

Doktori (PhD) értekezés tézisei

**A KÖZIGAZGATÁSI HATÓSÁGI ELJÁRÁS
SAJÁTOSSÁGAI A MAGYAR
ADÓIGAZGATÁSBAN**

dr. Bobonka Miklós Kornél

Témavezető: Prof. dr. Árva Zsuzsanna



DEBRECENI EGYETEM
Marton Géza Doktori Iskola

Debrecen, 2026

I. Az értekezés előzményei, témája, célkitűzései

A kutatásom megkezdésének előzménye szakmai pályafutásomhoz vezethető vissza.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatalhoz, illetve jogelőd szervéhez az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatalhoz 2003. szeptember 10-én nyertem felvételt. Az elmúlt több, mint húsz év alatt több szakterületen is megfordultam, így dolgoztam az adóügyi, a működtetési és jelenleg a végrehajtási szakterületen. A betöltött munkaköröim is széles skálán mozogtak, hiszen voltam ügyintéző, szakigazgatói tanácsadó, osztályvezető, főosztályvezető-helyettes és – jelenleg – végrehajtási igazgatóhelyettes. A megismert szakmai területeknek, illetve a betöltött munkaköröknek köszönhetően nagy rálátásom van a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál folyó munkára.

Az elmúlt évtizedben olyan feladatokat végeztem (jog-koordinációs és törvényességi feladatkör), amelyek egy-egy adójogi részterület, de főleg az adóigazgatási eljárásjog megismerésére adtak lehetőséget. Számtalan egyeztetésen, értekezleten vettem részt, amelyek okán az átlagosnál nagyobb ismeretem alakult ki a szabályozás mikéntjéről és az azt befolyásoló körülményekről, a változások irányairól. Hosszú évek óta tartok előadásokat az adóigazgatási eljárásjogi témakörben, hiszen kezdetben a volt Szolnoki Főiskola óraadójaként, majd később különböző szakmai egyesületek, kamarák által felkért előadóként, oktatóként tevékenykedtem.

2019. szeptembere óta a Debreceni Egyetem Marton Géza Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola levelező tagozatos hallgatójaként kutatom „A közigazgatási hatósági eljárás sajátosságai a magyar adóigazgatásban” témakörét.

E vizsgált téma vonatkozásában egyrészt szükséges megjegyezni, hogy igen elvétve találkozunk jelenleg a magyar jogtudósok között olyannal, aki a közigazgatási hatósági eljárás adóigazgatási sajátosságait kutatja, épp ezért a kutatásom időszerűségét és indokoltságát e tény is adja.

Másrészt azért is érdemes foglalkoznunk ezzel a kérdéskörrel, mert az adózás az a terület, amellyel valamennyi természetes személy, illetve

jogi személyiséggel rendelkező entitás, vagy egyéb szervezet kapcsoltságba kerül, igaz eltérő gyakorisággal.

A PhD kutatás során a közigazgatási hatósági eljárás sajátosságai kerülnek feltárára a mai magyar adóigazgatási eljárásban.

A téma valamennyi adóhatósággént eljáró szerv – tehát mind az állami adó- és vámhatóság, mind az önkormányzati adóhatóság – számára aktuális, mivel rávilágít arra a kérdésre, hogy az adó- és vámigazgatási eljárás elkülönült szabályozása az adóhatóságok megváltozott szerepkörére és megnövekedett feladatkörére, valamint eljárásaira figyelemmel indokolt-e.

A kutatás során objektív módon igyekszem bemutatni és elemezni a jogalkalmazók rendelkezésére álló eszközök rendszerét, az egyes jogintézmények jellemzőit, amelynek keretében a joggyakorlás, jogvédelem eszközeinek feltárása is megvalósul, elsősorban az adóigazgatás oldaláról, annak érdekében, hogy a témakör tudományos és önálló eredménnyel történő feldolgozása megtörténjen.

A kutatási kérdések megválaszolásához megvizsgálom a közigazgatási eljárás, ezen belül a hatósági eljárás fogalmát, történetileg és nemzetközileg kialakult nagy rendszerekben. Ezt követően és ebben helyezem el a magyar megoldást, reflektálva az adóigazgatási eljárás illeszkedéseire.

A vizsgálat elengedhetetlen eleme az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (a továbbiakban: Ákr.)¹ és az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.)² összevetése a hatály és egyes – a téma szempontjából kiemelt – jogintézmények vonatkozásában annak vizsgálata érdekében, hogy miért lehet kivett eljárás az adóhatósági az általános közigazgatási eljárás hatálya alól?

Az összefoglalóban arra is keresem a választ, melyek azok az eljárási mozzanatok, jogintézmények, amelyek a kivett jelleget indokoltá

¹ A törvényt az Országgyűlés a 2016. december 6-i ülésnapján fogadta el. A kihirdetés napja: 2016. december 14.

² A törvényt az Országgyűlés a 2017. november 14-i ülésnapján fogadta el. A kihirdetés napja: 2017. november 22.

teszik? Ennek kapcsán megvizsgálom azt a kérdést, hogy tekinthetjük-e általánosnak azt a jogszabályt (Ákr.), amely hatálya alá nem tartoznak az évente intézett összes hatósági ügyben született elsőfokú döntés³ majd kétharmadát ('64%) kitevő adó- és vámhatósági elsőfokú döntések⁴?

Természetes, hogy az indokok számbavétele nem lehet teljes körű, illetve a válaszok kellően határozottak, egyrészt a feltett kérdések „nagyvonalúsága”, illetve koncepcionális jellege, másrészt a kutatás kereteire is. Így a dolgozat egyik jelentős korlátja, hogy annak ellenére, hogy a digitalizáció a hazai adóigazgatási eljárás kapcsán meghatározó jelentőségű, az elektronikus eljárásokkal a dolgozat mégis csak igen megszorító jelleggel foglalkozik, akkor is elsősorban az alapvető elveket érintően. Ennek oka, hogy a digitalizáció vizsgálata a teljesség igényével egy önálló dolgozat keretei között valósulhat meg, amelyet éppen kollégám, dr. Szalóki István végez ugyancsak a Marton Géza Doktori Iskola keretei között. Tekintettel arra, hogy a kutatásainkat együtt kezdtünk, időben viszonylag párhuzamosan haladtunk és a konferencia-előadások alkalmával rendszeresen figyelemmel kísérhettük az eredményeket, így közvetlenül is érzékeltem a digitális adóigazgatási eljárás, mint témakör szerteágazó jellegét és szoros összefonódását az adóigazgatási eljárással. Mindez arra ösztönzött, hogy ezen elemmel csak hangsúlyozottan korlátozottan és szigorúan az elvek szintjén foglalkozzam, hiszen a jelen dolgozat fókusza nem az adóigazgatási eljárás fejlődése, hanem annak kivett jellege az általános közigazgatási eljáráshoz képest.

³ Összesen 52117513 db elsőfokú döntés született 2021. I. félévében – Online: <https://kormany.hu/miniszterelnokseg/orszagos-statisztikai-adatfelveteli-program> (2021.11.23.) - saját gyűjtés

⁴ 33334822 db elsőfokú döntés született a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál 2021. I. félévében –Online: <https://kormany.hu/miniszterelnokseg/orszagos-statisztikai-adatfelveteli-program> (2021.11.23.) - saját gyűjtés

A kutatás során jelentős probléma volt, hogy a szűkebb értelemben vett téma – azaz az adóigazgatási eljárás kivett jellege – szakirodalma minimális, illetve a jogalkotói indokolás is igen szűkszavú⁵.

Ez azért is meglepő, mert az adóztatás – és annak szabályrendszere – kiemelt helyet foglalt el mindig is a magyar államiságban⁶. Adók előírása és beszedése nélkül nem lett volna kialakítható és fenntartható az a váz, amit különböző formákban testet öltő államgépezetnek is nevezhetünk.

A mai adóztatás elsődleges célja, hogy az állam (központi költségvetés) és a helyi (területi) önkormányzatok kiadásai finanszírozásához pénzbevételekre tegyenek szert. Az állami, illetve helyi kötelezettségek miatti kiadások finanszírozásának fedezetét elsődlegesen az adók biztosítják.

A téma mindenképp izgalmasnak tekinthető, figyelemmel arra is, hogy a közelmúltban történt meg az adóigazgatási eljárás – különálló – újraszabályozása. Ezen kívül az adóigazgatási eljárások – akár az állami adó- és vámhatóság, akár az önkormányzati adóhatóság⁷ folytatja le azokat – az állampolgárok széles körét érdeklik és érintik, így joggal mondhatjuk, hogy milliókat érintő közügyről van szó. Néha hallani lehet ennek hétköznapiabb megfogalmazását is: két dolog biztos az életben: az egyik, hogy az egyszer véget ér, míg a másik, hogy – ennek eljöveteleig – adóznunk kell.

Leszögezhető, hogy az adóztatás (így az adóigazgatási eljárások) célja a törvényben előírt adók folyamatos beszedésének biztosítása, tekintettel arra, hogy az önadózás rendszere nem minden esetben párosul a kötelezettség önkéntes, állami kényszert nélkülöző teljesítésével.

⁵ Lásd Magyarország Kormánya: T/12233. számú törvényjavaslat az általános közigazgatás rendtartásról. 2016. Online: <https://www.parlament.hu/irom40/12233/12233.pdf> (2021.12.21.); A jogalkotó nagyon szűkszavúan indokolja ezt a nagy horderejű döntést, hiszen csupán annyit jegyez meg, hogy az „adó- és vámigazgatási eljárások kivett jellegét – hasonlóan a német jogterülethez – az eljárások *sui generis* jogintézményekkel, fogalmakkal, eljárási logikával történő lefolytatásának igénye indokolja.”

⁶ Az első állami adó a census volt az Árpád-korban.

⁷ Lásd Air. 22.§.

II. Az értekezés hipotézisei

A kutatás során három hipotézis került megfogalmazásra. Az alapvető kérdések mentén a hatályos jogszabályi környezet, a nemzetközi háttér megvizsgálása, illetve az adóigazgatási eljárás szempontjából releváns információk, témák, jogintézmények feldolgozása megtörtént.

A hipotézisek mindegyike az adóigazgatási eljárás kivett jellegére kérdez rá különböző aspektusokból, így az első hipotézis generális értelemben kérdez rá a kivett jelleg indokaira mintegy a jogalkotás koncepcionális kérdéseként. A második ezzel összefüggésben annak konkrétumai alapján vizsgálja a kivett eljárás kérdéskörét, míg a harmadik hipotézis a mennyiségi szempontok jelentőségét firtatja.

Kutatási kérdésként felvethető továbbá mindezek alapján annak az értékelése is, hogy miként értékelhetők a Magyarországon kialakult közigazgatási modellek, illetve a jelenlegi általános eljárási modell mellett mi igazolhatja az adóhatósági eljárás kivett kezelését és mennyiben megőrzendő a jelenlegi modell?

A konkrét hipotézisek az alábbiak

1. Általános vagy különös szabályozásra van-e szükség az adóeljárásban? A különös szabályozás indokolt, ellenben az lehet-e egyúttal „általános”? (H1)

Ez a hipotézis általános értelemben szemléli az adóigazgatási eljárás kivett jellegét és a 2017-ben bekövetkezett változás dogmatikai értelemben vett indokaira kérdez rá, amely a lex generalis – lex specialis jellegét kivett eljárássá fordította. Az általános és koncepcionális válaszok megtalálása történeti és nemzetközi összehasonlító vizsgálatok alapján lehetséges, amely utóbbi körébe a hazai rendszer tekintetében mintául szolgáló német rendszer vizsgálata egyértelműen szükséges. Ez a mintavétel egészült ki az

osztrák rendszerrel, valamint a kontinentális jogrendszer kapcsán rendhagyó módon az amerikai rendszer elemzésével.

2. A konkrét eljárási mozzanatok, jogintézmények, jogalkotói megoldások a kivett jelleget indokoltta teszik. (H2)

Önmagában az általánosságok szintjén azonban nehezen értékelhető az a változás, amely 2017-ben bekövetkezett. A kutatás előfeltevése, hogy az adóigazgatási eljárás különlegessége olyan mértéket öltött, amely miatt az általános közigazgatási hatósági eljárás mögöttes jellege már nem megőrzendő a továbbiakban.

3. A mennyiségi szempontok nem jelentenek érvet a kivett eljárás kapcsán és nem erodálják az Ákr. generális jellegét (H3)

A harmadik hipotézis arra kérdésre keresi a választ, hogy tekinthetjük-e általánosnak azt a jogszabályt (Ákr.), amely hatálya alá nem tartoznak az évente intézett összes hatósági ügyben született elsőfokú döntés⁸ hozzávetőlegesen kétharmadát kitevő adó- és vámhatósági elsőfokú döntések avagy mennyiben dominálnak a mennyiségi szempontok a kivett jelleg kapcsán? Ezen hipotézis vizsgálatához feldolgozom az OSAP hatósági ügyekre vonatkozó statisztikai adatait, amely alapján megkísérlem a hipotézis igazolni vagy cáfolni.

III. A kutatási módszerei és szerkezete

A téma feldolgozása komplex megközelítéssel és módszerrel lehetséges (pl. történeti, nemzetközi összehasonlító, jogi-jogszabáylelemzési módszer, valamint a vonatkozó szakirodalom szövegelemzése), amely során megtörténik a jogalkalmazói

⁸ Összesen 133.499.409 db döntés született első és másodfokon. Online: <https://kormany.hu/kormanyzat/miniszterelnokseg/orszagos-statisztikai-adatfelveteli-program> (2025.12. 28.) saját gyűjtés és 98.968.423 db elsőfokú döntés született a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál, ami 74,13%-a a döntéseknek, azonban a 2021. I. félévi adatok alapján az arány csak 64%.

joggyakorlat, valamint a bírósági és alkotmánybírósági döntések elemzése is. A dolgozat a közigazgatási hatósági eljárás mellett tartalmaz egy kitekintést is az adóigazgatási eljárásnak a büntetőeljárással való összefüggése miatt, amelyet részben az adóhatóság sajátos pozíciója, részben az adózói jogok között megjelenő önvádra kötelezés tilalma indokol, valamint az a momentum, hogy ez az összefüggés megítélésem szerint hozzájárul az általános közigazgatási rendtartástól való megkülönböztetéshez, mintegy növelve a kivett eljárás indokául szolgáló okokat.

A kutatás jelentős részében – a betöltött munkakörömből kifolyólag – elsősorban empirikus – társadalomtudományi értelemben vett módon – kutatás elvégzésére került sor, amely során egyrészt a jogtudományi kutatás hagyományos módszerei, azaz a normatív módszer, a fogomelemző módszer, valamint a jogtörténeti és jogösszehasonlító elemzés került alkalmazásra, másrészt a tételes jog szabályrendszerének és összefüggéseinek a vizsgálta történt meg, részben megfigyeléssel kiegészülve. Főszabály szerint az elméleti háttérrel rendelkező részeknél deduktív, míg az elméleti háttérben nem bővelkedő részeknél induktív logika szerint épülnek fel a fejezetek.

A kutatás felépítése a következőképpen alakult:

- I. Kutatási kérdés és hipotézisek, valamint alkalmazott kutatási módszerek megfogalmazása
- II. A közigazgatási eljárás fogalma, a közigazgatási modellek
- III. Az adóigazgatási eljárás és sajátosságai
- IV. Egyes általános közigazgatási jogintézmények összevetése az adóigazgatási eljárás jogintézményeivel
- V. Az adóigazgatás kapcsolódása a büntetőeljáráshoz
- VI. Következtetések, összegzés

Valamennyi fejezetben törekvés történik a vizsgálati szempontok, vagy hipotézisek felállítására és megvizsgálására, illetve arra, hogy a

konkrét fejezetet érintően a következtetések, meglátások is összegyűjtésre kerüljenek.

IV. Az értekezés új tudományos eredményei

A dolgozat címében is jelzett központi kérdés annak vizsgálata, hogy az adóigazgatási eljárás esetében mi indokolja a különállóságot dogmatikai szempontból. Ennek a kérdésnek a megválaszolásához vizsgáltam meg az olyan modellalkotó rendszereket, mint a német vagy osztrák modell, amelyek közvetlen hatást is gyakoroltak hazánk jogalkotására, de a dogmatikai érvek keresése érdekében kitekintettem az amerikai irodalomra, ahol az utóbbi évtizedekben jó néhány dogmatikai kérdést vizsgáló tanulmány jelent meg, amelyben foglalt kérdések és válaszok álláspontom szerint túlmutatnak az adott jogrendszer konkrét elemein.

A fent említett összehasonlító vizsgálatok alapján az alábbi következtetések vontam le a magyar rendszer vonatkozásában, amelyek megítélésem szerint szerepet játszanak az adóigazgatási eljárás kialakításában.

1. Történetiség, illetve hagyományok fontossága az adójogban

A dolgozatban bemutatott rendszerek is igazolták a közigazgatási jogi irodalomban⁹ szintén általánosan ismert jellemzőt, hogy a pénzügyi jog általánosságban is korábban alakult ki, mint a közigazgatási jog. Magyarországon ez a közigazgatási irodalomban és oktatásban¹⁰ is

⁹ TAMÁS András: „Közigazgatási jog” in JAKAB András – FEKETE Balázs (szerk.): *Internetes Jogtudományi Enciklopédia* (Közigazgatási jog rovat, rovat szerkesztő: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/kozigazgatasi-jog> (2018) [33].

¹⁰ Példaként említhető a közigazgatási jog oktatását tanszéki keretek között Magyarországon először a Nagyszombati Egyetemen szervezték meg, ahol a Politico-Cameralistikai Tanszék kezdte meg a működését 1769-ben. ÁRVA Zsuzsanna: *A magyar közigazgatás-tudomány*. In BALÁZS István (szerk.): *Közigazgatás-elmélet*. Debrecen, DEÁJK, 2020. (141-158.) 142. és ÁRVA Zsuzsanna: *A közigazgatás kutatásának intézményrendszere*. In BALÁZS István (szerk.): *Közigazgatás-elmélet*. Debrecen, DEÁJK, 2020. (159-174.) 159.

visszatükröződik, és mindez tettenérhető volt az adóigazgatási eljárás tekintetében is.

Az amerikai irodalomban ez az elv igen hangsúlyosan jelentkezett, de a német rendszerben is a jogalkotás egyik fő és eredeti szempontját kimondottan is az jelentette, hogy az adóigazgatási eljárás elveit már évtizedekkel hamarabb össze kellett állítani egy külön törvénykönyvben, majd ezt követően és időben ettől a folyamattól elválva történt meg a közigazgatási eljárás általános megalkotása. Az osztrák rendszerben pedig éppen fordított folyamatnak lehetünk tanúi ugyancsak a különállóság megőrzése mellett, amelyre az 1938-1945 közötti időszak és az ebben az időszakban történt jogszabályi átvétel, valamint annak 1945 utáni megőrzése is jelentős hatást gyakorolt. Mindez az előzmény azonban nem kifejezett dogmatikai építkezést jelentett, hiszen egyet kell értenünk azzal a több ponton is hangsúlyozott elemmel, hogy a korai kodifikáció minden úttörő jellege ellenére elsősorban technikai szabályok összességét jelentette, semmint a dogmatika megteremtését. A német irodalom ezt kifejezetten is kiemelte, hiszen a RAO 100 éves évfordulájára készült megemlékezés és valamennyi szakirodalom egyértelmű méltatással és elismeréssel emlékezett meg Enno Becker hatalmas munkájáról, azonban azt is hangsúlyozták, hogy a dogmatikai válaszok megalkotása ezt követően kezdődött meg, amely egy sokkal lassabb és kiérleltebb folyamat volt, amelynek nyomán eljuthattak az általános közigazgatási eljárási kódex megalkotásáig. Az 1970-es évek irodalma¹¹ ezt a dogmatikai hiányt már hangsúlyosabban kérte számon a pénzügyi jogon, amelynek kapcsán azonban elismerték, hogy az adóigazgatási jogi eljárási kódexnek nem is ez a feladata, hiszen ez az általános szabályhoz kell, hogy kötődjön. Azt azonban szükséges elismerni, hogy az, mind a kódexjelleg megalkotása, mind az egyes jogintézményekre vonatkozó szabályok összegyűjtése során mintát szolgáltatott a későbbi közigazgatási eljárási kódex számára is.

¹¹ ZIMMERMANN Noah: „Allgemeine“ Dogmatik speziell für das Steuerrecht? In KUBE, Hanno – REIMER, Ekkehart: Geprägte Freiheit 2022/23, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd 20. Berlin, 2023, 102-110.

Magyarország vonatkozásában tényként rögzíthető, hogy Pénzügyi Törvényszék felállítása megelőzte a Magyar Királyi Közigazgatási Bíróságot, ugyanakkor jelentős eltérés, hogy nagy törvényi szintű adóeljárás kódex hazánkban a közigazgatási eljárási törvényeket megelőzően nem jött létre, így bizonyos mértékig eltérő utat járt be hazánk. Ennek ellenére a Pénzügyi Törvényszék felállítása mégis egy olyan jelentős mérföldkő, amelyet kiemelni érdemes, ahogyan ezt a közigazgatási irodalom a mai napig meg is teszi¹².

Az államigazgatási eljárás létrehozását követően a rendszerváltás utáni időszakban történtek jelentős változások, amelyek a külön eljárási törvény létrehozását hozták, azonban az adóigazgatási eljárás már ebben az időszakban is nehezen volt az egységes közigazgatási eljárás közé illeszthető és ezért a közigazgatási eljárási törvény elsődlegessége nehezen volt megőrizhető, így az általános szabályokhoz képest vagy másodlagos, majd privilegizált elsődleges eljárásként kezelték a területet¹³. Ezen változtatott az Ákr., amely a nemzetközi megoldásokra támaszkodva immár kivett eljárássá minősítette az eljárást.

A történetiség alapján álló kivételesség mellett szóló normatív érvet azonban az amerikai irodalom (Hickman) jogosan azzal cáfolja¹⁴, hogy a jog más területeinek is megvannak a maguk hagyományai, így önmagában a történeti kialakulás nem szolgálhat dogmatikai alapot a különállásra, viszont egy viszonylag erős adalékot mégis adhat a rendszer fundametumához.

2. Sajátos állami funkciók és speciális elvek

¹² TAMÁS 2018: [31] vagy PATYI András: A közigazgatási perrend az 1896-ban létrehozott Közigazgatási Bíróság időszakában. <https://kuria-birosag.hu/hu/kuriai-dontesek/patyi-andras-kozigazgatasi-perrend-az-1896-ban-letrehozott-kozigazgatasi-birosag> (2025. 08. 03.).

¹³ Lásd erről CSÁKI-HATALOVICS Gyula: Az Ákr. szabályainak primátusa az egyes nemzetközi hatások tükrében. In CSÁKI-HATALOVICS Gyula (szerk.): *Eljárásjogi kodifikáció - nemzetközi hatások: tanulmányok*. Budapest Patricinium, 2018, 129-130.

¹⁴ ZELENÁK 2014: 1904-1905.

A kivételesség történetiségen túli, más indokaként egyesek az ún. „változatos” szempontokra hivatkoznak. Ezek közül kiemelkedik az állam funkcióinak a figyelembevétele. Egyes szerzők az olyan, a közigazgatási eljárástól történő eltérést hívják fel, mint a pragmatizmus és rugalmasság¹⁵, amelyek a kormányzat adóbeszedési funkcióját is előtérbe helyezik¹⁶. Ez az érv kétségkívül nem véletlenül játszott jelentős szerepet a történeti kialakulásban mind a német, mind az amerikai jogban, így ezen szempont mindenképpen elismerést érdemel, hiszen az állami feladatok ellátása valamennyi közjogi jogág alapvető jellemzője és egyben fő rendeltetése.

Ugyanakkor az olyan kivételességet hangsúlyozó más elemek, mint az adóbírságok szigorúsága¹⁷, vagy a speciális jogtechnikai szakértelem, azaz a „bonyolultság”, már dogmatikainak nehezen lenne nevezhető. Az erre hivatkozó tanulmányok maguk is hangsúlyozzák, hogy az adóbírságok esetleges szigorúsága részben relatív, részben a szabályozás jellemzőiből fakad, másrészt az adótörvények kezelése kevesebb nem jogi technikai szakértelmet igényel, mint számos nem adóügyi jogszabály kezelése¹⁸. Hickman pedig összehasonlító jellegű érveléssel igazolja az adózási és nem adózási joggyakorlat összevetésével – a jogtudományt és a szabályozási gyakorlatot egymás mellé helyezve –, hogy az adóigazgatási eljárás valójában miért nem különleges ilyen szempontból¹⁹.

A fenti érvek általánosságban is képesek arra, hogy a közigazgatási eljárás elsődlegességének elvét erodálják. Ez az újabb időszakban bekövetkezett, a jogrendszerben általánosan megfigyelhető differenciáltságnak köszönhetően még inkább tettenérhető, hiszen olyan területek esetében is felmerülhet a különlegesség igénye, mint a környezetvédelem vagy a gazdasági igazgatás. Az amerikai szerzők ezzel kapcsolatban arra hívják fel a figyelmet, hogy valójában nem is az adójogászok vélekednek leginkább úgy, hogy az adó különleges;

¹⁵ MURPHY 2014: 22.

¹⁶ ZELENAK 2014: 1905

¹⁷ ZELENAK 2014: 1904-1905.

¹⁸ ZELENAK 2014: 1905.

¹⁹ HICKMAN 1914: 1600.

hanem más területek szakértői hajlamosabbak a különlegesség mellett érveket felhozni²⁰. A munkaügy, az adóügy, a társadalombiztosítás és a környezetvédelem területe mind olyan magas fokú specializációval és jelentős esetjoggal rendelkezik, amely elősegíti a tárgyi kivételesség kialakulását²¹.

Ahogy ez a külföldi kitekintésben is szerepelt, ezeket az érveket, ellenérveket és kritikákat figyelembe véve az amerikai irodalom "adómypia"-nak nevezte azt a "mítoszt", amely azt képviseli, hogy az adójog alapvetően különbözik a jog más területeitől, ugyanakkor a változatos érveken kívül kifejezett dogmatikai indokot alig talál arra, hogy valóban miért különleges. Mindez jól rávilágít arra is, hogy valójában jogalkotói döntés a terület kivételesként kezelése vagy annak a betagozása a közigazgatási eljárásba, amely döntés azonban szoros összefüggésben áll az állami funkciók ellátásával.

3. Komplex megközelítés, általános és kivételes helyett, másik területként történő kezelés

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 osztrák rendszer központi eleme pedig a bírói gyakorlat által aprólékosan kimunkált jogállamisági kritériumok, amelyek a konkrét jogintézményekben is visszatükröződnek, különös tekintettel az alapelvekre. Az amerikai irodalomban pedig a 2014 körül felerősödött jogtudományi vita egyik kompromisszumos irányzata²² amiatt javasolja a kivételesség elismerését, hogy ha az adóügy kivételessége nem is teljesen védhető, de mégis jobban védhető, mint a kivételességpárti ellenes kritikák.

²⁰ ZELENÁK 2014: 1897.

²¹ ZELENÁK 2014: 1913.

²² GREWAL 2014: 1632-1633.

Ami bizonyosan megállapítható, hogy a jogszabályok értelmezése nem kizárólag az adójog gyakorlására jellemző feladat. Ehhez kapcsolódóan kiemelkedően fontos figyelembe venni Patyi András hatósági eljárási jogra alkotott meghatározását²³, valamint azon irányelvet, amelyet Hajas Barnabás is kiemelt²⁴, hogy a kivett eljárások csak olyan eljárások lehetnek, amelyek egyéb jellemzőik kapcsán megfelelnek a hatósági eljárás általános fogalmának. Leszögezhető, hogy az adóigazgatási eljárás dogmatikai attribútumait tekintve nem különbözik a közigazgatási eljárástól.

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 területnél²⁵. Ritkán említhető olyan jogterület, amelynek az eljárásjogát is egyszerre két törvény határozza meg. Ennek okán az adott területre jellemző összetett jogszabályokat másképp kell értelmezni – mintegy transzszubsztantív módon.

Paradox módon ugyanakkor a jogrendszer jelenkori differenciáltsága jelentősen erodálta az adójog specialitását, hiszen egyedüli jelentős kivételként jelentkezett. Ezáltal egyet kell értenünk azon szerzők 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 (a hatás valójában kölcsönösen is érvényesül más területek vonatkozásában).

Ugyanakkor a vizsgált országok mindegyikében jellemző az erőteljes különállás még akkor is, ha nem kivett eljárásként kezelik az adójogot.

²³ PATYI András: A közigazgatási hatósági eljárás meghatározása és elhatárolása más eljárásoktól In: Patyi András: Hatósági eljárásjog a közigazgatásban. Dialóg Campus Kiadó, Budapest–Pécs, 2012. 30.

²⁴ HAJAS 2016.

²⁵ ZELENÁK 2014: 1917.

Úgy vélem, ez utóbbi komplex megközelítés lehet az, amely a magyar rendszer kapcsán is segítséget nyújthat a különállás igazolásához és ekként a H1 hipotézis megválaszolásához.

4. A hipotézisek igazolása, összegzés

A kutatás eddigi eredményei inkább erősítik, mintsem gyengítik a hipotézisekben foglaltakat, így a dolgozatban eddig megvizsgált dogmatikai és történeti elemek, összehasonlító vizsgálatok és konkrét jogintézmények alapján megkísérek választ találni a hipotézisek igazolására.

4. 1. H1 hipotézis, azaz a dogmatikai különállás

A dolgozat II. fejezetében megvizsgáltam, hogy a magyar jogalkotási folyamat során kifejezett törekvés volt arra nézve, hogy az Ákr. kódex jelleget öltön, egyszerűsítsen a szabályozáson, keretszabályokat tartalmazzon, ezzel lényegében megtartva, illetve visszatérve az 1957 óta alkalmazott szabályozási modellhez. Az Ákr. hatályának meghatározásában ugyancsak tetten érhető volt ez a szemlélet: eltérés csak a kivett szabályok esetében megengedett, miközben a privilegizált szabályokat a jogalkotó megszüntette. Míg a III. részben a külföldi mintavétel kapcsán a hangsúlyosan irányadó német és az ezzel részben összefüggő szabályozást alkalmazó osztrák megoldást vizsgáltam meg, továbbá a dogmatikai érvek keresése körében kitekintettem az amerikai rendszerre.

A kutatás eddig elért eredményei sorában elsőként azt lényeges hangsúlyozni, hogy a kivett eljárási kör – jogalkotó szempontjából történő meghatározása – alapjaiban befolyásolja az általános közigazgatási eljárási törvény kódex jellegét. Az ekként történő szabályozás csak akkor töltheti be „eredeti”, generális szerepét, ha a különös eljárási normák száma nem növekszik, illetve valóban indokolható körben marad.

A következő kérdés annak vizsgálata, hogy milyen okok miatt lehet kivett eljárás az adóigazgatási az általános közigazgatási eljárás hatálya alól.

Ehhez egyrészt történeti síkon került megvizsgálásra a szabályozás, másrészt megtörtént a magyar rendszer mintájául történő német és osztrák szisztéma és annak története dióhéjban történő bemutatása, amely mellett foglalkoztam az USA-ban kialakult dogmatikai vitával is. Ezek után a két nagy eljárásjogi jogterület hatályának, egyes jogintézményeinek, jogszabályhelyeinek összehasonlítása történt meg, majd megkíséreltem az összehasonlítás eredményeit levonni és általános dogmatikai következtetéseket kialakítani.

Mindezek alapján úgy vélem, hogy az adóigazgatási terület különállása mind történetileg, mind a jogszabályok összetettsége és a közpénzügy társadalmi és gazdasági jelentősége miatt kétségszűbevonhatatlan. Az állami adó- és vámhatóság az egyetlen olyan integrált közigazgatási szerv a közigazgatás szervezetrendszerén belül, amelyik a költségvetési bevételek folyamatos biztosítása, beszedése és az adóelkerülések visszaszorítása érdekében adóügyi, ellenőrzési, vámszakmai, valamint végrehajtási és nyomozati jogkörrel is rendelkezik.

Épp ezek emiatt az eljárások során olyan speciális rendelkezésekre is szükség van, amelyek sui generis jogintézményeket fektetnek le, vagy akár más eljárásokhoz is elvezetnek (pl. a büntetőeljáráshoz).

Ez a különállás akkor is jelentkezik, ha nem kifejezett kivett eljárásként kezeljük a területet, hiszen azon országokban, ahol az általános közigazgatási hatósági eljárás az adóigazgatás mögöttes joganyagának minősül, ott is speciális szabályok érvényesülnek és az adóigazgatás eljárásjoga *lex specialis* viszonyban áll a *lex generalis*nak minősülő közigazgatási hatósági eljárással.

A dolgozatban kifejtettek alapján arra a következtetésre jutottam, hogy annak vizsgálatához tehát, hogy a speciális szabályok milyen mértékben érvényesülnek és így van-e még konkrét jelentősége a háttérjogszabálynak, azaz mennyiben érvényesül a *lex generális* a

speciális ügyek kapcsán, nem lehet választ találni a konkrét jogintézmények nélkül. Ennek alapján bár a dogmatikai érvek nemzetközi értelemben meglehetősen erősek a különállás mellett, a magyar vonatkozások kapcsán a H1 hipotézis álláspontom szerint megalapozottan nem igazolható a H2 nélkül, hiszen a két kérdés egymással szorosan összefügg az előbbieik okán.

4. 2. H2 hipotézis, azaz a konkrét jogintézmények

A kivett jellegű szabályozás indoklásának egyik fokmérője a különbözőségek számbavétele és okainak feltérképezése. A különbözőségek megjelennek a szabályozásban (mindkét nagy eljárásjogi törvényben), így a joggyakorlat során is, főleg az alapeljárási és a jogorvoslati szabályok területén, amelyeket részletesen igyekeztem bemutatni a dolgozat V. fejezetében. Bár a VI. fejezet látszólag nem kapcsolódik szervesen ehhez az elemzéshez a H2 hipotézis igazolása kapcsán kitérek arra, hogy miért tartottam fontosnak bemutatni ezt a részelemet is.

Tényként rögzíthető, hogy Magyarországon 2017-ig az általános közigazgatási hatósági eljárás lex generalis jellege érvényesült az adóigazgatási eljárás vonatkozásában, amelynek meglehetősen gazdag szabályanyaga lex specialisnak minősült az általános közigazgatási hatósági eljáráshoz képest. Bár a dolgozat igyekezett néhány konkrét jogintézmény kapcsán visszaautalni a 2017 előtti szabályozásra, ezen utalások kapcsán is egyértelmű, hogy mindenkor lényeges különbség volt a két terület között, így a kérdés inkább csak fokozatának és elvi elméleti jelentőségének minősíthető, hiszen mennyiségi szempontból a különállás tekintetében aligha történt jelentős változás.

Az adóigazgatás jelenlegi szabályozása önálló és osztott, ellenben – ezektől függetlenül – általánosnak tekinthető. Az Air. keretjellegű, ténylegesen általánosnak tekinthető szabályokat (így pl. alapvető szabályok, az ellenőrzés, valamint a jogorvoslat témaköre) tartalmaz, míg az új Art. az adóztatást biztosító adóigazgatási szabályokat taglalja.

A kérdés tehát az, hogy meddig van értelme megőrizni a mögöttes szabályanyagot vagy új szabályozást alkotni az adott területre és ezzel kivett eljárássá minősíteni az adott eljárást.

A H2 hipotézis alapján tehát azt vizsgáltam meg, hogy melyek azok a konkrét eljárási mozzanatok, jogintézmények, jogalkotói megoldások, amelyek a kivett jelleget indokoltta teszik. A kutatás során egyes jogintézmények tételes és adott esetben történeti összehasonlítására is sor került, amely alól éppen a digitalizáció egésze jelent kivételt, ugyanis ez utóbbi szempontot az alapelvek körében érintettem a részletszabályok vizsgálata nélkül. Ennek eredményeképpen feltérképezésre kerültek olyan releváns különbségek, amelyek megadják a két nagy eljárásjogi rendszer közötti eltéréseket. Sok esetben a jogintézmények is más alapokon nyugszanak, más célokat kívánnak elérni, ezért másképpen kerülnek a kódexekben kodifikálásra, ezáltal sui generis jogintézményekké válnak.

Megállapítható volt – az eddigi vizsgálódások alapján –, hogy az adóigazgatási eljárás jogintézményei, szabályai speciálisabb jellegűek, amely jellemvonás különösen az alábbi területeken jelentkezett

- az adóigazgatás digitalizációjának eltérő mértéke;
- az adóigazgatási eljárásban fellelhető ügyintézési határidők szélesebb spektruma;
- az adóigazgatási eljárások gyorsítása (szűkebb körben kezelve az ügyintézési határidőbe be nem számítandó időintervallumokat és a határidő meghosszabbítását);
- az adóigazgatási eljárás képviseleti szabályainak sokszínűsége;
- az adóigazgatás jogorvoslati rendszerének eltérő, garanciális jellegű megoldásai (kétfokú elbírálás, felügyeleti intézkedés kérelemre is indítható, súlyosítási tilalom, stb.);
- az adóigazgatási eljárás büntetőeljárással való kapcsolata, „kivetülése”;

- az adóigazgatási végrehajtási szabályok általánossá válása (a végrehajtási eljárások tekintetében az Avt. az általános kódex, mögöttes jogszabályként jelölve az Air.-t és az új Art.-t).

Mindezek alapján úgy vélem, a különállás kérdésben a fő motívumot az Ákr. kapcsán gyakran hangsúlyozott egyszerűsítés jelentheti. Az Ákr. a dolgozatban is kifejtett módon egy kifejezetten erőteljes egyszerűsítést kívánt végrehajtani mind a jogszabályi mennyiség kapcsán, mind az eljárás hossza kapcsán, azzal a nem titkolt szándékkal, hogy a már jogászok jogaként emlegetett Ket-hez képest visszatérjen a közigazgatási hatósági jogalkalmazás gyökereihez. Az adóigazgatás oldaláról szemlélve a kérdést bár az egyszerűsítés ebben a formában és ugyanilyen érvekkel nem merülhetett fel a terület összetettsége miatt, azonban könnyen belátható, hogy a különálló jogszabályok mennyisége és mértéke miatt egyrészt egyre csökkent a *lex specialis* jelentősége, másrészt a jogalkalmazók munkája szempontjából egyre nagyobb terhet jelentett az egyre növekvő mennyiségű adóigazgatási szabály mellett további háttérjogszabályokat is alkalmazni. Az Ákr. és Air. ikerjellege miatt ez azt jelentette volna, hogy az adóügyekben eljáró jogalkalmazónak immár három jogszabályt kellett volna egyszerre alkalmazni ráadásul úgy, hogy az Ákr. alig néhány szakaszát lehet csak figyelembe venni az adóigazgatási eljárásban. Ugyanakkor a „duplikálás” – más síkon, de – megmaradt, ezáltal negatívan érintve az átláthatóság, a közérthetőség, a könnyen követhetőség – újrakodifikálás során – célul kitűzött követelményét.

A különállás melletti érveket tovább fokozza, hogy a teljes – és egyre szélesedő – adóigazgatási szabályozási spektrum további jogszabályi szinteken is nyugszik, komoly szakmai kihívást jelentve a jogalkalmazóknak az értelmezés során.

Ehhez járulhatott az egyszerűsítés másik eleme, amely a jogorvoslati rendszert érintette és amelyet az adóigazgatás terén nem követett a jogalkotó azzal együtt is, hogy a jogorvoslati rendszer egésze teljesen más rendszerű, mint a közigazgatási hatósági eljárásban. Így kifejezetten eltérőek a semmisségi okok, más szabályok

érvényesülnek a súlyosítási tilalom kapcsán és bizonyos mértékig összefolynak az objektív és szubjektív jogorvoslatok.

Az Ákr-t érintő másik egyszerűsítés, egyben hatékonyságnövelő elem volt a végrehajtási rendszer átalakítása, amely miatt éppen az adóhatósághoz került jelentős részben a végrehajtás, így ezen szabályanyag is jelentősen összeszűkült az Ákr-ben, miközben az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról a jogalkotó ugyancsak külön törvényt alkotott 2017-ben (2017. évi CLIII. törvény). Mivel a dolgozat a közigazgatási hatósági eljárás felől közelített a kérdéskörhöz, így a dolgozatban nem szerepelnek az új Art-ban külön fejezetben szabályozott jogkövetkezmények, amelynek megfeleltethető fejezet egyébként az Ákr-ban egyáltalán nincs.

Ily módon tehát a közigazgatási hatósági eljárás klasszikus három szakasza közül kettő esetében (jogorvoslat és végrehajtás) is olyan mértékű a különbség, amely valóban külön jogszabályt indokol, illetve a mögöttes jelleg esetén a valódi „mögötteség” veszett volna el. Hasonló a helyzet Ausztriában is, ahol ugyan a kivett eljárásokat nem sorolják fel, azonban rögzítik, hogy az adóigazgatásra külön szabályozás érvényesül.

Bár ugyancsak a konkrét jogintézményeket érintő, de mégis a különállás mellett szóló érv a büntetőeljárással való összefonódás. Ugyan az eljárások összekapcsolása valamennyi olyan ügyben kérdés, amelyben az adott tényállás valamilyen közigazgatási szankció alkalmazását is indokolja, miközben bűncselekményt is megvalósít, a két hatósági eljárás között azonban lényeges különbség az a szervezeti vonás, hogy az adóhatóság egyben szabálysértési és nyomozóhatóság is lehet, amely az eljárások összefonódásának kérdését sokkal direktebben és közvetlenebbül érinti.

Összességében tehát úgy vélem, hogy a H1 és H2 hipotézis egymástól nehezen választható el, hiszen ebben az esetben a jogalkotó egy régóta speciális jellemzőkkel bíró területet emelt a kivett eljárások közé, amely által az egyszerűsítést és hatékonyság-növelést mint célkitűzést teljesíthette ki. Mindezen megfontolások alapján álláspontom szerint

a H1 és H2 hipotézis egyaránt igazolható a dolgozatban kifejtettek alapján.

4. 3. H3 hipotézis, azaz az általánosság a számadatok tükrében

Az Ákr. általános szabályozásnak tekinthető, annak hangsúlyozásával, hogy a hatálya alá tartozó eljárások vonatkozásában mindenképp. A jogalkotás folyamatában régóta törekvés volt arra nézve, hogy az Ákr. kódex jelleget öltjön, egyszerűsítsen a szabályozáson, keretszabályokat tartalmazzon, ezzel lényegében megtartva az 1957 óta alkalmazott szabályozási modellt.

Az Ákr. hatályának meghatározásában is tetten érhető ez a szemlélet: eltérés csak a kivett szabályok esetében megengedett. A kivett eljárások típusa és számossága azonban meghatározó annak megítélése során, hogy egy eljárási kódex mennyiben minősül valóban általánosnak. Ebben rejlik a válasz igazi kulcsa. Egy rosszul meghatározott kivett eljárási kör, alapjaiban áthatja alá a törvény kódex jellegét. Az ekként történő szabályozás csak akkor töltheti be „eredeti” szerepét, ha a különös eljárási normák száma nem növekszik, illetve valóban indokolható körben marad. Itt szükséges megjegyezni, hogy vannak olyan nézetek, amelyek a szabályozás mélyebb és tartalmi elemzésével, illetve funkciójának vizsgálatával azt vetítik előre, hogy az általános „jellemvonás” csupán látszólagos, így az „igenlő” válasz ragyogása tompább. A „szükségesség és arányosság” közigazgatási fokmérője szerinti „jogszerűség és hatékonyság” vizsgálata más eredményt is felviláncolhat²⁶.

Álláspontom szerint azonban egy másik – adó- és vámigazgatási – aspektusból nézve a kérdést az hangsúlyos, hogy az általános eljárási kódexek korábbi, egészen 2017. december 31-éig tartó egyeduralkodása és „mögöttes-elsődlegessége” megszűnt azzal, hogy az adó- és vámhatósági eljárás – többek között – kivett eljárásnak minősül 2018. január 01-jétől kezdve, amivel teljesen önjáróvá vált. Az Ákr. ezzel

²⁶ F. ROZSNYAI Krisztina – HOFFMAN István – BENCSIK András: Az általános eljárási szabályok – Jogtudományi Közlöny 2021. 7-8, 309.

kétségkívül egy hatalmas „territórium” felett veszítette el befolyását, amelynek mértéke a számadatok alapján igazolható vagy annak tűnhet.

A H3 hipotézis tehát valójában ugyancsak a kivételesség és általánosság viszonyára kérdez rá a számadatok alapján. Így figyelemmel a fentiekre, a kutatás során a kivett eljárások típusának és számosságának vizsgálata nélkülözhetetlen volt. Ebbe a kivett körbe tartozik az adó- és vámhatósági eljárás is, melynek vizsgálata – a betöltött munkakörből is adódóan – empirikus, normatív módszerekkel történt meg.

Ezen számadatokat a IV. fejezet 20. alfejezetében gyűjtöttem össze oly módon, hogy az adatok alapján követhetők legyenek a 2018-ban bekövetkezett eljárásjogi változások, így a gyűjtést 2017-től kezdtem meg. A számadatok azonban nehezen vizsgálhatók a jogszabályi, szervezeti és más változások figyelembevételével. Így lényeges tényező egyrészt az államigazgatás rendszerében 2020-ban bekövetkezett hatásköri változás, amely a járási hivatalok, illetve a fővárosi és vármegyei kormányhivatalok között zajlott. A másik jelentős tényező, hogy az Ákr. hatósági ügy fogalmába tartozó ügyek kigyűjtése is nehézségeket okoz. Ugyan a járási hivatali, valamint a fővárosi és vármegyei kormányhivatalok hatósági ügyeinek köre viszonylag egyértelmű, a helyi önkormányzatok esetében érdemes megjegyezni, hogy a jegyző helyi adóhatóságként is eljár, amely ügyeket másodfokon a fővárosi és vármegyei kormányhivatal bírálja el, amely ügyek kifejezetten jelentős kört tesznek ki a helyi önkormányzatoknál feltüntetett és a statisztikában Ákr. alapúnak minősített adatok között. Ezen helyi adóügyek hozzávetőlegesen az ügyek felét teszik ki.

Bár jelentős mértékben nem módosítja a számadatokat, de érdemes azt is megjegyezni, hogy a táblázatban a járási és kormányhivatali ügyek, valamint az önkormányzati ügyek mellett a rendőrséget és a MÁK-ot vettem figyelembe, holott más szervek is bírálhatnak el hatósági ügyeket. Ezek azonban egyrészt nem számottevőek, másrészt nem is feltétlenül tartoznak az Ákr. hatálya alá, így a GVH vagy az MNB eljárása

ugyancsak a kivett eljárások közé sorolható. Más oldalról viszont a NAV statisztikái esetében is megjegyzendő, hogy egyrészt a szoros értelemben vett adóhatósági ügyek a statisztikai adatoknak hozzávetőlegesen a felét teszik ki, miközben egyre jelentősebb részt alkotnak a vámeljárási ügyekben hozott döntések – egyrészt köszönhetően a vámkezelést igénylő kiscsomagrendelések ugrásszerű növekedésének.

Mindezen elemeket figyelembe véve is megítélésem szerint azok a számadatok, illetve saját feldolgozású elemzések is, amelyek évekre visszanyúlóan kerültek kigyűjtésre, összeállításra, ezzel – e körben mennyiségi szempontok szerint – bizonyítják azt, hogy az adóhatósági eljárások (és az azokban hozott döntések egyre növekvő) számosságukat tekintve valóban fölényben vannak a többi közigazgatási eljárás számához viszonyítva. Az adó- és vámigazgatási ügyek 2022-től kétség kívül ugrásszerűen emelkedni kezdtek azzal együtt, hogy a növekedés más területeken is megfigyelhető volt és a szignifikáns növekedés a vámszakmai részt érintette. A már említett torzító tényezők ellenére is megállapítható, hogy a kivett eljárások közül az adó- és vámigazgatási ügyek számosságukat tekintve meghaladják az Ákr. alapján intézhető közigazgatási hatósági ügyek körét.

Az adóhatósági eljárások számosságukat tekintve tehát valóban és egyértelműen fölényben vannak a többi közigazgatási eljárás számához képest valamennyi vizsgált évet tekintve, tehát mind az Ákr. hatályba lépése előtti időszakban, mind utána.

Kérdéses azonban, hogy ezek a számadatok mennyiben jelentik az Ákr. generális jellegének a megkérdőjelezését. Magyarországon ez a kérdés vélhetően azért merül fel, mivel a különválasztás most először történt meg és sokkal erősebb hagyományai voltak a lex specialis-lex generalis jellegű szabályozásnak. Bár konkrét adatokat a német dogmatikában nem vizsgáltam, de vélhetően az állami működés általános törvényszerűségei miatt volumenét tekintve hasonló arányokkal találkozhatnánk még akkor is, ha a konkrét statisztikai adatok képzése más és más. Így jelentős torzító tényező, hogy mit

minősítünk eljárásnak az adóhatóság vagy a közigazgatás szempontjából és mennyiben szükséges kifejezett döntéssel zární egy ügyet. Így bár a statisztikai adatok öncélú összevetése főleg különböző jogrendszerek és államok között csak alapos vizsgálat után lehetséges, amely jelen esetben nem történt meg, annyi azonban mégis kijelenthető, hogy a német adójogi eljárási irodalomban jellemzően nem merült fel a közigazgatási hatósági eljárási kódex generális jellegének megkérdőjelezése.

A számadatok vizsgálata alapján úgy vélem, hogy önmagában az OSAP-statisztikákban elérhető számadatok alapján nehezen igazolható egy terület általánossága, hiszen egyrészt az adatok képzése is eltérő lehet, másrészt sok tekintetben a dogmatikai szempontok sokkal jelentősebbek és ahogyan ezt a német irodalomban is jelezték, az általános közigazgatási hatósági eljárási jog egészen más szintjén mozog az általánosságnak, amely alapján az Ákr. valóban egy generális kódex jellegét ölti ma is és kifejezetten annak minősül. Az igazsághoz az is hozzátartozik, hogy a hatósági ügyek abszolút számai helyett egészen más képet kapnák akkor, ha az ügýtípusok szerint végeznénk el a számítást.



Nyilvántartási szám: DEENK/56/2026.PL
Tárgy: PhD Publikációs Lista

Jelölt: Bobonka Miklós Kornél

Doktori Iskola: Marton Géza Állam- és Jogtudományi Doktori Iskola

MTMT azonosító: 10069654

A PhD értekezés alapjául szolgáló közlemények

Folyóiratcikkek, tanulmányok (7)

1. Árva, Z., **Bobonka, M. K.**: Együtt vagy külön? Elméleti adalékok az adóigazgatás és a közigazgatási hatósági eljárás viszonyrendszeréhez.
Miskolci jogi szemle. [Megjelenés alatt], 1-15, 2026. ISSN: 1788-0386.
MTA Állam- és Jogtudományi Bizottság: A
2. **Bobonka, M. K.**: Administrative and tax principles :a comparative analysis from a hungarian perspective.
International Journal of Legal and Social Order. 5 (1), 70-84, 2025. ISSN: 2810-4188.
DOI: <http://dx.doi.org/10.55516/ijlso.v5i1.288>
3. **Bobonka, M. K.**: A közigazgatási hatósági és az adóigazgatási eljárások összevetése.
Jegyző és Közigazgatás. 27 (5), 39-45, 2025. ISSN: 1589-3383.
MTA Állam- és Jogtudományi Bizottság: B
4. Árva, Z., **Bobonka, M. K.**: Thoughts on the connection between tax administration procedures and the administrative procedure.
Curentul Juridic. 28 (3), 25-32, 2025. ISSN: 1224-9173.
DOI: <http://dx.doi.org/10.62838/cjic-2024-0051>
MTA Állam- és Jogtudományi Bizottság: D
5. **Bobonka, M. K.**: Az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás egyes kapcsolódási pontjai.
In: XXV. Jogász Doktoranduszok Országos Konferenciája. Szerk.: Jakab Éva; Miskolci Bodnár Péter, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Budapest, 63-75, 2023, (ISSN 1787-0607) ISBN: 9786156637031
6. **Bobonka, M. K.**: További adalékok a közigazgatási hatósági eljárás és az adóigazgatási eljárás egymáshoz való viszonyához.
Jegyző és Közigazgatás. 25 (1), 31-38, 2023. ISSN: 1589-3383.
MTA Állam- és Jogtudományi Bizottság: B





**DEBRECENI
EGYETEM**

**DEBRECENI EGYETEM
EGYETEMI ÉS NEMZETI KÖNYVTÁR**

H-4002 Debrecen, Egyetem tér 1, Pf.: 400

Tel.: 52/410-443, e-mail: publikaciok@lib.unideb.hu

7. **Bobonka, M. K.:** Adalékok az Ákr. és az Air. elhatárolásához és a kivett adó- és vámigazgatási eljárás indokaihoz.

Jegyző és közigazgatás. 23 (6), 37-45, 2021. ISSN: 1589-3383.

MTA Állam- és Jogtudományi Bizottság: B

MTA Állam- és Jogtudományi Bizottsága irányelvei szerint:

„A” kategóriás folyóiratban megjelent publikációk: 1, melyek közül az értekezés alapjául szolgál: 1

„B” kategóriás folyóiratban megjelent publikációk: 3, melyek közül az értekezés alapjául szolgál: 3

„D” kategóriás folyóiratban megjelent publikációk: 1, melyek közül az értekezés alapjául szolgál: 1

A DEENK a Jelölt által a Tudóstérbe feltöltött adatok bibliográfiai és tudásmetrymetriai ellenőrzését a tudományos adatbázisok és a Journal Citation Reports Impact Factor lista alapján elvégezte.

Debrecen, 2026.02.13.



University Doctoral (PhD) Dissertation Abstract

**SPECIFIC FEATURES OF ADMINISTRATIVE
AUTHORITY PROCEDURES IN HUNGARIAN
TAX ADMINISTRATION**

Bobonka Kornél Miklós

Supervisor name Zsuzsanna Árva



University of Debrecen
Marton Géza Doctoral School of Legal Studies

Debrecen, 2026

I. Background to the dissertation Topic and objectives

The background to my research can be traced back to my professional career.

I was hired by the National Tax and Customs Administration and its predecessor, the Tax and Financial Control Administration, on September 10, 2003. Over the past twenty years, I have worked in several areas, including taxation, operations, and currently enforcement. My positions have also varied widely, as I have been an administrator, technical director advisor, department head, deputy head of department, and currently deputy director of enforcement. Thanks to the professional areas I have become familiar with and the positions I have held, I have a broad overview of the work carried out at the National Tax and Customs Administration.

Over the past decade, I have performed tasks (legal coordination and legality) that have given me an insight into specific areas of tax law, but mainly into tax administration procedural law. I have participated in countless consultations and meetings, which have given me a greater than average knowledge of how regulations work, the circumstances that influence them, and the directions in which they are changing. I have been giving lectures on tax administration procedural law for many years, initially as a lecturer at the former Szolnok College, and later as a speaker and instructor invited by various professional associations and chambers.

Since September 2019, I have been researching the topic of "The Specifics of Administrative Authority Procedures in Hungarian Tax Administration" as a correspondence student at the Marton Géza Doctoral School of Political Science and Law at the University of Debrecen.

With regard to the topic under investigation, it should be noted that it is very rare to find Hungarian legal scholars researching the specific features of administrative authority procedures in tax administration, which is why my research is timely and justified.

On the other hand, it is also worth addressing this issue because taxation is an area that affects all natural persons, legal entities, and other organizations, albeit with varying degrees of frequency.

During my PhD research, I will explore the specific features of administrative authority procedures in today's Hungarian tax administration.

The topic is relevant to all bodies acting as tax authorities – i.e., both the state tax and customs authorities and the municipal tax authorities, as it highlights the question of whether the separate regulation of tax and customs administration procedures is justified in view of the changed role and increased responsibilities of the tax authorities and their procedures.

In my research, I strive to objectively present and analyze the system of tools available to law enforcement agencies and the characteristics of individual legal institutions, within the framework of which the exercise of law and the exploration of legal protection tools, primarily from the perspective of tax administration, in order to ensure that the topic is addressed with scientific and independent results.

To answer the research questions, I examine the concept of administrative procedure, including official procedure, in large systems that have developed historically and internationally. I then place the Hungarian solution in this context, reflecting on the adjustments of the tax administration procedure.

An essential element of the examination is the comparison of Act CL of 2016 on General Administrative Procedure (hereinafter: Ákr.)¹ and Act CLI of 2017 on Tax Administration Procedure (hereinafter: Air.)² in terms of their scope and certain legal institutions that are particularly relevant to the topic, in order to examine why the tax authority's procedure may be exempt from the scope of the general administrative procedure.

¹ The law was adopted by the National Assembly at its session on December 6, 2016. Date of promulgation: December 14, 2016.

² The law was passed by the National Assembly on November 14, 2017. Date of promulgation: November 22, 2017.

In the summary, I also seek to answer the question of which procedural elements and legal institutions justify the exclusion. In this context, I examine the question of whether we can consider the legislation (Ákr.) to be general, which does not cover first-instance decisions made in all official cases handled annually³ and two-thirds (64%) of first-instance decisions made by tax and customs authorities⁴?

Naturally, the reasons cannot be exhaustive, nor can the answers be sufficiently definitive, due to the "broadness" and conceptual nature of the questions asked, on the one hand, and the scope of the research, on the other. Thus, one of the significant limitations of the thesis is that, despite the fact that digitization is of decisive importance in the context of domestic tax administration procedures, the thesis deals with electronic procedures only in a very limited way, and even then primarily in terms of basic principles. The reason for this is that a comprehensive examination of digitization could only be carried out within the framework of a separate thesis, which is currently being written by my colleague, Dr. István Szalóki, also within the framework of the Marton Géza Doctoral School. Given that we started our research together and proceeded relatively in parallel, and that we were able to regularly monitor the results during conference presentations, I was able to directly perceive the diverse nature of digital tax administration procedures as a topic and their close interconnection with tax administration procedures. All this encouraged me to deal with this element only in a strictly limited and principled manner, since the focus of this paper is not on the development of tax administration procedures, but on their distinctive nature compared to general administrative procedures.

A significant problem during the research was that there is minimal literature on the topic in the narrower sense, i.e., the special nature of

³ A total of 5,211,7513 first-instance decisions were made in the first half of 2021. Online: <https://kormany.hu/miniszterelnokseg/orszagosszatszintu-adatfelveteli-program> (November 23, 2021) - own collection

⁴ 33,334,822 first-instance decisions were made by the National Tax and Customs Administration in the first half of 2021 – Online: <https://kormany.hu/miniszterelnokseg/orszagosszatszintu-adatfelveteli-program> (23 November 2021) – own collection

tax administration procedures, and the legislative justification is also very brief⁵.

This is surprising because taxation – and its regulatory system – has always played a prominent role in Hungarian statehood⁶. Without the imposition and collection of taxes, it would not have been possible to establish and maintain the framework that we can refer to as the state apparatus in its various forms.

The primary purpose of taxation today is to generate revenue for the state (central budget) and local (regional) governments to finance their expenditures. Taxes are the primary source of funding for expenditures related to state and local obligations.

The topic is certainly an exciting one, especially given the recent re-regulation of tax administration procedures. In addition, tax administration procedures – whether carried out by the state tax and customs authority or the local tax authority⁷ – are of interest and concern to a wide range of citizens, so it is fair to say that this is a public issue affecting millions of people. Sometimes we hear a more colloquial version of this: there are two certainties in life: one is that it will end, and the other is that – until that happens – we have to pay taxes.

It can be stated that the purpose of taxation (and thus tax administration procedures) is to ensure the continuous collection of taxes prescribed by law, given that the self-assessment system is not always accompanied by the voluntary fulfillment of obligations without state coercion.

II. The hypotheses of the dissertation are as follows

⁵ See Government of Hungary: Bill No. T/12233 on the rules of general public administration. 2016. Online: <https://www.parlament.hu/irom40/12233/12233.pdf> (21 December 2021); The legislator gives very little explanation for this far-reaching decision, merely noting that "*the special nature of tax and customs administration procedures – similar to the German legal system – is justified by the need to conduct the procedures using sui generis legal institutions, concepts and procedural logic.*"

⁶ The first state tax was the census in the Árpád era.

⁷ See Air. 22.§.

During the research, three hypotheses were formulated, which examined the current legal environment and international background in terms of fundamental questions, as well as processing information, topics, and legal institutions relevant to tax administration procedures.

Each of the hypotheses examines the selective nature of tax administration procedures from different angles. The first hypothesis examines the reasons for the selective nature in general terms, as a conceptual question of legislation. The second examines the issue of selective procedures in relation to the specifics, while the third hypothesis examines the significance of quantitative aspects.

Based on all this, another research question that can be raised is how the administrative models developed in Hungary can be evaluated, and what, in addition to the current general procedural model, can justify the separate treatment of tax authority procedures and to what extent should the current model be preserved?

The specific hypotheses are as follows

1. *Is general or specific regulation necessary in tax proceedings? Can specific regulation be "general"? (H1)*

This hypothesis looks at the nature of tax administration procedures in general and asks about the dogmatic reasons for the change that happened in 2017, which turned it into a *lex generalis* – *lex specialis* type of procedure. General and conceptual answers can be found on the basis of historical and international comparative studies, the latter of which clearly require an examination of the German system, which serves as a model for the Hungarian system. This sampling was supplemented by the Austrian system and, unusually for the continental legal system, by an analysis of the American system.

2. *The specific procedural elements, legal institutions, and legislative solutions justify the selective nature of the study. (H2)*

However, the change that took place in 2017 is difficult to assess at the level of generalities alone. The research assumes that the specificity of tax administration procedures has reached such a degree that the underlying nature of general administrative authority procedures can no longer be preserved.

3. *Quantitative considerations do not constitute an argument in favor of the excluded procedure and do not erode the general nature of the Ákr. (H3)*

The third hypothesis seeks to answer the question of whether we can consider the legislation (Ákr.) can be considered general if it does not cover approximately two-thirds of the first-instance decisions made by tax and customs authorities in all administrative cases handled each year⁸, or to what extent do quantitative considerations dominate in relation to the excluded nature? To test this hypothesis, I will process the OSAP's statistical data on administrative cases, on the basis of which I will attempt to confirm or refute the hypothesis.

III. Research methods and structure

The topic can be approached using a complex approach and methodology (e.g., historical, international comparative, legal and legislative analysis, and textual analysis of relevant literature), which also involves an analysis of legal practice and court and constitutional court decisions. In addition to administrative authority proceedings, the thesis also includes an overview of tax administration proceedings in connection with criminal proceedings, which is partly justified by the specific position of the tax authority partly due to the prohibition of self-incrimination among taxpayers' rights, and partly due to the

⁸ A total of 133,499,409 decisions were made in the first and second instances. Online: <https://kormany.hu/kormanyzat/miniszterelnokseg/orszagos-statisztikai-adatfelveteli-program> (28 December 2025) own collection and 98,968,423 first-instance decisions were made by the National Tax and Customs Administration, which is 74.13% of the decisions, but based on data from the first half of 2021, the ratio is only 64%.

fact that, in my opinion, this connection contributes to the distinction from general administrative procedure, thereby increasing the reasons for the procedure in question.

Due to my position, a significant part of the research was primarily empirical in nature, in the sense of social science, using traditional methods of legal research, i.e., the normative method, conceptual analysis, and legal history and comparative legal analysis, and on the other hand, the examination of the system of substantive law and its interrelationships, supplemented in part by observation. As a general rule, the chapters are structured according to deductive logic in the sections with a theoretical background and inductive logic in the sections without a rich theoretical background.

The structure of the research was as follows:

- I. Formulation of research questions and hypotheses, as well as the research methods used
- II. The concept of administrative procedure, administrative models
- III. Tax administration procedures and their characteristics
- IV. Comparison of certain general administrative legal institutions with the legal institutions of tax administration procedures
- V. The connection between tax administration and criminal proceedings
- VI. Conclusion, summary

Each chapter attempts to establish and examine research questions or hypotheses, and to collect conclusions and insights relevant to the specific chapter.

IV. New scientific findings of the dissertation

The central question indicated in the title of the thesis is to examine what justifies the separateness of tax administration procedures from

a dogmatic point of view. To answer this question, I examined model-building systems such as the German and Austrian models, which have had a direct impact on Hungarian legislation, but in order to find dogmatic arguments, I also looked at American literature, where quite a few studies examining dogmatic issues have been published in recent decades, and in my opinion, the questions and answers contained therein go beyond the specific elements of the given legal system.

Based on the above-mentioned comparative studies, I have drawn the following conclusions regarding the Hungarian system, which, in my opinion, play a role in the development of tax administration procedures.

1. The importance of history and traditions in tax law

The systems presented in the thesis also confirmed a generally known feature in administrative law literature⁹, namely that financial law in general developed earlier than administrative law. This is also reflected in administrative literature and education¹⁰ in Hungary, and it was also evident in tax administration procedures.

This principle was very prominent in American literature, but in the German system, one of the main and original aspects of legislation was that the principles of tax administration procedures had to be compiled in a separate code decades earlier, and then, separately from this process, the general creation of administrative procedures took place. In the Austrian system, we can observe the opposite process, with the preservation of separateness, which was significantly

⁹ TAMÁS András: "Administrative Law" in JAKAB András – FEKETE Balázs (eds.): Internet Encyclopedia of Law (Administrative Law section, section editor: BALÁZS István) <http://ijoten.hu/szocikk/kozigazgatasi-jog> (2018) [33].

¹⁰ One example is that administrative law was first taught at the departmental level in Hungary at the University of Nagyszombat, where the Department of Politico-Cameralistics began operating in 1769. Zsuzsanna ÁRVA: Hungarian Public Administration Science. In BALÁZS István (ed.): *Public Administration Theory*. Debrecen, DEÁJK, 2020. (141-158.) 142. and ÁRVA Zsuzsanna: The Institutional System of Public Administration Research. In BALÁZS István (ed.): *Public Administration Theory*. Debrecen, DEÁJK, 2020. (159-174.) 159.

influenced by the period between 1938 and 1945 () and the adoption of legislation during this period, as well as its preservation after 1945. However, all these antecedents did not represent an explicit dogmatic construction, as we must agree with the point emphasised on several occasions that, despite its pioneering nature, early codification was primarily a collection of technical rules rather than the creation of dogma. German literature has explicitly highlighted this, as the commemoration of the 100th anniversary of the RAO and all the specialist literature remembered Enno Becker's enormous work with clear praise and recognition. However, they also emphasized that the creation of dogmatic responses began after this, which was a much slower and more mature process, leading to the creation of the general administrative procedure code. The literature of the 1970s¹¹ called for this dogmatic gap to be filled more emphatically in financial law, but it was recognized that this was not the task of the tax administration procedural code, as it had to be linked to the general rule. However, it must be acknowledged that both the creation of the code and the compilation of rules relating to individual legal institutions served as a model for the subsequent administrative procedure code.

In Hungary, it can be stated as a fact that the establishment of the Financial Court preceded the Hungarian Royal Administrative Court, but at the same time, there is a significant difference in that a comprehensive tax procedure code at the level of law was not created in Hungary prior to the administrative procedure laws, so to a certain extent, Hungary took a different path. Nevertheless, the establishment of the Financial Court is still a significant milestone that is worth highlighting, as administrative literature continues to do to this day¹².

¹¹ ZIMMERMANN Noah: "Allgemeine" Dogmatik speziell für das Steuerrecht? In KUBE, Hanno – REIMER, Ekkehart: Geprägte Feriheit 2022/23, Heidelberger Beiträge zum Finanz- und Steuerrecht, Bd 20. Berlin, 2023, 102-110.

¹² TAMÁS 2018: [31] or PATYI András: Administrative procedure during the period of the Administrative Court established in 1896. <https://kuria-birosag.hu/hu/kurjai-dontesek/paty-i-andras-kozigazgatasi-perrend-az-1896-ban-letrehozott-kozigazgatasi-birosag> (03.08.2025).

Following the establishment of the administrative procedure, significant changes took place in the period after the change of regime, which led to the creation of a separate procedural law. However, even during this period, the tax administration procedure was difficult to integrate into the uniform administrative procedure, and therefore the primacy of the Administrative Procedure Act was difficult to maintain. so the area was treated as secondary to the general rules, and then as a privileged primary procedure¹³. This was changed by the Ákr., which, relying on international solutions, now classified the procedure as an exempt procedure.

However, Hickman rightly refutes the normative argument in favor of historical exceptionalism in American literature¹⁴ by pointing out that other areas of law also have their own traditions, so historical development alone cannot serve as a dogmatic basis for separation, but it can still provide a relatively strong addition to the foundations of the system.

2. Specific state functions and special principles

Beyond historical exceptionalism, other reasons are cited for the various points of view. Among these, consideration of the functions of the state stands out. Some authors point to deviations from administrative procedure, such as pragmatism and flexibility,¹⁵ which also emphasize the government's tax collection function.¹⁶ This argument undoubtedly played a significant role in the historical development of both German and American law, and therefore deserves recognition, as the performance of state tasks is a fundamental characteristic and main purpose of all branches of public law.

¹³ See Gyula CSÁKI-HATALOVICS: The primacy of the rules of the Ákr. in light of certain international influences. In Gyula CSÁKI-HATALOVICS (ed.): *Codification of procedural law – international influences: studies*. Budapest Patricinium, 2018, 129-130.

¹⁴ ZELENÁK 2014: 1904-1905.

¹⁵ MURPHY 2014: 22.

¹⁶ ZELENÁK 2014: 1905

At the same time, other elements emphasizing exceptionality, such as the severity of tax penalties¹⁷ or special legal expertise, i.e., "complexity," can hardly be called dogmatic. Studies referring to this also emphasize that the possible severity of tax penalties is partly relative and partly due to the characteristics of the regulation, while the handling of tax laws requires less non-legal technical expertise than the handling of many non-tax laws¹⁸. Hickman uses comparative reasoning to justify why tax administration procedures are not actually special in this respect by comparing tax and non-tax legal practice, placing jurisprudence and regulatory practice side by side.¹⁹

The above arguments are generally capable of eroding the principle of the primacy of administrative procedure. This is even more evident in the recent period, thanks to the differentiation that can be observed in the legal system in general, as the need for special treatment may arise even in areas such as environmental protection or economic administration. In this regard, American authors point out that it is not actually tax lawyers who are most likely to consider taxation to be special, but rather experts in other fields who are more inclined to argue in favor of special treatment.²⁰ The fields of labor, taxation, social security, and environmental protection all have a high degree of specialization and significant case law, which contributes to the development of substantive exceptionality.²¹

As mentioned in the foreign overview, taking these arguments, counterarguments, and criticisms into account, American literature has called the "myth" that tax law is fundamentally different from other areas of law "tax myopia," but at the same time, apart from various arguments, it finds little dogmatic justification for why it is truly special. All this clearly shows that treating this area as an exception or integrating it into administrative procedure is in fact a

¹⁷ ZELENAK 2014: 1904-1905.

¹⁸ ZELENAK 2014: 1905.

¹⁹ HICKMAN 1914: 1600.

²⁰ ZELENAK 2014: 1897.

²¹ ZELENAK 2014: 1913.

legislative decision, which is closely related to the performance of state functions.

3. A complex approach, treating it as a separate area rather than as general and exceptional

In the Hungarian solution, the long-term joint application has led to an approach to tax law from the perspective of administrative principles. This is by no means clear in the systems examined, as court decisions in US law fluctuate on the accountability of administrative principles, while the German system respects the principle of historicity mentioned above, and the Austrian system is centered on the criteria of the rule of law meticulously developed by judicial practice, which are also reflected in specific legal institutions, with particular regard to fundamental principles. In American literature, one compromise position in the legal debate that intensified around 2014²² proposes recognizing the exceptional nature of tax matters on the grounds that, even if the exceptional nature of tax matters cannot be fully defended, it can still be defended better than the arguments of those who oppose the exceptional nature of tax matters.

What can be stated with certainty is that the interpretation of legislation is not a task specific to the practice of tax law. In this regard, it is extremely important to take into account the definition of administrative procedural law formulated by András Patyi, already cited in Chapter II²³, as well as the guideline highlighted by Barnabás Hajas²⁴, that exempted procedures can only be procedures that correspond to the general concept of administrative procedure in terms of their other characteristics. As stated in the summary of Chapter II, tax administration procedures do not differ from administrative procedures in terms of their dogmatic attributes.

²² GREWAL 2014: 1632-1633.

²³ András PATYI: Defining administrative authority proceedings and distinguishing them from other proceedings In: András Patyi: Authority proceedings law in public administration. Dialóg Campus Publishing House, Budapest–Pécs, 2012. 30.

²⁴ HAJAS 2016.

The principles that apply to the interpretation of a piece of legislation also apply to the interpretation of the code. However, the unique complexity of tax law does indeed make it more than just an average area²⁵. It is rare to find an area where procedural law is determined by two laws at the same time, so the complex legislation characteristic of that area must be interpreted differently – in a trans-substantive manner, as it were.

Paradoxically, however, the current differentiation of the legal system has significantly eroded the special nature of tax law, as it was the only significant exception. We must therefore agree with the authors who point out that treating this area as special has in fact isolated it from other areas of law, which has hampered the dogmatic development of tax law (the effect is in fact mutual in relation to other areas). At the same time, strong separation is characteristic of all the countries examined, even if tax law is not treated as a separate procedure, which is the case in the area

I believe that this latter complex approach may also help to justify the separation in the Hungarian system and thus answer hypothesis H1.

4. Verification of hypotheses, summary

The results of the research so far tend to reinforce rather than weaken the hypotheses, so I will attempt to find answers to the hypotheses based on the dogmatic and historical elements, comparative studies, and specific legal institutions examined in this paper.

4. 1. Hypothesis H1, i.e., dogmatic separation

In Chapter II of this thesis, I examined whether there was an explicit effort in the Hungarian legislative process to give the Ákr. the character of a code, to simplify the regulations, to include framework rules, thereby essentially retaining or returning to the regulatory model applied since 1957. This approach was also evident in the definition

²⁵ ZELENÁK 2014: 1917.

of the scope of the Ákr.: deviations were only permitted in the case of excluded rules, while the legislator abolished privileged rules. While in Part III I examined the German solution, which is emphatically authoritative in relation to foreign sampling, and the Austrian solution, which applies regulations that are partly related to it, I also looked at the American system in the context of searching for dogmatic arguments.

Among the results achieved so far in the research, it is important to emphasize that the scope of the excluded procedures – as defined from a legislative perspective – fundamentally influences the nature of the general administrative procedure code. Regulation in this manner can only fulfill its "original" general role if the number of special procedural norms does not increase and remains within a truly justifiable scope.

The next question is to examine the reasons why tax authority procedures may be excluded from the scope of general administrative procedures.

To this end, the regulation was examined from a historical perspective, and the German and Austrian systems, which served as models for the Hungarian system, were presented in a nutshell, along with the dogmatic debate that developed in the United States. After that, I compared the scope of the two major areas of procedural law, their individual legal institutions, and their legal provisions, and then in this chapter I attempted to draw conclusions from the comparison and formulate general dogmatic conclusions.

Based on all this, I believe that the separateness of the field of tax administration is unquestionable, both historically and due to the complexity of the legislation and the social and economic significance of public finances. The state tax and customs authority is the only integrated administrative body within the public administration system that has tax, control, customs, enforcement, and investigative powers in order to ensure the continuous provision and collection of budget revenues and to combat tax evasion.

For this very reason, special provisions are needed in these procedures, which establish *sui generis* legal institutions or even lead to other procedures (e.g., criminal proceedings).

This distinctiveness also applies if we do not treat the area as an explicit separate procedure, since even in countries where general administrative authority procedures are considered to be the underlying legal basis for tax administration, special rules apply and the procedural law of tax administration is *lex specialis* in relation to administrative authority procedures, which are considered *lex generalis*.

Thus, although in my opinion special regulation of tax procedures is justified in view of the particular legal, social and economic significance of taxation and the diversity and specificity of administrative procedures, in order to further prove or refute this, it is necessary to examine the scope of the two major areas of procedural law and to compare their individual legal institutions, in addition to historical and international comparisons. It is also essential to take into account the references made by the legislator, taking an international perspective.

Based on the arguments presented in this paper, I have come to the conclusion that in order to examine the extent to which special rules apply and thus whether the background legislation still has any specific significance, i.e., to what extent *lex generalis* applies in special cases, it is not possible to find an answer without specific legal institutions. On this basis, although the dogmatic arguments in favor of separation are quite strong in an international context, in the Hungarian context, in my opinion, hypothesis H1 cannot be justified without H2, as the two issues are closely related for the reasons mentioned above.

4. 2. Hypothesis H2, i.e. specific legal institutions

One measure of the justification for the exclusionary nature of the regulation is to take stock of the differences and identify their causes.

The differences appear in the regulations (in both major procedural laws) and thus also in legal practice, especially in the area of basic procedural and legal remedy rules, which I have attempted to present in detail in Chapter V of this thesis. Although Chapter VI does not appear to be directly related to this analysis, in connection with the verification of hypothesis H2, I discuss in detail why I considered it important to present this sub-element as well.

It can be stated as a fact that, until 2017, the general administrative authority procedure in Hungary was governed by *lex generalis* in relation to tax administration procedures, the relatively rich body of rules of which was considered *lex specialis* in comparison with the general administrative authority procedure. Although the thesis attempted to refer back to the pre-2017 regulations in relation to a few specific legal institutions, it is clear from these references that there was always a significant difference between the two areas, so the issue can be considered more of a matter of degree and of theoretical significance, since in quantitative terms there has been little significant change in terms of separation.

The current regulation of tax administration is independent and divided, but regardless of this, it can be considered general. The Air. contains rules that are framework in nature and can be considered general (e.g., basic rules, control, and legal remedies), while the Art. discusses tax administration rules that ensure taxation.

The question is therefore how long it makes sense to retain the underlying rules or to create new regulations for the area in question and thus classify the procedure in question as an exempt procedure.

Based on hypothesis H2, I examined the specific procedural elements, legal institutions, and legislative solutions that justify the exclusionary nature of the procedure. During the research, I also conducted a detailed and, in some cases, historical comparison of certain legal institutions, with the exception of digitization as a whole, as I addressed the latter aspect in the context of basic principles without examining the detailed rules. As a result, I identified relevant

differences that distinguish the two major procedural law systems. In many cases, legal institutions are based on different principles and aim to achieve different goals, which is why they are codified differently in the codes, thus becoming *sui generis* legal institutions.

Based on the investigations to date, it has been established that the legal institutions and rules of tax administration procedure are of a more specific nature, a feature that is particularly evident in the following areas

- the varying degrees of digitization of tax administration
- a wider range of administrative deadlines in tax administration procedures;
- the acceleration of tax administration procedures (in a narrower sense, dealing with time intervals not included in the administrative deadline and the extension of the deadline);
- diversity of rules on representation in tax administration procedures;
- different, guarantee-based solutions in the tax administration's legal remedy system (two-tier assessment, supervisory measures can also be initiated upon request, prohibition of aggravation, etc.);
- the connection between tax administration procedures and criminal proceedings, their "projection";
- the generalisation of tax administration enforcement rules (with regard to enforcement procedures, the Avt. is the general code, with the Air. and the new Art. designated as underlying legislation).

Based on the above, I believe that the main motive behind the issue of separation may be the simplification often emphasized in connection with the Ákr. As explained in the thesis, the Ákr. sought to implement a particularly powerful simplification in terms of both the volume of legislation and the length of proceedings, with the undisguised intention of returning to the roots of administrative law enforcement as opposed to the Ket, which is already referred to as the law of

lawyers. From the perspective of tax administration, although simplification in this form and with the same arguments could not arise due to the complexity of the area, it is easy to see that, on the one hand, the significance of *lex specialis* has been diminishing due to the quantity and extent of separate legislation and, on the other hand, the increasing amount of tax administration rules and the application of additional background legislation have placed an increasing burden on the work of law enforcement officials. Due to the twin nature of the Ákr. and Air., this would have meant that law enforcement officials dealing with tax matters would have had to apply three pieces of legislation at the same time, even though only a few sections of the Ákr. can be taken into account in tax administration proceedings. At the same time, since the "duplication" remained, albeit on a different level, this had a negative impact on the requirements of transparency, comprehensibility, and ease of understanding that had been set as goals during the recodification process. The arguments in favor of separation are further reinforced by the fact that the entire – and ever-expanding – spectrum of tax administration regulations is based on further levels of legislation, posing a serious professional challenge for law enforcement officials in their interpretation.

This may have been compounded by another element of simplification affecting the legal remedy system, which the legislator did not follow in the field of tax administration, even though the legal remedy system as a whole is completely different from that of administrative authority proceedings. Thus, the grounds for nullity are expressly different, different rules apply to the prohibition of aggravation, and objective and subjective legal remedies converge to a certain extent.

Another simplification affecting the Ákr, which also increased efficiency, was the restructuring of the enforcement system, as a result of which a significant part of enforcement was transferred to the tax authority, thus significantly reducing the scope of the Ákr, while the legislator also enacted a separate law in 2017 (Act CLIII of 2017) on the enforcement procedures to be implemented by the tax authority. Since the thesis approached the issue from the perspective of administrative authority proceedings, it does not include the legal

consequences regulated in a separate chapter of the Art, for which there is no corresponding chapter in the Ákr.

Thus, in two of the three classic stages of administrative authority proceedings (legal remedy and enforcement), the difference is such that it really justifies separate legislation, and in the case of underlying nature, the true underlying nature would have been lost. The situation is similar in Austria, where, although the excluded procedures are not listed, it is stipulated that separate regulations apply to tax administration.

Although it also concerns specific legal institutions, the argument in favor of separation is the intertwining with criminal proceedings. Although the linking of proceedings is an issue in all cases where the facts of the case justify the application of some form of administrative sanction while also constituting a criminal offense, there is a significant difference between the two administrative procedures in terms of their organizational features, as the tax authority can also be an administrative and investigative authority, which affects the issue of combining procedures much more directly and immediately.

Overall, therefore, I believe that hypotheses H1 and H2 are difficult to distinguish from each other, since in this case the legislator has included an area with long-standing special characteristics among the excluded procedures, thereby achieving the objectives of simplification and increased efficiency. Based on all these considerations, I believe that both hypotheses H1 and H2 can be justified on the basis of the arguments presented in this paper.

4. 3. Hypothesis H3, i.e., generality in light of the figures

The Ákr. can be considered a general regulation, with an emphasis on the procedures falling within its scope. In the legislative process, there has long been an effort to make the Ákr. code-like, simplify the regulations, and include framework rules, thereby essentially maintaining the regulatory model that has been in place since 1957.

This approach is also evident in the definition of the scope of the Ákr.: deviations are only permitted in the case of excluded rules. However, the type and number of excluded procedures are decisive in assessing the extent to which a procedural code can truly be considered general. This is where the real key to the answer lies. A poorly defined set of excluded procedures can fundamentally undermine the code-like nature of the law. Regulation of this kind can only fulfill its "original" role if the number of special procedural norms does not increase and remains within a truly justifiable range. It should be noted here that there are views which, based on a deeper and more substantive analysis of the regulation and an examination of its function, predict that the general "characteristic" is only apparent, thus dampening the brilliance of the "affirmative" answer. An examination of "legality and efficiency" according to the administrative yardstick of "necessity and proportionality" may reveal a different result²⁶.

However, in my opinion, from another perspective—that of tax and customs administrationⁱ—it is important to note that the previous, until December 31, 2017, monopoly and "underlying primacy" of the general procedural codes ceased to exist with the introduction of the tax and customs authority procedure, among other things. This is because tax and customs procedures have been classified as exempt procedures since January 1, 2018, among other things, making them completely autonomous. The Ákr. has undoubtedly lost its influence over a huge "territory," the extent of which can be verified or appears to be verifiable based on the figures.

Hypothesis H3 therefore also questions the relationship between exceptionality and generality based on the figures. In view of the above, it was essential to examine the type and number of procedures excluded during the research. This excluded group also includes tax and customs authority procedures, which were examined using empirical and normative methods, as required by my position.

²⁶ Krisztina F. ROZSNYAI – István HOFFMAN – András BENCSIK: General procedural rules – *Jogtudományi Közlöny* 2021. 7-8, 309.

I collected these figures in Chapter IV, Subsection 20, in such a way that the procedural changes that took place in 2018 could be traced based on the data, so I started collecting them in 2017. However, the figures are difficult to examine without taking into account legislative, organizational, and other changes. Thus, one important factor is the change in jurisdiction that took place in the state administration system in 2020 between the district offices and the capital and county government offices. Another significant factor is that it is also difficult to collect cases that fall under the concept of official cases under the Ákr. Although the scope of official cases handled by district offices and metropolitan and county government offices is relatively clear, in the case of local governments, it is worth noting that the clerk also acts as a local tax authority, whose cases are reviewed in the second instance by the metropolitan and county government offices, and these cases constitute a significant proportion of the data reported by local governments and classified as Ákr-based in the statistics. These local tax cases account for approximately half of all cases.

Although it does not significantly alter the figures, it is worth noting that in addition to district and government office cases and local government cases, I have also taken into account the police and the MÁK, even though other bodies also adjudicate official cases. However, these are not significant, and they do not necessarily fall within the scope of the Ákr. (Act on the Competition Authority), so the proceedings of the GVH (Competition Authority) or the MNB (National Bank of Hungary) can also be classified as excluded proceedings (). On the other hand, it should also be noted in the case of NAV statistics that, on the one hand, tax authority cases in the strict sense account for approximately half of the statistical data, while a significant proportion, nearly 40% is accounted for by decisions in customs proceedings, thanks to the rapid increase in small parcel orders requiring customs clearance.

Taking all these elements into account, in my opinion, the figures and analyses compiled and processed by us, which have been collected and compiled over many years, prove, from a quantitative point of view, that tax authority procedures (and the increasing number of

decisions made in them) are indeed superior in number to other administrative procedures. Tax and customs administration cases will undoubtedly increase sharply from 2022 onwards, although growth has also been observed in other areas, with a significant increase in the customs sector. Despite the distorting factors mentioned several times, it can be concluded that, in terms of their number, tax and customs administration cases exceed the scope of administrative authority cases that can be handled under the Ákr.

In terms of numbers, tax authority procedures are clearly and unequivocally predominant over other administrative procedures in all the years examined, both before and after the Ákr. came into force.

However, it is questionable to what extent these figures call into question the general nature of the Ákr. This question presumably arises in Hungary because the separation has taken place for the first time and there were much stronger traditions of *lex specialis-lex generalis* regulation. Although I have not examined specific data in German dogmatics, it is likely that, due to the general laws of state operation, we would find similar proportions in terms of volume, even if the specific statistical data were different. Thus, a significant distorting factor is what we classify as a procedure from the point of view of the tax authority or the public administration and to what extent it is necessary to close a case with an explicit decision. Thus, although a self-serving comparison of statistical data, especially between different legal systems and states, is only possible after thorough examination, which did not take place in the present case, it can nevertheless be stated that the general nature of the administrative authority's procedural code has not typically been questioned in German tax law literature.

Based on an examination of the figures, I believe that it is difficult to prove the generality of an area based solely on the figures available in the OSAP statistics, since, on the one hand, the data may be generated differently, and, on the other hand, dogmatic considerations are much more significant in many respects, and, as indicated in German literature, the general administrative procedural law operates at a

completely different level of generality, on the basis of which the Ákr. still has the character of a general code today and is expressly classified as such. Instead of the absolute numbers of administrative cases, we would get a completely different picture if we performed the calculation according to case types.

As a law enforcer, I expressly support the view that the application of the Ákr. as underlying legislation has become less prominent over time due to the ever-increasing number of special rules, and that even before 2017, it significantly eroded the *lex generalis* nature of the Ket. (Áe.) *lex generalis* in relation to tax administration, which has become increasingly hollow and lost its significance. In my opinion, the change that took place in 2017 was a gradual step in a process that created a clear situation and brought about simplification, taking into account the aspects of law enforcement, while strengthening the protection of taxpayers' rights, particularly with regard to the detailed rules of the legal remedy system. with particular regard to the detailed rules of the legal remedy system. Based on all this, I personally consider the solution to be desirable and worth preserving, even though it has led to a numerical decrease in the number of official cases falling under the scope of the Ákr.

Instead of the figures, I find the academic position that examined what the two areas might lose as a result of the separation more noteworthy. I am convinced that, in this respect, tax administration procedures cannot be separated from administrative law, as ignoring the principles developed there and further refined by international trends would be a serious scientific loss for tax law as well. In this regard, all the systems examined in the international overview confirmed that it is highly desirable to preserve the interaction between the two procedures in terms of principles and fundamental legal institutions.



**UNIVERSITY of
DEBRECEN**

**UNIVERSITY AND NATIONAL LIBRARY
UNIVERSITY OF DEBRECEN**

H-4002 Egyetem tér 1, Debrecen
Phone: +3652/410-443, email: publikaciok@lib.unideb.hu

Registry number: DEENK/56/2026.PL
Subject: PhD Publication List

Candidate: Miklós Kornél Bobonka
Doctoral School: Géza Marton Doctoral School of Legal Studies
MTMT ID: 10069654

List of publications related to the dissertation

Articles, studies (7)

1. Árva, Z., **Bobonka, M. K.**: Együtt vagy külön? Elméleti adalékok az adóigazgatás és a közigazgatási hatósági eljárás viszonyrendszeréhez.
Miskolci jogi szemle. [Megjelenés alatt], 1-15, 2026. ISSN: 1788-0386.
HAS Committee on Legal and Political Sciences: A
2. **Bobonka, M. K.**: Administrative and tax principles :a comparative analysis from a hungarian perspective.
International Journal of Legal and Social Order. 5 (1), 70-84, 2025. ISSN: 2810-4188.
DOI: <http://dx.doi.org/10.55516/ijlso.v5i1.288>
3. **Bobonka, M. K.**: A közigazgatási hatósági és az adóigazgatási eljárások összevetése.
Jegyző és Közigazgatás. 27 (5), 39-45, 2025. ISSN: 1589-3383.
HAS Committee on Legal and Political Sciences: B
4. Árva, Z., **Bobonka, M. K.**: Thoughts on the connection between tax administration procedures and the administrative procedure.
Curentul Juridic. 28 (3), 25-32, 2025. ISSN: 1224-9173.
DOI: <http://dx.doi.org/10.62838/cjic-2024-0051>
HAS Committee on Legal and Political Sciences: D
5. **Bobonka, M. K.**: Az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás egyes kapcsolódási pontjai.
In: XXV. Jogász Doktoranduszok Országos Konferenciája. Szerk.: Jakab Éva; Miskolezi Bodnár Péter, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Budapest, 63-75, 2023, (ISSN 1787-0607) ISBN: 9786156637031
6. **Bobonka, M. K.**: További adalékok a közigazgatási hatósági eljárás és az adóigazgatási eljárás egymáshoz való viszonyához.
Jegyző és Közigazgatás. 25 (1), 31-38, 2023. ISSN: 1589-3383.
HAS Committee on Legal and Political Sciences: B





**UNIVERSITY of
DEBRECEN**

**UNIVERSITY AND NATIONAL LIBRARY
UNIVERSITY OF DEBRECEN**

H-4002 Egyetem tér 1, Debrecen

Phone: +3652/410-443, email: publikaciok@lib.unideb.hu

7. **Bobonka, M. K.:** Adalékok az Ákr. és az Air. elhatárolásához és a kivett adó- és vámigazgatási eljárás indokaihoz.

Jegyző és közigazgatás. 23 (6), 37-45, 2021. ISSN: 1589-3383.

HAS Committee on Legal and Political Sciences: B

By the directives of HAS Committee on Legal and Political Sciences:

Publications in periodicals level „A”: 1, related to the dissertation: 1.

Publications in periodicals level „B”: 3, related to the dissertation: 3.

Publications in periodicals level „D”: 1, related to the dissertation: 1.

The Candidate's publication data submitted to the Tudóstér have been validated by DEENK on the basis of the Journal Citation Report (Impact Factor) database.

13 February, 2026


