

Szabó Ildikó

## AZ ADÓMEGÁLLAPÍTÁS JOGTÖRTÉNETI KIALAKULÁSA ÉS FEJLŐDÉSE

*Rövid kitekintésekkel az adómegállapítás fejlődése tekintetében a feltételes adómegállapítás jogtörténeti fejlődésére*

*The Legal Formation and Development of Tax Assessment*

**Dr. Szabó Ildikó, PhD**, adóigazgatási szakreferens, egyetemi tanársegéd, megbízott oktató, Nemzetgazdasági Minisztérium, Nemzeti Közsolgálati Egyetem, Pázmány Péter Katolikus Egyetem, [szabo.ildiko@uni-nke.hu](mailto:szabo.ildiko@uni-nke.hu), [szabo.ildiko@jak.ppke.hu](mailto:szabo.ildiko@jak.ppke.hu)

*A tanulmány összegzi az adómegállapítás kialakulására vonatkozó kutatások eredményeit. A tanulmány célja átfogó képet adni a magyar és az egyetemes adójogfejlődésről. A tanulmány az összehasonlító jog módszertanával ad teljes körű képet az adózás változásairól. Az adómegállapítás magyar és egyetemes fejlődésének alapos ismerete nélkül nem lehet eredményes, hatékony adóigazgatást felépíteni. A kutatás eredménye egy átfogó kép bemutatása az adózás fejlődéséről.*

**KULCSSZAVAK:**

adó, adóhatóság, adóigazgatás, feltételes adómegállapítás, jogfejlődés

*The study summarizes the research results of development of the tax assessment. The aim of the study is to describe the complex picture about the Hungarian and the universal tax law. The study used the methodology of the comparative law to complex picture about the development of the taxation. It is not possible to build an effective and efficient tax administration without the detailed knowledge of the Hungarian and the universal tax administration. The result of the study is a complex picture about the development of the taxation.*

**KEYWORDS:**

tax, tax authority, tax administration, Advance Tax Ruling, development of law

A tanulmány célja az adómegállapítás jogtörténeti kialakulásának áttekintése, amely szükségszerűen kapcsolódik az állam fejlődéséhez, illetve az adóhatósági tevékenység szabályozásához. Röviden utalni kívánok arra is, hogy az adóhatósági kivetéses eljárást követően az önadózás bevezetése adott teret a feltételes adómegállapítás jogintézménye létrejöttének.

A tanulmány az adómegállapítás elméleti megalapozását követően a történelmi korokon keresztül vizsgálja az adómegállapítási módok alakulását. A céloom annak bemutatása volt, hogyan jutottunk el a mai önadózás rendszeréhez, és hogy egy-egy adónemben az adóhatóság oldaláról az adómegállapítás adminisztrációs terhet jelent. A történelmi folyamat keretében céloom rávilágítani arra, hogy az adómegállapítás eljárásjogi terhet jelent, a kérdés pedig az, hogy ezt hova telepítjük, az adózóra vagy az adóhatóságra.

## 1. AZ ADÓMEGÁLLAPÍTÁS ELMÉLETI MEGALAPOZÁSA

A modern adózás alapjait alkotmányjogi értelemben a közteherviselésre vonatkozó alkotmányos kötelezettség teremti meg, amely szerint teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez (Magyarország Alaptörvénye XXX. cikk). A Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény 28. § (1) bekezdése konkretizálja ezt a rendelkezést, amely szerint Magyarországon minden természetes személy, jogi személy és más jogalany

- a) adó, járulék, hozzájárulás, vagyonszerzési illeték, pótlék vagy más hasonló – az állam közvetlen ellenszolgáltatása nélküli – rendszeres vagy rendkívüli fizetési kötelezettség, továbbá
- b) az állami közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatásért, eljárásért fizetendő felügyeleti díj, eljárási és felügyeleti illeték, igazgatási szolgáltatási díj, pótdíj [az a) és b) pont a továbbiakban együtt: fizetési kötelezettség] teljesítésével járul hozzá a közös szükségletek fedezéséhez.

Mindezek alapulvételével azonban nem hagyható el az adó fogalmának<sup>1</sup> meghatározása, ennek eleget téve jelenleg *adónak* tekintjük a fizetési kötelezettséget, amely

- az adóval, a járulékkal, az illetékekkel összefüggő,
- a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap, a Nyugdíjbiztosítási Alap, az Egészségbiztosítási Alap vagy az önkormányzat javára teljesítendő, és
- törvényen alapul.

Az adó beszedését azonban minden esetben megelőzi annak megállapítása. Az adó megfizetésére való kötelezés előírása (adómegállapítás) két módon történhet: vagy az állam, vagy az adózó állapítja azt meg.

<sup>1</sup> Szerk. HALUSTYIK Anna: *Pénzügyi jog I.*, Pázmány Press, Budapest, 2013, 87.

Eredetileg az állam vetette ki az adót, és írta elő, hogy kinek milyen összegű adót kell fizetnie. A történelem során az állam (uralkodó) által kivetett *korlátlan adómegállapítási jogot* a nemesség igyekezett korlátozni azáltal, hogy az adó jogszerűségét *adómegajánlási jogához* kötötte. Az adómegajánlási jog lényege, hogy csak annak az adónak az állami általi kivetése jogszerű, amelyet a nemesség ajánl meg. (Ténylegesen ez az adónak a rendi gyűlés általi elfogadását jelenti.)

Azonban napjainkra ez megváltozott, és az *önadózás* elvéből kifolyólag mindenkinek magának kell felismernie azt, hogy valamelyik adó hatálya alá került, azaz

- elsőként meg kell állapítania, hogy adó terheli az adott ügylet (például jövedelem-szerzés, ingatlanvásárlás) után,
- másodszor erről – főszabályként – adóbevallást kell benyújtania, és
- harmadszor az ügylet értékéhez igazodó adófizetési kötelezettségének eleget kell tennie.

Ennek következtében az önadózás célja, hogy az államot képviselő adóhatóság helyett az adókötelezettség tényét az adózó ismerje fel.

Az adómegállapítás nem más, mint az adókötelezettség tényének megállapítása, azaz hogy a konkrét tényállás alapján az adótörvények előírást tartalmaznak, amelynek vizsgálata és megállapítása eltér aszerint, hogy melyik adómegállapítási típusról beszélünk. Az adómegállapítás típusai pedig a következők:

- az önadózás,
- a kifizetői, munkáltatói adólevonás és a munkáltatói adómegállapítás,
- az adóbeszedés,
- az adóhatósági adómegállapítás, és
- a feltételes adómegállapítás.

Az adómegállapítási típusok közül kiemelném a *feltételes adómegállapítást*, amely egy speciális eljárás. A feltételes adómegállapítási eljárás<sup>2</sup> minden esetben kérelemre indul, de az adó tényleges megállapítását a hatóság végzi. A kérelmező a kérelemben bemutatja azt a speciális ügyletet, amelynek adókötelezettségét nem képes megállapítani – az esetek többségében – az ügylet bonyolult jellege miatt. A kérelemben bemutatott ügylet tekintetében a hatóság állapítja meg az adót a kérelemben szereplő feltételek alapulvételével. Ez a döntés nem kérdőjelezhető meg adóellenőrzés keretében sem.

<sup>2</sup> A szerző 2017. március 10-én a Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Karán A *feltételes adómegállapítás hazai és nemzetközi szabályozása* című doktori értekezését megvédte, és PhD-fokozatot szerzett summa cum laude minősítéssel.

## 2. ADÓMEGÁLLAPÍTÁS AZ ŐSKORBAN ÉS AZ ÓKORBAN

Az adózás az emberi lét, a közösségi élet szükségszerű része. Az intézményesített, mai értelemben vett adózás az *őskor* végéhez, az államiság kialakulásához köthető. Az állam, akár egy fejlett törzsi közösség fenntartásához valamilyen módon (például adófizetés útján) a törzs tagjainak hozzá kellett járulniuk, azaz a közösség tagjai a megtermelt javak bizonyos részét összeadták, hogy el tudják tartani a varázslót és a törvénytmondót.<sup>3</sup> A megtermelt javak (mai szóhasználatnál elve – jövedelem) bizonyos részének elvonása a mai értelemben vett adózásnak felel meg, amelyet egyedi esetekben az egyes családokra nézve a törvénytmondó határozott meg a család körülményeinek teljes körű figyelembevételével. „A főnökségi társadalmakban az »adózás« a főnöknek szánt ajándékok formájában ölthetett testet, de a komplexebb társadalmakban ez a kötelezettség általában állandóbb formát ölt.”<sup>4</sup> Mindezek alapján az az eredeti feltevés látszik igazolódni, hogy a kezdeti közösségekben egyfajta szokásjogon alapuló adózás működött, amely során a közösség javára annak minden tagja valamilyen módon saját vagyonának egy részéről lemond.

Az *ókorban* azzal, hogy áttértek a tudatos állattenyésztésre és élelmiszer-termelésre, nemcsak lehetővé, hanem szükségessé is vált az állam és ezzel együtt az adózás kialakulása szervezeti és jogi értelemben is. A *sumeroknál* felfedezhetjük annak nyomait, hogy az erre képzett írnokok az adót szervezett formában szedték be, és az adómegállapítás alapja az agyagtáblákon nyilvántartott megtermelt jövedelem volt. Az agyagtáblán a befizetett adó összege is szerepelt. Magas szinten képezték a leendő írnokokot, akik pontosan tudták, hogy milyen formátumú agyagtáblát kell használni az adónyilvántartások<sup>5</sup> lejegyzéséhez, illetve hitelesített pecsétet is használtak.

Az *inka uralkodók* – a korai spanyol krónikások feljegyzései alapján – „az állami földeken és állami építkezéseken végzett munka formájában is vetettek ki adót.”<sup>6</sup> Ugyanakkor az adó nemcsak vagyoni hozzájárulás formájában jelent meg, hanem az állam felé végzett szolgáltatásban is.

Az i. e. 8–6. században a *Gangesz-völgyi közösségeket* érintően is felfedezhetők az állam jellemvonásai, például az adózás területén. „A bali, amely korábban a törzsfőnek vitt önkéntes ajándék vagy az istennek felajánlott áldozat volt, átváltozott kötelező és szigorúan rögzített adóvá, amelyet speciális hivatalnokok gyűjtöttek be a király számára.”<sup>7</sup> Ennek

<sup>3</sup> RENFREW, Colin – BAHN, Paul: *Régészet. Elmélet, módszer, gyakorlat*, Osiris Kiadó, Budapest, 1999, 168.

<sup>4</sup> *Uo.*, 205.

<sup>5</sup> A biztonság érdekében a teleírt agyagtáblát agyagtokba zárták, amely boritékként szolgált. Amíg a tábla sértetlen maradt, addig kétség sem fért a dokumentum hitelességéhez. Az agyagot írás előtt megnedvesítették. A száradás után a térfogata az eredeti tábla egyötödére száradt össze. Ha valaki ki akarta nyitni a tokot, akkor a benne lévő tábla elrepedt. Ennek alapján az akkori törvénytudók, írnokok azonnal észlelték, ha illetéktelenek akartak az adónyilvántartáshoz hozzáférni.

<sup>6</sup> RENFREW–BAHN: *i. m.*, 205.

<sup>7</sup> ANTONOVA, K. A. – BONGARD-LEVIN, G. M. – KOTOVSKIJ, G. G.: *India története*, Kossuth Könyvkiadó, Budapest, 1981, 33.

alapján a bali ténylegesen egy adó volt, hiszen szokásjogon alapul, de fizetési kötelezettségként írták elő.

Az ókori Egyiptomban is élenjártak az adónyilvántartások vezetésével. Az írkokok palatáblára rótták fel az adómegállapításhoz szükséges adatokat és az adófizetési kötelezettség összegét.

Az ókori Perzsa Birodalomban Dareiosz egységes mérőegységeket vezetett be, ami az adózás rendszerét is megkönnyítette, ennek köszönhetően egyszerűen megállapíthatóvá vált adókötelezettség, és mindez jelentős költségvetésibevétel-növekedést idézett elő.

Az ókori Görögországban az állam bevételei több forrásból származtak, de ezek nem a lakosság jövedelmeit terhelték, hanem a vagyontárgyak után kellett az adót megfizetni, illetve a betelepülőket sújtották jelentősebb összegű adófizetési kötelezettséggel. Kréta történelmével kapcsolatban több tekintetben is megállapítható, hogy amint külső befolyás alá került a sziget, a megtermelt felesleg adók formájában a hódítók lefölozték.<sup>8</sup>

Az ókori Római Birodalomban tributumnak nevezték a római polgár adóját, amelyet az államnak fizetett. Rendkívüli esetekben már az első királyok is fejadó fizetésére kötelezték a polgárokat, azonban Servius Tullius vezette be a cenzuson alapuló vagyoadót, amelyet az egyes tribusok elöljárói szedtek be. „*Miután a Római Birodalom gazdag provinciákhoz jutott, ezekre szállt át az adózás terhe.*”<sup>9</sup>

A feltételes adómegállapítási eljárás római jogi gyökereire külön is indokolt utalni, amely eljárásban fontos szerepe volt az ókori Római Birodalom korai köztársasági államszervezete vezetőinek, akik a magistratus, a senatus és a comitiák voltak. A magistratusok megkülönböztethetők aszerint, hogy imperiummal (hatalommal) rendelkeznek (magistratus maior) vagy sem (magistratus minor).<sup>10</sup> Magistratus maiornak minősült a praetor is, aki azonban imperium minusszal rendelkezett, azaz jogértelmezésre terjed ki hatásköre, de jogalkotásra nem.<sup>11</sup> A praetor edictumot adhatott ki,<sup>12</sup> amely nem minősült jogszabálynak, kizárólag a jogértelmezés egy speciális fajtája, amelyben a konkrét jogügyletre tekintettel kijelentéseket tett,<sup>13</sup> azaz kinyilvánította, hogy az adott ügylet megfelel-e a jogszabályoknak. Mindezek alapján a praetori edictum célja az volt, hogy a konkrét helyzetre értelmezze a praetor a jogszabályokat, de ez az értelmezés nem tekinthető önálló jogforrásnak.

A praetori edictumokat a feltételes adómegállapítási eljárás jogelődjének is tekinthetjük,<sup>14</sup> hiszen itt is egy konkrét ügylet tekintetében értelmezzük a hatályos jogszabályokat, és vonunk le következtetést, hogy az megfelel-e a hatályos szabályozásnak.

<sup>8</sup> RENFREW-BAHN: *i. m.*, 485.

<sup>9</sup> Szerk. PECZ Vilmos: *Ókori lexikon*, Franklin Társulat, Budapest, 1904, 1085.

<sup>10</sup> FÖLDI András – HAMZA Gábor: *A római jog története és intézményei*, Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest, 1996, 19.

<sup>11</sup> *Uo.*, 21.

<sup>12</sup> PECZ: *i. m.*, 579.

<sup>13</sup> FÖLDI-HAMZA: *i. m.*, 81.

<sup>14</sup> SZABÓ Ildikó: A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése, rövid kitekintéssel a feltételes adómegállapítási eljárásra is, *Iustum Aquum Salutare*, 2014/3, 143–162.

Mindezek alapján láthatjuk, hogy az őskorban és az ókorban már megjelennek az adó-megállapítás csírái. De külön fel kell hívni a figyelmet az adómegállapítás tekintetében a feltételes adómegállapítás intézményének előképére. Így már a közösségek és a kezdeti állami működés keretei között megjelenik az adózás és az állam felé történő valamilyen fizetési kötelezettség. Az adómegállapítási mód főként önkéntes, de egyes kultúrákban megjelenik az adónyilvántartás előde, amely az adómegállapítás, adófizetés ellenőrzésének az alapja.

### 3. ADÓMEGÁLLAPÍTÁS A FEUDÁLIS ÁLLAMBERENDEZKEDÉS IDEJÉN

A középkori feudális rendszerben az uralkodó határozta meg, hogy milyen összegű bevételre van szüksége, és a bevétel összegét megosztotta az uralma alá tartozó területeken, ahol a nemesség adómentességet élvezett, és a földesurak az uralkodó által megszabott összeget a jobbágyságtól adóként szedték be.

*A Karoling Birodalom „pénzügyei a földvagyonon alapultak. Mivel a köz- és a magánjövendelmek és -kiadások között nem tettek megkülönböztetést, és az államkincstár egybeesett a király saját »pénztárcájával«, mind az udvartartás, mind a kormányzás költségeit a királyi uradalmak bevételeiből fedezték. [...] A birtokok jövedelme mellett a monarchia igen nagy bevételre tett szert a különböző vámokból, bírságokból, bérletekből, szolgáltatásokból, valamint hadiszákmányokból, olykor olyan váratlan nyereségek révén, mint a Nagy Károly által 795-ben levert avarok kincse.*<sup>15</sup> Mivel a karoling uralkodó az udvartartás és az állam költségeit képes volt egyéb forrásokból fedezni, ezért az alattvalókat közvetlen adókkal nem volt indokolt terhelni.

Ezzel szemben Angliában az uralkodó több alkalommal is a kincstárát úgy tudta csak fenntartani, hogy a nemességet adófizetésre kötelezte, amivel szemben a nemesség fellépett. Ennek eredményét tükrözi a 1215. évi Magna Charta Libertatum 12. pontja, amely szerint *„Pajzspénz vagy pénzbeli hozzájárulás nem vehető ki királyságunkban az általános gyűlés beleegyezése nélkül, ha csak nem Magunk kiváltására, elsőszülött fiúnk lovaggá ütése, és elsőszülött lányunk egyszeri kiházásítása teszi indokolttá. E célokra is csak észszerű mértékben lehet pénzbeli támogatást kivetni. A London városa által nyújtandó támogatás is hasonlóan kezelendő.*<sup>16</sup> A Magna Charta célja az volt, hogy a nemességnek legyen jogalapja az uralkodóval szemben az újabb és újabb adók kivetését megakadályozni.

A Magna Chartába foglalt rendelkezés ellenére azonban az angol uralkodók újra és újra közvetlen új adókkal kívánták növelni bevételeiket, aminek következtében a 14. századra bonyolult adórendszer alakult ki, ami egyre több szakértelmet igényelt, így „az államtanács

<sup>15</sup> Ötven négyökrös szekerre volt szükség ahhoz, hogy nyugatra szállíthassák az avaroktól zsákmányolt aranyat, ezüstöt és finom kelméket. Az avar kincsek egyik fő forrása az az évi 80–100 ezer arany solidus volt, amelyet Bizánc adóként csaknem egy évszázadon át fizetett az avaroknak a béke fejében. VAN CENEGEM, R. C.: *Bevezetés a nyugati alkotmányjogba*, Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2008, 74–75.

<sup>16</sup> Kiss Barnabás: Anglia. In: Szerk. KOVÁCS István: *Nyugat-Európa alkotmányai*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1998, 98.

saját (királyi) becslőbiztosok révén törekedett eljárni, ami a nemesség ellenállásába ütközött. A »rózsák háborúja« idején (1455–1485) a nemesség elég erős is volt ahhoz, hogy az egyszerűbb birtokalapú tized és tizenötöd adóhoz visszatérjenek. Az adó bevallása a bárók és a náluk magasabb címekkel bíró lordok részéről a kancellárnál és a kincstárnál történt; egyébként az adó mértékét törvény írta elő, amelynek megállapítása során grófságokban csak grófsági, városokban csak városi becslőbiztosok tevékenykedhetnek. A parlament által megszavazott adót nagyon is szűkmarkúan mérték; a becslőbiztosok inkább alábecsülték az adó alá kerülő vagyont,<sup>17</sup> így pedig csökkent az adófizetési kötelezettség.

Franciaországban az adórendszerrel szemben a szervezeti rendszer kialakítására helyeződött nagyobb hangsúly, hiszen „a 14. és 15. századon át tartó fokozatos fejlődés útján, a pénzügyeket [...] különböző kamarák igazgatják. [...] Külön pénztár kezeli az uralkodó magánjöveteleit, külön az állami bevételeket. Külön kamara irányítja a királyi birtokok személyzetét, külön rendelkezik a rendek által megajánlott és behajtott adó hovaforrásáról. Az alsó szervek hatásköre már nem oszlik meg ennyire. A rendi eredetű adót külön személyzet juttatja az udvari központba, de irányítás, ellenőrzés és pénztár eleinte még egyetlen kézben összpontosulnak.”<sup>18</sup>

Ennek alapján Franciaország kétfelé tagolódott a pénzügyek irányítása területén, amelyek a következők voltak:

- a rendes pénzügyek tekintetében a kincstartói kerületekben a kincstartók jártak el, míg
- a rendkívüli jövedelmek ügyében a generálisok rendelkeztek hatáskörrel.

1542-ben I. Ferenc ezt tovább tagolta azzal, hogy összesen 16 főbevételezőt, közülük a két (rendes és rendkívüli) adóügyi területen 4-4 kincstárnokot és 4-4 generalist nevezett ki, amely pozíciókhoz alsóbb szintű egységek is kapcsolódtak. Középszinten azonban egyesült az intézményrendszer, azaz a rendes és rendkívüli bevételeket ugyanazon szerv kezelte és továbbította. Ezen átszervezés következtében a pénzügyi adminisztráció hatékonyabbá vált, és annak ellenőrzése is könnyebb lett.

II. Henrik – követve az egyszerűsítést – összevonta a legfőbb pénzügyi intézményeket is, így a rendes és rendkívüli jövedelmek tekintetében a szervezeti tagolás már csak az alsó szinten maradt meg.

A 16–17. század fordulóján (1594-ben) a pénzügyi adminisztráció élén a főintendáns<sup>19</sup> állt, aki mellett csupán egyetlen főellenőr maradt.<sup>20</sup> Ennek következtében a kezdeti

<sup>17</sup> RUSZOLY József: *Európa alkotmánytörténete*, Püski Kiadó, Budapest, 2005, 214.

<sup>18</sup> EMBER Győző: *Az újkori magyar közigazgatás története Moháctól a török kiűzetéséig*, Magyar Országos Levéltár kiadványai, III. Hatósági- és Hivataltörténet 1., Budapest, 1946, 14. Forrás: [\(http://library.hungaricana.hu/hu/view/MolDigiLib\\_MOLkiadv3\\_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D-\(ad%C3%B3\)\)](http://library.hungaricana.hu/hu/view/MolDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D-(ad%C3%B3)) (A letöltés időpontja: 2016. jan. 1.)

<sup>19</sup> „Fuchet főintendáns 1661-i bukása után Richelieu kancellár ellenlábasa, Colbert pénzügyi főellenőrként vette át a pénzügyek, s vele együtt (...) az egész államigazgatás vezetését. Tisztségét XIV. Lajos megszüntette.” RUSZOLY: *i. m.*, 73.

<sup>20</sup> *Uo.*, 72–73.

decentralizált adóigazgatási rendszert felváltotta a centralizált intézményi struktúra, amely az adóhatósági adómegállapítási rendszer hatékonyságának növekedéséhez vezetett.

Angliában a Stuartok idején jelentős problémaként jelentkezett az uralkodó számára megfelelő pénzügyi forrás biztosítása, azonban a Tudor-dinasztia feloldotta ezt a nehézséget.

VII. Henrik számára a trón megszerzése és megtartása jelentős összegeket emésztett fel, hiszen hivatalnokait, katonáit, személyzetét jól meg kellett fizetnie ahhoz, hogy biztosíthassa hűségüket. Ehhez további jelentős bevételi forrásra volt szükség, amelyet a központi adóprés biztosított, ehhez adóbiztosokat neveztek ki, akik felkeresték a tekintélyesebb tulajdonosokat, mesterembereket, gazdálkodókat. Az adóbiztosok kérdéseken keresztül tárták fel ezen adózók vagyoni helyzetét, és állapították meg adófizetési kötelezettségüket. Ha az adózó bebizonyította, hogy hatalmas beruházásokba, befektetésekbe kezdett, akkor a biztosok megállapították, hogy tehető ember, tehát képes lesz megfizetni a felemelt adót is. Ha az adózó szerényen élt, az adóbiztosok mégis felemelték adófizetési kötelezettségét, akkor azt feltételezték, hogy az adózó elrejti tényleges vagyonát. Ennek következtében a király központi bevételei a parlament hozzájárulása nélkül is emelkedtek.

VIII. Henrik – apjával ellentétben – pénzügyi igényeit úgy elégítette ki, hogy „egyszerűen elkobozta a világi papság vagyonát.”<sup>21</sup> Ezzel ugyanakkor elérte azt, hogy az alattvalókat ne kelljen megemelt adókkal terhelnie.

I. Erzsébet a parlamentnek és a nemeseknek való kiszolgáltatottság elkerülése érdekében igyekezett saját bevételi forrásokat bevonni az állami kiadások finanszírozásába, azaz bizonyos értelemben a nagyapai – és a karoling – hagyományokat követte. Saját bevételei a gyarmati vállalkozásokból és a királyi birtokok eladásából származtak.<sup>22</sup> I. Erzsébet halálát követően a Stuartok kerültek Anglia trónjára, akik hatalmuk megszilárdítása érdekében kiegyeztek a rendekkel, és a rendek jogainak biztosítása érdekében fogadták el 1628-ban a *The Petition of Right*-ot, amelynek 8. pontja szerint a parlament nélkül nem lehet újabb fizetési kötelezettséget előírni.<sup>23</sup> Ugyanakkor a Stuartok számára ez a vállalás teljesíthetetlen volt. Ugyanezt a kötelezettségvállalást megtette III. Orániai Vilmos és Mária is 1689-ben a *Bill of Rights* I/4. pontja keretében.<sup>24</sup> Ennek az igénynek jogi formában való megjelenítése előrevetíti a közteherviselési kötelezettségnek az alkotmányos szintre való emelését.

A német adóigazgatásban erős volt a fejedelmi hatalom, ami ahhoz vezetett, hogy a hűbéri jellegű berendezkedés hosszú távon fennmaradt, „míg végül teljesen közjogivá alakították át. [...] A hűbériséget közben a rendiség váltotta fel, a hűbérurak rendekbe tömörülve vették fel a küzdelmet a fejedelemmel, és részt kértek a központi hatalom minden vonatkozású gyakorlásából. Nemcsak a helyi igazságszolgáltatást és közigazgatást tartották

<sup>21</sup> VAN CENEGEM: *i. m.*, 154.

<sup>22</sup> *Uo.*, 154.

<sup>23</sup> KISS: *i. m.*, 107.

<sup>24</sup> *Uo.*, 117.



kezükben, hanem adómegajánló jogukra támaszkodva az országgyűléseken is hallatták szavukat, a külpolitikára, a hadi és pénzügyekre egyaránt befolyással bírtak.”<sup>25</sup>

A Német-római Birodalom adórendszerében 1519-ben jelent meg az az alapelv, hogy „a császár csak szükség esetén terhelheti meg a rendeket (ezek alattvalóit, a városok esetében: polgárait és más lakosait) adókkal, akik éppen ezért adómegajánlásoknál is kifogásait hangoztathatják.”<sup>26</sup>

Mindezek alapján megállapíthatjuk, hogy a feudális államberendezkedés keretein belül az adómegállapítás egy kezdetleges eljárás volt, amelynek főbb jellemzői, hogy az uralkodó adókat vetett ki saját és udvartartása kiadásainak fedezésére. Az uralkodó ezen korlátlan jogát a nemesség igyekezett megtörni azáltal, hogy az uralkodót jognyilatkozatra kötelezte a nemesek adómegajánlási jogának elismerése érdekében. A nemesek ezt az adót jobbágyaktól szedték be, akiket ténylegesen terhelt ezeknek az adóknak a megfizetése. E korszak egyik jellemző vonása, hogy a nemesek adómegajánlási joguk gyakorlását bizonyos feltételekhez kötötték, ami egyben az uralkodói szuverenitás csökkentésével is járt. E mechanizmus egyértelmű következménye, ha az uralkodó jelentős kiadásokat eszközöl, akkor idővel a nemesek követeléseinek is engednie kell, különben a kincstár számára a szükséges adók megajánlása elmarad, ami egyben a kincstár eladósodásához, így államcsődhöz is vezethet. (Franciaországban erre több alkalommal is sor került.)

#### 4. ADÓMEGÁLLAPÍTÁS AZ ABSZOLUTIZMUS IDEJÉN

Az abszolutizmus kialakulásának pénzügyi hátterében az állt, hogy a kincstár pénzügyi problémákkal küzdött, amelynek oka az uralkodói udvarok költekezése, a dinasztikus háborúk jelentős forrásigénye és a nem hatékony pénzügyi kormányzás. Ez utóbbit az is előidézte, hogy például „az adók beszedését magánszemélyeknek, pénzembereknek adták ki bérbe, akik a királyi jövedelemből hatalmas összegeket zsebeltek be.”<sup>27</sup> A kincstár bevételeinek növelése érdekében a történelmi helyzetre adott abszolutisztikus válasz az volt, hogy az uralkodó közvetlenül az irányítása alá tartozó szakhatóságként létrehozta az adóhatóságot, amely a rendektől és a korábbi adóztatási tevékenységet ellátó személyektől, szervezetektől független volt.

Svédországban Gusztáv Adolf a rendekkel szorosan együttműködve el tudta érni, hogy adóemelésre kerüljön sor. Angliában Stuart I. Károly abszolutisztikus kísérletei az angol polgárháborúhoz vezettek. A német Szászországban a választófejedelem az 1690-es évek során a rendeknek lehetőséget biztosított a politikában való részvételre, így a rendek jóváhagyása nélkül, de hallgatólagos beleegyezése mellett tudott új adókat bevezetni. A francia

<sup>25</sup> EMBER: *i. m.*, 20.

<sup>26</sup> RUSZOLY: *i. m.*, 155.

<sup>27</sup> VAN CENEGEM: *i. m.*, 137.

uralkodóknak sikerült az abszolutizmust kiteljesíteni, mivel 1615 után 175 éven keresztül nem hívták össze a rendi gyűlést, mégis jelentős adókivetésre került sor.<sup>28</sup>

„Tipikus példaként hozható fel, hogy a francia forradalom közvetlen kiváltó oka épp az ellenállás volt, amelyet XVI. Lajos demokratikus adóztatási rendszere ellen fejtettek ki,<sup>29</sup> amelyet széles körű bürokratikus<sup>30</sup> „hivatalnokállama” által kívánt megvalósítani.<sup>31</sup> Mivel e reformok megvalósítása sikertelenné vált, így az uralkodó kénytelen volt a rendi gyűlést összehívni, ahol a rendek feudalisztikus adómegállapítási jogának elismerése mellett új kincstári bevételek megállapítását kellett kérnie.

A francia forradalom után a hatalmat magához ragadó Napóleon fektette le a mai francia adóigazgatás alapjait Gaudin kincstárbiztos irányításával, aminek köszönhetően „a pénzügyek fontossága és irányításának állandósága jutott kifejezésre, valamint Napóleonnak az a szándéka, hogy megbízható szakemberek bevonásával<sup>32</sup> alapozza meg az új pénzügyi államapparátust. „Napóleonnal szorosan együttműködve Gaudin az adók kivetésével és behajtásával állami hivatalnokokat bízott meg.<sup>33</sup> Gaudin építette ki a „fiskális ármádiát”,<sup>34</sup> amely napjainkban is azonos elvek szerint működik.

Az abszolutizmus korában a társadalom is jelentős változáson ment keresztül. A társadalom képzett rétegei számára új jövedelemszerzési lehetőség nyílt meg, ez pedig az állam által kínált hivatalnoki tisztségek. Ennek jelentőségét, vonzerejét támasztja alá, hogy „a 17. századi Franciaországban az állami fizetések egy gazdag földbirtokos bevételeinek akár egynegyedére is fölmehettek.”<sup>35</sup> Ezen állami tisztségviselőket „a 18. században a felvilágosult uralkodók arra is kezdték felhasználni [...], hogy közvetlenül szedjék be az adót ahelyett, hogy magánpénzembereknek adták volna ki bérbe vagy a helyi hatóságot függőségbe juttatták volna.”<sup>36</sup>

Az abszolutizmus, a felvilágosult abszolutizmus idején a bevételek biztosításához az uralkodó nem a nemesség közreműködésére tartott igényt, hanem saját hivatalnokokat<sup>37</sup>

<sup>28</sup> DEWALD, Johathan: *Az európai nemesség 1400–1800*, Pannónia Kiadó, Budapest, 2002, 120.

<sup>29</sup> VAN CENEGEM: *i. m.*, 137.

<sup>30</sup> „Minden államszerv s minden pénzügyi »office« is húsból-vérből való egység, minden jövedelem kiboncolthatatlanul bele van fonódva egész funkciójába, amely mindegyiknél teljes adminisztráció, bírói, végrehajtói, szabályalkotó feladatok együttese. A kormányzat alig tehet egyebet, mint felbecsüli egyes pénzügyi hivatalnokságok várható jövedelmét, s adóbérletként beszedi ezt tőlük. Ilyen különben az egész társadalomszervezet, a munka jövedelme mindig mindenki más résztvevőnek munkájától függ, s az egésznek minden társadalmi szempontot is magába foglaló adminisztrációjától.” HAJNAL István: *Egyetemes történet. Az újkor története*, Révai Testvérek Irodalmi Intézet, Budapest, 1936, 434–435.

<sup>31</sup> HAJNAL: *i. m.*, 421.

<sup>32</sup> Szerk. VADÁSZ Sándor: *19. századi egyetemes történet 1789–1890*, Korona Kiadó, Budapest, 1998, 83.

<sup>33</sup> *Uo.*

<sup>34</sup> *Uo.*, 84.

<sup>35</sup> DEWALD: *i. m.*, 98.

<sup>36</sup> VAN CENEGEM: *i. m.*, 203.

<sup>37</sup> „II. József és II. Frigyes köztisztviselői kinevezése élethossziglan szól, mindig az érdem alapján, s e hivatalokat nem lehetett megvásárolni (mint Franciaországban), sem politikai protekció révén elnyerni (Brit »patronálási« [patronage] rendszer).” *Uo.*, 203.

alkalmazott, akik közvetlen felelősséggel tartoztak neki. Ebben az időszakban alakultak ki a szakértelemmel rendelkező adóhatósági tevékenység alappillérei.

## 5. AZ ADÓZÁS (ADÓMEGÁLLAPÍTÁS) MAGYARORSZÁG TÖRTÉNELMÉBEN

### 5.1. Adózás az ősmagyarok idején

Az *ősmagyarok* törzsi nemzetségeket alkottak, amely közösség egy gazdasági egységként működött, és kölcsönös együttműködésben éltek, hiszen a vadászok, a halászok, a mesteremberek nem kizárólag maguk és családjuk ellátására termeltek, hanem a nemzetséget, a nemzetségfőt is ellátták. Ezt a fajta adózást nevezi Ilonka Mária „ösztonszerű” adózásnak.<sup>38</sup> Ezzel szemben Mezey Barna szerint „a 6. századra állandósult politikai szervezet már bírt az állam jellemzőivel [...] az adóztatás ismérveivel.”<sup>39</sup> A Mezey Barna által kifejtettekkel ellentétben álláspontom szerint a mai értelemben vett adózást kizárólag az ideiglenesen leigázott népekkel szemben alkalmazták akkor, amikor az etelközi tartózkodás során leigázták a katonailag fejletlenebb, földművelésből élő keleti szlávokat, akiket később – mint leigázott törzset – adófizetésre is köteleztek. A Kárpát-medencébe való bevonulást követően a magyarok leigázták a déli szláv bolgárokat is, akik így a magyar nemzetség adófizetőivé váltak.

### 5.2. A feudális államszervezetben az adóketési jog

Az államrend megszilárdítását követően *Szent István törvényei alapján* a vármegye jövedelmének kétharmadát a királynak adóként fizették be, míg egyharmada az ispánt illette. A kereszténység teljes körű felvétele után az egyház is részesült az adókból. A felállított püspökségek részére az egyházmegye lakói tizedet fizettek, azaz minden jövedelem és termény 1/10-ét beszolgáltatták az egyháznak.

A 13. század elején Magyarország mélyreható gazdasági és társadalmi változásokon ment keresztül, az adót már kizárólag pénzben kellett teljesíteni, valamint a falvak belterületén elhelyezkedő azonos nagyságú telkek után azonos nagyságú pénzjáradékot, cenzust kellett fizetni. II. András jövedelme már kizárólag adókból és regáléjövödelmekből (pénzverés, külkereskedelmi vám, vásárvám, sómonopólium) állt.<sup>40</sup> Károly Róbert bevezette a kapuadót, amely az első olyan jobbágyokra nehezedő adó volt, amely egyben

<sup>38</sup> ILONKA Mária: *Az adózás története az őskortól napjainkig*, Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest, 2004, 71.

<sup>39</sup> MEZEY Barna: *Alkotmánytörténeti alapok; alkotmány és közigazgatás a polgári átalakulás előtt*. In: Szerk. KÉPES György: *Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban*, ELTE Eötvös Kiadó, Eötvös Loránd Tudományegyetem, Budapest, 2013, 9.

<sup>40</sup> Szerk. MEZEY Barna: *Magyar alkotmánytörténet*, Osiris Kiadó, Budapest, 2002, 47.

közvetlen állami bevételként szolgált, továbbá az állam központi bevétele volt még a város által egy összegben fizetett adó is. Nagy Lajos az adórendszer tekintetében egy új elemet vezetett be, ez pedig a taxa (subsidium) volt, amelyet a városoktól rendkívüli adóként szedtek be. Luxemburgi Zsigmond uralkodása idején a parasztság az államnak, az egyháznak és a földesuraknak adózott adójegyzék alapján, amelynek adatait a királyi hivatalnokok többnyire házról házra járva gyűjtötték be. Az adózókat név szerint írták össze. Az első használható – 1379. évi – adójegyzék Sopronban és Pozsonyban maradt fenn.<sup>41</sup> Hunyadi Mátyás 1460–1470 között kincstári reformot hajtott végre, amely szerint a városoktól változatlan összegű cenzust és váltakozó összegű rendkívüli adót, azaz taxát hajtottak be. Az adót a király továbbra is földesúrként hajtotta be, és az összeg nagyságában gyakran hosszú alkudozások után állapodtak meg egy-egy város és a kincstár megbízottjai.<sup>42</sup> A kialakított összeget aztán felosztották a városlakók között.<sup>43</sup> Mindenki a vagyonának mértéke szerint fizetett, a nincstelenekeket kereseti vagy fejadóra kötelezték.

A királyi jövedelmek az Árpád-házi királyok korában főként az uralkodó hatalmas várbirtokairól, az Anjouk alatt pedig a regálékból származtak, amelyekről a királyi tanács dönthetett.<sup>44</sup> Szent István az Intelmekben megemlékezik a királyi tanácsról, amelyre a szokásjog által meghatározott személyeket hívtak meg. A királyi tanács döntött a pénzügyi, gazdasági ügyekben, így a pénzverés, adószedés és vámszedés tekintetében is.<sup>45</sup> Ennek alapján az adómegállapítás kivetéssel történt, és annak jogkörét a királyi tanács gyakorolta.

„E tevékenység eredményeként megjelentek a modern állam első tanúságtevői a magyar államgépzetben: [...] a szisztematikus adóztatás rendszere [...]”<sup>46</sup>

<sup>41</sup> Mindkettő 1379-ben készült, és az derül ki belőlük, hogy az adózók mintegy 20-25 százaléka lehetett iparos. A soproni adójegyzékek a középkor vége óta sorozatot alkotnak. A jegyzékből megtudható, hogy az iparos adózók aránya a 14–18. század között nagyjából változatlan maradt, mintegy 20-25 százalék között ingadozott. Pozsonyból kevesebb jegyzék ismert, de az arányok hasonlóak. A nagyobb nyugat-európai városokban az iparos adófizetők aránya jóval magasabb volt, mintegy 50-70 százalék körül járt. Az adófizető polgárok között a kézművesek aránya általában 20-30 százalékra rúgott. Jellemző az is, hogy a ruházati ipar mindenütt visszaesett. Viszont magas volt a fémiparosok száma. A városok nem voltak túlságosan tőkeerősek, gazdasági erejüket csökkentette, hogy az állam túl nagy adókat követelt tőlük.

<sup>42</sup> Mátyás egyik olaszországi nagykövete beszámolt arról, hogy a különböző megyékben eltérő volt a kivetett adók mértéke. Az akkori Magyarországon negyvenkét megyéből tudtak adót szedni, tizenkét megyében az eltérések meghaladják a kétszáz forintot. A kimaradt több mint tíz délvidéki megye adója gyanánt Kinizsi Pál, a kanizsai földbirtokos ötezer forintot küldött a királynak.

<sup>43</sup> Kecskemét város a körülötte lévő uradalomok révén többször cserélt gazdát, de az erős városi önkormányzat nem engedte át az adóztatás jogát.

<sup>44</sup> MEZEY: *Magyar alkotmánytörténet... i. m.*, 106.

<sup>45</sup> RÁCZ Lajos: Feudális korszak. In: Szerk. MÁTHÉ Gábor: *Magyar alkotmány- és közigazgatástörténet*, HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., 2007, 64–65.

<sup>46</sup> MEZEY: *Alkotmánytörténeti alapok... i. m.*, 27.

### 5.3. Adómegajánlási jog a rendi monarchia idején

A királyi tanács egyetértésével megállapított adókkal mint kiszámítható jövedelmekkel szemben a *rendi monarchia idején* az uralkodó kiszolgáltatóttá vált, hiszen kizárólag a rendek hozzájárulásával tudott adót kivetni, amely nélkül nem volt képes uralmát megtartani. A rendi gyűlésen az adók megszavazására azonban mindaddig nem voltak hajlandóak, amíg panaszait, sérelmeiket nem fejtették ki. Ennek következtében „*az adó egészen a rendi korszak végéig rendkívüli jövedelem (proventus extraordinarius) maradt, az adóügy (negotium contributionale) sohasem vált tisztán kamarai ügygé, hanem uralkodó és rendek között mint országgyűlési tanácskozások és alkudozások tárgya (negotium diaetale) szerepelt.*”<sup>47</sup> A rendek adómegajánlási joga<sup>48</sup> egészen a polgári állam kialakulásáig megmaradt.<sup>49</sup> Speciális helyzetben voltak a szabad királyi városok, amelyek szabadságuk viszonzásaként kötelesek voltak – többek között – a király adófizetési igényeinek eleget tenni.<sup>50</sup>

A magyar uralkodó melletti kancellárián belül a pénzügyi, gazdasági ügycsoport elkülönülése természetes fejlődés eredménye.<sup>51</sup> Ez magával hozta idővel az önálló pénzügyi – többek között ellenőrzési – hivatal kialakulását is, azonban erre egészen a mohácsi vész követő időszakig, I. Ferdinánd uralkodásáig ténylegesen nem kerül sor. A pénzügyi, gazdasági ügycsoportban kiemelt szerepe volt a kincstárnoknak,<sup>52</sup> aki kizárólagos intézkedési joggal bírt az adó-, vám- és bányajövedelmekkel kapcsolatos ügyekben.<sup>53</sup>

II. András az Aranybullában szentesíti azt a kötelezettségét, hogy a kamaraispánások bérbe nem adhatóak, így azonban az adókat más módon kell behajtania, és ehhez a hagyományos igazgatási rendszert nem veheti igénybe, ami azt is eredményezi,<sup>54</sup> hogy „*a királyi adóztatás lebonyolítása kikerül a főispán kezéből, és királyi adóbeszedők látják el ezt a feladatot.*”<sup>55</sup>

1526-ig fennmaradt az uralkodó és a rendek közötti hatáskörmegosztás a gazdasági ügyek vonatkozásában.<sup>56</sup>

A *mohácsi vész után* a török megszállás másnapján összeíró biztosok jelentek meg a falvakban, és a legapróbb részletekig összeírtak mindent (a birtok- és családi viszonyokat is beleértve). A törökök a 16. században gondosan tanulmányozták a meghódított országok

<sup>47</sup> EMBER: *i. m.*, 230.

<sup>48</sup> MEZEY: *Magyar alkotmánytörténet... i. m.*, 53.

<sup>49</sup> *Uo.*, 55.

<sup>50</sup> *Uo.*, 141.

<sup>51</sup> „Más nyugat-európai államok adminisztrációjának vizsgálata is hasonló fejlődési irányt mutat. Így Burgundiában, Franciaországban, a Német Birodalomban, az osztrák hercegségekben a központi kormányzati tevékenységben sorra elkülönült ügycsoportot alkotnak a pénzügyek.” RÁCZ: *i. m.*, 79.

<sup>52</sup> A kincstartó tisztségét is gyakran egyházi személy töltötte be a tevékenység bizalmi jellegére tekintettel. A kincstartók közül kiemelkedik Hunyadi Mátyás uralkodásának idejéből Ernst Zsigmond pécsi püspök, Szapolyai korszakából pedig Fráter György. *Uo.*, 106.

<sup>53</sup> RÁCZ: *i. m.*, 78–79.

<sup>54</sup> *Uo.*, 153.

<sup>55</sup> *Uo.*, 159.

<sup>56</sup> *Uo.*, 282–283.

adózási szokásait annak érdekében, hogy olyan adókat vessenek ki, és oly módon szedjék azokat be, hogy az jelentősen ne térjen el a korábbi időszak adózási gyakorlatától. Az összeírások során a török biztosok nemcsak a családfőket, hanem a ház minden férfi tagját és a serdülő fiúgyermeket is jegyzékbe vették, amelyen a harácsadót<sup>57</sup> fizetőket is név szerint határozták meg. Ezt a dokumentumot, amelyen a lakosság férfi tagjainak neve, jövedelme és a biztosok által javasolt kivetendő harácsadó szerepelt, defternek hívták. A deftert aztán futárral Isztambulba küldték, és az a jóváhagyás után lepecsételt zsákban érkezett vissza mint hivatalos adómegállapítás. Az adózás rendszere és szervezeti egységei a török közigazgatásnak megfelelően a 150 éves uralom alatt csaknem változatlanok maradtak.

A három részre szakadt Magyarországon háromféle adórendszer volt párhuzamosan jelen, hiszen a törökök által meghódított területeken – ahogyan azt szemléltettük – új adórendszert vezettek be, míg ugyanerre a területre a Habsburg Birodalom is minden évben kivetette az adókat, valamint a földjeiket elhagyó földesurak fegyveres adóbeszedők útján vissza-visszatértek, hogy jobbágyaikat adókötelezettségük teljesítésére szólítsák fel. Ennek következtében a török hódoltság területei jelentősen elnéptelenedtek, kivéve a mezővárosokat (Cegléd, Nagykőrös, Kecskemét), amelyek ebben az időszakban erősödtek meg igazán.<sup>58</sup> A török hadsereg általi állandó veszélyeztetés következtében a rendek saját hadsereg létrehozása érdekében adót vetettek ki. Így azonban előfordult, hogy „egyik pillanatban a rendi, a másikban újra a fejedelmi adóigazgatás látszott célravezetőbbnek.”<sup>59</sup>

A török kiűzését közvetlenül megelőző időszak a bécsi kormányzat korszaka, amikor megerősödött a Habsburg igény, hogy a törökökkel szembeni háború kiadásait a magyar területekről származó adókkal fedezzék.<sup>60</sup>

Az 1671-es adópátens 870 ezer forint<sup>61</sup> évi adóval – korabeli kifejezéssel élve repartitíóval – (ebből a jobbágyportákat 80-100 ezer forint adóval) terhelte meg a királyi Magyarország lakosságát. Ebből az összegből 13 vármegyére (főleg a Tiszántúlon<sup>62</sup>) mintegy 179 ezer forint jutott. Ennek a tehernek az eltúlzott mértékét felismerve 1671. június 6-án újabb adópátent adtak ki, amelyben az adó összegét a felére, 430 ezer forintra szállították le. Ennek az adónak a megfizetésére a földesurakat kötelezték, amely fizetési kötelezettségük teljesítése érdekében formalmi illetéket vetettek ki a szeszes italok, a hús és más élelmiszerek

<sup>57</sup> A nem mohamedán hitű alattvalókra kivetett adó.

<sup>58</sup> A mohácsi vész megpecsételte Kecskemét város sorsát is. A polgárok a Tisza nádasaiban kerestek menedéket. 1541-től 1565-ig az aktuális budai pasa birtokához tartozott a város. A török tisztviselőkről köztudott volt, hogy szívesen fogadnak el ajándékokat. A törökök korrupcióra való hajlamát a kecskemétiak alaposan ki is használták, így a budai pasa jóval több pénzhez jutott, mint amennyit törvényesen be tudott volna hajtani a várostól, de ez az összeg gyakran alatta maradt annak a pénzösszegnek, amelyet a kincstár követelt volna tőlük. A „fényes porta” 1565-ben a kincstárhoz csatolta a várost, a terheik nagyobbak lettek, adójukat évente és általában fizették. Ám a közterheket a vagyoni helyzet arányában osztották fel, így nem csoda, hogy az akkori szűkött jobbágyok közül, akik tehettek, a mezővárosban kerestek menedéket.

<sup>59</sup> EMBER: i. m., 125.

<sup>60</sup> Uo., 232.

<sup>61</sup> A cseh tartományokra összesen 770 ezer, az osztrák tartományokra 420 ezer forint összegnek megfelelő adót vetettek ki.

<sup>62</sup> Ebből a területből a későbbiek folyamán a kuruc fejedelemség területe lett.

vásárlására. 1672-ben a bécsi udvar egy új adófajta-t vezetett be, amelyben a nemesekre 5 forintos fejadót vetettek ki. Az 1670-es évek derekának és a végének állami adóztatására azonban mégsem ezek a központi szabályozások voltak a jellemzőek, hanem a legteljesebb adóanarchia, amikor is az állami adó mértékét a mindenkori pillanat szülte, vagyis a hazánk területén állomásozó sok ezer fős császári seregek élelmezésének a kényszere, a tömegessé vált katonai behajtások, a nyereszkes hadi- és kamarai tisztek zaklatásai, üzletelése határozták meg. Az adóbeszedés végrehajtásával megbízott katonaság gyakran elüldözte a kisebb kúriákban élő nemeseket, akik a függetlenségi harcokhoz csatlakoztak. Vezetőjük Thököly Imre lett, akit – az adó megfizetését követően – a török szultán Magyarország uralkodójának kiáltott ki. A kuruc fejedelemségben a keleti várme-gyékben magasabb adót fizettek, mint Nyugat-Magyarországon.

A *török kiűzése után* I. Lipót császár adópolitikája ismét romlásba döntötte Magyaror-szágot. A bécsi udvar rendszeres és jelentős összegű adót vetett ki a háborús és dinasztikus kiadások hatalmas tételeivel terhelt államkincstár egyenlegének javítása miatt, amely során egyrészt emelték az adók összegét, másrészt szélesítették az adó alapját. Azonban kiváltsá-gos helyzetbe kerültek azok a jobbágyságok, akik a török hódoltság miatt kipusztult vidéken telepedtek le, hiszen bizonyos feltételek mellett adómentességre is jogosulttá váltak.<sup>63</sup>

A II. Rákóczi Ferenc vezette szabadságharc idején a fejedelem biztosította a fegyverben álló jobbágyság háza népének mentességét a közterhek és a földesúri szolgáltatások alól. A vezérlő fejedelem a katonaság ellátására élelmiszeradót vetett ki. Az 1704. február 14-én kiadott *Methodus Intentionis Militiae*<sup>64</sup> című rendelet szerint a katonák hozzátartozói is kötelesek voltak vállalni a hadi ellátás terheit. II. Rákóczi Ferenc az általános teherviselés azon módját vezette be, amely szerint a nemesség zsoldosokat volt köteles állítani, vagy pénzbeli megváltást kellett fizetnie, ez ugyancsak nagy ellenállást váltott ki. 1706. október 9-én kelt rendeletében Rákóczi megbízta Pekry Lőrincz nevű tábornokát, hogy készítse elő Erdélyben is a közadózást. Még 1706 végén a rozsnyói szenátusi ülésen a fejedelem elérte, hogy Erdélyben kétmillió adót vessenek ki. Rákóczi tervei szerint Erdélyt adózási szem-pontból teljesen különválasztották volna, ahol az adóval a jobbágyságot sújtották volna annak érdekében, hogy a nemesség megőrizhesse adómentességi kiváltságait. A Rákóczi által kidolgozott adórendszert az 1707-es ónodi országgyűlés 6. végzése szögezte le, amely rendelkezik az általános adófizetés törvényéről: „Mivel mind gazdagnak, mind szegénynek, és akármely rendbéli országrendjeinek egyenlő boldogulására és hasznára mostani hada-kozássunk célja, annak hasonlóképpen terhét és súlyát mindnyájunknak közfáradsággal és erővel kellenénk viselnünk.” Az új adó alapja a jövedelem lett, és azt a jövedelmi alap egységei, a dikák után kellett fizetni. Minden nemes főúr, egyházi személy, városi lakos és mesterember köteles volt alávetni magát a megyénként és városonként kiküldött diká-torok összeírásának.

<sup>63</sup> Szerk. MEZEY Barna: *Magyar jogtörténet*, Osiris Kiadó, Budapest, 1999, 92.

<sup>64</sup> A katonaság ellátásának rendje.

A 17. században a királyi Magyarországon a nemesség adózásellenes magatartása volt a jellemző, tekintettel arra, hogy adómentességet élveztek,<sup>65</sup> továbbá ezt támasztja alá, hogy a század első felében az állami adók alacsony fokon álltak. A hatályos törvények a középkor óta előírták, hogy a jobbágy a terményei után, gyakorlatilag a gabona- és bortermelés után az egyháznak a termés tizedét, földesurának pedig az így megmaradt terménymennyiség kilencedét köteles beszolgáltatni.

Az adózásban *jelentősebb változás a 18. században*, vagyis Mária Terézia uralkodása alatt következett be. Mária Terézia idején az adózást is megreformálták. A nagybirtokos arisztokrácia, a középbirtokos nemesség nemcsak Magyarországon, hanem a birodalom egyéb országaiban is nehezményezte a bruttó jövedelemről a nettó jövedelemre áttérő adótervet, azt, hogy ennek 40 százalékat az állam kapja meg, akkor, amikor a paraszti szolgáltatások, például a robot átszámítása számukra nem volt kedvező. A jobbágyokat sújtotta egy más jellegű anyagi megterhelés is, mégpedig az, hogy a falvak kötelesek voltak a beszállásolt katonaságot és állatait lakhellyel, étellel és a mindennapi élethez szükséges dolgokkal ellátni (deperdita).

„A Habsburg-korszakban az országgyűlés és a király együttesen alkottak törvényeket.”<sup>66</sup>  
„A XVIII. századtól kezdődően az adókvetéssel [...] bővült a törvényhozási tárgyak köre.”<sup>67</sup>

Hazánkban a feudális államberendezkedés idején a nemesek adómegajánlási joga tekintetében az uralkodóval való harcot bonyolították a háborúk és Magyarország területi egységének időleges megbomlása. Ennek következtében a magyar nemesség nem volt olyan egységes és eltökélt, hogy az adómegajánlási jogának minden esetben érvényt tudjon szerezni.

#### **5.4. Az abszolutizmus kísérlete Magyarországon, avagy az adóhivatali szakapparátus felállításának kezdetei**

A *felvilágosult abszolutizmust* II. József képviselte, és ez az adózás területén úgy jelent meg, hogy az uralkodó az adófizető jobbágyok védelmére törekedett.<sup>68</sup> Ehhez kapcsolódóan úgy vélte, sokkal nagyobb eredménnyel kecsegtet az önkéntes jövedelembevallás, még ha a végső summa szerényebb is, mint a felülről, erőszakkal alkalmazott értékmegállapítás. Azt vallotta, hogy méltányos levonni a paraszti földművelési költségeit az összjövedelemnek feltüntetett summából csakúgy, mint a földesúri jövedelemből a paraszti szolgáltatások egy részének összegét. Csehországban a hadmérnökök a császár utasítására elkezdték a kasztermunkálatokat. A földesurak ezt a tevékenységet a magántulajdon megsértésének tartották. A tervezett egy év helyett négy évig tartott a kataszteri felmérés az örökös tartományokban. Kezdetben arról volt szó, hogy a paraszti tiszta jövedelmének 40 százalékat

<sup>65</sup> MEZEY: *Magyar jogtörténet... i. m.*, 82.

<sup>66</sup> *Uo.*, 31.

<sup>67</sup> *Uo.*

<sup>68</sup> MEZEY: *Magyar alkotmánytörténet... i. m.*, 60.



az államnak, 20 százalékát földesurának tartozik fizetni. Végezetül a paraszt jövedelmét vették alapul, annak csak 12,2 százalékát vetették ki adóba, így a paraszt 17,8 százalékkal tartozott a földesurának, a többit önfenntartásra, a termelés megújítására fordíthatta. A Habsburg Birodalom egyes országaiban, Magyarországon is egyforma erővel bontakozott ki az ellenállás az urasági és a paraszti földek megadóztatásakor.

Az egyre növekvő hadi kiadásokat a Habsburg birodalmi kincstár azonban már nem tudta fedezni, az uralkodó hiába kért donum gratuitumot, önkéntes felajánlásokat a megyéktől, az ország ragaszkodott a törvényes formákhoz, vagyis az országgyűlés összehívásához. Ezért jelent meg 1788. november 14-én az a katasztrofális hatású rendelet, amely mindazokat sújtotta, akik évi 300 forint fölötti jövedelemmel rendelkeztek. Viszszamenő hatállyal 5–15 százalékot vontak le minden állami, megyei, városi és más hivatalos személy fizetéséből, de nemcsak a fizetésekből, hanem a nyugdíjából, a tanulmányi és vallási alapból fizetett illetékből is. Ilyen körülmények között az adóhátralékok folyamatosan emelkedtek, sőt kialakult az a gyakorlat, hogy az alsóbb hatóságok az utasításokkal szemben ellenjavaslatokat tettek, az intézkedéseket húzták-halasztották.

A jozefinista abszolutizmus „csúcsának” nevezhető az az irányítási módszer, hogy az ország minden kiváltságát elveszítette, országgyűlést többé nem tarthatott, a nemesek és a parasztek földjét egyenlően adóztatták meg. A teljes adóreformot azért nem tudták végrehajtani, mert 1790. február 20-án meghalt II. József. Az adóreform, amelyet hátrahagyott örökségül, az évszázadok során nem enyészett el, hiszen a későbbi fiskális reformerek az ő nyomdokain haladva könnyítették a jobbágyok terheit. II. József uralkodásával megszűnt a tőkés vállalkozások állami anyagi eszközökkel való támogatása. Megmaradt viszont az egyes nagyvállalatoknak – az alapítástól rövidebb-hosszabb időre – nyújtott vámkedvezmény-juttatás. A kisebb „gyárkiváltságot” minden vállalkozó elnyerhette, aki évi 50 ezer forintnál kisebb, de ahhoz közeli forgalmat bonyolított le. Aki ezt megkapta, korlátlanul alkalmazhatott munkaerőt. A nagyobb kiváltságra pályázóknak évi 50 ezer forintnál nagyobb forgalmat kellett bonyolítaniuk, azonkívül jelentős ingatlan- és készpénzvagyonnal és forgótőkével kellett rendelkezniük. Ez a kiváltság gyakran mentesítette az üzemet – meghatározott időre – az adófizetés alól.

Az állami, illetve a megyei terhek rendszere a 18. században alapjában véve változatlan volt. Az úrbéres jobbágyot és zsellért – a falu egész nem nemesi földön lakó népességével együtt – az állami és a megyei adózás, valamint a katonatartás terhei nyomasztották. Az ez utóbbi költségének térítése fejében fizetett, tételesen utoljára 1751-ben megállapított hivatalos összeg és a követelt szolgáltatások valóságos értéke közötti különbséget soha nem térítették meg. E különbség, a deperdita végül is mintegy a második és nem kevésbé nyomasztó adót jelentette. A paraszt ezenkívül állami adója bizonyos hányadának megfelelő összeget a megye igazgatási költségeire ún. háziadó formájában fizette. Emellett köteles volt megyei közmunkát is végezni, hivatalos utazók számára ingyen előfogatot szolgáltatni. Külön kivétel alapján ő viselte a megyei országgyűlési követek eltartási költségeit, végül pedig nem kevésbé súlyos teherként ő adta a katonát is.

Mindezek alapján azonban hazánkban az abszolutizmus valójában csak kísérletként jelent meg, és állandósult, habár az adóigazgatás tekintetében valós eredményt képes

felmutatni, ez pedig a szakapparátusként létrejövő adóhatóság, de az adómegállapítási eljárások tekintetében a feudális berendezkedés élt tovább, ahol az uralkodó által elvárt, nemesség által megajánlott adókötelezettség ténylegesen a polgárságot és a jobbágyságot terhelte.

### 5.5. A polgári állam adózása

A polgári állam adóigazgatásának alapjai a dualizmus időszakára vezethetők vissza, ami egyben a pénzügyi (adó-) igazgatás mint szakigazgatás kialakulásával is egybeesik, tekintettel arra, hogy gyökerei az abszolutizmusból származnak. Ugyanakkor e korszakban a had-, kül- és pénzügyek közös ügynek minősültek, mégis a pénzügyek jelentős része már akkor is a magyar pénzügyminiszter hatáskörébe tartozott, azaz országos pénzügyekről beszélhetünk.

A polgári állam egyik kulcsintézménye az önálló pénzügyi igazgatás,<sup>69</sup> amelyet osztrák minta alapján dolgoztak ki, és amelynek alapvető jellemvonása az volt, hogy „négy országos pénzügyi igazgatóság [...] alá tartoztak a kerületi pénzügyi igazgatóságok és az adóhivatalok. Ez a struktúra (immár a magyar pénzügyminiszter alá rendelve) a kiegyezést követően is fennmaradt.”<sup>70</sup> A kiegyezést követően a pénzügyi közigazgatás szervezetének változtatásáról szóló 1889:28. törvénycikk szerint a középfokú pénzügyi szerv a pénzügyi igazgatóság lett, ugyanakkor az adóhivatalok jártak el első fokon az adók és illetékek kivetése és beszedése területén. A pénzügyőrség is fontos szerepet játszott ebben az időben, amely a pénzügyminiszter közvetlen irányítása alá tartozott, és kiemelt feladata volt a csempészet elleni küzdelem. „1872-től működtek Magyarországon a királyi adóhivaltól elválasztott vámhivatalok (megjegyzendő, hogy a vámügy a közös érdekű ügyek közé tartozott Ausztria és Magyarország kapcsolatában). A vámhatósági szervezet csúcán a pesti fővámhivatal állt, melyet a fővámigazgató vezetett.”<sup>71</sup>

Az első magyar adóeljárás törvényt (a közadók kivetése, befizetése, biztosítása, behajtása és pénzügyi törvényszékek felállításáról szóló 1868. évi XXI. törvény) is a kiegyezés után alkották meg. Több módosítás után 1909-ben (1909. évi XI. törvény) már korszerűsített közadókezelési szabályunk volt, ezután egységes részletes törvény volt az 1923. évi VII. törvény. Ezt követték a pénzügyminiszteri közadókezelési hivatalos összeállítások, amelyeket a II. világháború utáni időszakban is alkalmaztak.<sup>72</sup>

Az I. világháború előtt a királyi adóhivatal önállóan látja el az adóigazgatási teendőket, és ennek keretében önálló végrehajtási szerv. „Ilyen minőségben szerepel mindenkifelett

<sup>69</sup> MAIYALEHNÉ GREGÓCZKI Etelka: *Pénzügyi igazgatás*, KSZK-MKI, Budapest, 2008, 87.

<sup>70</sup> KÉPES György: A kormány és a központi igazgatás. In: Szerk. KÉPES György: *Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban*, ELTE Eötvös Kiadó, Eötvös Loránd Tudományegyetem, Budapest, 2013, 154.

<sup>71</sup> KÉPES: *i. m.*, 154.

<sup>72</sup> NAGY Tibor: *Pénzügyi jog*, Eötvös Loránd Tudományegyetem Jogi és Továbbképző Intézet, Budapest, 2004, 139.

az illetékkiszabásnál, fogyasztási adók kiszabásánál, adó- és illetékhátralékok kiszabásánál.<sup>773</sup> „A törvényhatóság és közegei mindazok, amiknek kötelessége a törvényesen megsza-  
 vazott és beszedetni rendelt adók és más közjövödelmek kivetése, biztosítása és behajtása.”<sup>774</sup> Ennek következtében az I. világháború előtti időszakban az adómegállapítás teljes köte-  
 lezettsége közvetve az államot, közvetlenül az adóhatóságot terheli. Így azt, hogy kinek, milyen jogviszonya alapján milyen összegű adót kell fizetni, az adóhatóságnak kellett megállapítania.

A korszak adómegállapítási eljárásait Kmety Károly úgy foglalja össze, hogy „az összeírási  
 lajstromok – sorkönyvek, bevallások, illetőleg ezek be nem nyújtása vagy hiányosság esetén  
 hivatalból beszerzett adatok – alapján az egyenesadók kivetését, a kis- és nagyközségekben  
 a községi, illetőleg körjegyzők, a rendezett tanácsú és törvényhatósági városokban a városi  
 adóhivatalok, a királyi pénzügyi igazgatók – budapesti királyi adófelügyelő – és az adóki-  
 vető bizottságok teljesítik.”<sup>775</sup> Kmety Károly szemléletesen mutatja be, hogy az adóhatóság  
 számára milyen jelentős adminisztrációs terhet jelent egy ilyen rendszernek a működtetése és fenntartása. Érdemes megjegyezni, hogy ebben az időszakban a kereseti adók fize-  
 tésére kötelezettek négy osztályba sorolták annak mértéke és az adóalanyok köre szerint,  
 és a harmadik osztályt érintően az adó mértékét hirdetményben vetette ki a királyi adóha-  
 tóság három évre előre meghatározva.<sup>776</sup>

Kmety Károly szerint „kétséget nem szenved, hogy az állampolgárookra, illetőleg azok ön-  
 kormányzati testületeire, mindenekfelett a községekre súlyos teher az állam pénzügyeinek  
 gondozása; de e teher más úton, azaz közvetten, az önkormányzat részvételének megszüntetése  
 esetén is ráhárulna az állampolgárookra. Az önkormányzat a pénzügyi igazgatásban  
 úgy politikai, mint erkölcsi hatásánál fogva, valamint szigorúan finánciális szempontból is  
 egyaránt nagyérdékű; azért, ha netán tisztán technikai kezelésű teendőktől fel is menthet-  
 nénk önkormányzati testületeink, szorosan hatósági működésük és ellenőrző befolyásuk nem-  
 csak fenntartandó, de sőt erősítendő lesz.”<sup>777</sup> Felhívom a figyelmet Kmety Károly okfejtésére,  
 amelyben az adómegállapítási eljárás tekintetében az adókiivetés mellett azzal érvel, hogy  
 ugyan ez a hatóságot jelentősen megterheli, azonban inkább a hatóság számára célszerű  
 álláspontja szerint e kötelezettséget előírni, mint az állampolgárok számára önálló adómeg-  
 állapítást előírni. Mindez arra a vitára hívja fel a figyelmet, hogy az adóadminisztrációnak  
 jelentős költségigénye van, az nem szüntethető meg, csupán az a kérdés, hogy kit terhel.

A tanácsköztársaság hatalomra kerülésével az üzemekeket elfoglalták, totális anarchia lett  
 úrrá, a községekben pedig a megváltozott tanácsok nem tudták behajtani a rögtönözve  
 megállapított adókat. Ezen korszak bizonyítékul szolgál arra, hogy az adóadminisztráció

<sup>773</sup> KMETY Károly: *A magyar közigazgatási és pénzügyi jog kézikönyve*, II. kötet, Grill Károly Könyvkiadó Vállala-  
 ta, Budapest, 1911, 102–103.

<sup>774</sup> *Uo.*, 113.

<sup>775</sup> *Uo.*, 213.

<sup>776</sup> *Uo.*, 169.

<sup>777</sup> *Uo.*, 112.

megszüntetése csupán káoszhoz, és az egyes jogviszonyok utólagos ellenőrizhetetlenségéhez vezet, azaz érdemben az adóadminisztráció nem törölhető el.

A két világháború közötti időszak tekintetében Takács György kutatása alapján „a magyar királyi adóhivatal a társulati adót a bevallások, azok mellékletei és az adóköteles vállalatoktól kért felvilágosítások alapján az általános kereseti, a jövedelem és vagyonadót pedig az adókötelesek bevallásai, az összeíró közegek összeírási adatai, valamint a rendelkezésre álló egyéb adatok felhasználásával veti ki.”<sup>78</sup>

A mai értelemben vett adórendszer 1867-től az 1940-es évek végéig működött, és csak 1967-ben, az új gazdasági mechanizmus bevezetésekor éledt újra. A mezőgazdasági szektorban részben természetben, részben pénzben kifejezett adó dívott. Földadót kellett fizetni a szántó, a kert, a kaszáló, a szőlő, a legelő, az erdő és a nádas után is. A mezőgazdasági termelőszövetkezet adóját mindig az illetékes község, város, tanács adóügyi csoportja vetette ki. Házadót a lakóházak után vetettek ki. Ezen túlmenően minden állandó jellegű épület után házadót kellett leróni, ha a falazat a földön nyugodott. A községfejlesztési hozzájárulást egy-egy település vetette ki a polgáraitra, annak mértékét szintén ott határozták meg. Létezett társulati adó, együttes kereseti és jövedelemadó, vállalati különadó, nyereségadó, vagyonadó, földadó, mezőgazdasági fejlesztési járulékos, általános jövedelemadó. Az adó mértékét az adóalap mellett az adókulcs határozta meg, amely 1958-ig egységesen 10 százalék volt. Ezen időszak után, egészen 1964-ig a természetbeni részesedésre 10, a pénzbenire 5 százalékos adókulcs vonatkozott. Létezett külön termelői forgalmi adó, illetményadó, honvédelmi hozzájárulás is.<sup>79</sup>

„A tervgazdasági időszakban a Központi Adóhivatal, Megyei Illetékkiszabási és Vállalati Adóhivatalok és a tanácsok pénzügyi osztályai látták el az adóigazgatási teendőket.”<sup>80</sup>

1997-től az adókat nem az adóhatóság veti ki, hanem önadózás útján az adózók vallják be. Az önadózás a mai magyar adórendszerben az adómegállapítás leggyakoribb fajtája, amelynek keretében az adót, illetve a költségvetési támogatást, és ehhez kapcsolódóan ezek alapját és összegét az adózó köteles megállapítani, majd ezt követően bevallani és megfizetni,<sup>81</sup> valamint igényelni a hatóság közvetlen részvétele nélkül. Ennek következtében – Simon Istvánra utalva – „az önadózás lényegében gyűjtőfogalom, amelyet három fő nevesített részkötelezettség – megállapítás, bevallás, megfizetés – alkot.”<sup>82</sup> Az önadózás tartalma azonban túlmutat ezen a három kötelezettségen, hiszen azt is jelenti, hogy az adózó köteles

- nyilatkozattételre,
- bizonylat kiállítására és megőrzésére (iratmegőrzési kötelezettség),
- nyilvántartás vezetésére (könyvvezetésre),

<sup>78</sup> TAKÁCS György: *Rendszeres magyar pénzügyi jog*, Grill Károly Könyvkiadó Vállalata, Budapest, 1936, 371.

<sup>79</sup> Azok fizették, akik nem teljesítettek katonai szolgálatot.

<sup>80</sup> NAGY: *i. m.*, 139.

<sup>81</sup> HALÁSZ Zsolt – SÓLYOM Borbála: Az adózás eljárási szabályai. In: Szerk. HALUSTYIK Anna: *Pénzügyi jog I.*, Szent István Társulat, Budapest, 2006, 562, 84.

<sup>82</sup> SIMON István: *Pénzügyi jog II.*, Osiris Kiadó, Budapest, 2012, 92.

- adatszolgáltatásra,
- adólevonásra, adóbeszedésre,
- pénzforgalmi számlanyitásra és adóköteles tevékenységével összefüggő kifizetésnek az e törvényben meghatározott módon való teljesítésére.

Ezen kötelezettségek elkülönítése abból a szempontból is releváns, hogy ezek egymástól jól elhatárolhatóak, de az önadózást mint adózói magatartást egészében lefedik. Ebből kifolyólag a jogkövetkezmények is az egyes adókötelezettségekhez kapcsolódnak, azaz bármely adókötelezettség nem jogszabályszerű teljesítése önmagában is megalapozza jogkövetkezmény megállapítását.

Az önadózás vonatkozásában meg kell jegyezni, hogy annak keretében az adózó maga ismeri fel adókötelezettségét, valamint köteles annak teljesítésére. Ehhez a feltételes adómegállapítás abban nyújt tájékoztatást, hogy a bemutatott tranzakció esetén milyen adókötelezettségek merülnek fel. Ugyanakkor az önadózásról kijelenthető, hogy jelentős teher az adózók számára, hiszen ezzel az adókötelezettség léte és annak teljesítése is egyedül az adózóra hárul.

## 6. ÖSSZEFOGLALÁS

Az őskortól egészen a 20. századig főszabályként a központosított adómegállapítás érvényesült, amely szerint az állam vagy annak valamilyen szervezete központilag állapította meg az egyes személyek által fizetendő adót. A feudális állami berendezkedésben a rendeknek volt adómegajánlási joga, azaz az uralkodó abban az esetben vehetett ki adót, ha ezt a nemzetgyűlés megszavazta. A rendek ezen jogosultsága – eltekintve II. József abszolutisztikus kísérleteitől – egészen a polgári állami berendezkedéséig megmaradt. Így Magyarországon a polgári állami berendezkedés hívta életre az adóhatósági szakapparátust, amely számára jelentős kapacitásvonást jelentett az a kötelezettség, hogy hivatalból kellett az adókötelezettségeket megállapítania. Ennek következtében pedig az adóhatósági szakapparátusnak az adóelkerülések, adókijátszások feltárására, az adózói magatartások ellenőrzésére kevesebb kapacitás állt rendelkezésre.

A 20. század végén, 21. század elején az adómegállapítás tekintetében jelentős változás következett be, hiszen az adóhatósági adómegállapítással szemben főszabályként az adózók állapítják meg adófizetési kötelezettségüket és annak összegét is.

Ennek a változásnak a következménye a feltételes adómegállapítás jogintézményének elterjedése és önálló aktussá válása, hiszen egy-egy bonyolult megítélésű ügylet, gazdasági szervezetek átalakulása, új banki termék bevezetése, biztosítási szerződések tekintetében az adófizetési kötelezettség megállapítása az adózó számára a szerteágazó, évente változó adójogszabályi környezetben nehezen teljesíthető. A feltételes adómegállapítás keretében azonban az adózók olyan közigazgatási hatósági határozat címzettjeivé válnak, amelyben az adópolitikáért felelős miniszter maga állapítja meg az adófizetési kötelezettséget, és ez a döntés az adóhatóságot is kötelezi akár egy esetleges ellenőrzési eljárás során.

## FELHASZNÁLT IRODALOM

1. ANTONOVA, K. A. – BONGARD-LEVIN, G. M. – KOTOVSZKIJ, G. G.: *India története*, Kosuth Könyvkiadó, Budapest, 1981.
2. VAN CENEGEM, R. C.: *Bevezetés a nyugati alkotmányjogba*, Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2008.
3. DEWALD, Jonathan: *Az európai nemesség 1400–1800*, Pannónia Kiadó, Budapest, 2002.
4. EMBER Győző: *Az újkori magyar közigazgatás története Moháctól a török kiűzetéséig*, Magyar Országos Levéltár kiadványai, III. Hatósági és Hivataltörténet 1., Budapest, 1946. Forrás: [\(library.hungaricana.hu/hu/view/MolDigiLib\\_MOLkiadv3\\_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D\(ad%C3%B3\)\)](http://library.hungaricana.hu/hu/view/MolDigiLib_MOLkiadv3_01/?pg=230&layout=s&query=SZO%3D(ad%C3%B3)) (A letöltés időpontja: 2016. jan. 1.)
5. FÖLDI András – HAMZA Gábor: *A római jog története és intézményei*, Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest, 1996.
6. HAJNAL István: *Egyetemes történet. Az újkor története*, Révai Testvérek Irodalmi Intézet, Budapest, 1936.
7. HALÁSZ Zsolt – SÓLYOM Borbála: *Az adózás eljárási szabályai*. In: Szerk. HALUSTYIK Anna: *Pénzügyi jog I.*, Szent István Társulat, Budapest, 2006.
8. Szerk. HALUSTYIK Anna: *Pénzügyi jog I.*, Pázmány Press, Budapest, 2013.
9. ILONKA Mária: *Az adózás története az őskortól napjainkig*, Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest, 2004.
10. KÉPES György: *A kormány és a központi igazgatás*. In: Szerk. KÉPES György: *Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban*, ELTE Eötvös Kiadó, Eötvös Loránd Tudományegyetem, Budapest, 2013.
11. KISS Barnabás: *Anglia*. In: Szerk. KOVÁCS István: *Nyugat-Európa alkotmányai*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1988.
12. KMETY Károly: *A magyar közigazgatási és pénzügyi jog kézikönyve*, II. kötet, Grill Károly Könyvkiadó Vállalata, Budapest, 1911.
13. MAIYALEHNÉ GREGÓCZKI Etelka: *Pénzügyi igazgatás*, KSZK-MKI, Budapest, 2008.
14. MEZEY Barna: *Alkotmánytörténeti alapok; alkotmány és közigazgatás a polgári átalakulás előtt*. In: Szerk. KÉPES György: *Magyar alkotmány- és közigazgatás-történet a polgári korban*, ELTE Eötvös Kiadó, Eötvös Loránd Tudományegyetem, Budapest, 2013.
15. Szerk. MEZEY Barna: *Magyar alkotmánytörténet*, Osiris Kiadó, Budapest, 2002.
16. Szerk. MEZEY Barna: *Magyar jogtörténet*, Osiris Kiadó, Budapest, 1999.
17. NAGY Tibor: *Pénzügyi jog*, Eötvös Loránd Tudományegyetem Jogi és Továbbképző Intézet, Budapest, 2004.
18. Szerk. PECZ Vilmos: *Ókori lexikon*, Franklin Társulat, Budapest, 1904.
19. RÁCZ Lajos: *Feudális korszak*. In: Szerk. MÁTHÉ Gábor: *Magyar alkotmány- és közigazgatástörténet*, HVG Orac Lap- és Könyvkiadó Kft., 2007.
20. RENFREW, Colin – BAHN, Paul: *Régészet. Elmélet, módszer, gyakorlat*, Osiris Kiadó, Budapest, 1999.
21. RUSZOLY József: *Európa alkotmánytörténete*, Püski Kiadó, Budapest, 2005.

22. SIMON István: *Pénzügyi jog II.*, Osiris Kiadó, Budapest, 2012.
23. SZABÓ Ildikó: A rendeltetésszerű joggyakorlás elvének érvényesülése, rövid kitekintéssel a feltételes adómegállapítási eljárásra is, *Iustum Aquum Salutare*, 2014/3.
24. TAKÁCS György: *Rendszeres magyar pénzügyi jog*, Grill Károly Könyvkiadó Vállalata, Budapest, 1936.
25. Szerk. VADÁSZ Sándor: *19. századi egyetemes történet 1789–1890*, Korona Kiadó, Budapest, 1998.

**Dr. Szabó Ildikó, PhD** ([szabo.ildiko@jak.ppke.hu](mailto:szabo.ildiko@jak.ppke.hu)) a Nemzeti Közsolgálati Egyetemen 2017. szeptember 1-jétől egyetemi tanársegéd. A Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Kar Pénzügyi Jogi Tanszékén 2014 óta megbízott oktató, és 2017-ben PhD-fokozatot szerzett summa cum laude minősítéssel. 2011 óta a Nemzetgazdasági Minisztérium Adó- és Vámigazgatási Főosztályán dolgozik adóigazgatási szakreferensként. Kutatási területe az adóigazgatási eljárás, az adóhatóság tevékenysége, az adózás hazai és nemzetközi szabályozása, a feltételes adómegállapítás, az adóad-minisztráció, a feketegazdaság visszaszorítását célzó intézkedések (különös tekintettel az online pénztárgép és az automata berendezések állami adó- és vámhatóságához való bekötésének szabályozása).

2016. október 23-a alkalmából a nemzetgazdasági miniszter Lónyay-díjban részesítette kimagasló és példamutató szakmai tevékenysége elismeréséül. 2016 óta a Kisebbségi Jogvédő Alapítvány Kuratóriumának tagja.

