttatásokra fordítja az állam¹⁵. Ettől még egy ilyen szabályozás jogilag nem fog adónak minősülni. Erre a különbségtételre világosan rámutat a Legfelsőbb Bíróság a XX. század elején az *Armour Packing Co. kontra Egyesült Államok* ügyben¹⁶.

A gazdaságsszociológia képviselői, Max Weber és Joseph Schumpeter mindketten az állam, a modern állam tükrében vizsgálják az adót. Schumpeter hangsúlyozza, hogy az adó és állam között annyira szoros, jelentős kapcsolat áll fenn, hogy művének címadó kifejezése, az „adóállam”, akár pleonazmusnak, szószaporításnak is minősíthető. Úgy véli, hogy a modern állam megszületéséhez az adó nem csupán segítséget nyújtott, hanem az adó tette az államot állammá.¹⁷

Weber rögzíti, hogy az államnak monopóliuma van a pénzrendszer meghatározására, illetve a pénzkibocsátásra. Így kiemelkedő jelentőségű lesz az, hogy az államkassza milyen pénzt fogad el ténylegesen, vagyis, hogy milyen pénzt tud legális pénzként a lakosságra

¹⁰ Uo. 640—641.

¹¹ Uo. 665. „Every tax, however, is to the person who pays it a badge, not of slavery, but of liberty.”

¹² Mark BRANDLY: Jean -Baptiste Say, The Father of Austrian Public Finance: Views on Taxation. *The Quarterly Journal of Austrian Economic*, vol. 10., no. 1. (2007) 65—66.

¹³ Jean-Baptiste SAY: i.m. 239.

¹⁴ Mark BRANDLY: i.m. 76.

¹⁵ Victor THURONYI—Kim BROOKS—Borbala KOLOZS: *Comparative Tax Law*. Alphen aan den Rijn, Kluwers Law International B.V., 2016. 39.

¹⁶ *Armour Packing Co. v. United States*, 209. U.S. 56. (1908)

¹⁷ Joseph Aloisius SCHUMPETER: The crisis of the Tax State, *International Economic Papers*, no.4. (1954), 5—6.

erőltetni.¹⁸ Értelmezésében tehát a hangsúly az adófizetés módján, vagyis az adókötelezettség pénzben, mint általánosan elfogadott csere- és fizetési eszközben¹⁹ történő teljesítésén van.

Konklúzióként kijelenthető, hogy e jogon kívüli megközelítések rávilágítanak az adó bizonyos fogalmi elemeire, például arra, hogy az adó az egy pénzfizetési kötelezettség, melyet az állam határoz meg, és az államnak is fizetendő.

3. Az adó legális definíciójának hiánya, avagy történt-e alkotmányellenes mulasztás?

Joggal merülhet fel a kérdés, hogy az a tény, hogy az adó fogalma sem az Alaptörvényben, sem más adótörvényben nincs definiálva, ellentétes-e a jogbiztonság alkotmányossági követelményével. Az Alaptörvényben deklarált jogállamisági követelmény²⁰ magában foglalja a jogbiztonságot is, sőt az Alkotmánybíróság gyakorlatából világosan kitűnik, hogy a jogállamiságnak nélkülözhetetlen elemét képezi a jogbiztonság.²¹

*„A jogbiztonság (...) az államtól és elsősorban a jogalkotótól azt várja el, hogy a jog egésze, egyes részterületei és egyes szabályai is világosak, egyértelműek, hatásukat tekintve kiszámíthatóak és a norma címzettjei számára (...) előre láthatóak legyenek”.*²²

Mivel a közteherviselés alapvető kötelezettség, illetve fizetési kötelezettség²³, ezért törvény által szabályozandó²⁴ és a tárgykörre vonatkozó *alapvető jogintézményeket és a szabályozási cél megvalósulásával összefüggő lényeges garanciákat* szintén törvényben kell rendezni.²⁵ Mindezeket figyelembe véve az adó jogi meg nem határozottsága valóban felvethet alkotmányossági aggályokat, melyekre azonban egyértelmű választ és megoldást nyújt az Alkotmánybíróság 544/B/1997. AB határozata.

Az indítványozó az akkor hatályos adótörvényekre (Art., Szja. tv., Áfa tv.) vonatkozóan vélte mulasztásban megnyilvánuló alkotmány sértésnek az adó legális definíciójának hiányát az Alkotmány 2.§-ára hivatkozva. Mivel azóta sem került sor egyik hatályos pénzügyi témájú törvényben az adó fogalmának meghatározására, és az Alkotmány 2. §-át pedig az Alaptörvény

¹⁸ Max WEBER: *Gazdaság és Társadalom. I. Szociológiai kategóriáiban*. Budapest, Közgazdasági és Jogi Kiadó, 1987. 182—183.

¹⁹ Uo. 92.

²⁰ Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.) B) cikk (1) bekezdés

²¹ BÁNÁTI János–RÉTI László–TÓTH Ádám: A jogbiztonság kirívóan súlyos sérelme. *Ügyvédek lapja*, 2010/2. 19.

²² 11/1992 (III.5.) AB határozat, 58/1996. (XII. 22.) AB határozat

²³ 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról 29. §.

²⁴ Alaptörvény I. cikk (3)

²⁵ 2010. évi CXXX. törvény a jogalkotásról 4.§.

jogállamisági klauzulája váltotta fel, az AB határozat indokolása továbbra is irányadó.²⁶ . Az Alkotmánybíróság az indítványt nem ítélte megalapozottnak és elutasította arra hivatkozva, hogy a jogalkotó eldöntheti, hogy egyértelmű fogalommeghatározással, vagy más módon biztosítja az jogbiztonság követelményét:

„Célszerű, de nem feltétlen követelmény ugyanis az, hogy például az adójogszabályok tartalmazzanak adó fogalommeghatározást.” (...)

„A világosság, egyértelműség és kiszámíthatóság azonban biztosítható úgy is, hogy egyes fogalmak- így az adó fogalma is- oly módon nyernek megfogalmazást, hogy az adózás rendszerén belül, az adott időben alkalmazandó jogszabályok részletszabályaiból és összefüggéseiből a fogalom legfontosabb elemei mindenki számára nyilvánvalóvá válnak.”²⁷

Az indokolás továbbiakban idézi az Alkotmány és akkor hatályos Áht. és Art. vonatkozó szakaszait, illetve utal a közgazdaságtan és pénzügyi jog tudományában kimunkált fogalmi elemekre, és rögzíti, hogy ezek alapján *„mindenki számára világosan és egyértelműen meghatározhatók az adónak a lényeges jellemzői”*. Az indokolás tartalmazza a felsorolását eme lényeges jellemzőknek, miszerint az adó közteherjellegű, kötelező befizetés, melyet a személy a vagyona vagy jövedelme terhére, az állam valamely alrendszere javára köteles megfizetni és az állam jogosult az erre vonatkozó kötelezettséget megállapítani, illetve az adót beszedni.

Fontos megemlíteni, hogy a jogi definícióknak két fajtáját különbözteti meg a jogtudomány: a normatív (jogszabályi) és a tudományos (elméleti) definíciókat. Mindkét típusú definíció esetében követelmény, hogy pontosak, teljeseek legyenek, a jogintézmény, jogfogalom minden lényeges jellemzőjét tartalmazzák²⁸. Az adó fogalmi elemeinek pontos és teljes

²⁶ Az Alaptörvény Záró és vegyes rendelkezései részének 5. pont első mondata alapján az Alaptörvény hatálybalépése előtt meghozott alkotmánybírósági határozatok hatályukat veszítették. Ehhez képest az AB gyakorlatából kitűnően a testület az újabb ügyekben vizsgálendő alkotmányjogi kérdések kapcsán felhasználhatja a korábbi határozataiban kidolgozott érveket, jogelveket és alkotmányossági összefüggéseket, ha az Alaptörvény adott szakaszának az Alkotmánnyal fennálló tartalmi egyezése, az Alaptörvény egészét illető kontextuális egyezősége, az Alaptörvény értelmezési szabályainak figyelembevétele és a konkrét ügy alapján a megállapítások alkalmazhatóságának nincs akadálya. {vö. 22/2012. (V. 11.) AB határozat, Indokolás [40]; valamint 13/2013. (VI. 17.) AB határozat, Indokolás [32]-[33]}.

Ugyanakkor a vizsgált 544/B/1997. AB határozat kapcsán ezt eddig még nem tette meg az Alkotmánybíróság, amely vélhetően összefüggésben áll azzal is, hogy az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése alapján a pénzügyi vonatkozású, így a központi adónemekre vonatkozó törvények kapcsán az AB hatásköre korlátozásra került. Mindazonáltal a normavilágosságra vonatkozó alkotmánybírósági gyakorlatra tekintettel (vö. 3068/2013. (III. 14) AB határozat), álláspontom szerint az 544/B/1997. AB határozatban foglalt, idézett megállapítás továbbra is irányadónak tekinthető. Az 544/b/1997. AB határozatra hivatkozik például a 877/B/1998 AB és 929/B/2003 határozat

²⁷ 544/B/1997. AB határozat

²⁸ SZALMA József: *A jogtudományok kutatási módszerei (kutatásmódszertan)*. Budapest, Patrocinium Kiadó, 2016. 100.

meghatározásával tehát létezik tudományos jogi definíció az adóra, ám ez nem normatív fogalom. Az adónak a jogtudósok és az Alkotmánybíróság által irányadónak tekintett fogalma a szűkebb értelemben vett jogdogmatikai definíciók közé tartozik, mely pozitíválódása még várat magára²⁹.

Összefoglalva az Alkotmánybíróság okfejtését, önmagában az, hogy nincs egy egzakt jogszabályi definíciója az adónak vagy éppen a „köztehernek” és a „pénznek” az nem jelent alkotmányellenes mulasztást, amennyiben a jogrendszer egésze, különböző tudományos értelmezések és a jogirodalom értelmezései alapján mindenki számára egyértelmű, hogy mit jelent az adó, mik az adó fogalmi elemei.

4. Az adó fogalmi elemei

E fejezetben az adó alábbi fogalmi elemei kerülnek áttekintésre jogszabályok, AB határozatok és a jogirodalom alapján:

- az adó pénzfizetésre irányuló alapvető kötelezettség
- az adót az állam egyoldalúan veti ki
- az adófizetéshez nem kapcsolódik közvetlen ellenszolgáltatás
- az adóbevétel jogosultja valamelyik közjogi entitás
- az adó alapvető célja a közbevételek biztosítása
- az adókötelezettség feltételei általános jelleggel meghatározottak
- az adó áruk és szolgáltatások forgalmához, illetve vagyonhoz vagy jövedelemhez kapcsolódik
- az adójog anyagi és eljárási szabályokból áll össze³⁰

4.1. Az adó, mint pénzfizetésre irányuló kötelezettség

E fogalmi elembe egyrészt tisztázott, hogy az adófizetés az alapvető kötelezettségek egyike, mely az Alaptörvényben közteherviselési kötelezettségként³¹ jelenik meg. Mivel a közteher tágabb fogalom, mint az adó, e kötelezettség nemcsak adók, hanem hozzájárulások, járulékok, díjak fizetésére is vonatkozik. Ez a kötelezettség viszont nem az állampolgári státuszhoz kapcsolódik, nemcsak a magyar állampolgárokat terheli, hanem minden az állam

²⁹ SZABÓ Miklós—JAKAB András: A jogdogmatikai kutatás. In: JAKAB András—MENYHÁRD Attila (szerk.): *A jog tudománya*. Budapest, Hvg Orac Kiadó, 2015., 30—31.

³⁰ HALÁSZ Zsolt: Néhány gondolat a teljesítőképesség alapú adózásról és az irányító adókról, *Iustum Aequum Salutare* XV. 2019/ 3. 46.

³¹ Alaptörvény XXX. cikk (1)

adóztatási felségterületén élő, áthaladó, dolgozó, fogyasztó egyént és vállalkozást³². Nemzetközi összehasonlításképpen a lengyel alkotmány külön nevesíti a kötelezettségek között az adófizetést³³, míg az olasz alkotmány a magyarhoz hasonlóan teljesítőképességalapú közteherhiviselést ír elő³⁴.

Másrészről e kötelezettség teljesítésének módja csakis a pénzfizetés lehet. Ezért nem számít adónak az olyan állam által meghatározott kötelezettség, mint a kötelező katonai szolgálat teljesítése, ami annak ellenére, hogy jövedelemkiesést okoz, nem közvetlenül pénzfizetésre irányuló kötelezettség³⁵. Az Art. rögzíti, hogy a hatálya alá tartozó fizetési kötelezettségeket forintban kell teljesíteni³⁶. Ugyanakkor az Art. ezen szakaszától eltérő rendelkezéseket kell alkalmazni veszélyhelyzet idején, *a társasági adó devizában történő megfizetéséről szóló 298/2022. (VIII. 9.) Korm. rendelet és a helyi iparüzési adó devizában történő megfizetéséről szóló 366/2022. (IX. 26.) Korm. rendelet* alapján. Ezen kormányrendeletek az Ukrajnában fennálló fegyveres konfliktus miatti veszélyhelyzet idejére lehetővé teszik az adózóknak, hogy bejelentésükre a társasági adót, illetve a helyi iparüzési adót, illetve ezen adónemek adóelőlegét euróban vagy amerikai dollárban fizessék meg. Magyarországon tehát a kormányzat elsőízben teremtett lehetőséget devizában történő adófizetésre, de kizárólag a meghatározott adónemek és devizák esetében. Azon adózók, melyeknél az adóév a naptári évvel egybeesik, az erre rendszeresített formanyomtatványon az adóév első napját megelőző hónap első napjáig tehetnek bejelentést³⁷. A helyi iparüzési adó esetében egységesen a 2023. január elseje után esedékessé vált adóelőleg, illetve adófizetési kötelezettség teljesíthető devizában.³⁸ Felmerül a kérdés, hogy annak ellenére, hogy a kormányrendelet csak a veszélyhelyzet idejére engedélyezi ezen különleges módon történő adófizetést, elképzelhető-e, hogy a jövőben, a veszélyhelyzet elmúltával megszokott gyakorlattá válik a multinacionális vállalatok körében a devizában történő adófizetés.

Ameddig az euró és dollár egyértelműen pénznek, külföldi fizetőeszköznek számít, más megítélés alá esnek a virtuális eszközök, melyek jogi megítélése nem kiforrott, de nem tekinti pénznek se a hazai, se a nemzetközi szabályozás. Ezen virtuális eszközök elterjedése erősen érinti tehát, illetve a jövőben érinteni fogja az adónak eme fogalmi elemét, hiszen felmerül az

³² SZILOVICS Csaba: *Pénzügyi jog*. Budapest, Novissima Kiadó, 2021. 138.

³³ A Lengyel Köztársaság Alkotmánya, 84. cikk

³⁴ Az Olasz Köztársaság Alkotmánya, 53. cikk

³⁵ Stuart.P. GREEN: Tax Evasion as Crime. In: Monica BHANDARI (szerk.): *The Philosophical Foundations of Tax Law*. Oxford, Oxford University Press, 2017. 60.

³⁶ 2017. CL. törvény az adózás rendjéről 66.§ (1)

³⁷ 298/2022. (VIII. 9.) Korm. rendelet a társasági adó devizában történő megfizetéséről 1.§

³⁸ 366/2022. (IX. 26.) Korm. rendelet a helyi iparüzési adó devizában történő megfizetéséről 1. §

a kérdés, hogy lehet-e adókötelezettséget kriptoeszközzel (vagyis nem pénzzel) teljesíteni. A hazai és más európai országok szabályozásai is igencsak távol állnak ennek megengedésétől jelenleg, de Svájc néhány kantonjában és településében (például Zug, Zermatt és Lubago) a lakosok már teljesíthetik adófizetési kötelezettségeiket virtuális eszközzel.³⁹

4.2. Az adó, melyet az állam egyoldalúan vet ki

Részben az előző, részben ez a fogalmi elem adja az adózás kényszerjellegét, vagyis, hogy az adóztató állammal alá-fölérendeltségi viszonyban álló adófizetőnek kötelező befizetni az adót. Ha ezt elmulasztja az állam kényszerintézkedésekkel élhet vele szemben⁴⁰. A kényszer hiánya miatt nem minősül adónak az államnak tett önkéntes felajánlás, ajándék. Az állam joga arra, hogy adókat vessen ki a pénzügyi szuverenitásból fakad⁴¹. Jean Bodin az adókiszabást a pénzkibocsátás mellett a szuverenitás attribútumai között nevesítette⁴². A belső pénzügyi szuverenitás (pénzügyi felségjog) alapján követel az állam a magánháztartásoktól pénzszolgáltatásokat a köz költségvetésnek, és dönt ezek felhasználásáról. A pénzügyi szuverenitás külső oldalának korlátjai főként a nemzetközi adójog kollíziós normái.⁴³ A digitalizált és globalizált gazdaság megjelenése szintén befolyásolja és erodálja az államok pénzügyi szuverenitását, mivel az államok már nem képesek megfelelően és teljes mértékben adóztatás alá vonni a területükön történő gazdasági eseményeket⁴⁴. Az adók beszédésének a jogát Hagen az állami lét alapfeltételének, az egyik legfontosabb állami szakjogosultságnak tartja. Kifejti, hogy egy állam pénzügyi eszközök nélkül nem életképes. Az állam önállósága, kereskedelmi képessége és flexibilitásának mérete annak a lehetőségén dől el, hogy a szükséges pénzügyi források behajthatók-e⁴⁵.

Földes Gábor rámutat arra, hogy a kényszerjelleg miatt van szükség az adó jogi szabályozására. Ugyanakkor az adófizetők engedelmessége nemcsak a kényszer, hanem az

³⁹Helen PARTZ: Swiss city of Lugano to pay taxes in crypto via Tether partnership. Cointelegraph, 2022. március 03. <https://cointelegraph.com/news/swiss-city-of-lugano-to-pay-taxes-in-crypto-via-tether-partnership>

⁴⁰BURJÁN—DR. FELLEGI—D. GALÁNTAINÉ DR. MÁTÉ—DR. KOVÁCSNÉ DR. SIPOS: i.m. 23.

⁴¹BIHARI Mihály: A modern szuverenitás elméleti alapjai: Kísérlet egy funkcionalista rendszerszemléletű szuverenitáselmélet alapjainak kidolgozására. *MTA Law Working Papers*, 2014/51. 6.

⁴²Jean BODIN: *Az államról*. Budapest, Gondolat Kiadó, 1987. 124.

⁴³MOCSÁRY Péter: *Az EK adójoga és adórendszere, mint az intra-integrációs adójog és adórendszer megvalósulása, kitekintéssel annak magyar adójogi és adórendszerbeli vonatkozásaira*. Budapest, Budapesti Közgazdaságtudományi-és Államigazgatási Egyetem, 2002. 51—57.

⁴⁴Francesco FARRI: *Tax Sovereignty and the Law in the Digital and Global Economy*. Torino, G. Giappichelli Editore, 2021. 79.

⁴⁵Alexander HAGEN: Die Harmonisierung der indirekten Steuern in Europa: Grenzen und Umfang unter besonderer Berücksichtigung von Art. 33 der 6. MWSt-RL und Art. 3 der System-RL. *Europäische Hochschulschriften*, vol 3017. no. 2. (2000.) 23-25.

állam-egyén alá-fölérendeltség szocializációs folyamatának eredménye is.⁴⁶ Másként fogalmazva a kényszer (vagyis az adó meg nem fizetése miatt kiszabott szankció) alkalmazása csak ultima ratio jelleggel történik, az adókötelezettségek teljesítése főként önkéntes jogkövetéssel valósul meg.

Adót tehát csakis államok vethetnek ki, így szó sem lehet arról, hogy nemzetközi szervezetek vagy az EU, mint szupranacionális szervezet adót vessen ki. Ennek megfelelően annak ellenére, hogy beszélhetünk nemzetközi, illetve uniós adójogról, „nemzetközi adó”, „európai adó” és nemzetközi, vagy uniós adóhatóság nem létezik. Az Unió részére utalandó összeget a tagállamok nemzeti adóhatóságai szedik be és továbbítják.⁴⁷ Elméletileg tehát kizárt az, hogy az EU adóztathasson, ám az Unió sajátos helyzetéből adódóan egy szoros, sajátos kapcsolatban áll az adózás kérdésével is, mely téma a 7.2. *Az Európai Unió és az adóztatás* című alfejezetben kerül kifejtésre.

Itt érdemes kitérni az egyházi adó kérdésére, mely elnevezése ellenére nem minősül adónak, hiszen egyrészt nem kapcsolódik a behajtásához állami kényszer, másrészt nem az állam által megállapított és nem is az állam vagy más közjogi entitás részére teljesített fizetés. A feudális társadalmi rendben az állam biztosította a behajtás kényszerjellegét, ám az egyház és állam szétválasztásával ez megszűnt⁴⁸, és az egyházi adó (helyesen mondva: egyházközségi hozzájárulás) Magyarországon csak névben, és a köznyelvben maradt adó. Más a helyzet Németország tekintetében, hiszen ott az egyházi adó ténylegesen kényszerjellegű, többnyire az adóhatóságok, ritkábban pedig maga az egyház által kötelezően behajtható befizetés. Az adókivetés joga tehát az egyházé, az adó jogalapja viszont egy sui generis keveréke az állami és egyházi jognak. Ha tehát a tartomány (*Land*) jóváhagyja az egyházi adó részleteire és mértékére vonatkozó előírásait az adott egyháznak, az egyházközség tagjainak az egyház kötelező fizetési kötelezettséget írhat elő. Az adó levonására leggyakrabban a jövedelemből kerül sor, de előfordulhat, hogy a vagyon az egyházi adó adóalapja. Svájc is a német megoldást követi az egyházi adó kérdésében, annyi különbséggel, hogy az egyházi adó jogi személyekre is kivethető⁴⁹.

⁴⁶ FÖLDES Gábor: *Adójog*. Budapest, Osiris Kiadó, 2004. 31.

⁴⁷ ERDŐS Gabriella—FÖLDES Balázs—ÖRY Tamás: *Az Európai Unió adójoga*. Budapest, Wolters Kluwer Kft., 2013. 30—31.

⁴⁸ TÓTH János: *A lakosság adói*. Budapest, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 1977. 18—19.

⁴⁹ THURONYI—BROOKS—KOLOZS: i.m. 110—111.

4.3. A közvetlen ellenszolgáltatás hiánya

A közvetlen ellenszolgáltatás, mint fogalmi elem használatos egyrészt arra, hogy elhatároljuk az adót más közbevételektől. A Stabilitási törvény két csoportba osztja a fiskális bevételeket a közvetlen ellenszolgáltatás megléte, illetve hiánya alapján.⁵⁰ Így elhatárolja az adót a díjaktól, pótdíjaktól, illetve az eljárási és felügyeleti illetékektől⁵¹, hiszen azokért az állam konkrét szolgáltatást nyújt a megfizetőjének. Ezzel ellentétben az adó megfizetéséért cserébe nem szereznek közvetlenül semmilyen jogosultságot az adófizetők. Ez nem jelenti azt, hogy az adófizetésért semmilyen ellenszolgáltatás nem jár, csak éppen az áruviszonyokra jellemző egyenértékűség hiányzik a szolgáltatás és ellenszolgáltatás között.⁵² Az ellenszolgáltatás, mely az adófizetésért cserébe jár az a közszolgáltatások biztosítása, vagyis az állam a közfeladatok finanszírozása által közvetetten visszajuttat az adózóknak.⁵³ Ez az ellenszolgáltatás általános, a társadalom minden tagját ugyanolyan mértékben illeti meg. Tény, hogy így a közszolgáltatásokat nemcsak adófizető személyek veszik igénybe, hanem „potyautasok” is, vagyis olyanok, akik teherbíró képességüknél fogva nem kötelesek adót fizetni, vagy olyanok, akik kijátsszák az adófizetést.⁵⁴ Braithwaite szerint az állam az adók befizetéséért, mint szolgáltatásért cserébe nemcsak különféle javakat és szolgáltatásokat kell, hogy juttasson az adófizetőknek, hanem olyan kormányzást kell, hogy biztosítson, mely tiszteli és védelmezi a demokratikus alapelveket és eljárásokat⁵⁵. Ebből is látszik, hogy az adófizetésért cserébe járó ’ellenszolgáltatás’ sokszor egy absztrakt, elvont kategóriaként jelenik meg. Az, hogy valaki több adót fizet nem jelenti azt, hogy nagyobb mértékű államháztartási szolgáltatásokra tarthatna igényt. A virilizmus már történeti kategória, ott az ellenszolgáltatás általánossága nem valósult meg. Az ún. virilisták, vagyis azok, akik a legtöbb adót fizették többlet előnyökre voltak jogosultak, így politikailag is előnyösebb helyzetbe kerültek a kevesebb adót fizető állampolgárokkal szemben.⁵⁶ Hazánkban 1870-től 1945-ig működött a virilizmus, vagyis az adófizetéshez kötött választójog, mely azt jelentette, hogy az önkormányzatok képviselő-testületeinek egy részét a legtöbb adót fizető polgárok közül választották meg. Ennek háttérében az állt, hogy a legtöbb adót fizetők a legvagyonosabbak is egyben, akik önkormányzati feladataikat díjazás nélkül is képesek ellátni. A virilisták

⁵⁰ SIMON István: *Pénzügyi jog* 1. Budapest, ELTE Eötvös Kiadó, 2019. 148—151.

⁵¹ 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról 28.§. (1)

⁵² FÖLDES: i.m. 31.

⁵³ BURJÁN—DR. FELLEGI—D. GALÁNTAINÉ DR. MÁTÉ—DR. KOVÁCSNÉ DR. SIPOS: i.m. 23.

⁵⁴ FÖLDES: i.m. 31.

⁵⁵ Valerie Braithwaite: Tax System Integrity and Compliance: The Democratic Management of the Tax System. In: Valeria BRAITHWAITE (szerk.): *Taxing Democracy*. London, Routledge, 2003. 271.

⁵⁶ TÓTH: i.m. 30.

adóbevallása nyilvános volt, virilis—listák közszemlére téve, nyilvánosan hozzáférhető módon tartalmazták a legtöbb adót fizetők nevét és fizetett adóját.⁵⁷

Szintén az ellenszolgáltatáshoz kapcsolható a történelem során sokáig fennálló cenzusos választójog egy fajtája, az adófizetéshez kötött választójog. Emiatt, illetve az adófizetésen kívüli más cenzusok (nem, műveltség, vagyon) meglétének következményeképp a XX. század elejéig a társadalom kis százaléka gyakorolhatta csak választójogát.⁵⁸ Napjainkban már egyértelmű, hogy a választójog alapjog és nem pedig az adózásért cserébe járó előny, ellenszolgáltatás.

4.4. Az adóbevétel jogosultjai

A pénzügyi szuverenitásból eredően adóztatási joga az államnak van, ennek megfelelően az adóbevételek jogosultjai a különböző közjogi entitások lehetnek. Így a központi költségvetés, a Nemzeti Foglalkoztatási Alap, a Nemzeti Kutatási, Fejlesztési és Innovációs Alap, a Nemzeti Kulturális Alap, az Egészségbiztosítási Alap, a Nyugdíjbiztosítási Alap és az önkormányzatok részesülnek az adóbevételekből.⁵⁹

4.5. Az adó célja

Az adó legalapvetőbb célja az állami költségvetés finanszírozása és az állami újraelosztás révén a közérdekű feladatok ellátása és az állam működésének biztosítása. Ezen újraelosztó funkció az adó elsődleges célja, a harminc éves alkotmányos gyakorlat szerint az adó fogalmi eleme.⁶⁰ E fiskális-fedezeti funkció elsődlegességét hangsúlyozta a 31/1998. (VI. 25.) AB határozat⁶¹, továbbá rögzítette, hogy az adó *„másodlagosan (...) az állami gazdaságpolitikának is fontos eszköze, amelynek segítségével a törvényalkotó direkt vagy indirekt módon orientálni tudja a gazdasági élet szereplőit azáltal, hogy bizonyos dolgokat vagy tevékenységi fajtákat adókötelezettség alá von, illetőleg nem von, továbbá adókedvezményben részesít vagy nem részesít”*. Az adók tehát egy másodlagos társadalom- vagy gazdaságpolitikai célt is szolgálhatnak, amelynek meghatározásakor a jogalkotó alkotmányos mozgástere rendkívül széles. A jogalkotó tehát elsődlegesen nem jogi, hanem egyéb szempontokat mérlegel, amikor az adófizetők magatartását kívánja befolyásolni gazdaságpolitikai,

⁵⁷ MAGASVÁRI Adrienn: Virilizmus és adózás a polgári korban. In: CZENE-POLGÁR Viktória, ZSÁMBOKINÉ FICSKOVSKY Ágnes (szerk.): *Mérföldkövek az adó- és vámigazgatás történetéből*. Budapest, A Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozata, 2017. 35—38.

⁵⁸ KURUNCZI Gábor: *Az egyre általánosabb választójog kihívásai*. Budapest, Pázmány Press, 2020. 42—45.

⁵⁹ Art. 6.§.

⁶⁰ SIMON (2021): i.m. 151.

⁶¹ Ezen Alaptörvény hatályba lépése előtti AB határozatra hivatkozik rá például a 18/2023. (VIII. 3.) AB határozat

éltszínvonal-politikai, szociálpolitikai és egyéb célkitűzéseket szem előtt tartva.⁶² E funkció tehát politikai célokat szolgál, és az adónak az adófizetők üzleti döntéseire gyakorolt torzító hatását használja ki.⁶³ Másodlagos célokat szolgálnak a Pigou-féle adók⁶⁴, melyeknek lényege az, hogy egy társadalmi szempontból negatív hatású tevékenységre (például szennyezési kibocsátásra) vet ki adót.⁶⁵ Ezzel az adóval pluszköltségeket telepít a társadalom számára tehertételt jelentő tevékenység gyakorlójára, így fékezve annak túlzott aktivitását.⁶⁶ A magyar jogrendszerben ilyen elvonás például a környezetterhelési termékdíj, a játékadó, vagy a jövedéki adók. Az elsődleges és a másodlagos cél között egy egyértelmű konfliktus áll fenn, hiszen minél kevesebben végeznek egy ilyenfajta adóval sújtott magatartást, annál kevesebb adó folyik be a központi költségvetésbe. Az adó céljával kapcsolatban felmerül a kérdés, hogy adónak tekinthető-e még az olyan adó, amelynek e másodlagos cél a kizárólagos célja, vagyis irányítóadó (*Lenkungsteuer*), melyet nem a költségvetési bevétel biztosítása, hanem egy nem kívánatosnak tartott magatartás terhesebbé tétele miatt vezet be a jogalkotó.⁶⁷ Paul Kirchhof úgy véli, hogy az irányítóadó akkor veszíti el adó jellegét, ha az abból származó bevétel nem állami feladatok finanszírozására szolgál.⁶⁸

4.6. Általános jelleggel meghatározott feltételek

Az adókötelezettség feltételei általános, absztrakt, nem perszonifikált módon kerülnek meghatározásra, melyben az előírt magatartási szabály (pl. adófizetési kötelezettség) ismétlődő helyzethez kapcsolódik. Így az adó fogalmába nem tartoznak bele a jogszabályi felhatalmazás alapján címzetten megállapított fizetési kötelezettségek.⁶⁹ Ennek megfelelően a jogszabályokban, mind az adóalanyok, mind az adótárgyak meghatározása általános módon történik, a pénzügyi jogi norma széleskörűen jelöli ki az érintett alanyi és tárgyi kört.⁷⁰

4.7. Az adótárgyak

Az adótárgy azt a fizikai objektumot, dolgot, jogot, jogviszonyt, tényt vagy jogcímet jelenti, amelyre az adózás irányul.⁷¹ A tipikus adótárgyak a vagyon, a jövedelem és a forgalom.

⁶² 61/1992. (XI. 20.) AB határozat

⁶³ CZOBOLY Gergely—ERDŐS Gabriella: *Adózási és adótervezési ismeretek*. Budapest, Hvg Orac Kiadó, 2021. 18.

⁶⁴ Arthur Pigou (1877-1959), a Cambridge University közgazdásza, aki ezt az adótípust a *The Economics of Welfare* című könyvében ajánlotta.

⁶⁵ Hal R. VARIAN: *Mikroökonómia középfolkon*. Budapest, Akadémiai Kiadó, 2012. 685.

⁶⁶ DEÁK Dániel: *Alkotmány és adójog*. Budapest, Hvg Orac Kiadó, 2016. 250.

⁶⁷ HALÁSZ (2019): i.m.52—54.

⁶⁸ Einnahmen. In: ISENSEE—KIRCHHOF (Hrsg.): *Handbuch des Staats Rechts. Band IV. Finanzverfassung – Bundesstaatliche Ordnung*. Heidelberg, C. F. Müller, 1990. 113.

⁶⁹ FÖLDES: i.m. 30.

⁷⁰ LENTNER Csaba: *Közpénzügyek és államháztartástan II*. Budapest, NKE Szolgáltató Kft., 2015. 316.

⁷¹ FÖLDES: i.m. 127.

Adótárgy valójában bármi lehet, aminek pénzben kifejezhető értéke van és valamilyen laza kapcsolatban áll az adóalannyal és annak jövedelmével, vagyonával.⁷² Az Alkotmánybíróság az adótárgyat illetően egyetlen követelményt támaszt, mégpedig azt, hogy az adótárgynak a jövedelmi és vagyoni viszonyokhoz kötöttség keretei között kell maradni.⁷³ Ilyen alapon természetesen egy vagyonadó (pl. gépjárműadó), vagy jövedelemadó (személyi jövedelemadó) kétségkívül megfelel ezen követelménynek. A forgalmi, fogyasztási típusú adóknál a legális vásárlás aktusa keletkezteti a fizetési kötelezettséget, az adó közvetlen tárgya a termék értékéhez, árához kapcsolódó szolgáltatás.⁷⁴ Ezzel ellentétben a személyi igazolvánnyal való rendelkezés tényéhez, mint adótárgyhoz kötött, adó jellegű fizetési kötelezettség alkotmányellenes.⁷⁵ Deák Dániel tanulmányában rámutat arra, hogy unikális adóztatási tárgy jelent meg a magyar jogban a 2018-ban bevezetett⁷⁶ bevándorlási különadó megjelenésével. Az adótárgy ebben az esetben a bevándorlást segítő tevékenység támogatása, mely nehezen illeszthető a fentebb kifejtett alkotmányossági kritériumrendszerbe.⁷⁷ Ugyanakkor a jogrendszer más korrektív adókat is ismer, melyeknek főleg politikai célja van és a jogalkotó által károsnak tartott magatartás terheesebbé tételével tántorít el a tevékenység végzésétől.

4.8. Az adójog, mint anyagi és eljárási szabályok összessége

Az adójogot alkotó anyagi és eljárási jogszabályok határozzák meg az adózók anyagi és eljárási jogi kötelezettségeit. A jogi szabályozottság szintén része ennek a fogalmi elemnek, mely főként törvényi szinten történik, mivel az adózás alapvető kötelezettség.⁷⁸ A jogi szabályozás az adózás által az állam és az adózó kötött fennálló vertikális viszonyt érinti, a társadalom tagjai között az adózás révén fennálló horizontális kapcsolatok csak kivételesen szabályozottak jogilag. Az adózás tehát csak normatív keretek között működhet, adót csakis jog által előírt esetekben és feltételekkel kell fizetni.⁷⁹ E szabályok részben anyagi normák, melyek az adóalanyoktól elvárt magatartás tartalmi elemeit rögzítik (kinek, mi után, mennyi adót kell fizetni). Másik részük alaki rendelkezés, melyek sajátos eljárási rendet alakítanak ki az anyagi normák érvényesülése, kikényszerítése érdekében. Ugyanakkor ezen elhatárolás nem jelent éles

⁷² KLICSU László: Közteherviselés az új Alkotmányban, *Pázmány Law Working Papers* 2011/3. 5.

⁷³ 61/2006. (XI. 15.) AB határozat

⁷⁴ SZILOVICS (2016): i.m. 33.

⁷⁵ 37/1997. (VI. 11.) AB határozat

⁷⁶ 2018. évi XLI. törvény az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények módosításáról, valamint a bevándorlási különadóról

⁷⁷ DEÁK Dániel: Unikális adóztatási tárgy megjelenése a magyar jogban. *Jogtudományi közlöny*, LXXIII. évfolyam, 2018/12. 517—519.

⁷⁸ Alaptörvény I. cikk. (3)

⁷⁹ FÖLDES: i.m. 28—30.

különválasztást, eljárási szabályokat találunk olyan jogszabályokban is, melyek túlnyomórészt anyagi normákat tartalmaznak.⁸⁰

5. Az adók elhatárolása más államháztartási bevételektől

5.1. Az eljárásjogi adófogalom

Az Art. hatályának meghatározásakor rögzíti, hogy miket tekint adónak eljárási szempontból, vagyis megadja az adó eljárásjogi fogalmát.⁸¹ Természetesen ez nem azt jelenti, hogy a járulékok, hozzájárulások, illetékek, díjak, adóelőlegek, bírságok, pótlékok, költségek és a költségvetési támogatások fogalmilag adónak minősülnének. Ez a felsorolás csupán arra ad iránymutatást, hogy ezen közbevételekre az Art. szabályait kell alkalmazni, a vámokkal ellentétben, melyekre a vám eljárás szabályai alkalmazandók. Az itt felsoroltaktól fontos elkülöníteni az adókat fogalmi, anyagi jogi szempontból, hiszen a különbségek rávilágítanak arra, hogy mit tesz valójában egy közbevételt adóvá, és nem pedig valamilyen más bevétellé.

5.2. Az állam közjogi és magánjogi bevételei

Az itt felsorolt bevételek mind az állam közjogi bevételeit képezik, így az első elhatárolást az állam magánjogi bevételeitől szükséges megtenni. Ezen – elsőként Adam Smith által leírt – alapvető elhatárolás⁸² alapja az, hogy közjogi, vagy magánjogi jogviszony alanyaként jut hozzá az állam a bevételhez. Az államháztartás központi szintjén a magánjogi bevételek közé tartoznak a nemzeti vagyonnal kapcsolatos bevételek, a közszolgáltatások ellenértékei, és az államháztartáson kívüli forrásból kapott támogatások.⁸³ A közjogi fizetési kötelezettséget a magánjogi bevétellel szemben, az állam egyoldalúan, parancs formájában állapítja meg, közjogi hatalmánál fogva⁸⁴. Az államháztartás másik alrendszerénél, az önkormányzati alrendszer saját bevételeinél is találkozunk helyi adóból származó, illetve az önkormányzatot törvény alapján megilleték illeték, illetve bírság és díj forrásból származó közjogi bevételekkel.⁸⁵

Az állam közjogi bevételei fiskális és az egyéb közjogi bevételekből állnak. A bírság nem számít fiskális bevételnek, célja nem a közfeladatok finanszírozása, hanem a bírság mindig valamilyen jogsértéshez kapcsolódó közigazgatási szankció. Ezzel szemben az adófizetésnél a

⁸⁰ BURJÁN—DR. FELLEGI—D. GALÁNTAINÉ DR. MÁTÉ—DR. KOVÁCSNÉ DR. SIPOS: i.m. 30.

⁸¹ Art. 6.§.

⁸² ADAM SMITH: i.m. 641.

⁸³ HAVASI BIANKA: Az államháztartási alrendszereinek jogi vizsgálata. *Új Magyar Közigazgatás*, XII. évfolyam, 2019/2. 30—31.

⁸⁴ ILLYEFALVY VITÉZ GÉZA: *Államháztartástan (Pénzügytan)*. Debrecen, Méliusz Kiadó, 1925, 58.

⁸⁵ 2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól 106. § (1)

diszpozíció (elvárt magatartás) a pénzfizetés, nem pedig valamely magatartás tanúsításának vagy elmulasztásának szankciója. Az adófizetés és egy bírság megfizetése hasonló annyiban, hogy mindkettő onerózus (címzettre hátrányos) aktus, hiszen mindkettő vagyoni hátrányt okoz. Ám a közigazgatási szerv által előírt vagyoni hátrány abban az esetben lesz csak bírság, ha a címzett azt megelőzően jogsértést követett el.⁸⁶ Természetesen az adófizetéssel kapcsolatos kötelezettségek megszegése, nem megfelelő módon történő teljesítése, illetve adóeljárás akadályoztatása esetén kiszabhatók adójogi jogkövetkezmények is, melyek már szankciónak minősülnek. Főként jogérvényesítő, illetve preventív és represszív célokat szolgálnak az adójogi jogsértéshez kapcsolódó bírságok, melyek szűk értelemben az anyagi jellegű jogkövetkezményeket jelenti (adóbírság, mulasztási bírság, késedelmi pótlék, önellenőrzési pótlék⁸⁷), illetve ide tartoznak a járulékos jellegű eljárási bírságok. A fő különbség az anyagi, illetve az eljárási jogkövetkezmények között az, hogy az anyagi szankciók valamely anyagi vagy eljárásjogi normában meghatározott kötelezettség megszegése miatt fizetendők, míg eljárási bírság célja valamely eljárás (például egy adóellenőrzés) során elkövetett jogellenes cselekvéssel szemben joghátrány megállapítása, és így a jogszerű magatartás kikényszerítése.⁸⁸

A bírságon kívül az egyéb közjogi bevételekhez tartoznak az uniós támogatások is, amelyek közpénzügyi támogatásoknak tekintendők. A vámok elkülönítése szintén problémamentes, hiszen még eljárási szempontból sem minősülnek adónak. A vámok továbbá teljes egészében az Európai Unió hatáskörébe tartoznak és nem Magyarország szuverén döntési körébe.

Nehezebb elhatárolni egymástól az adót és a többi fikális bevételt. Támpontot az ellenszolgáltatás közvetlensége, illetve közvetettsége, és a közbevétel céljának azonosítása ad. A Stabilitási törvény két nagy csoportja osztja a közterheket. Az állam közvetlen ellenszolgáltatása nélküli fizetési kötelezettségként sorolja fel az adót, járulékot, hozzájárulást, vagyonszerzési illetéket, pótlékot és más hasonló közterheket, míg állami közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatás jár az eljárásért fizetendő felügyeleti díj, eljárási és felügyeleti illeték, igazgatási szolgáltatási díj és pótdíj megfizetéséért. Továbbá a törvény rögzíti, hogy mindkét típusú bevétel célja a közös szükségletek fedezése.⁸⁹

⁸⁶ NAGY Marianna: „A közigazgatás szankciórendszere” in JAKAB András—KÖNCZÖL Miklós—MENYHÁRD Attila—SULYOK Gábor (szerk.): *Internetes Jogtudományi Enciklopédia (Közigazgatási jog rovat, rovat szerkesztő: BALÁZS István)* (2019). 7. <http://ijoten.hu/szocikk/a-kozigazgas-szankciorendszere>

⁸⁷ Art. 206. §--283. §

⁸⁸ DARAI Péter: Az adóhatóság által kiszabható eljárási bírság elméleti és gyakorlati kérdései. *Állam- és jogtudomány*, LXIII. évfolyam, 2022/2. oldalszám! <https://doi.org/10.51783/ajt.2022.2.02>

⁸⁹ Stabilitási törvény 28. § (1)

5.3. Az adók és a járulékok megkülönböztetése

A társadalombiztosítási járulékok (nyugdíjjárulék, egészségbiztosítási járulék) egyfajta speciális célra használandók és külön alapon kezelt befizetések. Amikor a járulék fizetője a jogszabályban meghatározott feltételeknek megfelel (például betölti a nyugdíjra jogosító életkort) akkor jogosult lesz a rá nézve egyéniesített, a befizetéseihez képest arányosított ellenszolgáltatásra (nyugdíjat kap). Ezzel szemben az adókat nem konkrét, hanem általános, a befizetéshez képest nem arányos ellenszolgáltatás jellemzi. A járulék a társadalombiztosítás fedezeti rendszerének meghatározó forrását biztosító elvonás, mely a rendszer hatálya alá vont tagokat tartalékképzésre kényszeríti, mely tartalékból akkor részesülnek, amikor már nem tudnak munkát végezni koruk, vagy betegségük miatt. Ugyanakkor a társadalombiztosítási rendszer nem tartható fenn csupán járulékkorrásokból, így a Tbj. rendelkezésének megfelelően, törvény a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak költségvetését illető olyan fizetési kötelezettséget is megállapíthat, amelynek megfizetése társadalombiztosítási ellátásra való jogot nem keletkeztet.⁹⁰ Ilyen fizetési kötelezettségnek számít a táppénz-hozzájárulás, az egészségügyi hozzájárulás és a szociális hozzájárulási adó, mely annak ellenére, hogy a társadalombiztosítás rendszerébe tartozik, egy speciális adónak számít. Ezen bevételek nélkülözhetetlenek a szolidaritási elven működtetett társadalombiztosítási rendszer fenntartásához. A szociális hozzájárulási adó tehát funkcióját, célját tekintve tér el a társadalombiztosítási járulékoktól, hiszen megfizetése nem keletkeztet jogot államháztartási forrásból folyósított támogatás igénybevételére, és a megfizetett adó összege nem befolyásolja az ellátás, támogatás összegét. A szociális hozzájárulási adóból származó bevétel megoszlik a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai és az elkülönített állami pénzalap költségvetése között. Az egészségügyi- illetve táppénzhozzájárulás elhatárolása az adótól (különösen a szociális hozzájárulási adótól) kétféle szempontból történhet. Egyrészt ezen hozzájárulások csak olyan jogszabályban meghatározott jövedelmek után fizetendőek, melyek járulék- és/vagy szociális hozzájárulási adókötelezettséggel nem terheltek. Másrészt a járulék és szociális hozzájárulási adó alapja a felek között fennálló jogviszony, az egészségügyi hozzájárulás kizárólag jövedelmen alapul és nincs köze a felek (juttató és juttatásban részesülő) közti jogviszonynak. A társadalombiztosítás egészének célja az adóztatás céljától, funkciójától eltér, így eltérő nemzetközi és nemzeti szabályozási elvek vonatkoznak rájuk, így a szociális hozzájárulási adó

⁹⁰ 2019. évi CXXII. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira jogosultakról, valamint ezen ellátások fedezetéről 1. § (6)

tekintetében nem a kettős adóztatás kizáró nemzetközi egyezmények, hanem a szociális biztonságot szabályozókat kell figyelembe venni.⁹¹

5.4. Az adók és az illetékek elhatárolása

A befizetésért kapott ellenszolgáltatásból kiindulva különböztetjük meg az adóktól a díjakat és az illetékek egy típusát. Az adók és illetékek elméleti elhatárolása mindig nehézséget okozott a jogtudomány számára és ma is előfordulnak történetileg kialakult anomáliák az elnevezések terén. A ma hatályos magyar jogban két illetéknek hívott közteher, a vagyonszerzési illeték, és a pénzügyi tranzakciós illeték jellemzői tekintve valójában speciális adónemnek minősül. A korai pénzügyi jogi elméletek oly módon különböztették meg az adót az illetékektől, hogy az illetékeket bizonyos hatósági szervek, intézmények fenntartási költségeihez történő hozzájárulásnak, az adókat pedig általában minden állami szükséglet fedezésére szolgáló bevételnek tekintették. Ma ez az elhatárolás nem állja meg a helyét, mivel az illetékbevételek is általában költségvetési célokat, állami- és önkormányzati feladatok ellátást szolgálja⁹². Az illetékbevételek megoszlának az önkormányzatok és a központi költségvetés között, az Itv. preambuluma kiemeli, hogy a törvény egyik célja az önkormányzatok saját bevételi forrásainak gyarapítása⁹³.

Az elhatárolás másik elve eredetileg az, hogy az illeték fejében az állam olyan közvetlen közjogi szolgáltatást nyújt, amely elvégzésére egyébként nem lenne köteles. Az illetékek három nagy csoportja közül a közvetlen ellenszolgáltatás nem szerepel a vagyonszerzési illetékeknél (ajándékozási, öröklési és visszterhes vagyonszerzési illeték). Az állam az ingyenes vagyonátruházás tényénél fogva ír elő fizetési kötelezettséget a törvényben meghatározott esetekben, így közgazdasági értelemben az öröklési- és ajándékozási illeték egyszeri vagyonadónak tekinthető. A visszterhes vagyonátruházás pedig az Itv. -ben nevesített vagyonelemek (pl. ingatlan, gépjármű) ellenérték fejében történő megszerzéséért fizetendő forgalmi adó típusú elvonás. Az illetékek másik két típusa, az eljárási és cégbíróági felügyeleti illetékek esetében valóban van konkrét ellenszolgáltatás, itt az állam valamilyen igazgatási jellegű szolgáltatásának, eljárásának igénybevételeért fizet a szolgáltatást igénybevevő. Így ezen illetékeknek az a funkciója, hogy részben vagy egészben megtérüljenek az állami

⁹¹ SZÉLL Zoltánné—MATLNÉ KISARI Erika: *A foglalkoztatáshoz kapcsolódó járulékok és más közterhek*. Budapest, KOMPKONZULT Számítástechnikai és Tanácsadó Kft., 2016. 15—17.

⁹² LOMNICI Zoltán: *Az illetékjogszabályok magyarázata és gyakorlata*. Budapest, HVG-ORAC Lap- Könyvkiadó Kft., 2011. 15—16.

⁹³ 1990. évi XCIII. törvény az illetékekről

hatóságok ügyintézés során felmerült költségei⁹⁴. Ezt az elnevezésbeli pontatlanságot már a múlt századi szakirodalom alakjai, mint Takács György és Exner Kornél is felismerte és megkülönböztették az illetékrendszeren belül az ún. valódi illetékeket (eljárási illetékek) a vagyoni-, fogyasztási, illetve forgalmi típusú adóktól⁹⁵. Az Itv. általános indokolása szintén rögzíti, hogy a vagyonszerzésre felhalmozott jövedelem egy részét egyszeri alkalommal fizetendő vagyonadóként vonja el a vagyonszerzési illeték⁹⁶. Fontos megjegyezni, hogy az eljárás illetékek esetében az illetéket magáért az eljárásért, és nem a közszolgáltatásért kell fizetni, az illetékkötelezettség akkor is fennáll, ha a kérelmet az eljárás során elutasítják⁹⁷. Mivel a vagyonszerzési illetékek vagyoni típusú adónak minősülnek, ezért az Alkotmánybíróság adózási jogszabályokkal kapcsolatban kialakított – igaz Alaptörvény hatálybalépése előtti – azon gyakorlatára is figyelembe vehető, miszerint a köztehernek igazodnia kell az alanyi kötelezett jövedelmi- és vagyoni viszonyaihoz, és csak a ténylegesen megszerzett vagyon adóztatható⁹⁸.

A vagyonszerzési és a pénzügyi tranzakciós illeték elnevezésük ellenére tehát adóknak tekintendők, így a Stabilitási törvény szerinti két kategória közül az adókkal egy kategóriába sorolandó „más hasonló” köztehernek minősülnek.⁹⁹ A pénzügyi tranzakciós illeték 2013. január 1-jétől került bevezetésre, a köznyelvben „csekkadó” -ként említett illeték közgazdasági szempontból működik adóként.¹⁰⁰ Pénzügyi tranzakciós illetékköteles műveletek a pénzforgalmi szolgáltató által az ügyféllel keretszerződés alapján nyújtott pénzforgalmi szolgáltatás keretében végrehajtott fizetés műveletek, például az átutalás, beszedés, készpénzfizetésre szóló csekk beváltása.¹⁰¹

Simon István az illeték történeti fogalmának vizsgálata után megállapítja, hogy az illetékek heterogén csoportjában jelenlévő ellentmondást a jogalkotó a hatályos jogban jelzős

⁹⁴ H. NAGY Dániel—GELLÉRTNÉ ZOMBORI Krisztina—SZABÓ Judit—TÓTH György: *Az illetéktörvény egységes szerkezetben, magyarázatokkal 2015*. Horváth Ilona (szerk.), Budapest, SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt., 2015. 9—11.

⁹⁵ EXNER Kornél: *Magyar pénzügyi jog*. Budapest, Athenaeum, 1901. 405., TAKÁCS György: Az illetékrendszer jelentősége az állami gazdálkodásban. In: HELLER Farkas (szerk.): *Közgazdasági Szemle*. Budapest, Magyar Közgazdasági Társaság, 1925. 294.

⁹⁶ Az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény—T/563. számú törvényjavaslat—indokolása

⁹⁷ DARÁK Péter—DRECHSLER István—HILDENBRANDNÉ BALOGH Olga—MEDVE Tamás—NAGYNÉ Pukler Andrea: *Az illetéktörvény magyarázata*. PAP Petra (szerk.), Budapest, CompLex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft. 2010. 17.

⁹⁸ 8/2007. (II.28.) AB határozat

⁹⁹ SIMON István: A fiskális bevételek elnevezése –problémavázlat. *MTA Law Working Papers*, 2017/16. 7—14.

¹⁰⁰ SZAKÁCS Imre: *Az adózás nagy kézikönyve*. Budapest, CompLex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft., 2013. 1550.

¹⁰¹ 2012. évi CXVI. törvény a pénzügyi tranzakciós illetékről 3.§ (1)

szerkezet használatával oldja meg. A következtetések levonása után első lépésben azt javasolja, hogy a jogalkotó kerülje az illeték kifejezést adótörvények alkotásánál. Kíváncsnak gondolja a fiskális bevételek fogalmainak tisztázását szolgáló újraszabályozást és jogalkotást, mely átnevezhetné a vagyonszerzési illetékeket vagyonszerzési adókká, habár így évszázados hagyományokkal szakítana a magyar adójog.¹⁰²

Az Egyesült Államok bizonyos államaiban az ingyenes vagyonátruházást szintén adóztatásnak vetik alá, és tartalmát nézve az ajándékozási és öröklési illeték megtalálható helyes elnevezéssel öröklési-, illetve ajándékozási adóként¹⁰³.

5.5. Az adók és a díjak elhatárolása

A díjak az eljárási és felügyeleti illetékekhez hasonlóan állami közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatásért kerülhetnek kiszabásra, felügyeleti díj, igazgatási szolgáltatási díj vagy pótdíj formájában. A szolgáltatási díjak esetében az állam bizonyos, egyértelműen azonosítható, egyéni szolgáltatásáért (például útlevel igényléséért) meg kell fizetni a szolgáltatás ellenértékét, mely arányban is áll az állami szolgáltatással.¹⁰⁴

A díjak első típusát, az igazgatási szolgáltatási díjat az Itv. szabályozza, miszerint díj fizetendő egyes közigazgatási hatósági eljárásokért, illetőleg egyes intézmények igazgatási jellegű szolgáltatásának igénybevételéért, továbbá egyes bírósági eljárási cselekményekért¹⁰⁵. Az igazgatási szolgáltatási díjak az eljárási illetékektől annyiban különböznek, hogy az állami szolgáltatásért fizetendő díj mértéke fedezni hivatott az eljárással kapcsolatban felmerült költségeket. Garanciális szabály, hogy az illeték és díjfizetés sosem lehet párhuzamos. Igazgatási szolgáltatási pótdíjat viszont az Itv. -ben megállapított illetéken felül kell fizetni a jogszabályban meghatározott azon esetekben, amikor az ügyfél kérelmére a hatósági eljárás lefolytatására a hatóság hivatali munkaidején túli időtartamban meghatározott munkarendben, vagy a hatóság székhelyén kívül szervezett szolgáltató helyen kerül sor, vagy pedig soron kívüli, sürgősségi vagy azonnali eljárás keretében¹⁰⁶.

Az AB gyakorlat szintén megkülönböztető jellemzőként állapította meg, hogy a díjak a közhatalmi szolgáltatás speciális jellege miatt szűkebb alanyi kört érintenek, mint az adók, járulékok, illetékek, így díjak esetében nem szükséges az állampolgárok széles körének jogait

¹⁰² SIMON István: Az illeték fogalma—történeti adalékok. *MTA Law Working Papers*, 2017/18. 13—16.

¹⁰³ Jennifer BIRD—POLLAN: The Philosophical Foundations of Wealth Transfer Taxation. In: Monica BHANDARI (szerk.): *The Philosophical Foundations of Tax Law*. Oxford, Oxford University Press, 2017. 219—222.

¹⁰⁴ CZOBOLY Gergely—ERDŐS Gabriella: i.m. 16.

¹⁰⁵ Itv. 67.§ (1)

¹⁰⁶ Itv. 1.§ (2)

védő garanciális szabály alkalmazása, azaz a törvényi szintű jogalkotás¹⁰⁷. A jogalkotási hatáskör szempontjából tehát lényeges, hogy az adott közbevétel milyen típusú, hiszen a díjak (és bírságok) kivételével a fizetési kötelezettség mértékét csak törvény, illetve törvény felhatalmazása alapján önkormányzati rendelet állapíthatja meg¹⁰⁸. A díjak tehát törvény, vagy kormányrendelet felhatalmazása alapján megállapíthatók miniszteri rendeletben is. 2011 óta az a korlátozás sem szerepel az Itv. -ben, hogy csak törvényben állapítható meg csak olyan díjfizetési kötelezettség, amely a lakosság széles körét érinti. A távközlési különadó kapcsán 2012-ben az EU Bizottság pont azért indított keresetet Magyarország ellen, mert úgy ítélte meg, hogy a különadó nem adónak, hanem a 2002/20/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv 12. cikkével nem összeegyeztethető díjnak minősül¹⁰⁹.

A díjak egy különleges típusa a környezetvédelmi termékdíj, mely díj elnevezése ellenére jellemzőiben megegyezik a jövedéki adóval, így helyesebb a termékdíj köznyelvben használatos elnevezése, az „ökoadó”. A környezetvédelmi termékdíj és a jövedéki adó is forgalmi típusú elvonások, melyek beépülnek a termék fogyasztói árába és a végső felhasználót terhelik. Továbbá olyan egyfázisú, szektorsemleges elvonások, melyek nem általános jelleggel terhelik a termékeket¹¹⁰. Továbbá a környezetvédelmi termékdíj olyan irányítóadó, amely elsődleges célja a környezetszennyezés megelőzése, csökkentése, a természeti erőforrásokkal való takarékos gazdálkodásra irányuló ösztönzés, illetve a környezetterheléssel okozott károk csökkentésére pénzügyi forrás megteremtése¹¹¹. A termékdíjból befolyó pénzügyi forrásnak csupán egy részét használják fel e célokra, amely csökkenti ezen díj elfogadottságát, továbbá a díj által szolgáltatott környezetvédelmi cél részben ellentétes a hatékony adórendszerre vonatkozó célkitűzésekkel¹¹².

2023 júliusától a környezetvédelmi termékdíjhoz sok vonásában hasonló díjfizetési kötelezettség került bevezetésre, a kiterjesztett gyártói felelősség (*extended producers responsibility: EPR*) keretében fizetendő díj¹¹³. Az európai uniós hulladékgazdálkodási irányelveknek¹¹⁴ megfelelően az egyes termékek körforgásos hulladékkezelésének költségeiért a gyártók, termelők a felelősek, ám a hulladékkezelésének megszervezését díj fizetési ellenében

¹⁰⁷ 1103/B/2004 AB határozat; 206/B/2002 AB határozat

¹⁰⁸ KOVÁCS Árpád: *Közpénzügyek*. Budapest, ELTE Eötvös Kiadó, 2010. 101.

¹⁰⁹ C-462/12. sz. Bizottság kontra Magyarország ügy [ECLI:EU:C:2013:818]

¹¹⁰ SZAKÁCS: i.m. 569—570.

¹¹¹ 2011. évi LXXXV. törvény a környezetvédelmi termékdíjról (preambulum)

¹¹² KELEMEN István: *Környezetvédelmi termékdíj*. Budapest, Vezinfo Kiadó és Tanácsadó Kft., 2020. 11—12.

¹¹³ 80/2023. (III. 14.) Korm. rendelet a kiterjesztett gyártói felelősségi rendszer működésének részletes szabályairól

¹¹⁴ Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2018/851 irányelve a hulladékokról szóló 2008/98/EK irányelv módosításáról HL C 17., 2017.01.18., 46. o.

a gyártók helyett kollektíven koncessziós társaság végzi el. Így a környezetterhelési termékdíjtól abban különbözik a KGYF díj, hogy a díjfizetésre kötelezett gyártók a díjat nem az állami adóhatóságnak fizetik meg, hanem a koncessziós társaságnak, azért, hogy a társaság ellássa azokat a feladatokat, ami eredetileg a gyártókat terhelné¹¹⁵. A díj fizetéséért tehát jár közvetlen ellenszolgáltatás, vagyis ez a forgalmi típusú elvonás nem számít adónak.

5.6. A költségvetési támogatás mint „adó”

A költségvetési támogatásoktól az elhatárolás nem okoz különösebb nehézséget, hiszen az ügyfél és állam viszonylatában a jogosulti, illetve kötelezett szerep megfordul. Még az adójogviszonynál a pénzfizetésre kötelezett az ügyfél (adózó) és a jogosult az állam, addig a költségvetési támogatások esetében az állam (támogató) válik a pénzfizetési kötelezettség kötelezettjévé és az ügyfél (kedvezményezett) jogosulttá. A költségvetési támogatás a támogatások egy formája, mely a támogatási vagy hatósági szerződés aláírásával, illetve a támogatói vagy hatósági okirat közlésével jön létre¹¹⁶. A költségvetési támogatás fogalmát az Áht. Értelmezési rendelkezései között határozza meg, mely szerint *költségvetési támogatás* a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai kivételével az államháztartás központi alrendszeréből ellenérték nélkül, pénzben nyújtott támogatások, ide nem értve a törvény által meghatározott kivételeket¹¹⁷. A különbségek ellenére a költségvetési támogatásokra az adózásra vonatkozó eljárási szabályok alkalmazandók, és a büntetőjogban is ugyanazon tényállás (költségvetési csalás) szabályozza a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség, illetve a költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatban elkövetett csalást.¹¹⁸

6. Az adó fogalmi elemeinek felismerésére irányuló kvantitatív kutatás eredményei

Az általam végzett online kérdőíves felmérés célja az Alkotmánybíróság 544/B/1997. AB határozatában megállapításra került tételmondat bizonyítására, illetve cáfolatára irányult a vizsgált célcsoport szempontjából. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy a jogrendszer egésze, a jogtudomány és jogirodalom értelmezései alapján *mindenki számára világosan és egyértelműen meghatározhatók az adónak a lényeges jellemzői*. A 4. fejezetben meghatározott fogalmi elemek alapján összeállítottam egy kérdőívet és online adatfelvétellel 150 fő kitöltő részvételével kvantitatív kutatást végeztem. Habár a kutatásom eredményei nem

¹¹⁵ 80/2023. (III. 14.) Korm. rendelet 15. §.

¹¹⁶ CSÁNYI Réka—KÉZDI Árpád—KOKAS Barbara—NYIKOS Györgyi (szerk.): *Államháztartás*. Budapest, Dialóg Campus Kiadó, 2018.

¹¹⁷ 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról 1.§ 14. pont

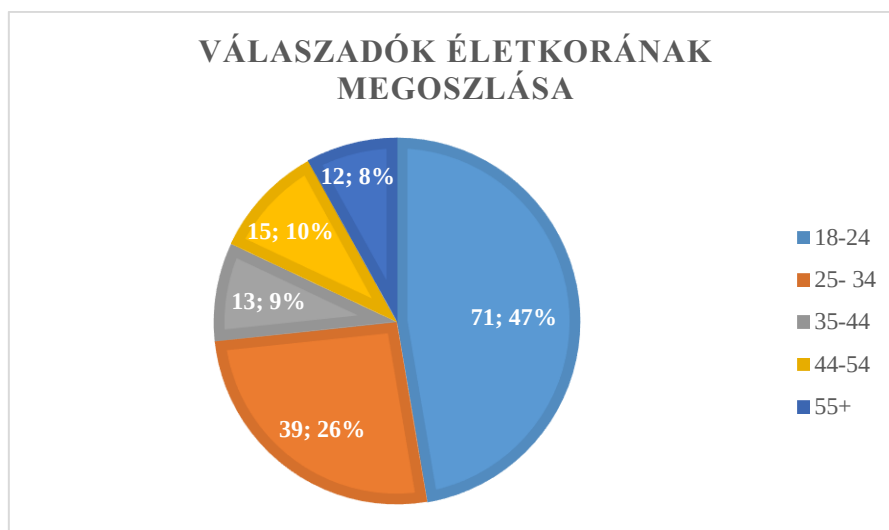
¹¹⁸ 2012. évi C. törvény a Büntető Törvénykönyvről 396. §

reprezentatívak, a kutatás során az irányadó kutatási elvek és szabályok betartásra kerültek, így eredményeim relevánsak a vizsgált csoport vonatkozásában.

6.1. A válaszadók bemutatása

Az általam vizsgált célcsoport demográfiai adataik szempontjából egy heterogén csoportot alkot. A kérdőívet 52%-ban nők, 48%-ban férfiak töltötték ki. A kitöltők meghatározó többsége rendelkezett felsőfokú végzettség nélkül érettségivel (51,3%), vagy felsőfokú végzettséggel is (45,3%), mindössze elenyésző számú, összesen 5 kitöltő volt, aki érettségi nélküli középfokú végzettséggel, vagy általános iskola nyolc osztályú legmagasabb iskolai végzettséggel rendelkezett. A válaszadók lakóhely szerinti megoszlása egyenletesnek mondható, a kitöltők 38%-a kisvárosi, 30%-a fővárosi, 16,7%-a községi, 15,3%-a pedig nagyvárosi lakos. A kutatásban résztvevők életkori megoszlása is arányos, ám a 18-24 éves korosztály aránya kiugróan magas (47,3%), mely egyrészt arra vezethető vissza, hogy ismeretségi köröm főként erre a korosztályra terjed ki, illetve ez a korosztály a legaktívabb a közösségi média felületein, ahol a kérdőív terjesztésre került. A kutatásban történő részvétel természetesen anonim és önkéntes volt. A kutatásban résztvevők száma alapján a vizsgált minta kifejezetten kis létszámú, ám a 150 fő kitöltőben való korlátozásra az ésszerű mértékű adatfeldolgozás érdekében volt szükség, hiszen a kérdőív 4 db. strukturálatlan kérdést is tartalmazott. A vizsgált célcsoportról alkotott kép fontos jellemzőjének számít az is, hogy a kérdőívet mennyiben töltötték ki laikusnak számító válaszadók. A kérdőív kitöltőinek több, mint kétharmada (72%-a) laikus, adózási, adójogi kérdésekkel eddigi tanulmányai, munkái során nem foglalkozó személynek vallotta magát, míg 20,7% úgy ítélte meg, hogy nem számít laikus kitöltőnek, tehát foglalkozott már adózási, adójogi témákkal. 11 kitöltő pedig nem tudta eldönteni, hogy laikusnak számít-e vagy nem.

1. ábra: A válaszadók életkorának megoszlása



Forrás: saját szerkesztés

6.2. A kérdőív tartalmi kérdései és válaszok

A demográfiai adatok felvétele után az alábbi- a vizsgálat tárgyára vonatkozó- kérdéseket tartalmazta a kérdőív. A kérdések alatt közvetlenül tárgyalom a rá érkezett válaszok értékelését.

1. Fogalmazza meg saját szavaival röviden, hogy Ön szerint mi az adó! (Kérem ne használjon semmilyen külső segítséget a kérdés megválaszolásához.)

A válaszadók megfogalmazásaikban több fogalmi elemet is azonosítani tudtak, a kitöltők 70,6 %-a belefogalmazta az általa alkotott definícióba az állam kifejezést. A második leggyakrabban szereplő elem a válaszokban az adó beszolgáltatásának módjára vonatkozott, 64% fogalmazta meg az adót úgy, mint „pénzösszeg”, illetve „fizetett”, „fizetendő” összeg. Az adó kötelezettségjellegét 55-en fogalmazták bele válaszukba, vagy a „kötelesség”, „kötelezettség”, „kell”, illetve „kötelező” szavak használatával. Ezek alapján a legáltalánosabb (és szó szerint ilyen formában is alkotott) laikus definíció: „Az adó fizetési kötelezettség az állam felé”. A vizsgált csoport 34%-a utalt az adó céljára is, vagyis, hogy „közfeladatok ellátására”, „állam fenntartására”, „állam kiadásainak fedezésére” szolgál. 45-en utaltak válaszukban valamelyik adótárgyra, tipikusan a jövedelemre (fizetésre, munkabérre), illetve kisebb részben a forgalmi típusú adók körében termékekre és szolgáltatásra. Az újraelosztó funkciót 6 fő, a közvetlen ellenszolgáltatás hiányát 2 fő, míg a jogi szabályozottság tényét 3 kitöltő emelte ki. Mindössze egy kitöltő válaszolt úgy, hogy nem tudja megfogalmazni azt, hogy mi az adó.

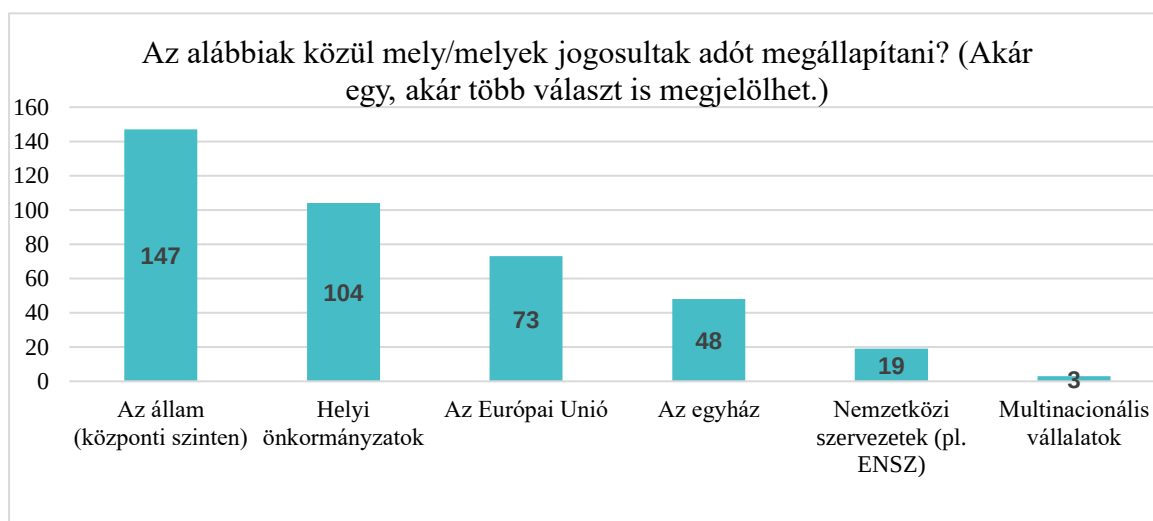
2. Kötelező befizetni az adókat?

Válaszlehetőség: Igen/Nem

A válaszadók 99,3%-a, tehát egy kitöltő kivételével mindenki az igen lehetőséget választotta, így a többi jellemzőhöz képest, az „adó, mint kötelezettség” volt a legkönnyebben azonosítható és felismert fogalmi elem.

3. *Az alábbiak közül mely/melyek jogosultak adót megállapítani?*

2. ábra: Az adómegállapításra való jogosultság



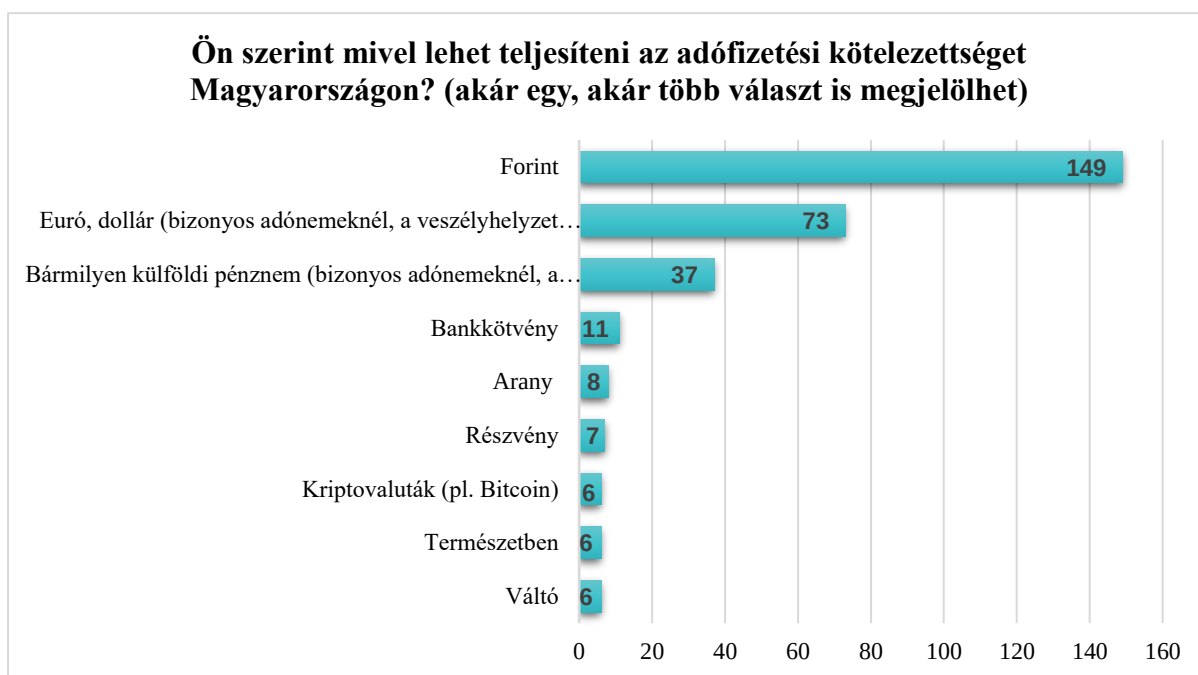
Forrás: saját szerkesztés

Ebben a kérdésben az adómegállapításra jogosult entitások közül a legkönnyebben a központi államot ismerték fel a válaszadók (98%), a másik helyes választ, a helyi önkormányzatot ennél jóval kevesebben (69,3%). Ennek oka lehet, hogy a jelentősebb terhet jelentő adónemek kivetése és beszedése központi szinten történik.

4. *Ön szerint mivel lehet teljesíteni az adófizetési kötelezettséget Magyarországon?*

Az adófizetési kötelezettség teljesítésének a módjára irányuló zártvégű kérdés válaszlehetőségeit és az érkezett válaszokat az alábbi grafikonon szemléltetem.

3. ábra: Az adófizetési kötelezettség teljesítésének módja



Forrás: saját szerkesztés

Egy kitöltő kivételével minden válaszadó tudta, hogy az adót főszabály szerint forintban kell fizetni, míg a válaszadók 48,7%-a értesült arról az új szabályról, mely veszélyhelyzet idején lehetővé teszi az euróban és dollárban történő adófizetést. A kitöltők majdnem negyede (24,7%) tévedett abban, hogy bármilyen külföldi pénznem esetében fennáll a valutában történő adófizetés lehetősége. Alacsonyszámú, csupán néhány százalék (3-7,3%) jelölt további rossz válaszokat, melyek betudhatók egyrészt annak, hogy történelmileg valóban volt lehetőség természetbeni adófizetésre, illetve annak, hogy a kitöltők pénzügyi ismereteik hiányosak, nem ismerik a váltó, részvény, kötvény funkcióját, jelentését.

5. Ön szerint kapunk-e cserébe valamit azért, hogy adót fizetünk? Ha igen, kérem írjon röviden néhány példát.

Ez a kérdés az ellenszolgáltatásra vonatkozott, ugyanakkor nem tartalmazta a közvetett, illetve közvetlen jelleget. A válaszadók 88%-a válaszolt igennel, 17-en nemmel; viszont a nemmel válaszolók közül hárman megjegyzik, hogy csak közvetlenül nem jár ellenszolgáltatás, közvetetten igen. Az igennel válaszolók közül példaként leggyakrabban az egészségügyet, infrastruktúrát, oktatást, nyugdíjat, közrend fenntartását, honvédelmet emelték ki. Ezek közül fontos megjegyezni, hogy az egészségügyi- illetve nyugdíjrendszer fenntartása és működtetése valóban az adóért cserébe járó közvetett ellenszolgáltatás, ám a konkrét egészségügyi- illetve

nyugellátás a társadalombiztosítási járulékfizetés közvetlen ellenszolgáltatása. A válaszokból látszódott, hogy ezen elkülönítés nem egyértelmű a vizsgált csoport körében.

6. *Fogalmazza meg saját szavaival röviden, hogy mik/kik az adóbevételek jogosultjai, mi/ki részesedik a befizetett adókból!*

A válaszadók 54%-a válaszában szerepelt az, hogy az adóbevétel jogosultja az állam, a második leggyakrabban, (a válaszadók több mint negyedénél) az önkormányzat került meghatározásra. Szintén jogosultként szerepeltek a közfeladatok ellátó szervek, állami intézmények, a központi költségvetés (államkincstár). A kérdés másik fele arra vonatkozott, hogy kik részesülnek az adóbevételekből, melyre a leggyakrabban adott válasz a „társadalom”, „lakosság”, „mindnyájan” „közösség”, illetve ezen a kategórián belül szűkítve az „állampolgárok”, „magyarok” volt.

7. *Véleménye szerint mi szabályozza az adókötelezettségeket?*

Az adók esetében a jogi szabályozottság követelménye azon fogalmi elemek közé tartozik, melyet a válaszadók jelentős többsége képes volt azonosítani. A vizsgált csoport a megadott négy lehetőségből ((i.) jogszabályok, (ii.) íratlan szabályok, (iii.) szokások, erkölcsi előírások, (iv.) szakkönyvek, folyóiratok, jogtudósok és közgazdászok véleményei) választhatott ki egy választ. A válaszadók 98,7%-a jogszabályokat választotta, és mindösszesen 2 ember választott helytelen választ (mindketten az íratlan szabályokat).

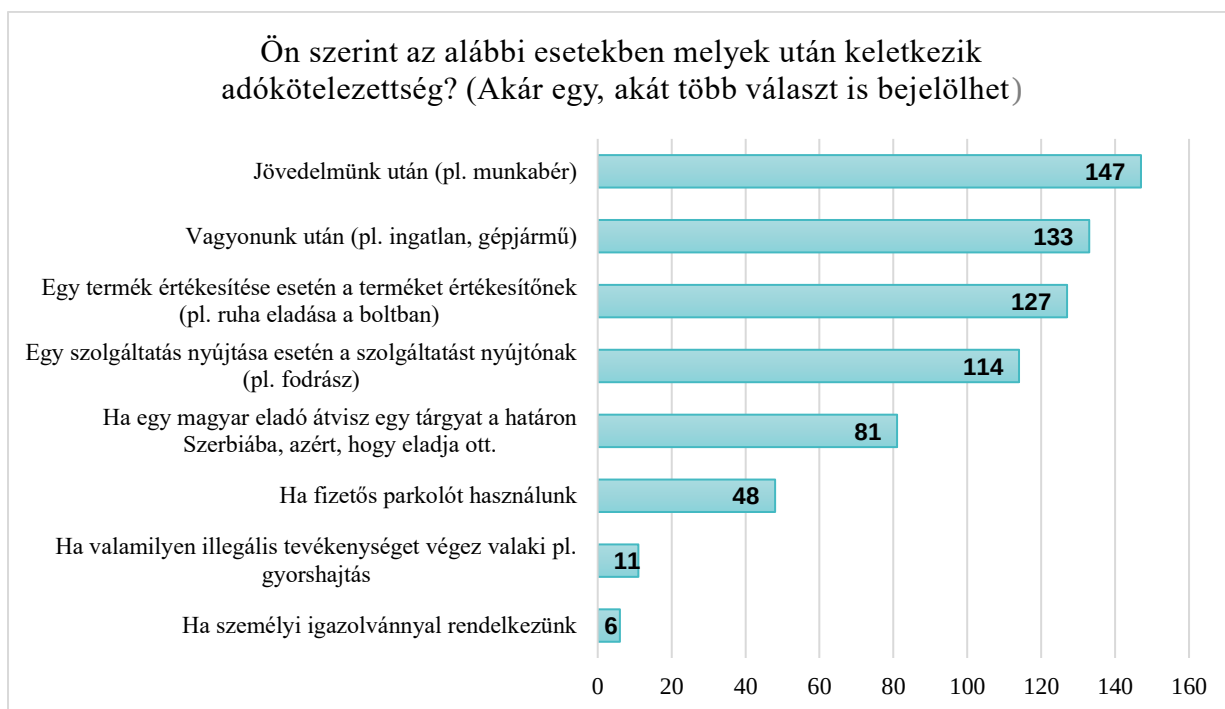
8. *Véleménye szerint, ha valaki több adót fizet az valamilyen előnnyel jár? (Pl. magasabb színvonalú állami oktatást, egészségügyet vehet igénybe, többet használhatja a közutakat?)*

Válaszlehetőség: Igen/Nem

A válaszadók 96,7%-a (tehát 5 kitöltő kivételével minden kitöltő) azonosítani tudta, hogy az adófizetésért cserébe járó közvetett ellenszolgáltatások általánosak, ugyanolyan mértékben illetik meg a társadalom tagjait, a ténylegesen megfizetett adó mértékétől függetlenül.

9. *Ön szerint az alábbi esetekben melyek után keletkezik adókötelezettség?*

4. ábra: Adótevékenységek felismerése



Forrás: saját szerkesztés

Ebben a kérdésben a válaszadóknak azokat az eseteket kellett kiválasztani, melyekben adókötelezettség keletkezik, így azonosítva a tipikus adótárgyakat, megkülönböztetve őket más létező fizetési kötelezettségektől (vám, díj, bírság). A 37/1997. (VI. 11.) AB határozat¹¹⁹ megállapította, hogy alkotmányellenes csupán a személyi igazolvánnyal való rendelkezéshez adókötelezettséget kapcsolni, melyet a válaszadók csupán 4%-a gondolt létező fizetési kötelezettségnek. Ugyanakkor a díjak és a vámok megkülönböztetése nehézséget okozott, a válaszadók 32%-a jelölte tévesen a díjfizetési kötelezettséget adónak, és több mint a fele (54%) a vámot is akként jelölte meg.

10. Fogalmazza meg röviden, hogy Ön szerint mire használják fel az adóbevételeket!

Az adó célja egyértelműen azonosítható volt a válaszadók számára, legtöbbször valamilyen konkrét közfeladatot emeltek ki. Leggyakrabban, 34 válaszban szerepelt az egészségügyi rendszer fenntartása, 33-szor az államszervezet, állami intézmények működtetése, majd az infrastruktúra (26) és oktatás (24) és nyugdíjrendszer (14). Általánosabban megfogalmazásban

¹¹⁹ Ezen Alaptörvény hatályba lépése előtti határozatra hivatkozik—többek között—a 3087/2022. (III. 10.) AB határozat

gyakori válasz volt a fejlesztés, az állami alkalmazottak, tisztségviselők fizetése, beruházások, állami támogatások, közérdekű tevékenységek, közfeladatok ellátása.

11. Ön szerint adónak számít az az összeg, amit azért fizetünk, hogy a nyugdíjkorhatár elérése esetén jogosultak legyünk öregségi nyugdíjra?

Válaszlehetőség: Igen/Nem

Ezen kérdés volt az egyetlen, ahol a többség a helytelen választ jelölte, mivel a válaszadók 54,7%-a vélte adónak a nyugdíjjárulék körülírását. Világosan látszik, hogy míg a közterhekre általános jellemzőket nagyobb sikerrel azonosította a vizsgált csoport, az adónak más közbevételektől történő elhatárolása gondot okozott. Továbbá, a nyugdíjrendszer fenntartása és finanszírozása természetesen nem csupán járulékokból történik (hanem adókból is), mely téves válasz adására sarkallhatta a válaszadókat.

7. Nemzetközi kitekintés

7.1. A kontinentális jogrendszerek

Számos kontinentális ország, és a német, illetve olasz adójog által nagyban befolyásolt latin-amerikai országok¹²⁰ rendelkeznek egyértelműen megfogalmazott jogszabályi definícióval arra, hogy mit jelent az adó, illetve más közjogi bevételek. A német, spanyol és portugál jog eltérő elnevezéseket használ arra vonatkozóan, hogy általánosságban egy közbevételről (németül: *Abgabe*, spanyolul és portugálul: *tributo*) vagy ezen generális kategórián belül adóról (németül: *Steuer*, spanyolul: *impuesto*, portugálul: *impesto*) van szó.¹²¹ A spanyol általános adótörvény szisztematikusan '*A közbevételek fogalma, célja és osztályozása*' cím alatt definiálja a közbevételt, és annak részeként az adót. A közbevétel elemeként szerepel az, hogy a közbevételek pénzbeli juttatások, melyeket az államigazgatás követelhet, olyan tényállás megvalósulása esetén, melyhez a törvény hozzájárulási kötelezettséget fűz, és melyek elsődleges célja a közkiadások fedezése. Az elsődleges célon kívül a közbevételek más gazdaságpolitika, illetve az Alkotmányban foglalt elvek és célok megvalósulását is szolgálhatják. Ehhez képest az adófogalom specifikus eleme, hogy ellenszolgáltatás nélküli közbevétel, amelyeknél az adóztatandó tényállást az adóalany gazdasági képességét tükröző ügyletek, cselekmények vagy tények alkotják. Az adókon kívül a díjak, illetve járulékok kerülnek említésre a közbevételek között¹²². A brazil jog az adót olyan

¹²⁰ THURONYI—BROOKS—KOLOZS: i.m. 23—28.

¹²¹ Uo. 41.

¹²² Ley General de Tributaria, 58/2003, de 17 de diciembre Artículo 2.

közbevetelként határozza meg, melynek megkülönböztető jellemzője az, hogy olyan helyzet váltja ki az adókötelezettséget, mely független az adóalannyal kapcsolatos bármilyen konkrét állami tevékenységtől (közvetlen ellenszolgáltatás hiánya)¹²³.

Németországban az adó fogalmát a német adójog alaptörvénye, az összes adóra alkalmazandó, az adójog legfontosabb elveit és fogalmait rögzítő *Abgabenordnung (AO)*¹²⁴ határozza meg. A 3.§ (1) szerint az adók olyan pénzszolgáltatások,¹²⁵ amelyek nem egy külön szolgáltatás ellenszolgáltatásai és valamely közjogi közösség bevételeinek elérése érdekében kerülnek kivetésre minden olyan esetben, ahol olyan tényállás teljesül, melyhez a törvény szolgáltatási kötelezettséget ír elő, a bevételek elérése az adóztatás mellékcélja is lehet. Mind a spanyol és német definíció törvényi szinten rögzíti az adók másodlagos céljának fontosságát. Az AO az adókon kívül további kategóriaként említi a 'steuerliche Nebenleistung' kifejezést, mely adószerű mellékszolgáltatást jelent. Taxatív felsorolja ebbe a kategóriába eső közbevételeket¹²⁶, melyek viszont nem számítanak adónak.

A kontinentális jog által befolyásolt Orosz Föderáció adótörvénye szintén szisztematikusan definiálja és elhatárolja egymástól az adókat, illetékeket és járulékokat. Az adó fogalmába beleemeli az adótárgyakat, a kötelező jellegét a pénzfizetésnek, az adó célját, és azt, hogy „egyedileg vissza nem térítendő” befizetés, vagyis a közvetlen ellenszolgáltatás hiányát. Az illetékeket különböző hatóságok által lefolytatott jogilag jelentős intézkedések végrehajtásának (beleértve bizonyos jogok és engedélyek megadását) kötelező feltételeként határozza meg. A biztosítási járulékok fogalmában világosan tisztázásra kerül, hogy ezen kötelező befizetések a nyugdíjbiztosítás, az átmeneti munkaképtelenség miatti és anyasággal kapcsolatos kötelező társadalombiztosításra, illetve egészségbiztosításra vonatkoznak¹²⁷.

7.2. Az Európai Unió és az adóztatás

Az Európai Unió és az adóztatás kapcsolatának vizsgálata során először fontos tisztázni, hogy a nemzeti költségvetéseknek (melynek legnagyobb részét adóbevételek teszik ki) más a célja, mint az EU költségvetésének. Míg a nemzeti költségvetés célja a szociális védelem, oktatás, honvédelem finanszírozása, addig az EU költségvetésének az a célja, hogy az általa

¹²³ Lei Nº 5.172/1966. Denominado Código Tributário Nacional Art. 16.

¹²⁴ Heike JOCHUM—Philipp J. THIELE: *Introduction to German Tax Law*. Stuttgart, Boorberg, 2018., 73.

¹²⁵ Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist.

¹²⁶ AO, 3. § (4)

¹²⁷ Az Orosz Föderáció adótörvénye (1998. július 31.) N 146-FZ 8.§

finanszírozott területek versenyképesebbé tételével európai hozzáadott értéket teremtsen¹²⁸. Az integráció hajnalán a 2002-ben megszűnt Európai Szén- és Acélközösség költségvetésének bevétele 1952-től az ESZAK illeték volt. Ezen értékarányos illetéket a szén- és acéltermelésre vetették ki a Közösség területén, és ezen „illeték” tartalmi jellemzőit nézve egy korát meghaladó egyfajta adókötelezettségnek számított¹²⁹. Az ESZAK szerződés 49. pontja értelmében a Főhatóság mint szupranacionális testület jogosult volt saját forrásának, az ESZAK illetéknek a közvetlen beszedésére is. Ezen konstrukció az ESZAK-nak a tagállamoktól teljesen független, autonóm finanszírozást jelentett, vagyis évtizedeken keresztül működött az első valódi „európai adó”¹³⁰.

Az EU költségvetésének jelenlegi rendszerében a bevételek között szintén felfedezhetők „gyanús” bevételek. A bevételek első típusába tartozó tradicionális saját források közül a 2021-2027-es költségvetésre csupán a vámok maradtak meg. Ezek természetesen nem számíthatnak semmiképpen adónak, mivel ezen fizetési kötelezettség kivetése pusztán a határátlépés tényéhez kötődik, és nem jár ellenszolgáltatással. A héalapú tagállami befizetések szintén nem számítanak uniós adónak, hiszen ezen befizetés az EU által harmonizált szabályok szerint a tagállamok által szabályozott nemzeti áfa típusú adóbevételek egy része, amelyet a tagállam részére fizetnek az adóalanyok, majd a tagállam szedi be, és továbbítja az EU részére. A GNI-alapú forrás sem adó, hanem a tagállamoknak a GNI-re meghatározott kulcs alapján fizetendő fizetési kötelezettség, mely fizetésére az állam, és nem az adóalany köteles¹³¹.

Az EU bevételeinek 98%-át képező saját bevételeken kívül vannak egyéb bevételek is, melyek között megbújik egy valódi adó, amely kivetésére az Európai Uniónak szuverenitás hiányában is joga van, ez pedig az uniós alkalmazottak (eurokraták) által fizetett jövedelemadó. A Tanács 260/68/EGK, Euratom, ESZAK rendeletének 3. cikke úgy rendelkezik, hogy az EU tisztviselői kötelesek a részükre az EU által fizetett illetmények, bérek és járandóságok után adót fizetni, melyet a 9. cikk értelmében bevételként könyvelnek el a költségvetésben¹³². Így az EU és az eurokraták között olyan sajátos viszony áll fenn, hogy számukra az EU nemcsak a munkáltató szervük, hanem az „államuk” is, mely részére adó, illetve járulékfizetésre kötelesek.

¹²⁸ EUROPEAN COMMISSION, DIRECTORATE-GENERAL FOR BUDGET: *The EU budget at a glance*, Luxembourg, Publications Office, 2019, 6. <https://data.europa.eu/doi/10.2761/963945>

¹²⁹ KÁLMÁN: i.m. 114.

¹³⁰ HALÁSZ Zsolt: *Az Európai Unió költségvetésének szabályozása*. Pázmány Press, Budapest, 2018. 33—34. 71.

¹³¹ KÁLMÁN i.m.: 114—116.

¹³² A Tanács 260/68/EGK, Euratom, ESZAK rendelete, HL 45., 1962.6.14., 1461-62. o. 3—9. cikk

A 2022/1854 EU rendelet a magas energiaárak kezelését célzó intézkedések egyikeként vezette be az ideiglenes szolidaritási hozzájárulást. A preambulum (14) pontja értelmében az energiaválság miatti áremelkedéssel nem várt többletnyereségre szert tevő uniós vállalatok és állandó telephelyek kötelesek egyfajta szolidaritási hozzájárulás fizetésére, melyet a nemzeti hatóságok az energiaválság által súlyosan érintett háztartások és vállalkozások támogatására fordítanak. A szektorban érintett vállalatoknak ezen hozzájárulást a társasági adó fizetésével párhuzamosan kell fizetni¹³³. Felmerül a kérdés, hogy a szuverenitással nem rendelkező Európai Unió előírhat-e ilyen fizetési kötelezettséget? Rendszertanilag e fizetési kötelezettség nem illik a klasszikus adófogalomba, hiszen az adóbevétel felhasználása kötött a tagállamoknak, csak a rendelet 17. cikkének megfelelő célok elérésére használhatják fel. Ezzel szemben Magyarországon a Robin Hood adó néven is ismert energiaellátók jövedelemadója szintén egy szektorális extraprofitadóként működik, ám az ebből származó bevétel a központi költségvetést illeti meg¹³⁴. Szintén lényeges, hogy ezen hozzájárulást nem közvetlen az EU szedi be és használja fel (mint ahogy az ESZAK illetékkal tette), hanem a nemzeti hatóságok. Ha ezen fizetési kötelezettség mindezek ellenére adónak minősülne, az további problémákat vetne fel, hiszen a közvetlen adózás területén az EUMSZ rendelkezéseinek megfelelően a belső piaci harmonizáció céljából alkalmazható egyetlen jogforrási eszköz az irányelv¹³⁵; így a fizetési kötelezettség előírása rendeleti formában ellentétes lenne a jogalkotásra vonatkozó követelményekkel. A bevezetett fizetési kötelezettség saját magát „hozzájárulásnak” (*contribution*) nevezi, ám Leigh Hancher, a thilburgi egyetem professzora cikkében rámutat arra, hogy az elnevezése ellenére a szolidaritási hozzájárulás „*windfall tax*” -nek, vagyis váratlan nyereséget terhelő adónak minősül¹³⁶. Úgy vélem, hogy az előírt fizetési kötelezettség a szűken értelmezett adó jogi fogalmába nem tartozik bele, hiszen nem generálisan jelent bevételi forrást az Uniónak, hanem egy „címkézett” bevétel, mely csupán az energiaválság káros hatásainak csökkentésére használható fel.

Az EU mindezek ellenére nem számít klasszikusan adókivetésre jogosult entitásnak, mégis az Európai Unió Bírósága több ítéletében is már pragmatikusan értelmezte az ’adó’, illetve ’díj’ (*charge*) fogalmakat¹³⁷. Az adó fogalmát a Bíróság a *Bizottság kontra*

¹³³ A Tanács 2022/1854 rendelete *HL L 261I.*, 2022. 10. 07. 1–21. o. Preambulum (14)

¹³⁴ 2008. évi LXVII. törvény a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről 5§ (1)

¹³⁵ Az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata, *HL C 326*, 2012.10.26. 115. cikk

¹³⁶ Leigh HANCHER: Solidarity on Solidarity Levies and a Choice of Energy Mix. *Verfassungsblog*, 2023.február 08. <https://verfassungsblog.de/solidarity-on-solidarity-levies-and-a-choice-of-energy-mix/>

¹³⁷ THURONYI—BROOKS—KOLOZS: i.m. 43.

Franciaország ügyben definiálta¹³⁸. Ezen meghatározás megközelítésének az a lényege, hogy az adó fogalmát elválassza a vámoktól és a vámokkal azonos hatású díjaktól. Mindhármukra igaz, hogy fizetési kötelezettséget jelentenek, ám az adók objektív kritériumrendszer alapján alkalmazandók egyes termékkategóriákra függetlenül a termék eredetétől, míg a vámok, illetve vámokkal azonos hatású díjak a határátlépés tényéhez kapcsolódó fizetési kötelezettségek.

Ezen ügyekben tehát a Bíróság uniós jogot és nem adójogot alkalmaz, hiszen az adóztatás a pénzügyi szuverenitás miatt tagállami hatáskörben van. Ezen ítéletek célja tehát annak vizsgálata, hogy a szuverén tagállamok intézkedéseikkel nem sértették meg az EUMSZ 110. cikkét¹³⁹, vagyis az adójog terén nem valósítottak meg önkényes megkülönböztetést, vagy több alapvető szabadság igazolhatatlan korlátozását¹⁴⁰.

7.3. Angolszász jogrendszerek megoldásai

Az angolszász megközelítés a jogrendszerek alapvető különbségeinek okán nem tartalmaz olyan szigorú osztályozásokat és fogalmakat, mint a kontinentális országok. Az adó fogalma sok esetben rugalmasan kezelt, és változhat az adott eset kontextusának függvényében. Thuronyi rámutat arra, hogy az a fajta elnevezésbeli elválasztás, ami megtalálható a kontinentális országban hiányzik az angol nyelvben, a generális közbevétel kategóriát jobb híján '*compulsary contribution*'-ként, használja, amit egyik ország sem használ jogi kategóriaként. Írországban az Egyesült Királyságban és Kanadában semmilyen definíciót nem tartalmaznak az adótörvények, Kanadában a bíróságok szótári definíciókra és esetjogra támaszkodnak. Így ezen országokban a bíróságok döntései, értelmezései különösen fontosok a jog minden területén, így az adójogban is¹⁴¹. Az USA-ban az Internal Revenue Code adó ('*tax*') megfizetését írja elő a cégek közötti saját érdekű ügyletek kötésére (*self-dealing*), illetve 100\$-os napi 'adó' megfizetését írja elő biztosítottanként az olyan hosszútávú biztosítást nyújtó biztosítóknak, amelyek nem felelnek meg a szabályozásban előírtaknak¹⁴². Az elnevezés azért érdekes, hiszen ezen 'adók' valójában jogellenes magatartást szankcionálnak, tehát tartalmukat tekintve bírságok (*fine/penalty*.) Ugyanakkor a Legfelsőbb Bíróság egy névben bírságnak (*penalty*) nevezett fizetési kötelezettségről kimondta, hogy valójában adónak tekintendő, mivel teljesültek rá nézve az adó tartalmi jellemzői¹⁴³. A fogalom meghatározás komplexitása miatt

¹³⁸ C-90/79. sz. *Bizottság kontra Franciaország* ügy [ECLI:EU:C:1981:27] 14. pont

¹³⁹ Az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata, *HL C 326*, 2012.10.26. 0001 – 0390 o. 110. cikk

¹⁴⁰ KÁLMÁN János: *A pénzügyi jog alapintézményei*. Budapest, ORAC Kiadó Kft. 2022. 48—49.

¹⁴¹ THURONYI—BROOKS—KOLOZS: i.m. 42—43.

¹⁴² Internal Revenue Code of 1986, 4941§, 4980C§

¹⁴³ National Federation of Independent Business v. Sebelius, 567. U.S. 519. (2012).

vélekednek úgy az amerikai szerzők, hogy ahelyett, hogy az adót egy élesen elválasztható kategóriaként kezelnék, amibe egy államnak teljesítendő fizetés beleesik, vagy nem, az adót inkább, mint minőséget képzeljük el, mely bizonyos befizetéseket adószerűvé (*tax-like*) tehet¹⁴⁴. A *Shoe* ügyben egy 'kikötőkarbantartási adó' (*harbor maintenance tax: HTM*) elnevezésű állami bevétel kapcsán döntött a bíróság arról, hogy valóban adónak, vagy pedig használati díjnak minősül-e, mely végső soron a fizetési kötelezettség alkotmányosságára is kihat. A Legfelsőbb Bíróság úgy döntött, hogy a fizetési kötelezettség alapjától függően akkor minősülne használati díjnak az adó, ha összefüggésben állna a kikötőhasználat hosszával, és nem a hajórakomány értékétől függene¹⁴⁵.

Ausztráliában az adót, mint alkotmányos jelentőségű fogalmat, több bírósági döntésben is meghatároztak. Elsőként 1938-ban Latham főbíró határozta meg az adót, mint a pénz kötelező behajtását közjogi hatóságok által, közcélokra, mely a jog által kikényszeríthető és nem a nyújtott szolgáltatás ellenértéke¹⁴⁶. A Latham definíció elemeiről az *Air Caledonie International v Commonwealth* ügyben a bíróság megállapította, hogy e meghatározás nem kimerítő és adó előfordulhat más formában is¹⁴⁷. Ennek ellenére a Latham definíció pozitív attribútumait alkalmazta a bíróság olyan esetben, amikor egy bírságot minősített át adóvá, hiszen az az adó összes jellemzőjével rendelkezett. Habár a Latham definíció eróziónak indul és rugalmassá vált az adó fogalma, a negatív attribútumaként meghatározott fogalmi elem, vagyis, hogy az adó nem egy szolgáltatás ellenértéke továbbra is jelentős az adónak más közbevételektől (*levy*) történő elválasztásban¹⁴⁸.

A *common law* és kontinentális terminológia ütközését szemlélteti Brazília esete a jogdíjak kettős adóztatásának elkerülésével foglalkozó egyezményekkel. Brazíliában a brazil lakosok által külföldieknek fizetett jogdíjakra 10%-os 'járulék' fizetését írják elő. A brazil jogban szisztematikusan megkülönböztetésre kerülnek a járulékok és az adók, mivel a járulékoknak speciális, előre meghatározott célja van, az adóknak pedig nincs ilyen célja. Az angol nyelvben, és így az angol nyelven írt modellegetezményekben használt '*tax*' kifejezés

¹⁴⁴ GREEN: i.m. 62.

¹⁴⁵ United States v. U.S. Shoe Corp., 523 U.S. 360 (1998).

¹⁴⁶ Matthews v Chicory Marketing Board, (1938) 60 CLR 263 276. Ez a definíció a Privy Council által a Lower Mainland Dairy Products Sales Adjustment Committee v Crystal Dairy Ltd [1933] AC 168 at 175a esetben meghatározottakon alapul: 'Tax ... is a compulsory exaction of money by a public authority for public purposes, enforceable by law, and is not a payment for services rendered'.

¹⁴⁷ Air Caledonie International v. the Commonwealth (1988) 165 CLR 462 175.

¹⁴⁸ Vince MORABITO—Stephen BARKOCZY: What is a Tax? The Erosion of the "Latham Definition". *Revenue Law Journal*, vol. 6. no. 1.(1996) 47—57. <http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol6/iss1/4>

jelentése viszont tág, mely nemcsak az adókat, hanem járulékokat is magában foglalja¹⁴⁹. Így joggal merül fel a kérdés, hogy a különböző közbevételeket precíz módon megkülönböztető országoknak az angol nyelvű modellegyezmények alapján készült kettős adóztatást elkerülő egyezmények hatálya csak szűk értelemben, vagy a tágabb értelemben vett 'adókra' terjed ki. Az USA éppen az ilyen fogalmi zavarok elkerülése végett a külföldön megfizetett adó jóváírásával kapcsolatban rögzíti, hogy ezen lehetőségre csakis a szűk értelemben vett adók esetében kerülhet sor, vagyis ahol az adott külföldi államban bármilyen néven szereplő közterhet valamilyen konkrét gazdasági előnyért cserébe fizetik, az nem számít adónak, és nem lesz lehetőség annak jóváírása¹⁵⁰.

8. Összegzés

Dolgozatom az adó jogi fogalmát vizsgálta, különböző tudományterületek megközelítéseit vetette össze, és a jogirodalom által kidolgozott fogalmi elemeket fejtette ki. Az 544/B/1997. AB határozat megállapítása többségében igaznak bizonyult, ám összegzésként úgy gondolom, hogy ha nem is szükségszerű, de mindenképpen célszerű lenne jogszabályi definíciót alkotni az adó fogalmára.

A dolgozatomban kifejtésre kerültek azok a fogalmi anomáliák, például a vagyonszerzési „illeték” elnevezéssel kapcsolatban, amely más hazai szerzők szerint is megkívánná a fogalmi rendszer letisztázását. Nemcsak jogbiztonságossági, dogmatikai szempontból van jelentősége a fogalmi tisztaságnak, hanem gyakorlati problémák megoldását is jelentené egy létező definíció. Egy adott közteher osztályozása alapján más nemzetközi egyezmény kerül alkalmazásra, vagyis az, hogy valami adónak minősül-e vagy nem, közvetlenül befolyásolja az alkalmazandó jog kijelölését. Továbbá, az olyan laikus adózók számára, akik a Magyarországon megfizetett adójukat külföldön kívánják beszámítani, elengedhetetlen lenne a világos fogalmi elhatárolás, hogy pontosan tudják, mely befizetések azok, amiket Magyarország és az adott külföldi állam is adónak tekint.

Az empirikus kutatás a vizsgált célcsoport tekintetében bizonyítja, hogy könnyen azonosítható fogalmi elemek a kötelezettségjelleg, a jogi szabályozottság, illetve az állam szerepe az adómegállapításban és adóbevételi jogosulti oldalon. Ám világosan látszik, hogy laikus adózói szinten az eljárásjogi szempontból megegyező, ám tartalmilag teljesen különböző közterhek elválasztása nem egyértelmű.

¹⁴⁹ THURONYI—BROOKS—KOLOZS: i.m. 44—45.

¹⁵⁰ Code of Federal Regulations 26 CFR § 1.901-2 a)

A dolgozatban felvetett problémakörre nemzetközi viszonylatban sokféle megoldásra látható példa, Magyarországhoz hasonlóan több ország sem definiálja az adó fogalmát, habár előrelépést jelent a Stabilitási törvény felosztása a fizetési kötelezettségeket illetően. Ám jogbiztonsági és jogfogalom-tisztasági szempontból előnyösebb megoldás a spanyol, illetve német minta. A magyar jogalkotástól nem idegen a német jogból történő ihletmerítés, így a jogalkotó számára követendő példának gondolom az *Abgabenordnung* definícióját.

Dolgozatomban az adó fogalmának széleskörű vizsgálata és elemzése során megállapításra került tehát az, hogy habár nem szükséges az adó jogi fogalmát egy egzakt jogszabályban definícióval megadni, de a létező anomáliák orvoslására mégis egy hatékony és jogbiztonsági szempontból kifogásolhatatlan megoldást jelentene.

9. Felhasznált irodalom

1. BÁNÁTI János–RÉTI László–TÓTH Ádám: *A jogbiztonság kirívóan súlyos sérelme*. Ügyvédek lapja, 2010/2. szám
2. BIHARI Mihály: A modern szuverenitás elméleti alapjai: Kísérlet egy funkcionista rendszerszemléletű szuverenitáselmélet alapjainak kidolgozására. *MTA Law Working Papers*, 2014/51.
3. Jean BODIN: *Az államról*. Budapest, Gondolat Kiadó, 1987.
4. BOJKÓ Béla: *Adóelmélet és adópolitika, különös tekintettel a mezőgazdaságra*. Budapest, 1960. Kandidátusi disszertáció, Kézirat, 1960.
5. Valerie Braithwaite: Tax System Integrity and Compliance: The Democratic Management of the Tax System. In: Valeria BRAITHWAITE (szerk.): *Taxing Democracy*. London, Routledge, 2003.
6. Mark BRANDLY: Jean -Baptiste Say, The Father of Austrian Public Finance: Views on Taxation. *The Quarterly Journal of Austrian Economic*, vol. 10., no. 1. (2007)
7. BURJÁN Ákos—DR. FELLEGI Miklós (szerk.) —DR. GALÁNTAINÉ DR. MÁTÉ Zsuzsanna—DR. KOVÁCSNÉ DR. SIPOS Ágnes: *Adóismeretek*. Budapest, Saldo Kiadó, 2021.
8. CSÁNYI Réka—KÉZDI Árpád—KOKAS Barbara—NYIKOS Györgyi (szerk.): *Államháztartás*. Budapest, Dialóg Campus Kiadó, 2018.

9. CZOBOLY Gergely—ERDŐS Gabriella: *Adózási és adótervezési ismeretek*. Budapest, Hvg Orac Kiadó, 2021.
10. DARAI Péter: Az adóhatóság által kiszabható eljárási bírság elméleti és gyakorlati kérdései. *Állam- és jogtudomány*, LXIII. évfolyam, 2022/2. <https://doi.org/10.51783/ajt.2022.2.02>
11. DARÁK Péter—DRECHSLER István—HILDENBRANDNÉ BALOGH Olga—MEDVE Tamás—NAGYNÉ Pukler Andrea: *Az illetéktörvény magyarázata*. PAP Petra (szerk.), Budapest, CompLex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft. 2010.
12. DEÁK Dániel: *Alkotmány és adójog*. Budapest, Hvg Orac Kiadó, 2016.
13. DEÁK Dániel: Unikális adóztatási tárgy megjelenése a magyar jogban. *Jogtudományi közlöny*, LXXIII. évfolyam, 2018/12
14. ERDŐS Gabriella—FÖLDES Balázs—ÖRY Tamás: *Az Európai Unió adójoga*. Budapest, Wolters Kluwer Kft., 2013.
15. ESZLÁRY Károly: *Az egyenes adók*. Budapest, Ranschberg Gusztáv kiadóvállalata, 1938.
16. EUROPEAN COMMISSION, DIRECTORATE-GENERAL FOR BUDGET: *The EU budget at a glance*, Luxembourg, Publications Office, 2019, 6. <https://data.europa.eu/doi/10.2761/963945>
17. EXNER Kornél: *Magyar pénzügyi jog*. Budapest, Athenaeum, 1901.
18. FÖLDES Gábor: *Adójog*. Budapest, Osiris Kiadó, 2004.
19. Francesco FARRI: *Tax Sovereignty and the Law in the Digital and Global Economy*. Torino, G. Giappichelli Editore, 2021
20. Stuart.P. GREEN: Tax Evasion as Crime. In: Monica BHANDARI (szerk.): *The Philosophical Foundations of Tax Law*. Oxford, Oxford University Press, 2017.
21. Alexander HAGEN: Die Harmonisierung der indirekten Steuern in Europa: Grenzen und Umfang unter besonderer Berücksichtigung von Art. 33 der 6. MWSt-RL und Art. 3 der System-RL. *Europäische Hochschulschriften*, vol 3017. no. 2. (2000.)
22. HALÁSZ Zsolt: *Az Európai Unió költségvetésének szabályozása*. Pázmány Press, Budapest, 2018.
23. HALÁSZ Zsolt: *Néhány gondolat a teljesítőképesség alapú adózásról és az irányító adókról*, Iustum Aequum Salutare XV. 2019. 3.
24. Leigh HANCHER: Solidarity on Solidarity Levies and a Choice of Energy Mix. Verfassungsblog, 2023.február 08. <https://verfassungsblog.de/solidarity-on-solidarity-levies-and-a-choice-of-energy-mix/>

25. HAVASI Bianka: Az államháztartási alrendszereinek jogi vizsgálata. *Új Magyar Közigazgatás*, XII. évfolyam, 2019/2.
26. H. NAGY Dániel—GELLÉRTNÉ ZOMBORI Krisztina—SZABÓ Judit—TÓTH György: *Az illetéktörvény egységes szerkezetben, magyarázatokkal 2015*. Horváth Ilona (szerk.), Budapest, SALDO Pénzügyi Tanácsadó és Informatikai Zrt., 2015.
27. Heike JOCHUM—Philipp J. THIELE: *Introduction to German Tax Law*. Stuttgart, Boorberg, 2018.
28. ILLYEFALVY Vitéz Géza: *Államháztartástan (Pénzügytan)*. Debrecen, Méliusz Kiadó, 1925.
29. ILONKA Mária: *Az adózás története az őskortól napjainkig*. Budapest, Nemzeti Tankönyvkiadó, 2004.
30. ISENSEE-KIRCHHOF (Hrsg.): *Handbuch des Staats Rechts. Band IV. Finanzverfassung –Bundesstaatliche Ordnung*. Heidelberg, C. F. Müller, 1990.
31. KÁLMÁN János: *A pénzügyi jog alapintézményei*. Budapest, ORAC Kiadó Kft. 2022.
32. KELEMEN István: *Környezetvédelmi termékdíj*. Budapest, Vezinfó Kiadó és Tanácsadó Kft., 2020.
33. KLICSU László: Közteherviselés az új Alkotmányban, *Pázmány Law Working Papers* 2011/3.
34. KOVÁCS Árpád: *Közpénzügyek*. Budapest, ELTE Eötvös Kiadó, 2010.
35. KURUNCZI Gábor: *Az egyre általánosabb választójog kihívásai*. Budapest, Pázmány Press, 2020.
36. LENTNER Csaba: *Közpénzügyek és államháztartástan II.* Budapest, NKE Szolgáltató Kft. 2015.
37. LEROY-BEAULIEU, *Pénzügytan*. 1. kötet. Budapest, MTA Kiadó, 1879.
38. LOMNICI Zoltán: *Az illetékjogszabályok magyarázata és gyakorlata*. Budapest, HVG-ORAC Lap- Könyvkiadó Kft., 2011.
39. MAGASVÁRI Adrienn: Virilizmus és adózás a polgári korban. In: CZENE-POLGÁR Viktória, ZSÁMBOKINÉ FICSKOVSKY Ágnes (szerk.): *Mérföldkövek az adó- és vámigazgatás történetéből*. Budapest, A Magyar Rendészettudományi Társaság Vám- és Pénzügyőri Tagozata, 2017.
40. MOCSÁRY Péter: *Az EK adójoga és adórendszere, mint az intra-integrációs adójog és adórendszer megvalósulása, kitekintéssel annak magyar adójogi és adórendszerbeli vonatkozásaira*. Budapest, Budapesti Közgazdaságtudományi-és Államigazgatási Egyetem, 2002.

41. Vince MORABITO—Stephen BARKOCZY: What is a Tax? The Erosion of the "Latham Definition". *Revenue Law Journal*, vol. 6. no. 1. (1996)
<http://epublications.bond.edu.au/rlj/vol6/iss1/4>
42. NAGY Marianna: „A közigazgatás szankciórendszere” in JAKAB András—KÖNCZÖL Miklós—MENYHÁRD Attila—SULYOK Gábor (szerk.): *Internetes Jogtudományi Enciklopédia* (Közigazgatási jog rovat, rovatszerkesztő: BALÁZS István)
<http://ijoten.hu/szocikk/a-kozigazgatas-szankciorendszer> (2019).
43. Helen PARTZ: Swiss city of Lugano to pay taxes in crypto via Tether partnership. *Cointelegraph*, 2022.március 03. <https://cointelegraph.com/news/swiss-city-of-lugano-to-pay-taxes-in-crypto-via-tether-partnership>
44. Jean- Baptiste SAY: *A Treatise on Political Economy; or the Production, Distribution, and Consumption of Wealth.*, Ontario, Batoche Books, Kitchener 2001.
45. Joseph Aloisius SCHUMPETER: The crisis of the Tax State, *International Economic Papers*, no.4. (1954)
46. SIMON István: A fiskális bevételek elnevezése –problémavázlat. *MTA Law Working Papers*, 2017/16.
47. SIMON István: Az illeték fogalma—történeti adalékok. *MTA Law Working Papers*, 2017/18.
48. SIMON István: *Pénzügyi jog* 1. Budapest, ELTE Eötvös Kiadó, 2021.
49. Adam SMITH: *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. S. M. Soares. (szerk.) Lausanne, MetaLibri Digital Library, 2007.
50. SZABÓ Miklós—JAKAB András: A jogdogmatikai kutatás. In: JAKAB András—MENYHÁRD Attila (szerk.): *A jog tudománya*. Budapest, Hvg Orac Kiadó, 2015.
51. SZAKÁCS Imre: *Az adózás nagy kézikönyve*. Budapest, CompLex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft., 2013.
52. SZALMA József: *A jogtudományok kutatási módszerei (kutatásmódszertan)*. Budapest, Patrocinium Kiadó, 2016.
53. SZÉLL Zoltánné—MATLNÉ KISARI Erika: *A foglalkoztatáshoz kapcsolódó járulékok és más közterhek*. Budapest, KOMPKONZULT Számítástechnikai és Tanácsadó Kft., 2016.
54. SZILOVICS Csaba: *Adójogi ismeretek*. Pécs, PTE ÁJK, 2016.
55. SZILOVICS Csaba: *Pénzügyi jog*. Budapest, Novissima Kiadó

56. TAKÁCS György: Az illetékrendszer jelentősége az állami gazdálkodásban. In: HELLER Farkas (szerk.): *Közgazdasági Szemle*. Budapest, Magyar Közgazdasági Társaság, 1925.
57. Victor THURONYI—Kim BROOKS—Borbala KOLOZS: *Comparative Tax Law*. Alphen aan den Rijn, Kluwers Law International B.V., 2016.
58. TÓTH János: *A lakosság adói*. Budapest, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 1977.
59. Hal R. VARIAN: *Mikroökonómia középfolon*. Budapest, Akadémiai Kiadó, 2012
60. Max WEBER: *Gazdaság és Társadalom. 1. Szociológiai kategóriatan*. Budapest, Közgazdasági és Jogi Kiadó, 1987.

10. Felhasznált joganyag

1. Magyarország Alaptörvénye (2011.április 25.)
2. 11/1992 (III.5.) AB határozat
3. 61/1992. (XI. 20.) AB határozat
4. 58/1996. (XII. 22.) AB határozat
5. 37/1997. (VI. 11.) AB határozat
6. 544/B/1997. AB határozat
7. 31/1998. (VI. 25.) AB határozat
8. 206/B/2002 AB határozat
9. 1103/B/2004 AB határozat
10. 61/2006. (XI. 15.) AB határozat
11. 8/2007. (II.28.) AB határozat
12. 1990. évi XCIII. törvény az illetékekről és a kapcsolódó T/563 törvényjavaslat
13. 2008. évi LXVII. törvény a távhőszolgáltatás versenyképesebbé tételéről
14. 2010. évi CXXX. törvény a jogalkotásról
15. 2011. évi LXXXV. törvény a környezetvédelmi termékdíjról
16. 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
17. 2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól
18. 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról
19. 2012. évi C. törvény a Büntető Törvénykönyvről
20. 2012. évi CXVI. törvény a pénzügyi tranzakciós illetékről
21. 2017. CL. törvény az adózás rendjéről

22. 2018. évi XLI. törvény az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények módosításáról, valamint a bevándorlási különadóról
23. 2019. évi CXXII. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira jogosultakról, valamint ezen ellátások fedezetéről
24. 298/2022. (VIII. 9.) Korm. rendelet a társasági adó devizában történő megfizetéséről
25. 366/2022. (IX. 26.) Korm. rendelet a helyi iparűzési adó devizában történő megfizetéséről
26. 80/2023. (III. 14.) Korm. rendelet a kiterjesztett gyártói felelősségi rendszer működésének részletes szabályairól
27. Az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Unió működéséről szóló szerződés egységes szerkezetbe foglalt változata, *HL C 326, 2012.10.26.*
28. A Tanács 260/68/EGK, Euratom, ESZAK rendelete, *HL 45., 1962.6.14.*
29. A Tanács 2022/1854 rendelete *HL L 261I., 2022. 10. 07.*
30. Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2018/851 irányelve a hulladékokról szóló 2008/98/EK irányelv módosításáról *HL C 17., 2017.01.18.,*
31. C-90/79. sz. *Bizottság kontra Franciaország* ügy [ECLI:EU:C:1981:27]
32. C-462/12. sz. ügy *Bizottság kontra Magyarország* [ECLI:EU:C:2013:818]
33. *Armour Packing Co. v. United States*, 209. U.S. 56. (1908)
34. *United States v. U.S. Shoe Corp.*, 523 U.S. 360 (1998).
35. *National Federation of Independent Business v. Sebelius*, 567. U.S. 519. (2012)
36. *Matthews v Chicory Marketing Board*, (1938) 60 CLR 263
37. *Air Caledonie International v. the Commonwealth* (1988) 165 CLR 462
38. Internal Revenue Code of 1986
39. Code of Federal Regulations
40. Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002
41. Ley General de Tributaria, 58/2003, de 17 de diciembre
42. Lei N° 5.172/1966. Denominado Código Tributário Nacional
43. Az Orosz Föderáció adótörvénye (1998. július 31.) N 146-FZ
44. Az Olasz Köztársaság Alkotmánya
45. A Lengyel Köztársaság Alkotmánya