Együtt vagy külön? Elméleti adalékok az adóigazgatás és a közigazgatási hatósági eljárás viszonyrendszeréhez

Árva Zsuzsanna[*] - Bobonka Miklós Kornél[**]

A tanulmány az adóigazgatási eljárás és az általános közigazgatási hatósági eljárás közötti kapcsolódási pontok elméleti, elvi keretrendszerét vizsgálja nemzetközi összehasonlításban. A 2016-2017-ben elfogadott eljárási jogszabályok Magyarországon élesen elválasztották a két rendszert. A változást a szakírók és a törvény indokolása során a német rendszer adaptálásával indokolták. A tanulmány így szükségszerűen áttekinti a német rendszert befolyásoló elvi, elméleti alapokat, amely mellett az amerikai rendszer elvi szempontjait vizsgálja meg. Bár az angolszász rendszerek általánosságban is meglehetősen távol állnak a kontinentális jogi gondolkodástól és az amerikai közigazgatási eljárási törvényre ez fokozottan igaz, azonban az amerikai vita során felsorakoztatott érvek olyan általános elemeket is tartalmaznak, amelyek a magyar rendszerre is adaptálhatók.
Kulcsszavak: adóigazgatási eljárás, közigazgatási eljárás, kivett eljárások, német adóigazgatási eljárás, amerikai adóigazgatási eljárás

Together or separately? Theoretical considerations on the relationship between tax administration and administrative procedures

This study examines the theoretical and conceptual framework of links between tax administration and general administrative authority procedures through an international comparison. The two systems were separated quite distinctly by the procedural legislation that was adopted in Hungary in 2016–17. This change was justified by experts and in the explanatory memorandum to the law as an adaptation of the German system. Therefore, the study necessarily reviews the theoretical and conceptual foundations that influence the German system, while also examining the theoretical aspects of the American system. Although Anglo-Saxon systems generally differ greatly from continental legal thinking — particularly regarding American administrative procedure law — the arguments put forward in the American debate contain general elements that can be adapted to the Hungarian system.
Keywords: tax administrative procedure, administrative procedure, specific procedures, German tax administrative procedure, U.S. tax administrative procedure

https://doi.org/10.32980/MJSz.2026.2.19

[*] Egyetemi tanár, tanszékvezető, Debreceni Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Közigazgatási Jogi Tanszék.

[**] Doktorjelölt, Marton Géza Doktori Iskola, NAV Hajdú-Bihar Vármegyei Adóigazgatóság végrehajtási igazgatóhelyettes.

Bevezetés

Torma András Tanár Úr kivételesen gazdag életműve a közigazgatási jogi témakörök sokaságát érinti. Ezek közül az egyik klasszikus részterület a hatósági eljárási jog, amelynek kapcsán immár több mint 7 éve alkalmazandó azon szabály, amely szerint az adóigazgatási eljárásra nem terjed ki az általános közigazgatási eljárás hatálya. Az Általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. tv. 8. § (1) bekezdés c) pontja alapján az adó- és vámigazgatási eljárások a kivett eljárások közé tartoznak. A változás nem volt teljesen előzmény nélküli, hiszen a jelenlegi szabályozást megelőző, 2004-ben elfogadott, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 13. § (2) bekezdés b) pontja már privilegizált eljárásként kezelte a területet, ami azt jelentette, hogy az adóigazgatási eljárás szabályai elsődlegesek a közigazgatási eljáráshoz képest és az általános közigazgatási szabályokat csak akkor kell alkalmazni, ha az ügyfajtára vonatkozó törvény eltérő szabályokat nem állapít meg.

A jelenleg hatályos magyar rendszer indokát expressis verbis a német mintavétel jelenti és a kodifikáció során konkrét utalás is történt a német rendszerre[1], így szükséges megvizsgálni a német adóigazgatási eljárási rendszer kialakulását és viszonyát a német közigazgatási joghoz. A másik sajátos megoldás az amerikai, amely ugyan a kontinentális rendszerrel kevés közös pontot mutat, ugyanakkor igazat kell adnunk Torma Andrásnak, aki arra hívta fel a figyelmet, hogy a magyar jogtudomány túlzottan az európai megoldásokra koncentrál[2]. Holott a közigazgatási eljárással fennálló interakció heves és a dogmatikai érveket is előhívó változásai miatt feltétlenül kutatásra érdemes.

A kérdés teljeskörű vizsgálata[3] jelen tanulmány keretei között nem történhet meg, azonban az itt felvetett szempontok és érvek adalékul szolgálhatnak a további dogmatikai vizsgálatokhoz.

1. A német példa

Németország Európában az elsők között szabályozta az adóigazgatási eljárást egy egységes birodalmi törvény által. A jelenleg hatályos Abgabeordnung (a továbbiakban: AO) előzményének tekinthető Reichsabgabeordnung (a továbbiakban: RAO) 2019-ben ünnepelte a 100 éves keletkezését (születésnapját), amelynek alkalmából a Szövetségi Pénzügyminisztérium 2019-ben egy kiadványban[4]

[1] Hajas Barnabás: Általános közigazgatási rendtartás – Ket. kontra Ákr, *Új Magyar Közigazgatás*, 4 (2016) 3., 19. o.

[2] Torma András: Constancy and Change in Public Administration and Administrative Law, *Curentul Juridic*, 99 (2024) 4., 53. o.

[3] A román megoldásról lásd még: Iovănaș, Eugenia: Consideration Regarding the Exercise of Legality Control by the Prefect According to the Romanian Administrative Code, in: *Public Law at the Crossroads of Technology, Jurisprudence and Governance in Contemporary Europe* (szerk.: Takemura, Hitomi – Steve, O. Michael), Bucharest, Paris, Calgary, ADJURIS – International Academic Publisher, 2025, 46-54. o.

[4] BMF: 100 Jahre Abgabenordnung. Monatsbericht des BMF, 2019, Online: https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2019/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-6-100-jahre-abgabenordnung_pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (2025. július 10.)

emlékezett meg a 1919. december 13-én született birodalmi adótörvénykönyv (RAO) keletkezésének körülményeiről és szabályozásának főbb állomásairól.

A RAO létrehozásában jelentős szerepet játszott a birodalmi államadósság exponenciális növekedése. Számszerűleg az I. világháború előtt az államadósság 1913-ban még 5 milliárd márka volt, majd 1918-ban ez már 150 milliárd márka fölötti összegre növekedett. Az elkerülhetetlenné vált reformra 1918 szeptemberében a birodalmi kincstár adott megbízást. A kodifikáció során a fő szerpete Enno Becker, felsőbb tartományi bíró játszotta, aki az Oldenburgi Felsőbb Közigazgatási Bíróság 1907-es megalakulása óta bírója volt. Igaz, ahogyan ezt más tanulmány kiemelte nem kifejezetten pénzügyi jogi, hanem polgári és büntetőjogi területen, bár korábban a vasúti igazgatásban is dolgozott[5]. A munka során Becker saját bevallása szerint a „semmiből" alkotta meg az egyéges eljárási törvényt oly módon, hogy áttekintette valamennyi adószabályt, amelyekből összefoglalta az eljárási jogi rendelkezéseket és azokat egységesítve alkotott közös szabályt[6]. Ennek során azonban több szempontból sem volt könnyű dolga, hiszen egyrészt az egyes adószabályok vegyesen tartalmaztak anyagi és eljárási jogi előírásokat, amelyek között az előbbiek voltak túlsúlyban és a meglehetősen kevés eljárásjogi szabály is heterogén volt. A másik nehezítő tényezőt az jelentette, hogy az adójognak ebben az időszakban még nem volt dogmatikája, így hiányoztak az általános alapelvek, az adójogi szaknyelv és fogalomalkotás. Mindezek miatt azt az 50 évvel későbbi emlékezés is kiemelte, hogy Becker munkája nagyfokú kreativitást igényelt[7].

A tervezet végül 1919. április közepén készült el, amelyet megküldtek a szövetségi államoknak és a Birodalmi Pénzügyi Bíróságnak észrevételezésre, majd a birodalmi pénzügyminiszter, Matthias Erzberger 1919. július 13-án konferenciát is szervezett. Bár a támogatás nem volt egyöntetű, 1919 szeptemberében megkezdték a törvénytervezet tárgyalását. A törvényhozási vitában azt hangsúlyozva, hogy a törvény jelentősége a polgári perrendtartással állítható egy szintre. A zárószavazás 1919. november 27-én történt, majd a Reichsrat is jóváhagyta december 13-én és a birodalmi elnök még aznap aláírta és december 23-án hatályba lépett a törvény.

Az emlékezés kiemelte, hogy a tudományos vita gyakorlatilag csak ezután kezdődött meg, mint ahogyan az adójog dogmatikájának a kidolgozása is. Alapvetően a tudományos kritika minden kétség mellett[8] mégis méltatta Enno Becker munkásságát, aki dogmatikai alapok nélkül alkotott egy új – és mint az idő ezt igazolta – igencsak időtálló törvényt, míg más recenziók a közigazgatási eljárási jogra történő hatást hangsúlyozták, amelynek kodifikációja ekkor még nem történt meg[9].

A kapkodva és a történelmi szükségszerűségek okán létrejött kodifikáció tehát meglehetősen tartósnak bizonyult. A kódex csaknem 50 évig maradt hatályban. Az újabb kodifikációs igény és előkészítés 1963 őszén kezdődött meg az alábbi célterületek mentén, amelyek egyben jól jelzik a változás indokoltságát is:

---

[5] Tipke, Klaus: Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung, *Archiv des öffentlichen Rechts*, 94, (1969) 2., 224-225. o.

[6] BMF: i. m. 43 o.

[7] Tipke: Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung, *Archiv des öffentlichen Rechts,* 94, (1969) 2., 226. o.

[8] Így egyes tudósok kifejezetten korainak tartották még a szabályozást. *Uo*. 228. o.

[9] Lassar, Gerhard: Review of Reichsabgabenordnung, *Archiv des öffentlichen Rechts*, 48 (1925) 3., 372. o.

- az általános jelleg helyreállítása,[10]
- a rendszer javítása és a fogalmak meghatározásának az általános közigazgatási joghoz való igazítása,
- az adóügyi igazságszolgáltatás kiegyenlítése és a jogbiztonság,
- az adóellenőrzés megfelelő kodifikációja és
- az egyéb egyedi kérdések tisztázása.

A célok között tehát kettő is szorosan eljárásjogi volt. Így időközben egyre erősödő problémát jelentett a több kiegészítő törvény megalkotása, amely egyre inkább erodálta a törvény általános jellegét, valamint a közigazgatási kodifikációval való összhang megteremtését.

A fentiek miatt Alex Möller szövetségi pénzügyminiszter létrehozott egy munkacsoportot egy újabb reform előkészítése érdekében. A munkacsoport eredetileg egy 356 paragrafusból álló, indoklással ellátott tervezetet terjesztett 1969 végén a miniszter elé, de a törvényhozási tényleges előkészítés csak 1974-ben kezdődött. Azonban az adóhatóságokra háruló nagy munkateher miatt a hatálybalépést 1977-re tolták ki és ugyanúgy a 7. választási ciklusban fogadták el 1976-ban[11], mint az általános eljárási törvény tervezetét, amely ugyancsak 1977-ben lépett hatályba.

E körben kiemelendő, hogy Németország az egyik legkésőbb teremtette meg a közigazgatási eljárás általános kodifikációját, amely tehát Németországban kifejezetten egyidős a jelenleg hatályos adóigazgatási eljárási törvénnyel. Az eljárási törvény tervezete kapcsán egyértelmű volt, hogy kivett eljárásként értelmezik az adóigazgatási eljárást, amelynek addigra már saját története volt, hiszen egyik legkorábbi kodifikációja történt meg[12].

Az általános közigazgatási eljárási előkészítő anyagok kifejezetten is utaltak arra, hogy az adótörvénykönyv reformja előkészítés alatt áll és feladatul tűzték, hogy az előkészítés keretében azt is megvizsgálják, hogy a közigazgatási eljárási törvény rendelkezései milyen mértékben vehetők át az új adótörvénykönyvbe[13]. Az összhang megteremtésének igénye több ponton is kifejezetten felmerült a törvény előkészítése során, így különösen szociális területen. A szövetségi kormányt kifejezett feladata volt, hogy a közigazgatási eljárási törvény, az adótörvénykönyv és a szociális törvénykönyv tervezetének megvitatása során törekedjen arra, hogy a tervezetek eljárásjogi rendelkezései a tartalom és a szövegezés szempontjából is igazodjanak egymáshoz, amennyire ez csak lehetséges a különböző területek sajátosságai alapján. Külön kitértek arra is, hogy a közigazgatási eljárási törvény tervezetében néhány – különösen az újonnan beiktatott rendelkezések közül – eltér a szövetségi parlament pénzügyi bizottsága által már jóváhagyott, az adótörvénykönyvben szereplő párhuzamos rendelkezésektől. Ilyen történt a területi hatály, a hatóság

[10] Tipke, Klaus: Neukodifikation des Allgemeinen Steuerrechts in der Abgabenordnung, *JuristenZeitung*, 31 (1976) 22., 704. o.
[11] BMF: i. m. 44-46. o.
[12] Deutscher Bundestag 7. Wahlperiode (1973) Gesetzentwurf der Bundesregierung. Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG). Online: https://dserver.bundestag.de/btd/07/009/0700910.pdf (2025. július 17.) 7. o.
[13] Deutscher Bundestag: i. m. 33. o.

kizárása, az eljárási iratokba való betekintés, a határidők számítása és a döntés indokolására irányadó szabályok kapcsán[14].

Ugyanakkor a későbbi kritikák leginkább az alapelvek hiányát rótták fel mind a korábbi, mind a jelenlegi eljárási törvénnyel szemben, hiszen mindkét jogszabály viszonylag kevés számú elvet tartalmaz. Emiatt egyes szerzők a törvénykönyv elnevezést is túlzásnak érezték és amiatt is különösen sajnálatosnak tartották mindezt, mivel alapelveket csak a német alkotmány (alaptörvény) tartalmaz és a kettő összhangjának a megteremtése így a Szövetségi Alkotmánybíróság feladatává vált. A tanulmány kiemelte, hogy az adótörvénykönyvek megalkotása során lett volna lehetőség az alapelvek megfogalmazására kifejezetten az adójog szempontjából, különösen is hangsúlyozva a jogkövető magatartás és az adóztatás méltányosságának elvét. Ezek az alapelvek szétszórtan és többé-kevésbé immanensen ki is tűnnek a törvényből, ám az adótörvénykönyv egészében inkább a technikai előírások dominálnak, miközben az etikai alapok nem válnak láthatóvá. A másik fontos kritikai észrevétel a fogalmak tisztázatlanságára vonatkozott, amelynek okát Tipke például abban látta, hogy míg a RAO-t Becker egyedüli szerzőként alkotta, addig az 1977-es AO már egy sokszerzős munka volt, amely különböző szemléleteket hozott és bár a fogalomhasználatot sikerült egységesíteni, a fogalmi magyarázatok kapcsán már nem lehet egységes rendezőelvet felfedezni[15].

A közigazgatási eljárási joggal való összefüggés kapcsán a tanulmány azt emelte ki, hogy az általános közigazgatási eljárási jog nem feleltethető meg az adójog igényeinek – és ugyanez a megállapítás vonatkozik a szociális jogra is, amely ugyancsak kivett eljárás a német jogban. Konkrét példaként a közigazgatási aktusokkal kapcsolatos szabályozás azonosságát bírálta, ugyanis az adójogban a monetáris közigazgatási aktus sajátosságait külön is figyelembe kellett volna venni. Így álláspontja szerint a monetáris közigazgatási aktusok esetén nemcsak a visszavonás szabályai lényegesek, de azok módosítása is, amely az érintett javára, mind a hátrányára is megtörténhet, amely a bizalmat ronthatja, hiszen az 1-éves határidő előtt bármi megtörténhet[16].

Az alapelvek kapcsán Noah Zimmermann[17] az adójog és az alkotmányjog, valamint az uniós jog általános dogmatikájának összevetése alapján igyekezett néhány alapelvi szabályt körvonalazni az alkotmánybíróság esetjogát is figyelembe véve. Ilyen elvként határozta meg a jogrendszer ellentmondásmentességét, amelyet a jogállamiság, jogbiztonság keretrendszerébe illeszthetünk, a kiszámíthatóságot, amely ugyancsak a jogbiztonság része, az egyenlő bánásmód követelményét, valamint a strukturális végrehajtási hiányosságok tilalmát, amely az anyagi és eljárási jogi szabályok összhangjára utal a jogrendszer működését és gyakorlati alkalmazását is figyelembe véve.

A fenti kérdések mellett a német irodalom általános, dogmatikai szempontból is foglalkozott a két eljárásjog különválasztásával. Ennek során vizsgálták külön is a két

[14] Deutscher Bundestag: i. m. 107. o.
[15] Tipke: Neukodifikation des Allgemeinen Steuerrechts in der Abgabenordnung 1977 705. o.
[16] *Uo.* 706. o.
[17] Zimmermann Noah: „Allgemeine" Dogmatik speziell für das Steuerrecht?, *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht*, Bd. 22 Geprägte Freiheit 2023/24, 2024, 102-110. o.

törvény fejlődését egymás relációjában és a különválasztást magát is értékelték. A különböző vélemények ellenére közös kiindulópont volt, hogy a közigazgatási jog alapkövének nem az adójog tekinthető, mivel a modern közigazgatási jog jelentősen túlmutat azon, amihez az adójog modellként szolgálhat. Mindez még akkor is így van, ha a mai adóigazgatás jellemzően már nem pusztán beavatkozó jellegű, hanem egyre inkább engedélyező jellegűvé.

Sokkal fontosabb kérdésnek tekintették, hogy az adójogot kizáró közigazgatási jog veszít-e valamit. Ezt a kérdést már egy 1926-os konferencián is vizsgálták, amelynek során egyes szerzők szkeptikusak voltak, míg más szerzők valójában eltértek a témakörtől és nem ahhoz szóltak hozzá. Közel egy fél évszázaddal később, az újrakodifikáció időszakában már inkább azt gondolták, hogy az általános közigazgatási jog a közigazgatási jog speciális területeiből táplálkozik, ilyen terület az adójog is. Az általános közigazgatási jog feladata, hogy az egyedi jelenségek sokaságából kiemelje és rendszerezze azokat a közös elemeket annak érdekében, hogy az egyedi jelenségek beilleszthetők legyenek az így kialakított rendszerbe, mint egységbe. Amit az általános rész nem vesz és nem is veheti át a speciális részek specifikus alapvető tartalmából és alapvető formáiból, azt nem is tudja tükrözni. Kifejezetten a német jogra vonatkozó sajátosságként emelték ki továbbá a szociális jogállammal való kapcsolatot, amelyben az újraelosztás eszköze is az adó, hiszen az államnak előbb be kell szednie azt, amit később kiad[18].

2. Egy különleges út: az amerikai adójog

2.1. Elvi alapok a kiválasztás indokai. Az USA-ban a 2000-es évek után egy komolyabb dogmatikai vitasorozat indult az adóhatósági eljárások általános közigazgatási eljárásnak való megfeleltetése érdekében a lent részletesebben tárgyalandó elhíresült Mayo-határozat eredményeként. A vita középpontjában az adóhatósági eljárás különlegességének tézise állt a közigazgatási eljárással szemben annak ellenére, hogy az USA-ban az adóigazgatási eljárásra az 1946-ban elfogadott általános közigazgatási eljárási törvény (The Administrative Procedure Act - APA) is vonatkozott. Fontos azonban már elöljáróban megjegyezni, hogy az APA nem azonos a kontinentális értelemben vett közigazgatási eljárással, hanem egy olyan speciális közigazgatási szervekre vonatkozó szabály, amelyet akár alkotmányos jelentőségűnek is szoktak nevezni, hiszen a közigazgatási jogalkotást érinti, mint eljárást és azt szabályozza. Az amerikai irodalom[19] éppen ezért a pénzügyi, adóigazgatási – nem kongresszusi jogalkotás – specialitását helyezi középpontba, ami gyökeresen eltér nemcsak a magyar, de a teljes kontinentális rendszertől. A vita fő elemét azonban az adóigazgatás általános eltérő, különlegességi doktrínája jelentette és az említett Mayo-határozat ebben hozott változást egy bírósági ítélet által, amely egyben a korábban is létező tudományos vitákat is fellobbantotta az adóigazgatás kivételes jellegéről.

[18] Tipke: Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung, *Archiv des öffentlichen Rechts,* 94, (1969) 2., 256. o.
[19] Grewal, Amandeep S.: Taking Administrative Law to Tax: Foreword, *Duke Law Journal*, 63 (2014) 8., 1625. o.

Ezen vita keretében feldolgozták az amerikai adóigazgatási eljárás szabályozásának főbb történelmi állomásait és több olyan dogmatikai kérdést is vizsgáltak, amelyre csak érintőleges irodalom áll rendelkezésre hazánkban. Ugyanakkor fontos megjegyezni azt is, hogy nemzetközi adóügyi kontextusban a tudósok[20] alkalmanként az amerikai rendszer kapcsán "adóügyi kivételességre" hivatkoztak arra utalva, hogy az Egyesült Államok a világ többi részén érvényesülőktől eltérő adószabályokat fogad el és tart fenn. Ez több tekintetben is igaz, így nemcsak a common law és precedens-rendszer sajátosságai jelentenek eltérést, valamint az állami szervek hatáskörgyakorlására vonatkozó szabályok sajátosak, de mindezek a közigazgatási eljárási törvényben is jelentős differenciákat okoznak. Mindezen jelentős eltérések ellenére is érdemes azonban foglalkozni az amerikai-rendszerrel, hiszen az adóigazgatási eljárás és a közigazgatási eljárási törvény különbözőségével, illetve összefüggéseivel kapcsolatos vitában olyan érvek is felmerültek, amelyek általános jellegűek is lehetnek és a kontinentális rendszerű országokra is alkalmazhatóak.

2.2. Az amerikai adóigazgatási eljárás kialakulásának kezdetei. Az adóigazgatási eljárás megszületése az USA-ban jóval a közigazgatási eljárást megelőzően történt meg. Bryan T. Camp[21] arra mutatott rá, hogy a valódi kezdetek – hasonlóan a német rendszerhez – pénzügy okokra vezethetők vissza. 1862-ben a polgárháború miatt drasztikus mértékben növelni kellett a bevételeket, amely miatt a Kongresszus egy átfogó adótörvényt fogadott el 1862. július 1-jei törvényként. A törvény több anyagi jogi szabály és új adónemek (mint a jövedelemadó bevezetése) mellett új, országos igazgatási struktúrát hozott létre az adóigazgatásban, amelynek mintájául a korábbi vámtarifatörvények szolgáltak. Az igazgatási struktúra kialakítása egyben eljárási, dogmatikai elemeket is magával vont. A törvény alapján ugyanis az országot körzetekre osztották fel és minden körzetben az elnök kinevezhetett egy belső adóbeszedőt, amely mellett minden körzetben létrehozták az adóellenőr pozícióját is, akinek a feladata a bevallások áttekintése és az adó megállapítsa volt, amelyet a beszedők szedhettek be. Ezzel az adómegállapítás és a beszedés funkciói szétváltak egymástól és Camp ezt az elemet tartja az egyik legfontosabbnak, amely az adóigazgatást más szakigazgatási, szabályozási rendszerektől elválasztja és azoktól is jelentősen meg is különbözteti.

A két terület szervezetileg is különvált, az adó beszedésére a Kongresszus létrehozta az Internal Revenue Commissioner of Internal Revenue nevű szervezetet a Pénzügyminisztérium alá rendelve. A szervezet már a megalakulás évében rohamos fejlődésnek indult, a kezdetben három főből álló szervezet az év végére egy közel 4000 fős szervezetté változott. Mindez a szervezet első vezetőjének George S. Boutwell szervezőtehetségének volt köszönhető, aki területileg és tematikusan is megszervezte a hivatalt a beszedés hatékonysága érdekében. Szintén az ő érdeme volt a típushatározatok létrehozása, amelyek alapján a gyakran ismétlődő

[20] Zelenak, Lawrence: Maybe Just a Little Bit Special, After All? *Duke Law Journal*, 63 (2014) 10., 1901. o. vagy Schneider, Bernard: The End of Taxation Without End: A New Tax Regime for U.S. Expatriates, *Virginia Tax Review*, 32 (2012) 1., 3-4. o.

[21] Camp, Bryan T.: A History of Tax Regulation Prior to the Administrative Procedure Act, *Duke Law Journal*, 63 (2014) 8., 1694-1695. o.

kérdésekben egy kiadványt adott ki évente. Ez utóbbiak azonban néhány kérdésben az eredeti típushatározatokhoz képest eltérő állásfoglalást tartalmaztak, amely által mintegy tükrözték a hivatal addig felhalmozódott tapasztalatait[22]. Ezek az értelmezések azonban hamarosan kötelező érvényűvé váltak, amelyek ellen már igen korán igyekeztek a jogászok – sikertelenül – fellépni.

A jogfejlődésben jelentős mérföldkövet jelentett, hogy 1946-ban megszületett az APA, amelynek hatálya kiterjedt az adóigazgatási eljárásra is. Ennek ellenére az adójog különállása gyakorlatban továbbra is megmaradt annak specialitásaira és különlegességére tekintettel. A jogsértések középpontjában a Pénzügyminisztérium, illetve az adóhatóság útmutatói álltak, amelyek kapcsán a gyakorlat egyáltalán nem követte az APA szabályozását. Ezt a gyakorlatot kezdetben hallgatólagosan fogadták el a folyamatban résztvevők, majd később bírósági döntésekkel is szentesítették az eltérés lehetőségét.

E körben fontos momentum, hogy az APA kifejezetten lehetővé tette általánosságban az ügynökségi útmutatók kiadását és konkrét szabályokat tartalmazott a kiadás vonatkozásában. Ennek fontos momentuma, hogy amennyiben a Kongresszus jogalkotó hatalmat biztosít kormányzati szerveknek, az APA tartalmazza az ezzel kapcsolatos jogszerűségi garanciákat és lehetővé teszi azok megtámadását szövetségi bíróság előtt[23].

Egy ilyen – egyébként egy környezetvédelmi kérdéssel kapcsolatos – ügy volt a Chevron U.S.A. Inc. kontra Natural Resources Defense Council Chevron-ügy, amelyben az elhíresült Chevron-féle kétlépcsős tesztet kidolgozták 1984-ben. A teszt alapján a bíróságoknak egyrészt azt kell megvizsgálniuk ügynökségek által kiadott jogszabály-értelmezések kapcsán, hogy a Kongresszus közvetlenül rendelkezett-e az adott kérdésről, azaz jogszabály rendezi-e a kérdést, másodsorban, ha nincs ilyen, akkor vizsgálni kell, hogy az ügynökség értelmezése mennyiben tekinthető megengedhetőnek, azaz ésszerűnek[24].

A tesztet később a bíróság a United States v. Mead Corp. ügyben hozott határozatában tovább cizellálta. A Mead-döntés után ugyanis a Chevron-tesztet csak akkor kell alkalmazni, ha az ügynökség értelmezése a kongresszus által delegált hatáskör folytán kötelező a felekre. Az adóügyben született értelmezések feltétlenül ilyennek minősülnek[25].

Mindezek ellenére a bíróságok hosszú ideig továbbra sem vállalták az adóügyben született értelmezések felülvizsgálatát. Ebben hozott 2011-ben a Mayo Foundation for Medical Education & Research v. United States ügyben született döntés jelentős fordulatot. A kérdés középpontjában a rezidensek jogállása állt, nevezetesen, hogy diáknak vagy dolgozónak kell-e őket tekinteni a társadalombiztosítás szempontjából. A pénzügyminisztérium 2004-es rendelete alapján ugyanis nem jogosultak adóvisszatérítésre, miközben a szövetségi biztosításokról szóló törvény alapján a

[22] Camp: i. m. 1696-1699. o.
[23] Murphy, Richard: Pragmatic Administrative Law and Tax Exceptionalism, *Duke Law Journal*, 64 (2014) 21., 24. o.
[24] Murphy: i. m. 26. o.
[25] Hickman, Kristin: The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference, *Minnesota Law Review*, 90 (2006), 1538. o.

diákok mentesülnek az adó megfizetése alól. Az ügy különlegessége, hogy ekkor állapította meg először a bíróság, hogy a Chevron-teszt ugyanúgy alkalmazandó a Pénzügyminisztérium általános hatáskörű rendeleteire, mint a közigazgatási jog más területein. Ezzel a bíróság az általános közigazgatási jog doktrínáinak alkalmazhatóságára vonatkozó szélesebb körű "nincs kivétel" megközelítést szentesítette és a továbbiakban a Pénzügyminisztériumra is éppúgy alkalmazni rendelte azokat az általános elveket, amelyek azt szabályozzák, hogy egy ügynökségnek mikor kell hirdetményi és véleményezési eljárást alkalmaznia egy szabály kihirdetéséhez[26].

Az ügyben tehát a Legfelsőbb Bíróság hangsúlyozta az egységes közigazgatási megközelítés fontosságát[27]. A bíróság döntése hatalmas jelentőségű volt. Hiszen közel 30 éven át a Pénzügyminisztérium rendeletei szinte teljesen érinthetetlennek minősültek a bíróságok részéről, míg a Mayo-döntés után a bíróságok akár beavatkozhattak az adópolitikába. Mindez felszínre hozta egyrészt az adóügyek különbözőségének a kérdését a közigazgatási jogtól, másrészt azt a dilemmát, hogy ha a bíráknak lehetővé teszik, hogy az adójogi útmutatókat a bíróság felülvizsgálja, akkor ezzel megnő annak a valószínűsége, hogy a hasonló helyzetű adófizetőket nem kezelik majd a bíróságok annyira egyformán, mint az adóhatóság. A bíróságok értelmezési kérdések megoldására vonatkozó képességét több sajátosság (így a kérelemhez kötöttség vagy a precedensrendszer) is akadályozza, amely az adott ügyekben ugyancsak eltérő lehet.[28]

A szakírók[29] ekkor egy rugalmas és kreatív középutat javasoltak, amely a Pénzügyminisztérium hatáskörét is sokkal inkább tiszteletben tartja. Így bár a bíróságok feladata a jogszabály értelmének meghatározása, de eközben jelentős súlyt tulajdonítanak az ügynökség jogszabályértelmezésének is. A bíróságok mindezt gyakran az ügynökség speciális szakértelmével indokolták. Mindezt 1944-ben a Skidmore-ügyben született döntés erősítette meg. Ennek alapján a bíróságoknak figyelemmel kell lenniük az általuk alkalmazott jogszabály ügynökségi értelmezésére, megadva az ügynökség elemzésének azt a súlyt, amelyet az ésszerűen megérdemel.

Különös figyelmet érdemel, hogy a fenti elv még az APA előtt megszületett, azonban hatása azon is átívelt. Empirikus vizsgálatokkal azt is igazolták, hogy a Bíróság rugalmas és kreatív megközelítése bár a közigazgatási jogban különlegesnek minősül, valójában nem befolyásolja túl gyakran az ügyek kimenetelét. A bíróságok hasonló arányban adnak igazat a feleknek függetlenül attól, hogy a Skidmore- vagy a Chevron-elvet alkalmazzák-e. Ugyanakkor tény, hogy a bíróságok nem dolgoztak ki egyértelmű tesztet annak meghatározására, hogy mely szabályok igényelnek az APA-szerinti véleményezési eljárást és melyek nem. Mindez különösen nagy probléma akkor, ha - ahogyan erre Grewal professzor rámutatott - nem könnyű megkülönböztetni egymástól az értelmező és a jogalkotói szabályokat. Ennek alapján azt javasolta, hogy a bíróságok legyenek figyelemmel a Kincstár történeti

[26] Murphy: i. m. 29. o.
[27] Grewal: i.m. 1625-1626. o.
[28] Hickman: The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference, *Minnesota Law Review*, 90 (2006) 1540-1541. o.
[29] Murphy: i.m. 25-26. o.

hagyományaira, mivel a bíróságok tartoznak a Kincstárnak némi „nagyvonalúsággal" az értelmezés során[30].

Ahogyan ezt a vitában valamennyi szerző érzékeltette, az adóigazgatás specialitását érintő vitának várhatóan koránt sincs vége. Bár a rendszer alapvetően eltér a magyar szabályozástól mind a hatásköröket, mind az általános közigazgatási eljárási szabály részletszabályait tekintve, de a fejlődési ív vonatkozásában is, mégis érdekes megvizsgálni, hogy a 2014 után fellángolt szakmai vitában milyen – esetenként rendszertani, dogmatikai – érvek hangzottak el az adóigazgatási eljárás különlegessége mellett vagy az ellen érvelve. Az amerikai rendszer bemutatásának legfőbb érve ugyanis, hogy elindított egy olyan beszélgetést, amely több szempontot is vizsgált az adóigazgatási eljárás különbözőségét illetően[31]. Ennek alapján érdemes megvizsgálni a vita dogmatikai elemeit.

2.3. Az amerikai irodalom dogmatikai érvei. Sajátos elemek és kérdések az amerikai adóigazgatási eljárás kapcsán. Az amerikai rendszer fő kérdése tehát az adóspecifikusság kérdése, amely alapján az indokolható az adóigazgatás különállása a közigazgatás más elveitől. Az alábbiakban kísérletet teszünk arra, hogy a szakirodalmi vitában felhozott érveket tematizáljuk annak érdekében, hogy abból dogmatikai következtetéseket lehessen levonni immár – reményeim szerint – az amerikai rendszer sajátosságaitól is függetlenül.

2.3.1. Történetiség, hagyomány. A történetiség, azaz az adóigazgatás időben jóval korábbi kialakulása több szakíró tanulmányában fontos érvként szerepelt, amely alapján az adóigazgatási eljárás történeti különállása, illetve történeti hagyományai iránti tisztelet alapján tartják alkalmazhatatlannak az APA-t az adójog területén.

Camp az adóhatósági útmutatók kiadása és a kiadási eljárás felülvizsgálatán keresztül mutatta be a fenti megfontolással kapcsolatos ellentmondásokat. Rámutatott, hogy az ügynökségek munkájának fontos része, hogy útmutatást adjanak olyan kérdésekben, amelyek sajátos, kifejezetten az adóigazgatási eljárásban jelentkező eljárási, hatásköri problémákat vetnek fel az APA tükrében. Kifejezetten az útmutatók kapcsán a szerző két olyan csomópontot említett, amelyek kapcsán tettenérhető az adóigazgatási gyakorlatnak az APA-tól való eltérése. Ilyen az útmutatók publikálása, és ezzel szoros összefüggésben az, hogy a bíróságok milyen szabályok alapján vizsgálják felül az iránymutatást, az APA-nak való megfelelést kérik-e számon vagy más elveket vesznek figyelembe, ha valaki vitatja azok érvényességét. Ugyanakkor ezek kérdések nemcsak az adóeljárásban jelennek meg, de a közigazgatás jog más speciális területei kapcsán is felvetődhetnek[32]. A Mayo-határozat érvelése ez utóbbi sajátosság kapcsán hozott fordulatot. Bár az adójog külön kezelésével a kommentátorok általánosságban egyetértettek, de azt is bemutatták, hogy valójában nincs lényeges különbség az adóigazgatási és más közigazgatási szervek munkája között, és a különállás valójában kizárólag a hagyományok tiszteletén alapul.

[30] Murphy: i.m. 35. o.
[31] Grewal: i.m. 1633. o.
[32] Camp: i.m. 1675-1680. o.

Camp arra is felhívta a figyelmet, hogy a külön kezelés megszüntetése azért is aggályos, mert az APA-t tekinti fő kiindulópontnak és az APA elvei felől közelít az adóigazgatáshoz, holott történetileg éppen ennek az ellenkezője indokolható[33]. Ennek igazolásául bemutatta, hogy az APA egyes követelményei az adóigazgatási eljáráson miért nem számonkérhetők, illetve azt, hogy egyes APA-előírásokat a bírósági gyakorlat mennyiben erodált már az idők során. Példaként említi az APA azon előírását, amely szerint a jogszabályalkotást kezdeményező ügynökségnek értesítést kell kiadnia a javasolt értelmező szabály feltételeiről vagy lényegéről, továbbá az érintett kérdések leírásáról. Az APA ezen előírását Camp egyenesen komikusnak nevezte. Hasonlóan alkalmazhatatlannak tartotta az ún. tömör nyilatkozat kiadását is, amelyre az állampolgárok észrevételeket írhatnak, hiszen egyrészt valamely adószabály tömör leírása önmagában is a lehetetlenséget súrolja. Majd mindezek alapján rámutatott, hogy amennyiben a különlegesség megszűnik, az összességében nagyon nagy veszteségnek bizonyulhat, hiszen jelentősen ronthatja az állami bevételeket.

A fő érvet tehát Camp számára a történetiség jelentette a dogmatikai érvek helyett. Camp szerint döntő fontosságú, hogy az APA világa 1947-ben kezdődött, de az amerikai adóigazgatás 1789-ből eredeztethető, így az adójog jóval más területek előtt szembesült alapvető közigazgatási jogi kérdésekkel.

Camp professzor is elismerte azonban, hogy ez a megközelítése az APA általánossága ellen szól és annak a megfordítását jelenti. Mégis a történetiségre alapozva alapvetően utasítja el az APA elsődleges jogforrás jellegét az adóigazgatás tekintetében. Álláspontja szerint valójában két egyenrangú területről van szó, amelyet azzal is indokolt, hogy a Kongresszus nem légüres térben alkotta meg az APA-t, és az APA sem légüres térben működik. Így a bíróságoknak is figyelembe kell venni eljárásuk során az adóigazgatás történetét, amikor az APA-t alkalmazzák[34]. A történetiség elvét azonban a fentieken túl szinte valamennyi szerző[35] ismétlődő jelleggel döntő fontosságú érvként említette.

2.3.2. Bonyolult. A történetiség mellett a másik klasszikus érv az adójogra általánosan jellemző bonyolultság. Lawrence Zelenak professzor tanulmányában amellett érvelt, hogy az adóigazgatási eljárás kivételessége nem mellőzhető, ugyanis az adójog különlegessége nemcsak az adójogászok szerint érvényesül, hanem mindenki más szerint is a jogi oktatási rendszertől kezdve egészen a gyakorló jogászok tevékenységéig, beleértve nemcsak az ügyvédek, de a bírák tevékenységét is. Zelenak aprólékosan bemutatja, hogy valójában mindenki úgy tekint az adójogra a jogászok között is, mint a jog "egyedülállóan bonyolult" területére, és ez halmozottan érvényesül a nem jogász társadalomban, amelyet egy Albert Einsteinnel kapcsolatos anekdotával is alátámaszt.[36]

---

[33] Camp: i.m. 1682. o.

[34] Grewal: i.m. 1631. o.

[35] Murphy: i.m. 22. o. vagy Hickman, Kristin: Administering the Tax System We Have, *Duke Law Journal*, 63 (2014), 1753. o.

[36] Zelenak rámutat, hogy az amerikai adóhatóságok honlapján gyakran idézik Einstein egyik mondatát, amely szerint "A legnehezebb dolog a világon a jövedelemadó." Lásd erről Zelenak: i. m.1907. o. De a mondást valóban gyakran idézik mind angol, mind német nyelvterületen. Lásd például Lipman, Francine

Ugyanakkor azt is elismeri, hogy minden szabály bonyolult. Bármely terület specialistái hajlamosak azt gondolni, hogy az ő területük különleges. Különösen ilyen területek például a trösztjog vagy a környezetvédelmi jog. Mégis, alapvetően arra a következtetésre jut, hogy az Internal Revenue Code rendkívül bonyolult volta különleges bánásmódot érdemel. Ugyanakkor arra is figyelmeztet, hogy többnyire nem adóügyi emberek, akik azt hiszik, hogy az adó különleges, hanem a jogászok és az átlagemberek. Így Hickman is hivatkozik például Einsteinre[37], aki ugyancsak rendkívül bonyolultnak találta az adószabályokat. Bár elismeri, hogy a bonyolultság kétség kívül nehezen nevezhető nemhogy dogmatikai, de még jogi érvnek sem.

2.3.3. Jogtudományi megközelítés kontra bevételi imperatívusz. A jogi jellemzők középpontjában ugyancsak a Kincstár által kiadott általános hatósági rendeletek állnak, amelyeket többször útmutatónak is neveznek, annak ellenére, hogy ezek a rendeletek jogilag kötelező erejű szabályok és így az általános közigazgatási jog szerint a "jogalkotás"[38] körében értelmezhetők. Ezen normák visszaható hatályú alkalmazásának a kérdése élénk vitát váltott ki a 2014 utáni időszakban.

Az előzmények között említhető, hogy 2012-ben a Kongresszus kifejezetten széles körű felhatalmazást adott a Pénzügyminisztériumnak arra, hogy visszamenőlegesen alkalmazandó rendeleteket fogadjon el az Internal Revenue Code (a továbbiakban: IRC) 7805(b) §-a szerint[39]. A jogszabályhely felhatalmazta a Pénzügyminisztériumot, hogy a végleges rendeleteket visszamenőlegesen már attól az időponttól alkalmazza, amikor a Pénzügyminisztérium a hivatalos lapban (Federal Register) közzétette a javasolt (ideiglenes) rendeletet, és a rendelet várható tartalmát leíró nyilvános közleményt kiadták. Megjegyzendő, hogy adóügyben az IRC alapján egyébként más esetekben is jogosult a Pénzügyminisztérium visszamenőlegesen hatályos rendeleteket elfogadni. Ilyen, ha a Pénzügyminisztérium a Kongresszus által a vonatkozó törvényi megfogalmazás hatályba lépését követő tizennyolc hónapon belül fogad el egy rendeletet; vagy ha "visszaélések megelőzésére" vagy eljárási hibák kijavítására törekednek.

A Pénzügyminisztérium a viták során alapvetően háromféle módon viszonyult az APA megsértéséhez. Sok esetben arra hivatkozott, hogy az általános hatáskörű rendeletei valójában nem jogalkotó, hanem "értelmező jellegűek", és ezért nem is igényelnek az APA szerinti értesítési és véleményezési eljárásokat[40]. Hickman azonban a 2003. január 1. és 2005. december 31. között közzétett rendeleteket megvizsgálva bemutatta, hogy az APA megsértése szinte általánossá vált, hiszen az esetek kevesebb mint 60%-ában feleltethető meg az eljárás az APA szabályainak. A rendeletek 40%-ban tehát eltértek az általános eljárási szabályoktól, amelynek okait

J.:"The Hardest Thing in the World to Understand Is the Income Tax." — Albert Einstein, Pro Bono Matters*, ABA Tax Times*, (2013) 4., 9. o. vagy Keeley, Brian: *Human Kapital*. OECD, 2007, Online: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/de/publications/reports/2007/02/human-capital_g1gh7c78/9789264047952-de.pdf (2025. július 15.) 55. o.

[37] Hickman: Administering the Tax System We Have, *Journal of Tax Administration*, 1 (2015) 1., 1600. o.

[38] Uo. 1718-1719. o.

[39] Uo. 1720-1760. o.

[40] Murphy: i.m. 22. o.

számba véve Hickman arra jutott, hogy a Pénzügyminisztérium az értelmező szabály mellett sokszor „nyomós ok"-ra hivatkozott, míg a fennmaradó ügyekben indokolás nélkül nem alkalmazta az APA szabályait. Utóbbi „nyomós ok"-nak azt nevezték, ha a szabály betartása kivitelezhetetlen, szükségtelen vagy ellentétes lenne a közérdekkel. Ez azonban formai, tartalmi vagy sokszor egyszerre mindkét aspektusból problémákat vet fel, és a hivatkozás mögött Hickman[41] ténylegesen a bevételi szempontok érvényesítését igazolta az általa vizsgált konkrét ügyekben.

A Legfelsőbb Bíróság ezt a gyakorlatban következetesen elfogadta figyelemmel arra, hogy az adók gyors és biztos rendelkezésre állása a kormányzat számára elengedhetetlenül szükséges. Így a szakirodalom[42] "bevételi imperatívusznak" nevezte az érvelést. Más szerzők, így David Weisbach és Jacob Nussim[43], arra mutatnak rá közigazgatási szervezéselméleti kérdéseket is figyelembe véve és egészen Taylor és Simon elméletét is felhasználva, hogy az adórendszer célja a kormányzati kiadási programok végrehajtása és az adójog esetében az intézményrendszer és az eljárás is ezt szolgálja alapvetően dogmatika elvek nélkül.

A jogtudományi megközelítés az adóigazgatási eljárás azon sajátosságait emeli ki, amelyek részben a jogi jellemzőkből, részben a peres stratégiák kombinációjából adódnak, amelyek sok esetben egymást is erősítik. A peres stratégia sajátossága, hogy az ügyvédek sem hivatkoznak jellemzően az általános közigazgatási jogi normáktól való eltérésekre az adóügyekben, vélhetően annak várható sikertelensége miatt is, miközben a bírák az ügyvédi beadványokra támaszkodtak, így voltaképpen alig merül fel a közigazgatási joggal való összefüggés kérdése[44].

A fenti leegyszerűsítő értelmezés ellenére kijelenthető, hogy a bevételek beszedése nyilvánvalóan minden adórendszer egyik legfontosabb funkciója, ugyanakkor az adórendszer egyszerre több célt szolgál, amely elemzése azonban már túlmutat jelen dolgozat keretein[45]. Ennek igazolásául az amerikai rendszerben az egyik empirikus tanulmány[46] bemutatta, hogy az adóigazgatás milyen szerepet tölt be a kormányzati tevékenységben, így konkrétan milyen mértékben foglalkozik a szociális jóléti és szabályozási programokkal, célokkal és funkciókkal, nem pedig a hagyományosabb bevételnöveléssel.

3. Összegzés helyett: Most akkor kivételes az adójog vagy nem?

Az amerikai és a német rendszer rövid elemzése után feltehetjük a kérdés, hogy akkor végül mi a szakirodalom konklúziója, valóban kivételes-e az adójog. Míg a

[41] Hickman, Kristin: Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Compliance with Administrative Procedure Act Rulemaking Requirements, *Notre Dame Law Review*, 82 (2007) 5., 1749-1787. o.

[42] Hickman: Administering the Tax System We Have, *Journal of Tax Administration*, 1 (2015) 1., 1720. o.

[43] Weisbach, David A. – Nussim, Jacob: The Integration of Tax and Spending Programs, *Yale Journal Law*, 113 (2004) 5., 983-997. o.

[44] Zelenak: i.m. 1909. o.

[45] Deák Dániel: Adójogi globalizmus, *Állam- és jogtudomány*, 56 (2015) 3., 29-54. o.

[46] Hickman: Administering the Tax System We Have, *Journal of Tax Administration*, 1 (2015) 1., 1736-1753. o.

német irodalom egy konszolidált álláspontot követ, amely a kivételesség pártján áll, az amerikai irodalomban már sokkal heterogénebb, hiszen egy de iure egységes, de facto külön kezelt rendszerről beszélhetünk. Itt az adóügyi kivételesség mellett érvelők azt állítják, hogy az adóigazgatás az általános közigazgatási jogtól eltérő formákat öltött, amelyre változatos indokokat hoznak fel, amelyek közül kiemelendő a történetiség, a bonyolultság és az állami funkciók ellátásában betöltött kiemelt szerep. Az adóügyi kivételesség bírálói szerint a közigazgatási jog általános elveinek az adózási kontextusban ugyanúgy érvényesülniük kell, mint más kontextusokban. Az amerikai rendszer a vitában érvként hozza fel az egységesség mellett az egyszerűség és a jogállamiság elvét, míg a kivételesség mellett a pragmatizmus és a rugalmasság elveit. Azt azonban még az amerikai szerzők is elismerik, hogy az Egyesült Államok közigazgatási jogának fejlődése nem egy dogmatikailag tisztázott és szilárd alapokkal bíró terület, amely valószínűleg még hosszabb ideig így is marad, így dogmatikai kérdésekben az európai jog számára nem adhat konkrét kiindulópontot, de a vitában felhasznált érvek felhasználhatók lehetnek.

Az amerikai rendszerrel kapcsolatos jelentős dogmatikai eltérések ellenére mégis adhat némi támpontot az értelmezési keretekhez a nemzetközi elemzés, amelyek alapján néhány általános következtetés levonható. Ezek a következők:

Mind a német, mind az amerikai irodalomban hangsúlyosan jelentkezett a történetiség és a hagyományok tisztelete. A német irodalomban ez csaknem egyértelmű, hiszen több mint egy évszázados megkérdőjelezhetetlen különállásról beszélünk, míg az amerikai rendszerben a viták során merült fel igen komolyan ez az érv.

Ugyancsak mindkét rendszerben fontos szempontot jelentett, és mintegy a rendszer kiindulópontját is, hogy az adójog az állami feladatok megvalósítását szolgálja, amely mintegy vezérelvként folyamatosan végigkíséri a jogfejlődést.

Mindezt összegezve körvonalazódhat egy komplex megközelítés, amely általános és kivételes helyett, egy másik területként kezeli az adójogot.

Ezzel szemben a magyar megoldásban a hosszú ideig történő együttes alkalmazás mintegy magával hozta, hogy a közigazgatási elvek felől közelítünk az adójoghoz. A vizsgált rendszerekben ez korántsem egyértelmű, hiszen az amerikai jogban a bírósági döntések ingadoznak a közigazgatási elvek számonkérhetősége kapcsán, míg a német rendszerben a fent említett történetiség elvét tiszteletben tartva járnak el. Az amerikai irodalomban pedig a 2014 körül felerősödött jogtudományi vita egyik kompromisszumos irányzata[47] amiatt javasolja a kivételesség elismerését, hogy ha az adóügy kivételessége nem is teljesen védhető, de mégis jobban védhető, mint a kivételességellenes kritikák.

Ami bizonyosan megállapítható, hogy a jogszabályok értelmezése nem kizárólag az adójog gyakorlására jellemző feladat. Ehhez kapcsolódóan kiemelkedően fontos figyelembe venni a hatósági eljárási jog fogalmát[48], valamint azon irányelvet[49], hogy

[47] Grewal: i.m. 1632-1633. o.

[48] Patyi András: A közigazgatási hatósági eljárás meghatározása és elhatárolása más eljárásoktól, in: *Hatósági eljárásjog a közigazgatásban* (szerk.: Patyi András), Budapest–Pécs, Dialóg Campus, 2012, 30. o.

[49] Hajas: i.m. 19. o.

a kivett eljárások csak olyan eljárások lehetnek, amelyek egyéb jellemzőik kapcsán megfelelnek a hatósági eljárás általános fogalmának.

Azok az elvek, amelyek valamely jogszabály értelmezésére vonatkoznak, a kódex értelmezésére is érvényesek. Az adójogi terület egyedülálló összetettsége azonban valóban többé teszi azt egy átlagos területnél. Paradox módon ugyanakkor a jogrendszer jelenkori differenciáltsága jelentősen erodálta az adójog specialitását, hiszen egyedüli jelentős kivételként jelentkezett. Ezáltal egyet kell értenünk azon szerzők[50] megállapításával, akik arra is felhívják a figyelmet, hogy a terület különlegesként kezelése valójában elzárta az adott területet a jog más területeitől, amely által rontotta az adójog dogmatikai fejlődését. Ez a hatás azonban valójában kölcsönönösen is érvényesül más területek vonatkozásában.

Irodalomjegyzék

- BMF: 100 Jahre Abgabenordnung. Monatsbericht des BMF, 2019, Online: https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2019/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-6-100-jahre-abgabenordnung_pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (Letöltve: 2025. július 10.)
- Camp, Bryan T.: A History of Tax Regulation Prior to the Administrative Procedure Act, *Duke Law Journal*, 63 (2014) 8., 1673-1715. o.
- Deák Dániel: Adójogi globalizmus, *Állam- és jogtudomány*, 56 (2015) 3., 29-54. o.
- Deutscher Bundestag 7. Wahlperiode (1973) Gesetzentwurf der Bundesregierung. Entwurf eines Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG). Online: https://dserver.bundestag.de/btd/07/009/0700910.pdf (Letöltve: 2025. július 17.).
- Grewal, Amandeep S.: Taking Administrative Law to Tax: Foreword, *Duke Law Journal*, 63 (2014) 8., 1625-1633. o.
- Hajas Barnabás: Általános közigazgatási rendtartás – Ket. kontra Ákr, *Új Magyar Közigazgatás*, 4 (2016) 3.,18-25. o.
- Hickman, Kristin: Administering the Tax System We Have, *Duke Law Journal*, 63 (2014), 1718-1770. o.
- Hickman, Kristin: Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Compliance with Administrative Procedure Act Rulemaking Requirements, *Notre Dame Law Review*, 82 (2007) 5., 1727-1807. o.
- Hickman, Kristin: The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference, *Minnesota Law Review*, 90 (2006),1537-1619. o. https://doi.org/10.24926/265535.938
- Iovănaș, Eugenia: Consideration Regarding the Exercise of Legality Control by the Prefect According to the Romanian Administrative Code, in: *Public Law at the Crossroads of Technology, Jurisprudence and Governance in Contemporary*

[50] Grewal: i.m. 1633. o.

Europe (szerk.: Takemura, Hitomi – Steve, O. Michael), Bucharest, Paris, Calgary, ADJURIS – International Academic Publisher, 2025, 46-54. o.
- Keeley, Brian: *Human Kapital*. OECD, 2007, Online: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/de/publications/reports/2007/02/human-capital_g1gh7c78/9789264047952-de.pdf (Letöltve: 2025. július 15.).
- Lassar, Gerhard: Review of Reichsabgabenordnung, *Archiv des öffentlichen Rechts*, 48 (1925) 3., 371-374. o.
- Lipman, Francine J.:"The Hardest Thing in the World to Understand Is the Income Tax." — Albert Einstein, Pro Bono Matters*, ABA Tax Times*, (2013) 4.
- Murphy, Richard: Pragmatic Administrative Law and Tax Exceptionalism, *Duke Law Journal*, 64 (2014) 21., 21-35. o.
- Patyi András: A közigazgatási hatósági eljárás meghatározása és elhatárolása más eljárásoktól in: *Hatósági eljárásjog a közigazgatásban* (szerk.: Patyi András), Dialóg Campus Kiadó, Budapest–Pécs, 2012.
- Schneider, Bernard: The End of Taxation Without End: A New Tax Regime for U.S. Expatriates, *Virginia Tax Review*, 32 (2012) 1., 1-76. o.
- Tipke, Klaus: Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung, *Archiv des öffentlichen Rechts*, 94, (1969) 2., 224-262. o.
- Tipke, Klaus: Neukodifikation des Allgemeinen Steuerrechts in der Abgabenordnung 1977, *JuristenZeitung*, 31 (1976) 22., 703-706. o.
- Torma András: Constancy and Change in Public Administration and Administrative Law, *Curentul Juridic*, (2024) 4., 52-71. o. https://doi.org/10.62838/cjjc-2024-0028.
- Weisbach, David A. – Nussim, Jacob: The Integration of Tax and Spending Programs, *Yale Journal Law*, 113 (2004) 5., 955-1028. o. https://doi.org/10.2307/4135709.
- Zelenak, Lawrence: Maybe Just a Little Bit Special, After All? *Duke Law Journal*, 63 (2014) 10., 1897- 1920. o.
- Zimmermann, Noah: „Allgemeine" Dogmatik speziell für das Steuerrecht?, *Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht*, Bd. 22 Geprägte Freiheit 2023/24, 2024, 102-110. o.