

DOKTORI (PhD) ÉRTEKEZÉS

Dr. Hőgye Mihály

Sopron, 2005

**NYUGAT-MAGYARORSZÁGI EGYETEM
KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR**

**GAZDASÁGI FOLYAMATOK ELMÉLETE ÉS GYAKORLATA
DOKTORI ISKOLA**

KÖZÖSSÉGI GAZDÁLKODÁSTAN ALPROGRAM

**ADÓIGAZGATÁSI MODELLEK ÉS REFORMOK –
NEMZETKÖZI ÖSSZEHASONLÍTÁS**

Készítette:

Dr. Hógye Mihály

Témavezető: Prof. Dr. Hoós János DSc.

Sopron, 2005

ADÓIGAZGATÁSI MODELLEK ÉS REFORMOK – NEMZETKÖZI ÖSSZEHASONLÍTÁS

Írta:
Dr. Hógye Mihály

Értekezés doktori (PhD) fokozat elnyerése érdekében
készült a Nyugat-Magyarországi Egyetem Közgazdaságtudományi Kar
Gazdasági folyamatok elmélete és gyakorlata Doktori Iskola
Közösségi gazdálkodástan alprogramja keretében

Témavezető: Prof. Dr. Hoós János

Elfogadásra javaslom (igen / nem)
(alíírás)

A jelölt a doktori szigorlaton 100% -ot ért el,

Sopron, 2003. október 21.
a Szigorlati Bizottság elnöke

Az értekezést bírálóként elfogadásra javaslom (igen /nem)

Első bíráló: igen /nem
(alíírás)

Második bíráló: igen /nem
(alíírás)

A jelölt az értekezés nyilvános vitáján.....% - ot ért el

Sopron, 2005.
.....
a Bírálóbizottság elnöke

A doktori (PhD) oklevél minősítése.....
.....
Az EDT elnöke

Tartalomjegyzék

	Oldal
Bevezetés	1
1. Az adóigazgatással kapcsolatos alapvetések	3
1.1. Az adóigazgatás működését meghatározó tényezők	4
1.2. Az adófizetők jogai és az Adófizetők Kartája	9
1.3. Küldetés, jövőkép, stratégia	13
2. Az adóigazgatási szerkezetet meghatározó tényezők	23
2.1. Az alkotmányos berendezkedés szerepe az adóigazgatási rendszer kialakításában	23
2.2. Helyi adók adminisztrálása – a központi és a helyi (önkormányzati) adóigazgatás viszonya	35
2.3. Központi adók integrált vagy elkülönült adminisztrációja	40
2.4. Az adóigazgatás „autonómiája/ függetlensége”	43
2.5. Az adóigazgatás nagysága	50
3. Modellek és szervezeti reformok	53
3.1. Adóigazgatási szervezetek: elvi megközelítések	53
3.2. Domináns funkcionális megközelítés	57
3.3. Domináns adónemenkénti megközelítés	67
3.4. Domináns célcsoportos megközelítés	78
3.5. A „vegyes” modell	83
3.6. Adó- és vámadminisztráció összevonása	100
3.7. Adóigazgatási szerkezet és szervezet: áttekintés	104
4. Menedzsment reformok az adóigazgatásban	107
4.1. Az új közintézményi menedzsment (The new public management)	107
4.2. A reform stratégia és megvalósítása	119
4.3. Az új közintézményi menedzsment hatása az adóigazgatásra	122
5. Adóigazgatás az átmeneti országokban	138
5.1. Adóigazgatási reformok	138

5.2. Adóigazgatási struktúrák néhány közép-kelet európai országban	142
5.3. Adóigazgatás Magyarországon	151
Összefoglalás	162
Források	175
Tartalmi kivonat	
Abstract	

Táblázatok jegyzéke	Oldal
<i>1. sz. táblázat: Adóbevételek a GDP százalékában (2001)</i>	5
<i>2. sz. táblázat: Az év végi bruttó és nettó adó- kinnlevőségek</i>	18
<i>3. sz. táblázat: Adminisztratív költségek a nettó adóbevételekhez viszonyítva</i>	20
<i>4. sz. táblázat: Adószerkezet – a fő adók százalékos aránya az összes adón belül (2001)</i>	22
<i>5. sz. táblázat: A közigazgatás és az adóigazgatás néhány mennyiségi jellemzője</i>	32
<i>6. sz. táblázat: Az adóigazgatási szerkezetek regionális szerveződése</i>	34
<i>7. sz. táblázat: A központi és a többszintű adóigazgatás előnyei és hátrányai</i>	37
<i>8. sz. táblázat: A központi adóigazgatás által adminisztrált adók (2001)</i>	41
<i>9. sz. táblázat: Az adóigazgatás néhány fontosabb mennyiségi mutatója nemzetközi összehasonlításban.</i>	50
<i>10. sz. táblázat: Az adóigazgatásban regisztrált adófizetők száma</i>	52
<i>11. sz. táblázat: Az adóigazgatási szervezet fő rendező elveinek (funkció, adónem, célcsoport) alkalmazása országonként</i>	57
<i>12. sz. táblázat: A belga adóigazgatás funkcionális mátrixa</i>	88
<i>13. sz. táblázat: Kormányzati szervek, egyéb intézmények és adófizetők a svéd adóztatásban</i>	89
<i>14. sz. táblázat: Az adóigazgatási szerkezet főbb jellemzői</i>	104
<i>15. sz. táblázat: Az adóigazgatási szervezet főbb jellemzői</i>	105
<i>16. sz. táblázat: A politiko-adminisztratív rendszernek az NPM reformok szempontjából releváns jellemzői és azok jellegzetes értékei</i>	110
<i>17. sz. táblázat: A stratégiai változások tényezői és elemei</i>	119
<i>18. sz. táblázat: A jelenlegi és a reform által elérni kívánt helyzet összehasonlítása a francia adóigazgatásban</i>	136
<i>19. számú táblázat: Adóigazgatási szintek néhány közép-kelet európai országban</i>	146
<i>20. számú táblázat: Az adóigazgatásban foglalkoztatottak megoszlása központi szinten néhány közép-kelet európai országban (%)</i>	150

21. számú táblázat: Az adóigazgatásban foglalkoztatottak megoszlása középső/helyi szinten néhány közép-kelet európai országban (%)	150
22. számú táblázat: Az adóigazgatásban foglalkoztatottak átlagos megoszlása funkciók szerint a vizsgált közép-kelet európai országokban (%)	151

Ábrák jegyzéke	Oldal
1. sz. ábra: A francia központi adóigazgatási szervek elhelyezkedése	61
2. sz. ábra: A görög adóigazgatás irányítása	70
3. sz. ábra: Az athéni helyi adóhivatal szervezeti felépítése	72
4. sz. ábra: A portugál adóigazgatás szerkezete	73
5. sz. ábra: A regionális (nagy) adóhivatal szervezeti felépítése Portugáliában	75
6. sz. ábra: A belga adóigazgatás felépítése 2000-ben	84
7. sz. ábra: A belga adóigazgatás felépítése 2002-ben	86
8. sz. ábra: A svéd Adóigazgatás és a Behajtási Szolgálat 1987 előtt	91
9. sz. ábra: A svéd Adóigazgatás és a Behajtási Szolgálat 1991 után	92
10. sz. ábra: A svéd Központi Adóhivatal 1997-ben	93
11. sz. ábra: A svéd adóigazgatás (STA) szervezete	94
12. sz. ábra: A svéd Adó Divízió felépítése	97
13. sz. ábra: A svéd regionális adóhivatal felépítése	98
14. sz. ábra: A teljesítmény orientáció a svéd adóigazgatásban	130
15. sz. ábra: A megreformált francia adóhivatalok felépítése	134
16. sz. ábra: Adóigazgatási szervezeti struktúrák néhány közép-kelet európai országban	147

Bevezetés

Az utóbbi évtizedben oktatási és kutatási kihívásként fogtam fel, hogy a közösségi pénzügyek különböző területei és a közintézményi irányítás elvei és gyakorlata közötti összefüggéseket minél jobban megismerjem, és a szerzett tapasztalatokat hasznosítsam.

Kutatásom főiránya az adóigazgatási rendszerek és reformok vizsgálata, amely a közösségi pénzügyek művelői részéről az egyik leginkább elhagyatott terület, s amely persze szorosan kapcsolódik a közösségi pénzügyek egyik fő témájához, az adózáshoz. Az adópolitika, adórendszerek, adótervezés, az optimális adózás stb. elméleti és gazdaságpolitikai kérdései a szakirodalomban jóval nagyobb figyelmet kapott és kap. Háttérbe szorult az adóigazgatási rendszerek és a reformok elemzése, noha köztudott, hogy az adóigazgatás munkaigényes, és igen költséges információs technológiát alkalmaz, a közpénzek jelentős összegét költik az adminisztrációra. Ugyanakkor az adóigazgatás megfelelő működése nélkülözhetetlen a kormányzati funkciók és tevékenységek ellátásához szükséges bevételek megszerzéséhez. Ezért nem mindegy, hogy milyen modellel, milyen modernizációs politikával és lehetőségekkel rendelkezik egy ország az adóigazgatásban. Az adóadminisztráció az egyik legnagyobb közintézmény. Az adóigazgatás a külső orientációjú adminisztráció prototípusának is tekinthető, amely az adófizetők részére nyújtott szolgáltatásokra koncentrál(hat).

Disszertációmban 16 fejlett ország, majd a közép-kelet európai térségből 5 volt szocialista ország, köztük hazánk adóigazgatási rendszerének elemzésére vállalkozom. A rendkívül sok és heterogén szakmai információ, ugyanakkor a rendkívül kevés elemző szakirodalom arra készítetett, hogy egyes országokkal bővebben, másokkal szűkebb terjedelemben foglalkozzak. Alapvető céloom viszont az volt, hogy bizonyos csoportosításokat, modelleket képezzek, amelyek alapján az egyes országok adóigazgatási rendszere összevethető. A modellek alapját a szervezeti struktúra képezi, amely azonban több mint szervezeti kérdés. Mögötte gazdasági, jogi és társadalmi tényezők húzódnak meg, sőt erőteljesen befolyásolják a szervezet változásának irányát, lehetőségeit. A szervezeti reformok döntő szerepet kaptak viszont az adóigazgatási rendszerek „elmozdulásában” a hagyományos bürokratikus jellemzőktől.

A dolgozat 5 fejezetből áll. Az első fejezetben bemutatom azokat az alapvető kérdéseket, amelyekkel minden adótisztviselőnek és a rendszert elemzőnek tisztában kell lennie, véleményt kell formálnia. Foglalkozom az adóigazgatás főbb stratégiai megfontolásaival, például az eredményesség és az önadózás kérdésével. A második fejezetben az adóigazgatási szerkezetet meghatározó tényezőket tárgyalom. Az alkotmányos berendezkedés, a szubnacionális kormányzati szintek, a regionalitás, a helyi adóigazgatás és a központi adóigazgatás kapcsolata további alapokat ad a modellezéshez. Kiemelem az adóigazgatás „autonómiája” kérdését, amely egyfajta csoportosítást már lehetővé tesz.

A harmadik fejezet alkotja a dolgozat „leíró” törzsét, amelyben a különböző modelleket és a szervezeti reformokat mutatom be. Az elvi modelleket bemutatása után, - amely a lehetséges szervezeti megoldásokat taglalja – az országokat különböző ismérvek alapján a valóságban működő adóigazgatási szervezetek alapján sorolom be egyik vagy másik csoportba. A reformokban már „benne van” a menedzsment reformok egy része is, amit viszont nehezen lehet elválasztani a szervezeti reformoktól. Egyes kérdések, mint például a regionális szerveződés lehetősége, erőteljesebben fogalmazódnak meg. Az információk többsége a két-három évvel ezelőtti helyzetre vonatkozik, esélyt nyílt azonban arra is, hogy a legújabb reformokról is tapasztalatokat szerezzek.

A negyedik fejezetben a menedzseri reformok néhány fő megjelenési formájára összpontosítok, például az egyes országokban, amelyekből sok tanulság vonható le az adóigazgatással foglalkozó vezetők és szakemberek számára. Az utolsó fejezet néhány középkelet európai ország adóigazgatási rendszerét hasonlítja össze, és felvillantja a magyar adóigazgatás korszerűsítésének mérföldköveit. A fejezet célja a fejlett és az átmeneti országok adóigazgatási reformjai közötti kontraszt érzékeltetése.

Az összefoglalásban tézisszerűen sorolom fel a kutatás legfontosabb megállapításait, következtetéseit.

1. Az adóigazgatással kapcsolatos alapvetések

Minden kormányzatban az adók igazgatásával és beszedésével megbízott szervezetek¹ különleges fontosságnak örvendenek. A legtöbb kormányzat azonban az adóigazgatás működésével kapcsolatban nagy problémákkal küzd: folyamatosan bővülő feladatok, bonyolult pénzügyi törvényhozás, igény az ügyfélszolgálati tevékenységek tökéletesítésére, az adókiivetés és beszedés költségeinek csökkentésére, valamint a hatékony és eredményes menedzsment iránt. Ezek a problémák az adóbeszedés hatékonyságának és eredményességének javítására vonatkozó kérdéseket vetnek fel.

Az adóigazgatás egyik fő funkciója az adózási szabályok érvényesítése és betartatása. Ez egyáltalán nem adópolitikai kérdés. Néha azonban, az adóbeszedés politikai jelleget kap. Például, ha az adócsalás túlságosan nagy méretű, akkor a méltányossági elvek torzulnak, és az állampolgárok adófizetési hajlandósága csökken.

Szinte minden felnőtt találkozik valamilyen formában az adóigazgatással. Véleményük sok esetben negatív. Az adóigazgatást elsősorban az adminisztráció bonyolultsága miatt éri bírálát, az adófizetőknek nehézséget okoz megérteni, és eleget tenni a szabályoknak. Ebből következően az adókötelezettség helyes megállapítása költségeket okoz az adófizetők számára. A költségek csökkentésére való törekvés a feketegazdaság be nem vallott ügyleteinek (adócsalás), és a jogi "kiskapuk" megtalálása (adóelkerülés) iránti igény növekedését bátoríthatja.

Milyen is valójában az adóigazgatás? Létezik-e valamilyen normatív megközelítés, kik, mikor és hogyan adminisztrálják az adókat? Természetesen igen, legalábbis ami az alkotmányos és jogi kereteket illeti, minden országban törvényi szinten határozzák meg az adóigazgatás funkcióit, az adóztatási eljárásokat stb., ugyanúgy, mint az adófizetők jogait és kötelességeit. E jogi keretek sok közös és sok sajátos elemet foglalnak rendszerekbe.

¹ A főbb kormányzati bevételek (adók, vámok, társadalombiztosítási járulékok, illetékek) adminisztrálása sok országban külön szervezetek feladata. Vannak viszont olyan országok, amelyek a különböző területeket kevesebb számú, esetleg egyetlen hivatalba *integrálták*. (Részletesen lásd 2.3. fejezet.) A bevételek adminisztrálása mellett az adóigazgatási szervezetek sok esetben más feladatok ellátására is kötelezettek.

1.1. Az adóigazgatás működését meghatározó tényezők

Az adóigazgatás környezetét, szerepét, működését, teljesítményét és hatékonyságát számos tényező befolyásolja, illetve határozza meg. Ezek közül a következőket érdemes kiemelni:

A közszektor nagysága, a kormányzati bevételek aránya és megoszlása

A közszektor nagysága igen különböző országokként. A bevételek biztosítása ezért – első megközelítésben is – eltérő igazgatási nagyságrendet és szerkezetet követel. A különböző típusú (adó)bevételek megoszlása szintén jelentős eltéréseket okozhat az adóigazgatás funkcióinak és szervezeti megoldásainak kialakításában. Az adminisztrációs költségek eltérőek az adóformáktól függően is.² Az adószerkezet alakítása azonban nem az adóigazgatás feladata, ezért e különbségek magyarázatát a dolgozat nem tekinti céljának, a továbbiakban elsősorban az elemzési körbe vont országok adóigazgatási kérdéseivel foglalkozik. (Ezek az országok: *Ausztria, Belgium, Dánia, Egyesült Királyság, Finnország, Franciaország, Görögország, Hollandia, Írország, Kanada, Németország, Norvégia, Olaszország, Portugália, Spanyolország, Svédország*. Az átmeneti országok közül a *Cseh Köztársaság, Észtország, Magyarország, Románia és Ukrajna* adóigazgatási szerkezetének összehasonlítása külön fejezetben szerepel, de ahol szükséges és lehetséges, néhány jellemző vonás az előző körben felsorolt országoknál, a megfelelő kapcsolódási pontnál is említésre kerül.)

A kormányzati bevételek arányáról és megoszlásáról az 1. sz. táblázat nyújt áttekintést, amelyből kiderül, hogy 2001-ben az OECD országokban az adóbevételeknek a GDP-hez viszonyított aránya átlagosan 36,9%. A vizsgált országok körében az arány a legalacsonyabb Írországban (29,9%), a legmagasabb pedig Svédországban (51,4%) volt. Magyarországon az arány 39%.

² Az adminisztrációs költségekkel kapcsolatos hatékonysági kérdéseket lásd az 1.3. pont alatt.

1. sz. táblázat: Adóbevételek a GDP százalékában (2001)

ORSZÁG	Személyi jövedelemadó	Társada- lombiz- tosítási járulék	Társasági /profit adó	VAT	Jövedéki adók	Minden adónem – minden kormány- zati szinten	Átlagtól való eltérés
	Központi (szövetségi) szinten						
Ausztria	10.4	14.9	3.1	8.2	3.4	45.4	8.5
Belgium	14.5	14.4	3.6	7.2	3.3	45.8	8.9
Cseh Közt.	4.8	17.1	4.2	6.9	4.0	38.8	1.9
Dánia	26.3	2.2	3.1	9.7	5.4	49.8	12.9
Finnország	14.1	12.4	4.9	8.5	4.7	46.1	9.2
Franciaország	8.0	16.3	3.4	7.5	3.5	45.0	8.1
Görögország	5.4	11.4	3.4	8.6	4.4	36.9	-
Hollandia	6.5	14.2	4.1	7.4	3.6	39.5	2.6
Írország	8.9	4.4	3.6	6.9	3.8	29.9	-7.0
Kanada	13.0	5.1	3.5	5.1	3.1	35.1	-1.8
Magyarország	7.6	11.6	2.4	9.9	5.0	39.0	2.1
Nagybritannia	11.3	6.3	3.5	6.8	4.4	37.3	0.4
Németország	10.0	14.6	0.6	6.7	3.5	36.8	-0.1
Norvégia	10.5	8.9	*9.4	8.1	4.9	43.3	6.4
Olaszország	10.9	12.2	3.6	6.2	3.6	42.0	5.1
Portugália	6.0	9.1	3.6	8.1	5.1	33.5	-3.4
Spanyolország	6.9	12.6	2.8	6.0	3.5	35.2	-1.7
Svédország	16.4	15.3	2.9	9.1	3.5	51.4	14.5
OECD súlyozatlan átlag	10.0	9.4	3.5	6.9	4.0	36.9	

* Tartalmazza az olajszektorból származó jelentős adóbevételeket

*Forrás: Statistiques des recettes publiques des pays membre de l'OCDE 1965-2002, Paris 2003, 3. and 39. táblák***

** Az OECD forrásokból származó táblázatok az elemzési körben szereplő országokra tartalmazzak adatokat. Mivel Észtország, Románia és Ukrajna nem OECD tagok, így a táblázatokba illeszthető megfelelő adataikra megbízható források nem álltak rendelkezésre.

A gazdasági rendszer fejlődése

A *globalizáció* következtében az elvek, ötletek és technológiai hatások gyorsan terjednek, a nemzeti határok “művivé” válnak. A kormányzat szerepe kulcsfontosságú lesz az ország versenypozíciójának (komparatív előnyök) javításában (adópolitika, versenyszabályozás, monetáris politika, oktatáspolitiká stb.). A *transzferárak* ellenőrzésének nehézségei közismertek, a társasági jövedelmek adóztatásának jövője igen bizonytalan, a globalizáció következtében hanyatló profitadó-bevételek kompenzálására a tranzakciós adók, - beleértve a fogyasztási adókat, a béradókat – kapnak nagyobb szerepet. A növekvő arányú immateriális javak, a bővülő önfoglalkoztatás jövedelmeinek, a környezetszennyezés adóztatása miatt azonban a *tranzakciós adók adminisztrációja* is bonyolultabbá válik. Az *elektronikus kereskedelem* lehetőségei kényszerítik az adóigazgatóságokat új és új feladatok megoldására, hol és mit kell adóztatniuk. A javak, szolgáltatások és termelési tényezők szabad áramlásának biztosítása, a gazdasági integrációs folyamatok, a résztvevő országok közötti adóharmonizációt követelik meg. Ez azt igényli, hogy adórendszereiket oly módon alakítsák át, hogy az a gazdasági folyamatokat ne torzítsa, ugyanakkor lehetővé tegye számukra szükség esetén regionális célok elérését. A hatékony integrációs adórendszer működtetéséhez a résztvevő országok adóigazgatásainak azonos eredményességi-hatásossági szintet kell elérniük. Meg kell jegyezni, hogy a gazdasági integrációs folyamatok az adóigazgatásra két irányban hatnak. Egyrészt követelmény az integrációból adódó bővülő tranzakciók növekvő adóellenőrzése, másrészt követelmény a résztvevő adóigazgatások közötti együttműködés erősítése is. Egy világméretű adóigazgatási szervezet létrehozása azonban politikailag nem tűnik megvalósíthatónak.

Még az Európai Unió belül sem - az adóharmonizáció lassú menetén túl - látszik körvonalazódni egységes adóigazgatási elképzelés.³

A *technológiai változások* lényeges hatással – pozitív és negatív, közvetlen és közvetett – bírnak az adóigazgatás működésére. Az *információs technológia*, magába foglalva a telekommunikációs és számítógépes rendszereket, egyrészt növeli a működés hatékonyságát, pénzt és időt takarít meg, a fogyasztói várakozásokat magasabb szinten elégíti ki, másrészt

³ Erre (is) utal például Sivák (2000)

viszont fenyegető egyes szakmákban foglalkoztatottakra. Több tényező teszi szükségessé, hogy az adóigazgatás magasan *kvalifikált munkaerőt* alkalmazzon: a gazdasági folyamatok és viszonyok növekvő komplexitása, különösen nemzetközi szinten, a technológiai változások, az ügyfélszolgálat modernizálása iránti igény stb. A kihívásokra adott válaszokban központi helyet kap az adóigazgatás humán erőforrás politikája, a hiteles karrier lehetőségek, a megfelelő javadalmazás és ösztönzés a szaktudásnak, felelősségnek és teljesítménynek függvényében, a továbbképző programok. Sok esetben e mechanizmusok működtetéséhez az adóigazgatás magas szintű *autonómiája* szükséges, megfelelő erőforrásokkal.

Társadalmi, kulturális tényezők, szokások, magatartások

Az adóigazgatás működésében számítanak-e a társadalmi és kulturális tényezők? A közgazdászok, akik a gazdasági erők meghatározó szerepében hisznek, talán lebecsülik az adóigazgatás tevékenységét nagyban befolyásoló társadalmi és kulturális jelenségeket. Ha viszont az adóigazgatás szervezetére, mint társadalmi hálózatra tekintünk, meggyőződhetünk arról, hogy eltérő kultúrák eltérő szervezeteket hoznak létre. A társadalomkutatás intenzíven foglalkozik ilyen kérdésekkel. A megfigyelések bizonyítják, hogy az adóigazgatással szemben sok jelentős társadalmi *kihívás és elvárás* létezik, amelyek között kiemelt fontosságú a korrupció, a pénzmosás, az adócsalás elleni fellépés. A sikeres és hatékony fellépéshez megfelelő jogi szabályok és eljárások szükségesek, amelyek kompetenssé teszik az adóigazgatást feladatai maradéktalan elvégzésére. Ezek a kihívások természetesen az ország *adózási kultúrájának*⁴ jellemzőiből következően erősebben vagy gyengébben hatnak. A jellemzők kutatásának egyik lényeges területe az *adófizetői hajlandóság*, amely rendkívül nagy fontossággal bír az adóigazgatás hatásosságát, eredményességét tekintve⁵. Az adófizetési hajlandóság szintjének emelése minden országban az adóigazgatás prioritásai közé tartozik. Az adófizetők magatartása sokban változott az elmúlt évtizedekben. Egyre inkább az egyenlőség, a megértés és a tisztelet a meghatározó az adótisztviselők és az adófizetők kapcsolatában. Ez azt is jelenti, hogy az adóigazgatásnak több erőfeszítést kell tennie az

⁴ “Egy ország-specifikus adózási kultúra magában foglal minden olyan, az ország adórendszerével és adóztatási gyakorlatával kapcsolatos formális és informális intézményt, amely történelmileg az ország kultúrájába ágyazódott, azokkal a kölcsönös függőségekkel és kapcsolatokkal, amelyeket a közöttük folyó tevékenységek okoznak.” Nerré (2001) 12. old.

⁵ Egyik legjobb példa erre nézve: Semjén (2001)

adófizetőkkel való munkakapcsolatban. A *korruptió* elleni társadalmi nyomás erősödik. A köz egy átlátható adóigazgatást kíván, ahol az adófizetői jogok és a köteleességek rögzítettek, és nem háttér megegyezésektől függenek.

A közigazgatási rendszer és reformjai

Az adóigazgatás működésének környezetét alakító tényezők közül kiemelt fontosságú maga az általános közigazgatási rendszer, amelynek az adóadminisztráció integráns része. A rendszer intézményei, eljárásai, szabályai meghatározóak, s amilyen mértékben mozdul el a közigazgatás bizonyos irányban, úgy módosulhatnak azok a kötöttségek, amelyek meghatározzák az adóigazgatás rugalmasságát az igazgatási eljárások, funkciók, szervezeti megoldások, foglalkoztatás stb. különböző területein. A közigazgatás tradicionális modelljét az 1980-as években, valamint az 1990-es évek elején reformok sorozata⁶ rendítette meg a közszektorban. Az új modell különböző változatokban jelent meg: a menedzseri reform, az új közszolgálati menedzsment, a piac alapú közigazgatás, a vállalkozó kormányzat. Az új modellben kihívások érték a klasszikus weberi bürokráciát, a közvetlen kormányzati szolgáltatás-szervezést és nyújtást, a politikai és igazgatási ügyek olyan elválasztását, amelyben az igazgatás csak végrehajt, és azt a megrögzült gyakorlatot, hogy a közszolgálat speciális “életfogytiglan” tartó professzionista bürokráciát jelent, stb. Az új hullámban a közvetlen kormányzati szolgáltatásnyújtást nem tekintik az egyetlen járható útnak. Rugalmas, a magánszektor gyakorlatából átvett menedzsment rendszerek alakulnak ki a kormányzatban. A kormányzat közvetett úton is szolgáltatathat. A politikai - igazgatási “ikerpáros” menedzsment struktúrákkal szövődik át. A köz jobb elszámoltathatóságot igényel és gyengül a közszektorban való foglalkoztatás privilegizáltsága is. (E kérdésekről a negyedik fejezetben részletesebben lesz szó.)

Decentralizációs és privatizációs trendek

A múlt évszázad utolsó másfél évtizedében a közszektorban jelentős decentralizációs és privatizációs tendenciák érvényesültek.

⁶ A kérdésnek ma már könyvtárnyi szakirodalma közül elsőként említendő Pollitt – Bouckaert (2004)

A *szubnacionális kormányzatok* autonómiája erősödött, ami többek között felvetette azt a kérdést, hogy mely hivatalok adminisztrálják a helyi vagy regionális kormányzati adókat, és hogyan koordinálják a központi és a helyi adóigazgatási szintek tevékenységeit.

A központi adóigazgatás is egyre szélesebb autonómiával rendelkezhet, amelyben szabadon használhatja erőforrásait, s a közvetlen politikai befolyásoktól mentesen működhet. A korlátozott erőforrások hatékonyabb allokációja érdekében például bizonyos speciális feladatokat más ügynökséghez is kiszerezhető.

Az adóigazgatási tevékenységek privatizálása⁷ szintén bonyolult kérdés. A privatizáció lehetőségeket jelent, de komoly kihívásokat és veszélyeket is rejt⁸. Vita folyik arról például, hogy bizonyos adók beszedését a magánszektorra lehet-e bízni, vagy például könyvvizsgáló cégeket lehet-e szerződtetni az adófizetők bevallásainak ellenőrzésére. A privatizáció motivációja sokrétű lehet, például politikai vagy ideológiai, vagy egyszerűen hatékonysági. Általános nézet, hogy több kiegészítő funkciót viszonylag kockázatmentesen lehet magánkézbe adni, de a fő funkciókat – mint például az adóbeszedést - tekintve nem ez a helyzet⁹. A privatizáció mértéke természetesen hat az adóigazgatáshoz delegált források nagyságára és szerkezetére is.

⁷ A témát áttekintő cikkek közül lásd Byrne (1995).

⁸ Az ún. „Tax farming” ókorig visszanyúló hosszú történelme nyújt sok példát a magánügynökségek részvételére az adók beszedésében. A „Tax farming” intézményében az adóbeszedés felelősségét az uralkodó hatalom magánszemélyeknek vagy csoportoknak adta át. Hatékony tartották, de az adóbeszedő önkénye jellemezte. Az adófizető és az adóbeszedő közötti jogi egyensúly megléte mellett működhet eredményesen. Lásd pl. Stella, 1993.

⁹ Az Egyesült Királyságban a - privatizációs „ideológiáját” követve (Hood, 1986) – a helyi adóigazgatás elsődleges funkcióinak (például a „council tax” kivetése, beszedése és ellenőrzése) kiszerezéses megoldását már a 80-as évek végétől kezdve törvény teszi lehetővé.

A központi kormányzat számára pedig az adóhivatal (Inland Revenue) szerződése magáncégekkel az informatikai szolgáltatások területén az egyik legnagyobb „stratégiai kiszerezési” ügy.

Az adóbeszedés magánkézbe adásának egyik legnagyobb vitát kiváltó esete volt, hogy az Amerikai Egyesült Államok szövetségi adóhivatala - az IRS - 1996-ban és 1997-ben 26 millió dollárt költött annak tesztelésére, hogyan szerződhet magáncégekkel szövetségi adók beszedésére. A kísérlet azt mutatta, hogy a magán adóbeszedő ügynökségek komoly nehézségekkel küzdöttek az adók beszedésekor. Az 1996-os 150000 beszedési kísérletben, például, a szerződött magáncégek a megcélzott adófizetők csupán 17 százalékát tudták elérni, majd ezen esetek 70%-át kénytelenek voltak visszaadni az adóhivatalnak, mert képtelenek voltak a beszedési feladatokat teljesíteni. (Handbook for Tax Administrators, 2000, 6. old.) A szerződő magáncégek folyamatosan megsértették az adóbeszedési eljárásra vonatkozó törvényt, nem tartották be az adófizetők védelmét szolgáló biztonsági szabályokat. Ráadásul, a szerződések felügyeletével megbízott szövetségi adótitkár sem ismerték megfelelően az idevágó törvényeket és szabályokat, és nem bontották fel megfelelő

1.2. Az adófizetők jogai és az Adófizetők Kartája

A jóléti államokban az adófizetők jogainak számos kulcspontja figyelhető meg, melyeket figyelembe kell venni, és fenn kell tartani, ha egy demokratikus állam adóadminisztrációja az arányos közteherviselés intézménye kíván lenni. Az alapvető jogok között szerepelnek a következők:

A magántitokhoz és bizalmassághoz való jog azt jelenti, hogy valamennyi adóalany számára biztosítani kell a jogot ahhoz, hogy az adóhatóságok ne avatkozzanak be indokolatlanul magánjellegű dolgaikba. A gyakorlatban ezt gyakran úgy értelmezik, hogy a hatóságok indokolatlanul ne keressenek és kérjenek bizalmas információkat.

Az információkhoz való hozzáférés joga megköveteli, hogy az adóalanyok az adórendszer működésével kapcsolatos naprakész információkhoz hozzáférhessenek, valamint az adójuk megállapításának módját megismerhessék. Az adóalanyokat ugyancsak tájékoztatni kell jogaikról, különös tekintettel a jogorvoslati lehetőségekről.

A jogorvoslathoz való jog minden, olyan arányos közteherviselést célzó adórendszer központi eleme, amely megfelelő védelmet kíván nyújtani az adófizetők jogérvényesítésének.

Kívánatos, hogy az adófizetők viszonylag magas fokú ismerettséggel rendelkezzenek tevékenységük adóügyi vonatát illetően. Számos fejlett ország (és hazánk is) annyira fontos tényezőnek tekinti az adófizetők jogainak koncepcióját, hogy az adózók jogait védő stratégiájukat az adófizetők "chartájában" vagy "nyilatkozatában" foglaltak össze. Úttörők ezen a területen az Egyesült Királyság adóhivatala az Inland Revenue¹⁰ együtt a

időben a törvényt sértők szerződését. Az esetek hosszú évekig visszhangzottak a szövetségi törvényhozás különböző szintjein (Statement of M. Kelley, 2003). Mindezek ellenére az USA-ban szövetségi és állami szinten is a törvényhozás lehetőséget ad a kormányzatok számára az adóztatási funkciók bizonyos formájú privatizálására. A gyakorlatban ezzel inkább állami és helyi szinten élnek. A témáról kritikai áttekintést nyújt az USA Számveteli Hivatala (GAO report to Congressional Committes, 2004).

¹⁰ In Sabbe et.al. (1996)

Vámhivatallal (HM Customs and Excise) voltak 1986-ban.¹¹ A brit Adófizetők Kartáját 1991-ben fogalmazták először újra.

Az Egyesült Királyságban a karták bámulatos gyorsan szaporodtak. 1994-re hivatalosan 38 különböző kormányzati karta, 1997-re pedig 40 központi és több mint 10000 helyi (központilag nem felügyelt) karta volt forgalomban.¹² A becslések szerint 2003-ra a nemzeti karták száma meghaladta a 200-at, a helyiek az előző szinten stabilizálódtak. Napjainkra a karták iránti figyelem ugyan csökkent, de a fejlemények hosszabb távú és nemzetközi hatással is bírnak. Az adófizetők jogairól és kötelezettségeiről szóló elemzés részeként az OECD javasolta az adófizetői karták bevezetését azzal a fenntartással, hogy azt a hazai sajátosságoknak megfelelően alkalmazzák. Az országok többsége követte a példát különböző jogi megoldásokkal és elnevezésekkel. Az USA kongresszusa például három ízben hozott törvényt az adófizetők jogaival kapcsolatban¹³ (Taxpayer Bill of Rights, 1988, 1996 és 1998). A kanadai válasz a „kartás” megközelítésre az Adófizetők Jogainak Kinyilvánítása (Declaration of Taxpayer Rights)¹⁴, amelynek előírásai hasonlóak más országok adófizetői kartáihoz.

Illusztrálásként nézzük brit és a magyar adózók kartájának¹⁵ szövegét. A cél azonos a brit és a magyar dokumentum közzétételével. (Sőt, abban is azonosak, hogy a dokumentum megjelenését nem előzte meg semmilyen rendszeres párbeszéd a hivatal és az adófizetők, illetve azok képviselői között. Az 1997. évi ausztráliai Adózók Kartája például viszont hosszú tárgyalások és megegyezések alapján született.)

Adófizetők kartája az Egyesült Királyság központi adóhivatalában, Inland Revenue

Ön jogosult elvárni, hogy mi, az Adóhivatal

¹¹ Az Adózók Kartája történetéhez hozzátartozik, hogy időben megelőzte a modern idők első „Állampolgári Kartáját” (Citizen’s Charter), amely jellegében alapvetően eltér a történelemből ismert kartáktól. Ellentétben például a híres 1215. évi Magna Charta-val, amely privilégiumokat adott és jogokat ismert el, az Adózók Kartája jogilag nem kötelező érvényű. Egy másik nevezetes dokumentum, az 1838. évi People’s Charter jellemzője, hogy a polgárok írták a kormányzat számára. Az 1991. évi kartát viszont a kormányzat készítette a polgároknak (adófizetőknek) címezve abból a felismerésből, hogy jogaikat és kötelezettségeiket átlátható és egyszerű módon érzékeljék, valamint jelezzék a hivatal szándékát egy minőségileg más, ügyfélközpontú szolgáltatási magatartás meghonosítására.

¹² James - Murphy – Reinhart, 2005

¹³ Greenbaum, 1998

¹⁴ Inland Revenue, Catalogue of Leaflets and Booklets (March 2004).

¹⁵ Forrás: www.apeh.hu

Legyünk tisztességesek abban, hogy

- adóügyeit pártatlanul intézzük
- Ön csak azt fizesse, amit a törvény előír
- mindenkit egyenlő elbánásban részesítsünk

Segítsük Önt abban, hogy:

- Ön megfelelően intézze adóügyeit
- Ön megértse jogait és kötelességeit
- Ön egyértelmű segédleteket és adóíveket kapjon
- Ön az ügyfélszolgálati irodákban információt és segítséget kapjon
- Önnel mindig udvariasok legyünk

Hatékony szolgáltatást nyújtunk úgy, hogy

- az Ön adóügyeit gyorsan és pontosan intézze
- az Ön magánügyeit szigorúan bizalmasan kezelje
- az Ön által adott információt csak a törvények által megengedett módon használja
- az Ön adófizetési teljesítési költségei a minimálisak legyenek
- a Hivatalunk költségeit csökkentjük

Legyünk számonkérhetőek azért, amit végzünk, ezért

- normákat állítunk magunk számára és közzé tesszük, hogyan felelünk meg azoknak

Ha Ön nem elégedett:

- megmondjuk Önnek pontosan hogyan tehet panaszt
- Ön kérhet bennünket arra, hogy vizsgáljuk felül adóügyeit
- Ön fellebezhet egy független bíróságnál
- az Ön parlamenti képviselője jelezheti panaszát az Ombudsmannál

Viszonzásként elvárjuk Öntől, hogy:

- legyen becsületes
- szolgáltasson pontos információt számunkra
- megfelelő időben fizesse be adóját.

Adózók kartája Magyarország központi adóhivatalában, Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal

1. Az adóhatóság köteles minden adózóval megkülönböztetés nélkül, egyenlően bánni. Az Alkotmány szerint tilos bármely megkülönböztetés faj, szín, nem, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerint. Önt állampolgársága alapján sem érheti joghátrány adóügyeiben.
2. Önnek joga van a jogbiztonsághoz. Ez azt is jelenti, hogy az adóügyében hozott határozat utólag az Ön hátrányára nem változtatható meg egy év elteltével, tehát jóhiszeműen szerzett és gyakorolt jogai nem csorbíthatók.
3. Az adóhatóság az Ön és minden más adózó ügyeiben szakszerűen, udvariasan, segítőkész, korrekt módon és méltányosan jár el. Az adóhatóságok jóindulatúan bírálják el ügyét, ha Ön jóhiszeműen gyakorolta jogait és teljesítette kötelességeit.
4. A törvény védi magánéletét, az adóhatóság indokolatlanul nem zaklatja Önt.
5. Az adóhatóság Önrol csak az adóztatásához szükséges adatokat őrzi. A törvények keretei között megilleti Önt az információs önrendelkezési jog. Korlátozás nélkül megtudhatja, hogy az adóhatóság az Öntől kért adatokat milyen célból kéri, s a tudomására jutott adatokat mire használja fel. Az adóhatóság az Ön adatairól csak kivételesen és szigorú törvényi korlátok között tájékoztathat más hatóságot.
6. Minden Önt érintő iratba betekinthez, arról másolatot készíthet, amely kötelességeinek teljesítéséhez vagy jogainak érvényesítéséhez szükséges, kivéve az iratok más személy jogait érintő részeit.
7. Joga van arra, hogy az adóhatóságtól a törvények megtartásához szükséges tájékoztatást megkapja. Az adóigazgatási eljárásban a jogszabályok ismeretének hiánya miatt nem érheti hátrány. Az eljárás során az adóhatóság köteles figyelmeztetni Önt jogaira.
8. Ha Ön több adót fizetett, mint a törvényes mérték, joga van az adó visszaigénylésére vagy visszatérítésére.
9. Joga van az adó mérséklésére, részletfizetésre vagy fizetési halasztásra, ha ennek adottak a törvényi feltételei.
10. Az ellenőrzés megkezdéséig korlátlanul élhet az önellenőrzés jogával.
11. Jogainak sérelme esetén megilleti a jogorvoslat. Jogorvoslatot az eljárás minden szakaszában kérhet. Nem orvosolt panaszával az állampolgári jogok országgyűlési biztosához is fordulhat.
12. Adóellenőrzés során joga van arra, hogy észrevételeket tegyen az adóhatóság megállapításaira. Joga van ahhoz, hogy az eljárás során írásban vagy szóban nyilatkozzon, vagy a nyilatkozattételt megtagadja.
13. Az adóhatóság első fokú érdemi határozata ellen halasztó hatályú fellebbezéssel élhet.
14. Ön még a jogerős - ám törvénytörő - adóhatósági határozat esetén is kérhet felülvizsgálati intézkedést, és akkor is, ha határozathozatalra - törvénytörő módon - nem került sor.
15. Joga van az Ön által törvénytörőnek tartott másodfokú érdemi adóhatósági határozat bírói felülvizsgálatához.
16. Az adóztatás költségei az államot terhelik, kivéve a rosszhiszemű joggyakorlással okozott többletköltségeket.

A két dokumentum első olvasásra is jelentősen eltérő stílusú. A magyar adóhivatali nyilatkozat erősen támaszkodik jogi, alkotmányos keretekre, az adóigazgatási eljárás fontosabb elemeit beemelve. A brit dokumentumból egyértelműen kinyilvánul az új típusú

hivatal együttműködésre szólító üzenete. A közintézményi (közszolgálati) menedzsment (lásd 4. fejezet) reformja nem hagyta érintetlenül a brit adóhivatalt sem. Magyarországon ezekről az elemekről 1996-ban, amikor az Adózók Kartája megjelent, még nem esik szó.

1.3. Küldetés, jövőkép, stratégia

Az üzleti szervezetek stratégiájához hasonlóan a közintézményi-közszolgálati szervezetek stratégiája is különböző szinteken értelmezhető. Legáltalánosabban, a stratégia feletti szinten a küldetés és a jövőkép tekinthető. A *küldetés* mondja meg, hogy a szervezet milyen politikai és társadalmi szerepet kíván betölteni, milyen értékei vannak, milyen viselkedési normát kíván követni. A küldetés sokszor egy átfogó, tömör kijelentés.¹⁶ A *jövőkép* írja le, hogy a szervezet a jövőben milyen állapotot akar elérni, merre fejlődjön a szervezet, milyen tevékenységekkel akar foglalkozni, milyen alapvető képességekkel rendelkezik. A közszolgáltató szervezetek küldetésének érdekessége, hogy tartalma alapvetően kívülről meghatározott, hiszen ezeket a szervezeteket jól meghatározott társadalmi igény kielégítésére, jogszabályban meghatározott feladatok végzésére hozzák létre.¹⁷ A küldetés és a jövőkép nem tartalmaz mennyiségi célokat, vagy határidőket. Az elérendő célokat, a mutatószámokat, a mérhető mennyiségeket és hasonló adatokat a szervezet *stratégiája és tervei* tartalmazzák, amelyek kialakítják a küldetés részletes és konkrét megvalósítási pályáját. A szervezet küldetése és stratégiai céljai szorosan összefüggenek. A stratégia kijelöli az irányt, ahogyan a fő feladatokat végre kell hajtani a közeli jövőben. A rövidebb távú tervek operatív eszközök, melyekkel a stratégia összeköthető a napi feladatokkal. A megvalósítás során a menedzsmentnek figyelembe kell vennie a külső elvárásokat és fejleményeket, valamint a szervezet korlátait.

Példa a *küldetés* megfogalmazására:

¹⁶ A finn adóadminisztráció mottóul a következőt választotta: "*Oikea vero oikeaan aikaan*", jelentése "megfelelő adóztatás a megfelelő időben".

¹⁷ A közszolgálati szervezetek stratégiai vezetéséről részletesen lásd Drótos (1997)

Kanada (Canada Customs and Revenue Agency)¹⁸

- Küldetésünk, hogy elősegítsük a kanadai polgárok adófizetési teljesítését a kanadai adózási, kereskedelmi és vámügyi törvényeinek és szabályainak megfelelően, ismeretterjesztéssel, minőségi szolgáltatással és felelős igazgatással, amely révén hozzájárulunk a kanadai polgárok gazdasági és társadalmi jólétéhez.
- Hisszük, hogy a tisztesség az Adminisztrációnk pillére. A tisztesség azt jelenti, hogy az emberek ügyeit tisztességesen intézzük, a jogot tisztességesen alkalmazzuk. A tisztesség megköveteli, hogy becsületesen és nyitottan cselekedjünk.
- Hisszük, hogy a professzionalizmus tudás a siker kulcsa a küldetés megvalósulásában. A professzionalizmus azt jelenti, hogy a legmagasabb szintű normáknak kell megfelelnünk. A professzionalizmus megköveteli, hogy odaadóan és gyakorlattal végezzük munkánkat.
- Hisszük, hogy a tisztelet az alapja a kollégákkal és az ügyfelekkel való kapcsolatnak. A tisztelet azt jelenti, hogy az egyének jogaira befogadóképznek kell lennünk. A tisztelet megköveteli, hogy mindig udvariasan és megértően cselekedjünk.
- Hisszük, hogy az együttműködés az alapja a jövő kihívásaira való megfelelésben. Az együttműködés azt jelenti, hogy partneri munkakapcsolatokat építünk a közös célok elérése érdekében. Az együttműködés megköveteli, hogy menedzseri és innovative szemléletben végezzük munkánkat.

Példa a *jövőkép* megfogalmazására:

Észtország (National Tax Board)¹⁹

Az Adóhivatal

- Az adófizetés teljesítését a lehető legügyfél-barátabbá és legkönnyebbé tegye az adófizető számára.
- Biztosítsa az állami költségvetés adóbevételeit hatékonyabb beszédés és behajtás révén.
- Hatékonyan és folyamatosan előzze meg és kezelje az adótörvények megsértését.
- Egyenlő és megbízható partnere legyen más állami ügynökségeknek és más országok adóigazgatásainak.
- Minimalizálja a költségeket új elektronikus adatátviteli rendszer megoldásokkal és elemezze tevékenysége eredményességét.
- Munkája legyen nyitott, átlátható és érthető az emberek számára.
- Versenyképes munkáltató legyen.

¹⁸ <http://www.cra-arc.gc.ca/> - Kanada Adóhivatal (Canada Revenue Agency)

¹⁹ <http://ma.ee/> - Észtország Adóhivatal (Estonian Tax Board) (2004. január 1-től Estonian Tax and Customs Board)

Hazánkban a küldetés és a jövőkép a központi adóigazgatás megfogalmazásában a következő:

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal küldetése (misszió)²⁰

- Demokratikus társadalom nincs adózás nélkül.
- A közös akarattal elhatározott kiadások fedezetét csak közös erőfeszítéssel lehet előteremteni. Az adóhivatal feladata ebben az adózási rendszer törvényes, eredményes, hatékony és méltányos működtetése.
- Hisszük, hogy az adózók általában pontosan és tisztességesen kívánnak adózni. Ehhez minden támogatást meg kell adnunk.
- Hisszük, hogy vannak olyanok, akik ismerethiány vagy tévedés miatt adóznak pontatlanul. Őket kiemelten kell segítenünk.
- Hisszük, hogy akik szándékosan kivonják magukat az adózás alól, azok mások kárára vannak. Velük szemben a törvény teljes szigorával kell fellépniük.
- Hisszük, hogy küldetésünket egy felkészült, elkötelezett és hiteles, a köz bizalmát élvező szervezet képes megvalósítani.

Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal jövőképe (vízió)²¹

- Hazánk közelgő Európai Unió csatlakozása, az ország pénzügyi, költségvetési és közigazgatási rendszerének ezzel kapcsolatos változása, a korszerű vezetési módszerek közigazgatásban való megjelenése és az adózási kultúra általános elterjedése pedig lehetővé teszi számunkra, hogy új jövőképet fogalmazzunk meg az APEH számára.
- Olyan adóhivatal kialakítására törekszünk, amely törvényes, eredményes és hatékony működésével biztosítja az állam (költségvetés) elvárásait.
- Olyan adóhivatal kialakítására törekszünk, amely áttekinthető és egyszerű, segítőkész és méltányos működésével, szolgáltató tevékenységével szolgálja az adózók igényeit.
- Olyan adóhivatal kialakítására törekszünk, amelyben homogén tevékenység, pontos adatbázis, folyamatos teljesítményértékelés és színvonalas nemzetközi kapcsolattartás biztosítja a szervezet folyamatos működését és fejlődését.
- Olyan adóhivatal kialakítására törekszünk, amely folyamatos és célirányos képzéssel, egységes munkaköri leírásokkal és személyre szabott teljesítményértékeléssel, valamint a teljesítményhez kapcsolt, versenyképes jövedelemmel megfelelő munkahelye az itt dolgozóknak.

A fenti példák közötti hasonlóságokra nem kell különösebben felhívni a figyelmet. Úgy tűnik, hogy minden ország adóigazgatása hasonló kérdések megválaszolását tekinti elsődleges küldetésének, és a jövőképük is rendkívül közel áll egymáshoz.

²⁰ <http://apeh.hu/>

²¹ <http://apeh.hu/>

Hasonlóságokat lehet felfedezni a különböző országok adóigazgatásban a stratégiai célokat tekintve is.

A legtöbbször megfogalmazott *stratégiai célok* a következők:

- Az eredményesség (effectiveness) növelése
- Az önkéntes teljesítés (önadózás) elvének alkalmazása
- Adócsalás optimális megelőzése
- Szolgáltatási jelleg erősítése az adófizetési célokkal összhangban
- Lakossági bizalom fenntartása az adóhatóság függetlenségét és igazságosságát illetően
- A méltányosság és igazságosság biztosítása az adókiivetés és beszedés tekintetében
- Termékek és szolgáltatások minőségének javítása
- Erőforrások gazdaságos és hatékony felhasználása (efficiency)
- Motivált, képzett és kompetens személyzet

Ezek közül néhányat érdemes közelebbről is megvizsgálni:

Eredményesség

Az adóigazgatás eredményessége az adótörvényeknek való megfelelés elérését jelenti. Ezért az adóigazgatás eredményességét elméletileg az *adórés* nagyságával lehet meghatározni. Az adórés az *elméletileg* meghatározott adókötelezettség és a *tényleges adóbevételek közötti különbség*, amelyet értelmezhetünk bruttó és nettó módon.

Nettó adórés: A bevallott, valamint az adóellenőrzések által feltárt adókötelezettség és a tényleges adóbevételek közötti különbség, tehát a bevallott és az ellenőrzés által feltárt adókötelezettségek pénzügyileg nem rendezett része, más kifejezéssel beszedési-behajtási hiba (collection error). Elemeit tekintve idetartozik: a hátralék továbbá az elévülés és behajthatatlanság miatti törlések.

Bruttó adórés: Az elméleti adókötelezettség és a tényleges adóbevétel különbözete. Elemeit tekintve: az ellenőrzés által fel nem tárt, eltitkolt (be nem vallott) gazdasági tevékenység

adókötelezettsége, és az adótörvények előírásaitól alacsonyabb mértékben bevallott és a valós adókötelezettség ellenőrzés által fel nem tárt különbsége, más kifejezéssel adómegállapítási hiba (assessment error), valamint a nettó adórés. Az adórés kialakulását egyik oldalon az adóhivatal működési hiányosságai okozhatják, a másik oldalon az adózói magatartásokból és joghézagokból eredeztethető.

A nettó adórés fenti definíció szerint *mérhető*, míg a nettó adórést is magába foglaló bruttó adórés mértékéről sejtethető, hogy jelentős, de nagyságrendjének mérésére vonatkozóan a szakirodalomban rendszerint csak nagyvonalú *becslésen* alapuló adatok állnak rendelkezésre. Az elérhető adatokról²² a 2. sz. táblázat ad képet.

A táblázatból kiderül, hogy a nettó adórés néhány modern adóigazgatási rendszerrel rendelkező fejlett országban (például Svédország, Németország, Dánia) rendkívül alacsony, s a bruttó adórés is jóval alatta marad a többi országénak, ami eredményes adminisztrációra és magas szintű adófizetői kultúrára utal. Kissé meglepőek a portugál és a cseh adóigazgatás alacsony szintű eredményességét mutató adatok. A magyarországi 6-7 %-os nettó adórés egy 15-20 %-os bruttó adórést sejtet, ami megfelel az általános szakmai vélekedésnek a rejtett gazdaság arányáról. Általában a ráta csökkenése időben az adófizetői teljesítés és az adóbehajtás javuló eredményességére utal.

Az országok közötti összehasonlítással azonban óvatosan kell bánni, lényeges eltérések adódhatnak például a fellebbezési vagy a sajátos adótartozás-leírási politikák miatt. Továbbá, a bruttó adórés esetében a mérés problémája egyrészt abból adódik, hogy rejtett gazdaság mértékéről csak becsült adatok vannak, másrészt abból, hogy a nem ellenőrzött adóalanyok esetében nehéz meghatározni, hogy mennyi az az adókülönbözlet, amely a bevallásban szereplő és az adótörvények előírása szerinti adókötelezettség eltéréséből adódik. Az adóellenőrzések tényleges feltárásaira épülő számítási (becslési) módszer legalább két szempontból problematikus, egyrészt az ellenőrzések feltárásai – még kiemelkedő eredményességű vizsgálatok esetében sem – tekinthető teljes körűnek, másrészt az ellenőrzéseket alapos kiválasztás előzi meg, amely jelentősen befolyásolja annak

²² Az OECD (2004) tanulmány az adatokat az egyes adóhatóságok önkéntes jelentései alapján gyűjtötte. Több ország nem, vagy csak néhány időpontra szolgáltatott adatot.

eredményességét. Ezért az ellenőrzések tényadatainak a nem ellenőrzött adóalanyokra történő mechanikus kiterjesztése félrevezető eredményre vezethet.

2. sz. táblázat: Az év végi bruttó és nettó adó-kinnlevőségek

ORSZÁG	Jelentett bruttó adó-kinnlevőség / nettó adóbevétel (%)			Jelentett nettó adó-kinnlevőség / nettó adóbevétel (%)		
	2000	2001	2002	2000	2001	2002
Ausztria	10.2	8.8	9.6	4.2	3.5	3.9
Belgium			14.6			10.2
Cseh Köztársaság			49.7			
Dánia	-	4.9	4.9	-	2.6	2.6
Finnország	7.4	6.6	6.6	-	-	-
Franciaország	15.9	15.7	16.1			
Görögország						
Hollandia	-	-	-	3.1	2.9	3.8
Írország	5.5	5.4	4.5			
Kanada	7.3	7.5	8.4	5.8	5.9	6.8
Magyarország				7.5	6.4	6.1
Nagybritannia – Inland Revenue*	18.3	18.6	17.2	3.4	5.2	6.2
Nagybritannia – Customs&Excise		1.3	2.0		1.1	1.8
Németország	2.5	2.6	2.6	1.4	1.4	1.5
Norvégia	-	3.4	4.0	-	-	-
Olaszország						
Portugália	35.6	41.2	43.5	33.0	38.0	40.0
Spanyolország	6.6	5.9				
Svédország	2.0	2.3	1.9	0.8	0.2	0.4

* A számításhoz használt kinnlevőségi adatok az aggregált követelésekre vonatkoznak a jelzett évek október végén, a pénzügyi év nettó adóbevételéhez viszonyítva.

Forrás: Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004), OECD, Centre for Tax Policy and Administration, October, 2004, 68. old.

Az önkéntes teljesítés - önadózás

Számos ország jelöli meg az önadózás²³ bevezetését vagy nagyobb körben való alkalmazását stratégiai célként. Ez a cél három pilléren nyugszik:

1. A hivatal célja a lakosság adófizetési hajlandóságának növelése, az adózás önkéntes jellegének erősítése.
2. Az önadózásnak kettős hatása van. A törvények követése eredményesebb, az adóigazgatás munkája pedig hatékonyabb lehet. Ennek következtében hosszú távon a kivetett és beszedett adó összege nő, a beszedés költségei csökkennek.
3. A teljesítés az adóigazgatási küldetés két elemét köti össze. Az adófizetők tisztességes és helyes kezelése lényeges az eredményes teljesítéshez. A növekvő adófizetési hajlandóság pedig pontosabb adóbevallásokhoz vezet és így az optimális eredményhez közelít.

Annak ellenére, hogy úgy tűnik, az önadózás kívánatos stratégia, az OECD országok csak mintegy fele alkalmazza az önadózás intézményét a jövedelemadóknál, a másik fele viszont a hatósági adómegállapítás híve. Ezt részben hatékonysági, részben adózási kultúrális tényezők magyarázzák. Egy bizonyos adóigazgatási technológiai szint és adófizetői teljesítési szint elérése után a hatósági adómegállapítás kisebb adminisztratív és teljesítési költséget jelenthet. Erre legjobb példa a svéd jövedelem-adóztatási rendszer (részletesen lásd 3.5. fejezetben). Hazánkban is 2005-től lehetőség nyílt – igaz jóval szűkebb körben – a hatósági adómegállapítás alapján történő adófizetésre a személyi jövedelemadó területén.²⁴

Erőforrások gazdaságos és hatékony felhasználása (efficiency)

²³ Az adó megállapítása minden országban hatósági feladat, amelynek azonban a következő módjai lehetségesek: önkéntes teljesítés (önadózás), intézményi teljesítés (levonásos adózás), hatósági adómegállapítás, valamint feltételes adókivetés (úgynevezett ruling).

²⁴ A személyi jövedelemadóról szóló törvény 2005-től már 2004. évre vonatkozóan is háromféle lehetőséget biztosít a személyi jövedelemadó kötelezettség teljesítésére. Eszerint a magánszemély a 2004. évi adókötelezettség teljesítése során a következő lehetőségek közül választhat: önbevallás, munkáltatói adóelszámolás és adóhatósági adómegállapítás. „Ez utóbbi lehetőség megalkotásánál a jogalkotót az a szándék vezette, hogy a magánszemélyek korábbinál szélesebb köre mentesülhessen az adóbevallás elkészítésével kapcsolatos bonyolult számítások elvégzése, a bevallási nyomtatványok nagy körülményt igénylő, időigényes kitöltése alól.” (APEH Tájékoztató a hatósági adómegállapításról, 2005. január 6., www.apeh.hu)

Az adóbeszedés *teljes költsége* magába foglalja a kormányzat adóigazgatási és adóbehajtási (adminisztrációs költségek), valamint az adófizetők és/vagy megbízottak, továbbá a harmadik fél (pl. posta, bank) adófizetéssel kapcsolatos költségeit (teljesítési költségek) - a ténylegesen megfizetett adón túl -, amelyek a jogi követelmények teljesítése érdekében felmerültek.²⁵ A kormányzati költségeket tekintve, az adóigazgatás *méretgazdaságossági* kérdés, vagyis jelentős mennyiségű bevétel realizálása esetén az igazgatási költség csökken a bevételhez viszonyítva. Az adóigazgatás hatékonyságának növelését célzó pótlólagos ráfordítások rendszerint magasabb bevételek elérését teszik lehetővé. A központi adóigazgatásokban az adóbeszedés költsége átlagosan a beszedett összeg körülbelül egy százaléka²⁶. A helyi adók beszedése azonban elég "drága" lehet, a költségek a beszedett összeg egyharmadát is elérhetik.

A 3. sz. táblázat áttekintést nyújt az adminisztratív költségek és a nettó adóbevétel mutatójának alakulásáról, valamint az azt befolyásoló tényezőkről néhány országban.

3. sz. táblázat: Adminisztratív költségek a nettó adóbevételekhez viszonyítva

ORSZÁG	Adminisztratív költségek / nettó adóbevételek (%)			Tényezők, amelyek (valószínűleg) befolyásolták az arányt
	2000	2001	2002	
Ausztria	0.80	0.71	0.72	Magas adóteher
Belgium			1.00	
Cseh Köztársaság			2.08	
Dánia			0.73	Magas adóteher
Finnország	0.60	0.61	0.67	Magas adóteher, a bevételek tartalmazzák a társadalombiztosítási járulékot.

²⁵ Mivel azonban a bevétel-költség arány a realizált és nem a potenciális adóbevételt veszi figyelembe, ezért szerepe, mint hatékonysági indikátor korlátozottan tekinthető – vö. az eredményességnél tárgyalt adórés kérdésével. Néhány szakértő az adózás további költségének tekinti a *politikai költséget*, ami annak következménye, hogy az adófizetők megpróbálják befolyásolni az adótörvényeket. (Holcombe, 1987) Mivel az adótörvényeket állandóan módosítják, a különböző érdekcsoportok lobbizása a kedvezőbb adózás érdekében tényleges költséget jelentenek.

²⁶ A görög adóreformról szóló tanulmányában Bronchi 12 fejlett ország 1997-es adatait vetette össze, amelyek szerint a adóigazgatási adminisztratív költségek és a nettó adóbevételek aránya átlagosan 1,1% volt. (Bronchi, 2001, 43. o.) A szerző felhasználja a Lepine jelentés adatait, amely a francia adóigazgatás átfogó reformjának megalapozását célzó kutatásban kilenc fejlett ország adóigazgatási rendszerét hasonlították össze. Talán a legfontosabb rugója a reformok indításának, hogy a francia adat (1,6%) az átlagost kb. 50%-kal meghaladta, míg az angol adat az átlagost tükrözte. (Gouiffès - Carmona - Lepine, 1999)

Franciaország	1.40	1.41	1.44	A bevételek nem tartalmazzák a társadalombiztosítási járulékot.
Görögország				
Hollandia	1.70	1.74	1.76	Vámigazgatás költségei is, a bevételek tartalmazzák a társadalombiztosítási járulékot.
Írország	0.81	0.90	0.95	Vámigazgatás költségei is, a bevételek tartalmazzák a társadalombiztosítási járulékot.
Kanada	1.07	1.08	1.20	
Magyarország	1.45	1.23	1.35	
Nagybritannia – Inland Revenue	1.10	1.11	1.15	
Németország				
Norvégia	-	0.56	0.59	Magas adóteher, a bevételek tartalmazzák a társadalombiztosítási járulékot.
Portugália	1.60	1.61	1.68	A bevételek nem tartalmazzák a társadalombiztosítási járulékot.
Spanyolország	-	0.81	0.78	
Svédország	0.43	0.44	0.42	Magas adóteher, a bevételek tartalmazzák a társadalombiztosítási járulékot.

Forrás: Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004), OECD, Centre for Tax Policy and Administration, October, 2004, 65. old.

Utóbbi tényezők figyelembe vétele azért is szükséges, mert a rátát befolyásolják ugyan, de csak részben kapcsolhatók hatékonysági-eredményességi változásokhoz. Ezek a következők:

- Az adórata és az adóteher változása

Az adóteher növelése politikai döntés, mely a bevétel-költség rátát jelentősen növelheti anélkül, hogy bármilyen hatékonyság növekedés bekövetkezett volna az adminisztrációban. Ugyanakkor az aktuális adókulcsok és adószervezet alapján az országok között különbséget tehetünk aszerint, hogy az adóteher viszonylag magas vagy alacsony (lásd 1. sz. táblázatot a fejezet elején). A különbség elsősorban a bevételek és kevésbé a költségek oldalán jelentkezik.

- Makrogazdasági változások

A gazdasági növekedés vagy az infláció „abnormális” változásai a ráta értékét időszakonként jelentősen módosíthatják főleg olyan országokban, amelyek „sérülékenyebbek” ezen indikátorok mozgásaira.

- *Az adóigazgatási szervezetek kiadásainak hirtelen növekedése*

Időről időre az adóhivataloknál „abnormális” szintű beruházások válnak szükségessé, például új információs technológia bevezetése, vagy olyan szervezeti reformok, amelyek új elhelyezést, ingatlanok igénybevételét is jelentik, vagy jelentős számú új foglalkoztatottra van szükség (például az átmeneti országokban az új típusú adóigazgatás kiépítésekor).

- *Új adótípusok bevezetése vagy meglévők törlése*

Mind a bevételi, mind pedig a költség oldalon jelentős egyszeri változást idézhet elő. Ugyanakkor az országok bevétel-költség rátájának különbségei részben magyarázhatók a különböző típusú adók arányával, szerkezetével.²⁷ Ezt illusztrálja a 4. sz. táblázat.

- *Az adóigazgatás által ellátott kötelező feladatok körének jelentősebb változása*

Főleg amennyiben a vámok és jövedéki adók és /vagy a társadalombiztosítási járulékok adminisztrálása is az adóigazgatás feladatává válik vagy speciális funkciókat (például elkülönült állami alapok kezelése) telepítenek az adóigazgatáshoz. Ennek fordított irányú változásai ugyancsak hatnak a hatékonysági mutatóra.

4. sz. táblázat: Adószervezet – a fő adók százalékos aránya az összes adón belül (2001)

ORSZÁG	Személyi jövedelem-adó	Társadalombiztosítási járulék	Társasági/profit adó	VAT	Jövedéki adók	Egyéb adók*
Ausztria	22.9	32.8	6.9	18.0	7.4	12.0
Belgium	31.6	31.4	7.9	15.6	7.3	6.8
Cseh Köztársaság	12.5	44.6	11.0	18.1	10.3	3.5

²⁷ A közpénzügyi irodalomban általános vélemény, hogy a legkevésbé költséges a forgalmi adó, a sorban ezt a jövedelemadó követi. A vagyoadók a legköltségesebbek. A legolcsóbb adó a *fejadó* lenne. Lásd például Högye (2000a).

Dánia	52.7	4.4	6.3	19.5	10.9	6.2
Finnország	30.5	26.8	10.6	18.5	10.2	3.4
Franciaország	17.7	36.3	7.6	16.7	7.9	13.8
Görögország	14.7	30.9	9.2	23.2	11.9	9.8
Hollandia	16.3	36.0	10.4	18.8	9.1	9.4
Írország	29.7	14.5	12.1	23.0	12.7	8.0
Kanada	37.1	14.7	10.0	14.5	8.9	14.8
Magyarország	19.6	29.7	6.1	25.4	12.8	6.4
Nagybritannia	30.2	17.0	9.5	18.3	11.7	13.3
Németország	27.1	39.8	1.7	18.2	9.4	3.8
Norvégia	24.2	20.5	21.7	18.8	11.2	3.4
Olaszország	25.9	29.0	8.6	14.8	8.5	13.2
Portugália	17.9	27.0	10.8	24.0	15.1	5.2
Spanyolország	19.6	35.9	8.1	17.1	9.8	9.5
Svédország	31.9	29.8	5.7	17.7	6.8	8.1
<i>OECD súlyozatlan átlag</i>	26.5	25.1	9.4	18.5	11.3	9.2

Source: *OECD Revenue Statistics (1965-2002)*, OECD, 2003.

* Ez a kategória olyan szövetségi, állami és helyi szintű adókat tartalmaz, amelyek jellege és viszonylagos nagysága országonként változó, a fiskális decentralizációtól függő.

Az adófizetés teljesítési költségeit az adófizető oldalán sokkal nehezebb meghatározni. Beszámítva az adóbevallások kitöltésével eltöltött időt, valamint az adószakértőknek és az ügyvédeknek fizetett díjakat, ezek a költségek jelentősen magasabbak lehetnek, mint a kormányzati költségek. Az adóellenőrzés az adófizető számára további költségeket jelent. A kormányzat és az adófizető szintjén is annál magasabb az adóigazgatás és a teljesítés költsége, minél összetettebb az adószervezet.²⁸ (Musgrave, 1996).

²⁸ Ugyanakkor, az adószervezet meg kell, hogy feleljen a rendkívül összetett gazdasági intézmények és formák rendszerének, amelyben a jövedelmeket mérik, ezért a méltányos adózás (különösen a jövedelemadó tekintve) nem lehet egyszerű. Ezért a méltányosság kívánalma könnyen konfliktusba kerülhet az egyszerűség és az alacsony adminisztrációs költségek igényével. A jó adószervezet pénzbe kerül; és bár az adóigazgatásban kerülni kell a pazarlást, a méltányos (és hatékony) adóztatás megéri a pénzt.

2. Az adóigazgatási szerkezetet meghatározó tényezők

Az adóigazgatási szerkezeteket és működési módokat számos megközelítés, ismérv alapján lehet csoportosítani és elemezni. Az alkotmányos berendezkedés (szövetségi, unitárius államok) meghatározó a közigazgatási, de csak részben az adóigazgatási rendszer szerkezetének kialakulásában, elsősorban a regionalitás megjelenésében. Ezért röviden foglalkozni kell az alkotmányos berendezkedéssel, megjegyezve, hogy ez egyúttal megalapozást nyújt a szubnacionális adók adminisztrálásának tárgyalásához is. A különböző kormányzati szintek adópolitikai és adóigazgatási lehetőségei nem egymást átfedő területek. Utóbbi lehetőségek modellbe foglalt ismertetése szükséges az adóigazgatási szerkezetek feltérképezéséhez. E fejezet következő kérdése az, hogy a különböző központi adók (ideértve a társadalombiztosítási járulékot is) adminisztrálása összevont, vagy elkülönült szervezeti rendszerben működik. (Az adóigazgatás és a vámigazgatás integrációjának vagy szétválasztásának kérdését csak érintjük, részletesen a modellek és szervezeti reformok fejezetbe kerül, mivel a változtatás sok tekintetben szervezeti reformnak tekinthető.) Tárgyalandó kérdés az adóigazgatás autonómiája (függetlensége), amellyel párhuzamosan az adóigazgatás élén álló központi irányító egység szerepéről lesz szó. A szerkezet kialakulásában az adóigazgatás méretei is természetesen közrejátszanak, amiről viszont szólni kell.

2.1. Az alkotmányos berendezkedés szerepe az (központi) adóigazgatási rendszer kialakításában

Hagyományos fókusz a témának, hogy az alkotmányos berendezkedésben mi a szubnacionális szintek státusza és a hivatalosan rájuk ruházott autonómia, milyen a közigazgatási felelőségek hivatalos megosztása, e megosztás fejlődésének útja a gyakorlatban és jelenlegi működése. A válaszok nem egyszerűek, mivel elég nagy számú eltérő rendszer és hagyomány létezik. Minden országban a központi közigazgatás valamilyen területi szinten²⁹ jelen van, ami az igazgatás dekoncentrációjához és decentralizációjához kapcsolódik. Két fő formát ölt a központi közigazgatás képviselője, az egyik a központi igazgatás dekoncentrált hálózata³⁰, a másik a területi kormányhivatal, általában a prefektus intézménye. (Ez a két forma egyes országokban együttesen létezik, ami az átstrukturálást jellemző

²⁹ Az állami vagy közhatalmi szervezetek rendszerében a végrehajtás, illetve az államigazgatás szervei alkotják a központi közigazgatás rendszerét. „Az állami vagy közhatalmi szervezetek általában nem csupán a feladatok különbözősége, az ennek megfelelő munkamegosztás, illetve a közhatalmi szervek ellenőrizhetőségének és egyensúlyának biztosítása érdekében differenciált, hanem attól függően is, hogy területileg milyen szinten építenek ki közhatalmi szerveket, továbbá egységes, vagy pedig szövetségi államról van-e szó. „ (Rác, 1998. 585. o.)

³⁰ „Az államigazgatás dekoncentrált szervei elvileg minden általános állami-területi egységben működhetnek ... a dekoncentrált államigazgatási szervek kiépítése a hatékony munkaszervezés érdekében nem feltétlenül követi az általános állami-területi beosztást, hanem ...*speciális államigazgatási-területi egységek* szerint szerveződnek., (Rác, 1998. 585. o.)

kettős akaratot tükrözi, egyszerre dekoncentrációs és decentralizációs folyamatokat.) A központi adók adminisztrálása elég jelentős ügy minden országban, amelyet a központi kormányzat ritkán enged ki kezéből, sőt – később látható – a helyi adók igazgatása is legtöbbször központi feladat (unitárius államokban), vagy legalábbis megosztott. Ezért az adóigazgatási szervezetek általában hierarchikusan szervezettek, alá- és fölérendeltségi viszonyokban,³¹ kettő, de leggyakrabban három vertikális szinttel. A kérdés abból a szempontból lényeges az elemzés számára, hogy vajon a közigazgatási rendszer szerkezetét és az adóigazgatási szerkezetet egybevetve, vannak-e jelentős eltérések. Ha igen, akkor ebből legalább két következtetés adódik:

1. Az (központi) adóigazgatás funkciói, feladatai jellegzetesen különböznek más közigazgatási feladatoktól³², ezért különböző – főleg hatékonysági - megfontolások alapján a szerkezet kialakítása jelentősen eltérő lehet.
2. Az adóigazgatási szerkezet formálásában, reformjában nem szükséges minden esetben feltétlenül követni, közvetlenül alkalmazkodni, vagy „megvárni” a közigazgatási rendszer átfogóbb reformjait.³³ Ugyanakkor, a központi adóigazgatás súlya a közigazgatásban olyan jelentős, hogy a kezdeményezések úttörői példái lehetnek más közigazgatási szervezetek, hivatalok modernizálásában.

A közigazgatási és az adóigazgatási szerkezet összevetéséhez bevezethető egy kategória: a „**felelős adóhivatal**”. Ez alatt a különböző (központi) adóigazgatási rendszerekben a végrehajtó feladatok közvetlen irányításában, megszervezésében kulcs szerepet játszó szervezetet, illetve szintet értem. Vagyis az irányító központ(ok) alatt, általában alárendeltségi viszonyban valamilyen rendező elv szerint működnek azok az egységek, amelyekben az adóigazgatási fő funkciók végrehajtása, vagy a végrehajtás közvetlen irányítása koncentrálódik. Ilyenek lehetnek például a tartományi, a regionális, a megyei adóigazgatások. A közigazgatási és az adóigazgatási szerkezetet ezen a szinten érdemes először összehasonlítani. Továbbá, mivel a legtöbb központi adóigazgatásban helyi adóigazgatási szint is létezik, a helyi adóhivatalok és a települési önkormányzatok számának összevetése is további támpontot adhat. (Ez itt nem a helyi adók adminisztrálásának vagy a helyi adóztatási autonómiának kérdése.)

A közigazgatás szerkezete területileg tagolt az unitárius államokban is, a szövetségi berendezkedés pedig magával vonja a közigazgatási szerkezet további tagolását. A közgazdasági és az adóigazgatási szerkezetek területi tagolódásait, átfedését vagy elkülönülését érzékelteti a következő csoportosítás.

³¹ A menedzseri reformok ezeket a viszonyokat érintik kisebb-nagyobb mértékben.

³² Megfigyelhető tendencia például az adatfeldolgozás centralizálása, de az ügyfélszolgálat decentralizálása a hivatali struktúrában belül.

³³ Például Magyarországon az adóigazgatás regionális alapokra történő átszervezése részben azért „csúszik”, mert az általános közigazgatási reformfolyamatban lassú az előrehaladás.

Az alkotmányos berendezkedés alapján az elemzésbe vont országok között a *szövetségi (a), az unitárius (b) és a regionalizálódó (c)* országok csoportjait lehet megkülönböztetni.³⁴

a)1. A szövetségi kategórián belül *Kanada* az észak-amerikai föderális országok és Ausztrália alcsoportjához tartozik. E berendezkedés alapvető jellemzője, hogy a szövetségi alkotmányban csak a két felső szint (szövetségi és állami vagy tartományi szint) szerepel. A hatósági jogokat a szövetségi és a tartományi szint között osztják meg eredendően. Az adminisztratív szerkezetben 10 tartomány és három terület van, minden tartomány kiterjedt autonómiával rendelkezik. A helyi adminisztrációk a középső szint „alkotásai”. Számos eltérés mutatkozik ezért tartományonként a felelősségi szinteket és területi hatályokat illetően. A tartományok és a föderális kormányzat megállapodása alapján az adókiadás és beszedés a központi kormányzat feladata mindkét szinten. Kivétel Quebec tartomány, amely saját adó- és adóigazgatási rendszert működtet. Az általános szabály alól kivétel Alberta és Ontario állam is, amely a tartományi társasági adót önállóan adminisztrálja. Az adóigazgatási funkciók 50 adóhivatalba (Tax Service Offices)³⁵ és 750 helyi hivatalba szerveződnek.³⁶

a)2. *Németország és Ausztria* (valamint Svájc német nyelvű kantonjai, amelyek a germán rendszerhez hasonlítanak) alkotja a másik alcsoportot a szövetségi kategóriában. Németországban és Ausztriában az alkotmány garantálja a *Länder* és a települések létezését, utóbbiak függetlenek és autonómok, és gyakorlatilag valóban jelentős hatalommal rendelkeznek. Az alkotmány a felelőségeket megosztja a kormányzati szintek között. A *Länder* és a települések ellátják mind az eredendő, mind a delegált (akár kötelező, akár önkéntes) feladatokat.

Németországban a szövetségi államok száma 16, amelyből 3 város (Berlin, Hamburg és Bréma) hibrid állami és helyhatósági adminisztrációval rendelkezik. A közbülső szintet 323 kerület (Landkreise) alkotja, amelyeknek kiegészítő, „települések feletti” hatósági jogaik vannak, köztük egy sajátos, a helyhatóságok közötti kötelező kooperáció. Az alsó szinten 12500 helyhatóság (Städte és Gemeinden), valamint 112 városi önkormányzat (Kreisfreie Städte) működik. Az alkotmányos berendezkedésből fakadóan a német adóigazgatás szerkezete rendkívül sajátos. A szövetségi és az állami pénzügyminisztériumok „közös használatában” működik az ún. „Felső Pénzügyi Igazgatóság” (Oberfinanzdirektionen), gyakorlatilag minden államban, számuk összesen 18. Ezen igazgatóságoknak

³⁴ Részletesebben lásd: Hógye (2002)

³⁵ A dolgozatban az intézmények, szervezetek neve a szerepek könnyebb átlátása érdekében többször a hivatalos nyelv is szerepel. Ahol ez nem utal valamilyen megkülönböztetésre, ott az eredeti nevek használatától eltekinttem.

³⁶ E 2.1. fejezetpont közigazgatási és adóigazgatási adatai az 1997-2003 évek közötti, különböző forrásokból (IBFD, 2001, OECD, 2004, EU Régiók Bizottsága és az adóigazgatási honlapok) származnak. Ezért az adatok összevetése bizonyos fenntartásokkal fogadható el.

kettős feladatuk van. Szövetségi szintű funkciójuk alapján úgy működnek, mint regionális vám- és jövedéki adóigazgatóság (Hauptzollamter), illetve behajtási ügynökség (Zollfahndungsamter). Állami funkciójuk alapján pedig általános adóigazgatóság (Finanzamter), illetve speciális adóigazgatás az építőiparra (Bauamter). Az adóigazgatás helyi hivatalainak száma 709.

Ausztriában a 9 tartomány³⁷ (Länder) függetlensége alkotmányosan kezdetől fogva korlátozottabb. A közbülső szintet 99 szövetségi és tartományi decentralizált adminisztratív kerület alkotja. Az alsó szinten 2359 helyhatóság működik. Az osztrák adóigazgatás pillérei a regionális adóigazgatóságok, melyek száma 7. Az igazgatóságok irányítása alá 79 helyi adóhivatal tartozik.

a)3. A nem tipikus szövetségi rendszerek alcsoporthoz *Belgiumot* sorolhatjuk, ahol egy hosszú föderalizációs folyamatban különleges szövetségi rendszert alakult ki. A nyelvi alapú közösségek és régiók autonómiája rendkívül széles, mivel elvileg az általuk alkotott szabályok ugyanolyan erősek, mind a szövetségi szintűek. Az alkotmány a szövetségi államnak csak a “maradék kompetenciát” adja (köztük az adóigazgatást is). A felelősségek részletes elosztását a szubnacionális szintek között az alkotmány és az intézményi reform törvényei rögzítik. Az országban három közösség alakult ki, a felosztás nyelvi szempontok alapján történt, a francia, a flamand (holland) és a német. A régiókat, amiből szintén három van, történelmi hagyományokra visszanyúlva, gazdasági szempontok alapján különítik el. Ezek a Flamand régió, a Vallon régió, és a Brüsszel főváros régió. A közösségi és a regionális szint alatt továbbra is megmarad a tartományi (megyei) (10) és települési (589) szint is. A megyék és a települések szintén rendelkeznek bizonyos autonómiával, ugyanakkor jelentős felügyeletet is gyakorolnak felettük. A belga adóigazgatásban a reformok következtében 6 igazgatóság (korábban 10) alkotja a „felelős hivatali” szintet. (A reformok előtti 385 helyi hivatal folyamatos átalakuláson és összevonásokon megy jelenleg keresztül.)

A szövetségi berendezkedés tehát nem feltétlenül jelenti azt, hogy az adóigazgatás szervezete egyértelműen követi az államigazgatási struktúrákat. Az elemzés körébe vont szövetségi berendezkedésű országok (lásd előző táblázat) közül Kanada adóigazgatási szerkezete lényegesen eltér a közigazgatási szerkezettől, Belgiumban nagyléptékű változások zajlanak, melyek eredményeképpen az adóigazgatási közép-irányítói szint elmozdul a hagyományos közigazgatási megoldástól. Németország és Ausztria esetén viszont – eltérő formában ugyan – de a közigazgatási szerkezet szorosabb követése jellemző.

³⁷ Amelyekből Bécs egyben helyhatóság is.

b) Az unitárius országok feloszthatók a “klasszikus” unitárius államokra és az északi országokra, amelyek viszonylag homogén csoportot alkotnak.

b)1. Klasszikus unitárius államok: Ezeket az országokat – bár igencsak különbözőek – további két nagy csoportra lehet osztani. Egyikbe a “Westminster-stílusú” országok tartoznak, amelyekre a brit hagyomány befolyása jellemző, mind például az Egyesült Királyság és Írország. A másik csoportba a “Napóleon-stílusú” országok kerülnek, amelyekre a francia modellből – az Állam egységén és oszthatatlanságán alapuló - örökölt struktúrák jellemzők, például Franciaország, Görögország, Hollandia, Portugália. Többen, különösen Dél-Európában, a kormányzat nagyfokú centralizált rendszerét tartják fenn. Mások, pl. Hollandia és 1982-től Franciaország, az évek során a felelőségeket megosztották a különböző szintek között.

A centralizáció szintje ezekben az unitárius országokban jelentősen különböző országonként és felelősségi területek szerint, de az állami szuverenitás a központban marad. Ez a közös vonása ezeknek az országoknak, amelyek ugyanakkor nagyon különböző mértékben adtak autonómiát a szubnacionális szinteknek. A törvényhozási hatalom például sohasem megosztott, kizárólag a nemzeti parlament felelőssége. Az unitárius államokban csak az Államnak van “felelőssége a saját felelőségeikért”, más szavakkal, szubnacionális kormányzatok nem határozhatják meg egyedül tevékenységi területeiket. Még abban az esetben is, amikor közbülső (regionális) szint létezik a központi és a helyi szintek között, felelőségeiket általában speciális törvényhozás szabja meg, nem az alkotmány. Ezért is könnyebb megváltoztatni a szubnacionális kormányzatok hatalmát és felelőségeit az unitárius rendszerekben, mint a szövetségiben vagy a regionálisban.

Tekintsük át röviden a csoporthoz tartozó országok közigazgatási és adóigazgatási szerkezetét.

Az *Egyesült Királyságban* 1997 után Angliában regionális szintet képvisel a Nagy-London Hatóság (Greater London Authority), és kialakulóban vannak a régiók is. A középső szinthez 34 megye tartozik. Helyi szinten különböző helyhatóságok működnek (47 English Shire Unitary Councils, 36 Metropolitan District Councils, 238 District Councils, 33 London Boroughs). Skóciában és Walesben a formálódó törvényhozási szint (ami felfogható regionális szintnek) és a központi miniszter felügyelet alatt 32 illetve 22 helyhatóság (Unitary Authority) van. Észak-Írországban hasonlóképpen 26 helyhatóság (District Councils) tartozik a miniszter, illetve a részben önálló törvényhozó és végrehajtó szint alá. Az adók, a vámok, és a társadalombiztosítási járulék adminisztrálása külön szervezetekben folyik, ezért itt az adóigazgatás központi intézménye, az Inland Revenue jellemző adataira lehet

támaszkodni. A Revenue fő funkcióinak végrehajtását 10 regionális központba szervezte, amelyhez 600 helyi adóhivatal és 15, a kiemelt adózókkal foglalkozó hivatal tartozik országshoz.

Írországban az állam szinte teljes körű adminisztrációs hatalommal rendelkezik, az erős központi kormányzati kontroll mellett a szubnacionális szintek, a 26 megye (county) és a 80 helyhatóság (75 Town, 5 Borough) kevés autonómiát élveznek. Az adóigazgatás fő funkciói a négy regionális hivatalba koncentrálódnak, amelyek irányításával mintegy 100 helyi adóhivatal működik.

A francia közigazgatásban 22 anyaországi és négy tengerentúli régió, 96 anyaországi és 4 tengerentúli megye (département), valamint 36763 települési kormányzat³⁸ létezik. (A régiókban és a megyékben, ahol a központi közszolgálati tevékenységek döntő többsége található, az államot a prefektus képviseli.) Az adóigazgatással foglalkozó két nagy szervezet, a DGI és a DGCP³⁹ eltérő szervezeti megoldásban követi a közigazgatási szerkezetet. Előbbi szervezet 21 regionális adóigazgatással és 107 megyei központtal működik.⁴⁰

Görögország közigazgatási szerkezetében a 13 adminisztratív régió (Peripheria) a központi kormányzat „kinyújtott karjának” tekinthető. A szubnacionális szintek: 51 megyei (Nomoi) prefektusi önkormányzat, valamint 900 település (Dimoi) és 133 közösség (Kinoties) önkormányzat. A görög adóigazgatás központját minisztériumi osztályok, igazgatóságok alkotják. A funkciók egy részét (ellenőrzés, vizsgálatok) regionális szinten koordinálják, 6 illetve 13 központtal. A végrehajtott funkciókat a kb. 300 helyi hivatalhoz delegálták.

Annak érdekében, hogy még plasztikusabb lássuk az adóigazgatási és a közigazgatási szerkezet közötti kapcsolatot, *Hollandiában* a 2003. évi szervezeti reform előtti helyzet ad jó példát. Hollandiát úgy ismerik, mint „decentralizált unitárius államot, három kormányzati szinttel: központi kormányzat, középszintű kormányzat – tartományok (12) és helyi kormányzat – települések (496). A holland alkotmány szerint a szubnacionális kormányzatok hatalmát és felelősségeit a nemzeti törvények szabják meg. Az alkotmányos előírásokat a Helyi Önkormányzati Törvény, valamint a Tartományi Törvény specifikálja. A központi kormányzat meghatározó szerepet játszik a politika formálásában szubnacionális szinten is. Számos dekoncentrált szervezetet (field agencies) hoztak létre az országos politika

³⁸ Ezen kívül Párizs, Lyon és Marseille külön törvények szerinti státuszon.

³⁹ A feladatmegosztás lényege, hogy a DGI az adómegállapítás és ellenőrzés, a DGCP pedig az adóbeszedés és behajtásért felelős. Előbbit tekintik az „igazi” adóigazgatásnak. Részletesen lásd a 3.1. fejezetben.

⁴⁰ 2000-ben 9 interregionális biztost neveztek ki menedzseri és koordinációs feladatokkal, valamint 10 interregionális adóellenőrzési igazgatóságot állítottak fel.

végrehajtására. (Az elmúlt években tendencia mutatkozott arra, hogy néhány ügynökséget független köztestületekké alakítsanak át.) A középszintű és a helyi hatóságokat a polgárok közvetlenül választják. Hierarchikus viszonyok jellemzik a kormányzat három szintjét.

1992-től 2003-ig az adóigazgatás funkciókat 5 nagy divízióba koncentrálták, amelynek alapja a célcsoport megközelítés volt. Ezt a megközelítést megőrizve alakították át a szervezetet. Az adóigazgatás a 90-es évek reformjai után egy újabb szervezeti reformmal nagyjából „visszatért”⁴¹ a területi-közigazgatási megoldáshoz az adóigazgatás szervezeti felépítésében, amely szerint 13 regionális (tartományi) adóigazgatóság és 4 vámigazgatóság alkotja a tevékenységek keretét, melybe integrálták a korábban alárendelten működő 89 helyi hivatalt.

Portugália közigazgatása 18 tartományt / kerületet (provinces or districts) és két autonóm régiót (Azori és Madeira szigetek) fog át. A tartományokon belül – nem hierarchikus viszonyban - települési igazgatások működnek (2 metropolisz terület, Lisszabon és Porto, 308 municipios és 4252 freguesias). Az adóigazgatás központja a fővárosban van, 23 regionális (provincial or district) hivatal (19 a szárazföldön, amelyből 2 Lisszabonban, 1 Madeirán és 3 az Azori szigeteken) alkotja a szervezet vezető egységeit. Helyi szinten 372 adóhivatal működik.

b)2. *Az Északi országok csoportjában* Svédország, Dánia, Norvégia és Finnország kétségtelenül az unitárius országok közé tartoznak, annak ellenére, hogy a regionális szint létrehozása és a helyi szinten kisebb szabadság megkülönbözteti őket a többiektől. A helyi önkormányzatiság elve alkotmányban rögzített, kivéve Norvégiában. A helyi kormányzatoknak több szintje lehet, mindegyik megfelelő jogosultságokkal, de semmiféle sorrendiséggel. Ebben például a francia rendszerrel közösek. A helyi szinteket törvények szabályozzák, felelősségeiket törvény határozza meg. A felelősségek telepítésének elve az, hogy azokat az adott szolgáltatás nyújtásának legmegfelelőbb szintjére kell meghatározni. A helyi szintek általában felelősek a rájuk szabott feladatok ellátásáért, és ezért radikálisan különböznek a Napóleoni stílusú rendszerektől.

Svédországban a közigazgatási rendszerben 21 megye és 290 helyhatóság (továbbá Gotland város megyei jogosultságokkal) működik. Az adóigazgatásban viszont a 10 regionális igazgatóság 116 helyi hivatalt integrál, a 10 regionális adóbehajtási szolgálati igazgatóság pedig 90 helyi hivattal dolgozik.

⁴¹ Részletesebben lásd a 3.4. fejezetben.

Finnországban a 6 tartományi adminisztráció szolgálja ki a központi kormányzatot. Helyi szinten 446 települési önkormányzat működik. (Ezen kívül a svéd nyelvű Aland autonóm tartományban 16 önkormányzat van.) Az adóigazgatás területi alapon, 11 regionális igazgatóságban és 190 helyi hivatalban látja el funkcióit.

A meglehetősen összetett közigazgatási szerkezet *Dániában* 14 megyével, speciális prefektusi megoldással, valamint 273 helyhatósággal működik. (Grönland és a Faroer szigetek önkormányzatisággal rendelkeznek, 18 illetve 50 települési önkormányzattal. Koppenhága és Frederiksberg a megyei és települési pozíciókat együtt tartja.) Az összevont adó- és vámigazgatás 29 regionális hivatallal rendelkezik, amelyekbe integrálták a 275 helyi hivatalt.

Norvégiában a közigazgatási és az adóigazgatási szerkezet szinte teljes mértékben azonos. A 19 megyében 19 megyei adóhivatal irányítja a 435 településen jelenlévő helyi hivatalokat.

Az unitárius országokban sem egyértelmű, hogy az adóigazgatási szerkezet szorosan követi a közigazgatási szerkezetet, sőt az esetek nagy részében éppen fordítva van.

c) Regionális országok: Az utóbbi évtizedek fejleményeként az alkotmányos berendezkedések csoportosításában új kategória született, a regionális országok csoportja.⁴² Két országot érdemes kiemelni, amelyek régióiknak autonóm státuszt adnak: Spanyolország és Olaszország. Ezek az országok a központosítástól a regionalizmus felé nem is olyan régen mozdultak el. A régiók státuszát és felelősségeit az alkotmány állapítja meg, amelyek régióként különbözőek lehetnek.

Spanyolország: 17 régió, 50 tartomány (valamint a Kanári szigetek és a Baleári szigetek), 8089 helyhatóság (valamint Madrid és Barcelona) a közigazgatás szintjei. Az adóigazgatás közel azonos szerkezetben működik: 17 regionális, 56 tartományi igazgatóság és 205 helyi hivatal.

Olaszország: közigazgatásilag az ország 20 régióra oszlik, amelyek jelentős mértékű autonómiát élveznek. Öt régió speciális státuszt kapott, még nagyobb önállósággal. A régiók tartományokra oszlanak, melyek száma 100 (mellettük 14 metropolisz terület). A 8103 települési kormányzat alkotja

⁴² Meg kell jegyezni, hogy a felelősségek komplexitása és a közöttük lévő átfedések miatti szürke zóna mindegyik rendszerben létezik, bár a szövetségi országok kedvezőbb feltételeket biztosítanak az ilyen helyzetek megoldására, és a feladatok elosztásának újragondolása a kormányzati szintek között, sok országban a reform része.

a legalsó igazgatási szintet. (A helyi és a központi kormányzat közötti „kapcsot” a prefektus képviseli, korlátozott feladatokkal.) Az adóigazgatás lényegében hasonló szerkezetben tevékenykedik: 21 regionális igazgatóság, 385 helyi hivatal, valamint ú.n. szolgáltató központok, melyek nem jellemzőek minden tartományra.

Ennél az alcsoportnál mondhatni azt, hogy az alkotmányos berendezkedés jellemzőit az adóigazgatási szerkezet nagyjából követi.

Az 5. számú táblázat a fentiek néhány mennyiségi mutatóit foglalja össze.

5. számú táblázat: A közigazgatás és az adóigazgatás néhány mennyiségi jellemzője

1	2	3	4	5	6	7
Ország	Népesség (millió fő)	Helyhatóságok száma	1 helyhatóságra jutó népesség száma	Felelős adó- hivatalok száma	Helyi adó- hivatalok száma	1 helyi adóhivatalra jutó helyhatóságok száma
Németország	81,4	12612	6454	18	709	17,8
Franciaország	59,2	36763	1610	107	854	43,0
Egyesült Királyság	59,8	432	138426	10	615	0,7
Olaszország	57,3	8103	7071	21	385	21,0
Spanyolország	40,3	8091	4981	17	205	39,5
Kanada	33,1	3450	9594	50	750	4,6
Hollandia	16,0	496	32258	17	89	5,6
Görögország	10,6	1133	9356	6	300	3,8
Portugália	10,3	4562	2258	23	372	12,3
Belgium	10,2	589	17317	6	385	1,5
Svédország	8,9	290	30690	10	116	2,5
Ausztria	8,1	2359	3434	7	79	29,9
Dánia	5,4	273	19780	29	275	1,0
Finnország	5,2	462	11255	11	190	2,4
Norvégia	4,5	435	10345	19	435	1,0
Írország	4,0	80	50000	4	100	0,8

Forrás: IBFD, 2001, OECD, 2004, EU Régiók Bizottsága és az adóigazgatási honlapok.

A táblázat jól érzékelteti, hogy a közigazgatásban és az adóigazgatásban is jelentős szerkezeti eltérések vannak az országok között. A két rendszer viszonylag laza mennyiségi kapcsolatát szemlélteti a táblázat 7. oszlopa, melyből látható, hogy milyen nagy különbségek alakultak ki abban, hogy egy helyi adóhivatal hány helyhatóságot „szolgál ki”. Ezek a mutatók igazolják a korábbi megállapításokat a közigazgatási és az adóigazgatási szerkezet megfeleltetésének, illetve eltérésének országcsoportonkénti különbségeiről. Messzemenő következtetések levonására ezek az adatok azonban így még nem alkalmasak. (Az adóigazgatás további mennyiségi jellemzőit a 2.5. pont elemzi.)

A regionalitás megjelenése az adóigazgatási struktúrákban

A közigazgatási és az adóigazgatási szerkezetek közötti kapcsolat további elemeit tárja fel a regionalitás megjelenése az adóigazgatásban. Valójában, arra a kérdésre, hogy az országban van-e regionális szint, három válasz lehetséges. A nyilvánvaló „igen” és „nem” mellett lehetséges az is, hogy bizonyos regionális struktúrák léteznek a központi kormányzaton belül, és néhány tevékenységet regionális alapon adminisztrálnak. (Közéjük tartozik az adóigazgatás is.) Bár az ilyen szintek nem szubnacionális kormányzatok, érdemes azonban figyelni rájuk, mert néha ezek „valódi” szubnacionális kormányzati szintekké fejlődhetnek.

Az adóigazgatás regionális szerveződésének dominanciája részben attól függ, hogy létezik-e regionális kormányzat. A szövetségi államokban (Németország, Ausztria, Kanada, Belgium), valamint az új típusú „regionalizálódó” országokban (Spanyolország, Olaszország) szinte magától értetődő, hogy az adóigazgatást is regionális alapra helyezik. Nem egyértelmű viszont az, hogy ezekben az országokban az adóigazgatás regionális hivatali struktúrája közvetlenül megegyezne a regionális (szubnacionális) kormányzatok közigazgatási struktúrájával. Még Ausztriában is vannak bizonyos eltérések a szerkezetekben. Ennek oka, hogy az adóigazgatás irányítása szövetségi illetve központi szinten van, de az igazgatási- szervezeti megoldások eltérőek, ahogyan haladunk a szubnacionális szinteken lefelé. (Például Belgium és Kanada adóigazgatásának a kormányzati szerkezettől jelentősen eltérő rendszerét érdemes ebből a szempontból említeni.)

A 6. sz. táblázat első három oszlopa a regionális kormányzati szintekről ad tömör információt. A táblázat következő négy oszlopa bemutatja, hogy az adóigazgatásra jellemző-e a regionális szerveződés, és azon belül a hivatali struktúra követi-e a közigazgatási szerkezetet vagy sem.

6. sz. táblázat: Az adóigazgatási szerkezetek regionális szerveződése

Ország	Regionális kormányzati szint jellemző		Megj.	Adóigazgatási szerkezet regionális szerveződése			
	Igen	Nem		Jellemző, a közigazgatási szerkezetet		Nem jellemző, és / de a közigazgatási szerkezetet	
				követi	nem követi	követi	nem követi
Németország	X		1)	X			
Franciaország	X		5)	X			
Egyesült Királyság	X	X	3)		X		
Olaszország	X		2)	X			
Spanyolország	X		2)	X			
Kanada	X		1)		X		
Hollandia		X			X		
Görögország		X	6)				X
Portugália		X				X	
Belgium	X		1)				X
Svédország		X	4)		X		
Ausztria	X		1)	X			
Dánia		X			X		
Finnország		X			X		
Norvégia		X				X	
Írország		X			X		

Megjegyzések:

- 1) Szövetségi országok
- 2) Regionalizálódó országok
- 3) 1997-óta regionális parlament Skóciában, Walesben és Észak-Írországban.
- 4) Négy kísérleti regionális program létezik.
- 5) Az inter-regionális központok létrehozása ellenére.
- 6) A görög adóigazgatásban is fellelhetők regionális szervezések, de csak az ellenőrzési vonalon.

Több, regionális kormányzati szinttel nem rendelkező országban is jellemző azonban az adóigazgatás regionális szerveződése. E csoport némely országa külön magyarázatot igényel, például Franciaország, Hollandia és a skandináv országok közül Svédország. (Finnország és Dánia is erőteljesen épít a regionális alapokra, de nem követi közvetlenül a közigazgatási szerkezetet. Svédországban a megyék „összevonásával” alakulnak ki a regionális szervezések az adóigazgatásban, Finnországban az irány fordított, Dániában pedig „vegyes”.)

A „maradék” csoport, ahol nem igazán jellemző a regionális megközelítés, gyakorlatilag a területi elvet az adóigazgatásban a közigazgatási szerkezet (megyék, kerületek) mentén alkalmazza. Ez a megfeleltetés is természetesen csak alapjaiban valós, a rendszer több pontján a szerveződés más elvet követ.

2.2. Helyi adók adminisztrálása – a központi és a helyi (önkormányzati) adóigazgatás viszonya

Az elmúlt negyed-században sok országban napirenden lévő kérdés a közigazgatás korszerűsítése, a kormányzás hatékonyságának növelése. Ez a folyamat úgy jellemezhető, hogy végbemegy egy egyidejű decentralizációs és dekoncentrációs folyamat. A helyi önkormányzatok szerepe ebben a decentralizációs folyamatban minden országban jelentősen megnövekszik függetlenül attól, hány önkormányzati szint létezik. A strukturális változások sokszínűségén belül két fő tendencia elemei rajzolódnak ki: az egyik a területi közigazgatási-kormányzati szint átalakítása, a másik a helyi önkormányzati racionalizálás.

Általános tendencia, hogy az állam által ellátandó feladatok gyakran megoszlanak a közigazgatás különböző szintjei között és egyre nagyobb szerepet kap a helyi igazgatás. A Helyi Önkormányzatok Európai Okmánya lefekteti, hogy a közfeladatokat általában és elsősorban az állampolgárokhoz legközelebb álló közigazgatási szervnek kell ellátnia. A feladatok más közigazgatási szervre történő átruházása a feladat természetétől és nagyságától, hatékonysági és gazdaságossági követelményektől függ.

Az adóigazgatás szempontjából kulcsfontosságú kérdés, hogy a központi vagy a helyi (területi, települési) kormányzatok feladata-e a helyi adók adminisztrálása, illetve milyen más alternatívák vannak e feladat elvégzésére. Számos módszer létezik, amelyben az adóztatási és adóigazgatási jogok átruházhatók szubnacionális szintre. Az egyik gyakori forma, hogy bizonyos adóbázisokat átadnak a helyi kormányzatnak, aki szabadon dönthet annak felhasználásáról. Ez a forma nemcsak a helyi döntéshozatalra, hanem helyi adóbeszedésre és adóigazgatásra is vonatkozhat. “Gyengébb” forma, amikor az adóbázisok és adókulcsok (sok esetben korlátok között) a helyi kormányzatok hatásköre, de a beszedést és az adminisztrációt központilag látják el.

Helyi többletadó kivetése esetén a helyi és a központi kormányzatok ugyanazt az adóalapot (közös adóbázis használják), de különböző adókulcsokat vetnek ki. A helyi kormányzatok meghatározhatják az adóalapot és az adókulcsok szerkezetét. Ekkor a helyi kormányzatok egyszerűen meghatározzák a végső beszedett adók szintjét úgy, hogy saját adóikat a központi adókötelezettségen felül vetik ki. (Ezt alkalmazzák a személyi jövedelemadónál Belgiumban, Dániában, Finnországban, Norvégiában, Svédországban. Ezt az adózási formát használják a társasági jövedelmekre Finnországban, Olaszországban, Norvégiában, Portugáliában és Spanyolországban.) Az adóadminisztráció és beszedés lehet, sőt gyakran a központi adóigazgatás feladata.

Sok esetben a helyi hatóságok számára az adóbázisaik lényegében adottak. Szinte minden helyhatóság lehetőségei korlátozottak az adóbázis megválasztásában a helyi adókat érintően. Az országos törvénykezés általában meghatározza azt, hogy milyen helyi adókat lehet, vagy kell kivetni, és hogyan kell azokat megállapítani és beszedni. A helyhatóságok ténylegesen az adókulcsokkal manipulálhatnak. Sok helyi kormányzat azonban még az adókulcsok megállapításában sem dönthet önállóan, annak ellenére, hogy felelősek az adó megállapításáért és beszedéséért. Még ha a helyi hatóságok szabadon döntenek az alkalmazott adókulcsokról, a központi kormányzatok egyre inkább korlátozzák a választható kulcsokat, illetve nagyságukat, és általában részletezik a nyújtható adókedvezmények és adómentességek számát is.

Rendkívül sokféle helyi adót alkalmaznak az egész világon. A bevételi megfontolásokat tekintve azonban a helyi hatóságok a helyi jövedelemadókra (a személyi jövedelemadóra és a kisebb gyakoriságú vállalati jövedelemadóra), vagy a vagyonadókra koncentrálnak. A kereskedelmi adók, vagy forgalmi adók sokkal ritkábbak.

Modellek, előnyök és hátrányok

Négy alapvető koncepcionális modell fogalmazható meg⁴³ a különböző szintű kormányzatok közötti adóigazgatási rendszerekre:

1. Központi kormányzati adóigazgatás kizárólag, kormányzati szintek közötti transzferekkel és megosztott bevételekkel.

⁴³ Mikesell (2003)

2. Központi kormányzati adóigazgatás kizárólag, de különböző adók kivetése különböző kormányzati szinteken.
3. Többszintű adóigazgatás, kormányzati szintek közötti transzferekkel és megosztott bevételekkel.
4. Minden egyes kormányzati szint a rá ruházott adókat adminisztrálja.

Elvileg ez a négy modell egymást kölcsönösen nem zárja ki. Az első két lehetőség az adóigazgatást központosítja, minden adóhivatal, beleértve a regionális és helyi hivatalokat is, központi irányítás alatt működik. A harmadik és a negyedik modell megengedi az adóbeszedést a szubnacionális kormányzatok számára. (A legtöbb esetben az alsóbb szintű kormányzatok hatáskörébe utal adókat az adóbázistól függetlenül központilag, vagy kooperatív adminisztratív szerkezetben adminisztrálják.)

A következő táblázat foglalja össze a két nagy modellcsoport előnyeit és hátrányait.

7. sz. táblázat: A központi és a többszintű adóigazgatás előnyei és hátrányai

Központi Kormányzati Adóigazgatás	
<i>Előnyök</i>	<i>Hátrányok</i>
Egyetlen szervezet, skáláhozadék kihasználható	Feltehetően gyengébb helyi kontroll a jövedelmek felett, főleg ha az adórata szerkezetét központilag állapítják meg.
Tiszta hatósági vonalak	
Azonos folyamatok és eljárások	
Egyetlen számítástechnikai rendszer, egy adófizetői nyilvántartás minden adóra	
Nincs szükség információ cserére	
Adótartozás és nem fizetés gyorsan felderíthető	
Egységes ügyintézés a különböző igazgatási funkciókra	
Egyszerűsíti az adófizető ellenőrzését minden adónemnél	
Azonos képzés és azonos kézikönyvek	

7. sz. táblázat folytatás

Többszintű Kormányzati Adóigazgatás	
<i>Előnyök</i>	<i>Hátrányok</i>
Helyi adóigazgatás nagyobb felelőssége a	Országos szintű politikák sérülhetnek (pl.

jövedelem-teljesítményekre	stabilizáció)
Helyi adóigazgatás nagyobb rugalmassága	Ráfordítások duplikálódhatnak, ha ugyanazon adóbázisra egynél több igazgatás jut.
Bizonyos adótípusokra (pl. vagyoadó) megfelelőbb lehet	Adófizetők nem azonos elbírálásának veszélye.
Politikai vagy alkotmányos korlátokat tükrözhet	Különböző adóigazgatási funkciókban nem megfelelő szakértők foglalkoztatása
Helyi politikusok nagyobb szabadsága a helyi preferenciák követésére, ha hatékony adminisztráció lehetséges.	Adóigazgatások közötti koordináció hiányában az eredményesség romolhat.
	Adófizetői teljesítési költségek viszonylag magasak.

Példák a két csoportra:

Adók Központi Adminisztrációja

Svédország a központi adóigazgatás klasszikus országa, ahol minden adót a központi adóigazgatás adminisztrál.

A nemzetgazdasági számlákban a svéd közszektort három részre osztják:⁴⁴

- * Állami szektor
- * Helyi önkormányzati szektor
- * Társadalombiztosítási szektor

A három közül a legnagyobb a helyi önkormányzati szektor. A megyei tanácsok felelősek elsődlegesen egészségügyi és tömegközlekedési ügyekért. A helyi tanácsok óvodákat, iskolákat, szociális otthonokat és sereg más helyi közszolgáltatást tartanak fent, nyújtanak. Országos szinten az állami szektort minisztériumok és központi ügynökségek alkotják. Területi szinten minden megyében van állami közigazgatási szerv, amelyet a megye kormányzója vezet, aki – következőképpen – az állam képviselője és nem választott tisztviselő. Sok ügynökségnek szintén regionális és helyi hivatala van. A társadalombiztosítási szektor kevés alkalmazottal működik, fő funkciója, hogy a kedvezményezettjei számára nyugdíjakat és egyéb juttatásokat nyújtson. A helyi önkormányzatokban dolgozik a közszférában foglalkoztatottak közel 80%-a, és az összes közkiadás 35%-a itt jelentkezik.

⁴⁴ G. Ollson, in Högye ed. (2000) 411-414. o.

A helyi jövedelemadó a települések és a megyei tanácsok legfontosabb pénzügyi forrása. A kiadások kb. 60 %-át a jövedelemadóból, 15 %-át állami támogatásokból, a maradék 25%-ot használói díjakból és egyéb bevételekből fedezik.

A helyi jövedelemadót törvény szabályozza, *igazgatása országosan egységesen a központi adóigazgatás hatáskörébe tartozik*. A helyi önkormányzatok (azaz a megyei tanácsok, a települések és az egyházkerületek) csak az adórátát határozzák meg. Az adókulcsok eltérései még inkább nagyobbak lennének, ha nem működne önkormányzatok közötti jövedelemtranszfer és állami támogatási rendszer, amely célja a horizontális méltányosság biztosítása.

Adók megosztott vagy koordinált adminisztrációja, az ingatlanadó esete

Különös figyelmet igényelnek a fő, széles adóalappal rendelkező adótípusok, amelyeket sok országban a szubnacionális kormányzatok független adminisztrációja igazgat. Főleg az ingatlanadót kell itt említeni. Az *ingatlanadó* a világ szinte minden pontján roppant népszerűtlen, sokan tartják igazságtalannak, mivel nem jelzi pontosan az adózók jólétét. Bár az ingatlanadót sokan tartják a vagyonarányos teherviselés egyik eszközének, de ez sem mindig igaz: az adót át lehet hárítani másokra, például a vagyonnal nem rendelkezőkre. Az adó terhét végső soron nem azok viselik, akiket a törvény adófizetőnek nevez. Például az adót a magasabb lakbéreken keresztül bérlőkre lehet hárítani. Ugyanígy beépülhet az adóztatott ingatlanban végzett tevékenység, az ott nyújtott szolgáltatás, az ott gyártott termék magasabb árán keresztül a fogyasztókra lehet terhelni. További problémát jelent, hogy az értékalapú adó meglehetősen bonyolult és drága adóadminisztrációt (értékelést) követel meg. Nem egyértelmű az adózók számára az értékelés mechanizmusa. Mindezen problémák ellenére, sok más országhoz hasonlóan, az ingatlanadó tűnik a legmegfelelőbb helyi adónak. Az ingatlanpiacon érzékelhető bizonytalanságok, ciklusok ellenére is ennek az adóalapja a legstabilabb.

A vagyon adóztatása tehát, amely jelentős technikai szakértelmet kíván, egy olyan bázisra alkalmazható, amely immobil, és amely nagymértékben függ a helyi piaci feltételektől. Ilyen körülmények között a központi és a helyi kormányzatok koordinált adminisztrációja megfelelő szervezeti megoldás lehet. A funkciók kooperatív megosztása egyesítheti a helyi autonómiát és ismeretet a központi technikai szakértelemmel. Az országok azonban különböző formában értelmezik ezt a kombinációt. Ez megnyilvánul a vagyon értékelési és az adóbeszedési felelőségek kapcsolatában, amelyek négy csoportra oszthatók:

Központi Értékelés, Központi Adóbeszedés: pl. Franciaország, Svédország, Cseh Köztársaság, Portugália, Észtország

Központi Értékelés, Helyi Adóbeszedés: pl. Egyesült Királyság, Németország, Ausztria, Dánia

Helyi Értékelés, Központi Adóbeszedés: pl. Szlovénia

Helyi Értékelés, Helyi Adóbeszedés: pl. Magyarország, Görögország, Olaszország, Hollandia

(A továbbiakban a központi adóigazgatási szervezetek és tevékenységek kérdéseire „szűkül” az elemzés.)

2.3. Központi adók integrált vagy elkülönült adminisztrációja

Az adóigazgatási szerkezet másik fontos dimenziója, hogy a központi kormányzati adókat egyetlen, vagy több, elkülönült hivatal keretében adminisztrálják. Eddigi fejtegetésekből is érzékelhető, hogy rendkívül változatos a kép. Sőt, ha további bontásban vizsgáljuk a főbb adóbevételi formákat, vagyis megkülönböztetjük a központi direkt adókat, a társadalombiztosítási járulékot, a központi forgalmi adót, a jövedéki adókat, az ingatlanadókat, a jótéti és/vagy örökösödési adókat, valamint a gépjárműadókat, akkor még újabb jellemzők fedezhetők fel a vizsgálatba vont országokban. Vannak azonban közös jellemzők, és általános trendek is érvényesülnek. Ezek megfogalmazásához tekintsük a következő táblázatot:

8. sz. táblázat: A központi adóigazgatás által adminisztrált adók (2001)

ORSZÁG	A központi adóigazgatás által adminisztrált adók ¹
--------	---

	Központi direkt adók	Társadalm- biztosítási járulék	Központi VAT	Jövedéki adók	Vagyon- adók	Jóléti és/vagy örökösö- dési adók	Gépjárműa dó
Ausztria	I	N	I	I*	N	I	I
Belgium	I	N	I	N	I	I	I
Cseh Közt.	I	N	I	N	I	I	I
Dánia	I	I	I	I*	I	N	I
Finnország	I	I	I	N	I	I	N
Franciaország	I	N	I	N	I	I	I
Görögország	I	N	I	I	I	I	I
Hollandia	I	I	I	I*	N	I	I
Írország	I	I	I	I*	I	I	I
Kanada	I	I	I	I*	N	N	N
Magyarország	I	I	I	N	N	N	N
Nagy-Britannia Inland Rev.	I	I	N	N	I	I	I
Németország	I	N	I	I	I	N	I
Norvégia	I	I	I	N	N	I	N
Olaszország	I	N	I	N	N	I	I
Portugália	I	N	I	I	I	I	I
Spanyolország	I	N	I	I*	N	I ²	N
Svédország	I	I	I	I	I	I	I

Forrás: Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series (2004), OECD, Centre for Tax Policy and Administration, October, 2004, 32. old.

* Jelzi, hogy a központi adóigazgatás és a vámadminisztráció szervezete integrált.

¹ A „I” jelentése, hogy az adót a központi adóigazgatás adminisztrálja, ahol az „N” szerepel, az adminisztrációt elkülönült szervezetben végzik. Sőt, mélyebb szerkezeti különbségekre további változatok is vannak, például Franciaország, Svédország, ezeket a következő fejezet tárgyalja.

² A jóléti adót a központi adóhivatal adminisztrálja és szedi be, az adóellenőrzést regionális szervezetekkel együtt végzik.

1. Sok országban – például Ausztria, Cseh Köztársaság, Franciaország, Magyarország, Németország, Hollandia, Spanyolország – a társadalombiztosítási járulék⁴⁵ a központi kormányzat legnagyobb

⁴⁵ A társadalombiztosítási járulék domináns szerepe a bevételek között a Bismarck-i modelltől adódik, amely több európai országban a társadalombiztosítás alapja mai is. A modell a kormányzat által biztosított juttatásokat

bevételi forrása. Az elemzési körbe vont országok két táborra oszlanak aszerint, hogy külön társadalombiztosítási adminisztrációk működnek, vagy pedig a járulékokat a központi adóigazgatás szedi be. Az utóbbi (integrált adminisztráció) melletti érveket a következőkben lehet összefoglalni:

- A kormányzati bevételek adminisztrációjának *egységesítése* a fő funkciók és eljárások területén, így (i) az adó- és járulékfizetők közös azonosító- és nyilvántartási rendszere, (ii) a bevallásoknál a jövedelmek hasonló definíciójára épülő információs rendszer, (iii) a munkaadók és kifizetők adó- és járulékelőleg összehangolt befizetési rendszere (szokásosan a bankrendszeren keresztül), (iv) hatékony monitoring rendszer a befizetést nem teljesítők ellenőrzéséhez, (v) a bevallásokban szereplő információk megbízhatóságának és pontosságának ellenőrzése modern kockázatbecslésen alapuló auditálási módszerekkel.

- A társadalombiztosítási járulék és a központi adók integrált adminisztrálását bevezető országokban az elemzések⁴⁶ kimutatták, hogy az adóigazgatási rendszer bővítésének határkölsége viszonylag csekély. Ez különösen azon országok számára üzenek, amelyek a két nagy terület reformját külön ügynökségekben képzelik el.

- A társadalombiztosítási járulék - noha meghatározott célhoz kötődik - sok tekintetben „adótípus”. A járulék beszedésének elvei nagymértékben egyeznek a fő adók beszedésének elveivel.

- A társadalombiztosítási és az adóigazgatási szervezetek eltérő fókusszal tekintenek a beszedési funkcióra. Az adóigazgatás szervezeti kultúrájában az adófizetői teljesítés a középpont, amely köré az igazgatási funkciók szorosan szerveződnek. A társadalombiztosítási intézmények tipikusan az egyének jogosultságait és a juttatások kifizetésének hatékonyságát állítják szervezeti kultúrájuk középpontjába. Ebből következik, hogy utóbbi ügynökségek talán kisebb eséllyel növelhetik beszedési teljesítmény szintjüket.

- Az integráció révén az általános kormányzati kiadások jelentősen csökkenthetők szinte minden területen (infrastruktúra, információs technológia, humán erőforrások).

- Nemcsak az adminisztrációs költségek, hanem az adófizetői teljesítési költségek is csökkenthetők az integrált adminisztrációban.

2. Néhány ország az adó- és vámigazgatás működését egy szervezetbe integrálta (a 8. sz. táblázatban csillaggal jelölve: Ausztria 2003-tól, Kanada 2003-ig, Dánia, Írország, Hollandia és Spanyolország), bár úgy tűnik, hogy ebben az irányban nem rajzolódik ki egyértelmű trend. Például, a kanadai

speciális biztosítási formának tekinti, amelyben a hasznok és a hozzájárulások a munkabérhez kötöttek. Számos országban a hozzájárulásokat a központi költségvetéstől elkülönült alapokban kezelik. Ezzel szemben, nevezetesen néhány skandináv és angolszász országban a szociális juttatásokat a kormányzat az általános adóbevételekből finanszírozza azzal együtt, hogy - még a Bismarck-i modellt követő országokban is - a társadalombiztosítási alapok állandó deficittel működnek, s költségvetési kiegészítésekre szorulnak az általános adóbevételekből.

⁴⁶ Lásd pl. Barrant-Harrison-Ross (2004)

kormányzat 2003. decemberében döntött úgy, hogy a vámigazgatást kiveszi az egységes bevételi ügynökség keretéből, és egy új, az ország biztonsági funkcióival megbízott ügynökséghez csatolja. Ugyanakkor Nagy-Britanniában döntés született arról, hogy a két nagy szervezetet (Inland Revenue – HM Customs and Excise) összevonják 2005. április 1-vel. (A szervezeti integrációkkal részletesen a következő fejezet 6. pontja foglalkozik.)

3. Jellegzetes vonás viszont az, hogy azokban az országokban, ahol az adó- és a vámigazgatás külön szervezetben működik, a legtöbb esetben a jövedéki adó (és az import ÁFA) adminisztrációját nem a központi adóigazgatás, hanem a vámhivatalok végzik.

4. A központi adóigazgatás az országok többségében felelős a vagyoadók és a gépjárműadók adminisztrálásáért is. Ahol nem, ott szubnacionális kormányzatok látják el ezeket a funkciókat.

5. Több országban addicionális felelőségeket ruháztak a központi adóigazgatásra⁴⁷. Ezek száma és terjedelme országonként jelentősen különbözik.

2.4. Az adóigazgatás „autonómiája/ függetlensége”

Az adóigazgatásnak van egy igen fontos eleme, amelyet a kormányzati és politikai változásoktól függetlenül biztosítani kell, s amely feltétele az adóigazgatás jó teljesítményének, főleg az operatív működés hatékonyságának és eredményességének, az erőforrások allokálásának, valamint a politikai befolyás kiszűrésének, különösen speciális és egyéni esetekben. Ez az elem az autonómia vagy függetlenség rendkívül *viszonylagos* fogalom. Az adóigazgatás esetében helyesebb inkább részleges autonómiáról beszélni (vagy annak hiányáról), hiszen az adóigazgatás a központi kormányzás egyik legfontosabb része, amelynek rendszerét, jogi feltételeit, irányítási-döntési kompetenciáit, szervezeti és menedzsment formáit alapvetően az adott ország általános politikai-közjogi berendezkedése, kultúrája és történelmi hagyományai határozzák meg. Általános megközelítés, hogy az autonómiát a hagyományos adóigazgatással, vagyis a minisztériumi osztályként operáló hivatallal *szemben* fogalmazzák meg. Ugyanakkor az adóigazgatási autonómia kiterjedése és természete eltér más típusú közigazgatási-közintézményi szervezet, például a központi bank autonómiájától. Az adóigazgatás nem lehet olyan független, mint a központi bank, de nem is kell, hogy annyira függő legyen, mint egy minisztériumi ágazati osztály. A „részleges” autonómia azt jelentheti, hogy az adóigazgatás legyen függetlenebb – főleg pénzügyi és személyzeti ügyekben – mint az átlagos közhivatal általában.

⁴⁷ Például: Ausztria – gyermek és családi szociális juttatások kifizetésének adminisztrációja a Szociális Ügyek Minisztériuma számára, Franciaország – az állami vagyon menedzselése, Dánia – népesség nyilvántartás, Hollandia – gazdasági bűnözés feltárása, Norvégia – népesség nyilvántartás, Spanyolország – néhány családi szociális juttatás adminisztrációja, Svédország – népesség nyilvántartás, választások, magánadósságok behajtása, Nagy-Britannia – diákhitelek, adókedvezmények, vagyoneértékelések, minimálbér adminisztrációja.

Továbbá, csökkenjen függősége a pénzügyminisztériumtól. Az adóigazgatás leválasztása a pénzügyminisztériumtól állandó vitakérdés, a gyakorlati megoldás országról országra különbözik.

Az adóigazgatás kívánatos „autonómiája” általában a következő dimenziókra vonatkozik:

Az adótörvények értelmezése

Az adóhivatal számára az adó- és adóztatási törvények és jogszabályok alkalmazásáról önálló jogértelmezési lehetőségek biztosítása, amelyek felülvizsgálatára csak bírósági testületek hivatottak.

Függetlenség a célok meghatározásában

Az adóhatóság meg kell, hogy tudja határozni céljait, teljesítménye horizontját. A „mit”, „hogyan” és „miért” kérdésekre adott programjait el kell fogadtatnia a felelős kormányzati szintekkel.

Költségvetési autonómia

Az adóhivatal legyen felelős saját költségvetéséért annak érdekében, hogy programjait megvalósíthassa. A költségvetési autonómia jelentheti akár költségvetési hitel felvételét is, a célok teljesítésétől függően.

Többször visszatérő az a nézőpont, hogy a szervezet a beszedett adó bizonyos részéből is gazdálkodjon a függetlenség érdekében, és ne a kormányzattól kapja a forrásait, ami alkalmas lehet a befolyásolásra. Rövidtávon a beszedett adókból való részesedés hatékony megoldás lehet, főleg akkor, amikor jelentősebb infrastrukturális beruházásokra van szükség, például egy reform végrehajtásában. Hosszú távon azonban nem ajánlott a részesedéssel módszer alkalmazása, mert egyrészt nemkívánatos rugalmatlanságot idéz elő a források allokálásában, másrészt külső tényezőktől, így például a gazdasági ciklusoktól függő, változó nagyságú bevételeket eredményez. Ennek ellenére a gyakorlatban több példát hozhatunk fel arra, hogy az adóigazgatás finanszírozásának egyik – igaz, nem meghatározó forrása – az adóbevételek bizonyos százalékának „visszapörgetése”. (Például, a spanyol adóigazgatás költségvetését központi költségvetési transzferek alkotják, ezen belül azonban az adóhivatal a kompetenciájához tartozó bruttó adóbevételek meghatározott százalékát forrásként használhat fel.)

Az emberi és anyagi erőforrások kezelésének önállósága

Az adóigazgatásnak rendelkeznie kell önálló humán-erőforrás politikát és az anyagi-erőforrás politikát lehetővé tévő kapacitásokra, amelyeket a szervezet funkcionális szükségleteinek megfelelően alakítanak. Az önállóság megnyilvánul abban például, hogy a hivatal képes a megfelelő munkakörök betöltéséhez szakmai és technikai minősítési sztenderdeket meghatározni, foglalkoztatni illetve elbocsátani munkaerőt a közszolgálati politikák és eljárásokkal összhangban, továbbképzési és fejlesztési programokat kialakítani és működtetni.

Függetlenség a foglalkoztatottak ösztönzési politikájában

A foglalkoztatottak anyagi és erkölcsi ösztönzési rendszere növelheti a szervezet teljesítményét, hatékony módszer lehet a célok elérésében. Ezt szolgálhatja egy önálló teljesítménymérési és követelmény rendszer is.

Függetlenség az információs technológia használatában

Az adóhivatal önállóan dönthet abban, hogyan működteti az információs technológiai rendszerét, esetleg mely elemeit „szerződi ki” külső megbízottra.

Az (részleges) autonómia fő célja, hogy rugalmasabbá és alkalmazkodóbbá tegye a szervezet vezetését, és így növelje az intézmény hatékonyságát. Önmagában azonban nem biztosíték a hatékonyság javulására. Emellett biztosítani kell, hogy ne vezessen túlköltekezéshez, és a közérdekek ne sérüljenek. Ebben az adóigazgatás központi szervezete kap nagy szerepet.

A központi szerv („headquarters”) és felelősségei

Minden adóigazgatásnak van központi egysége, amely vagy önálló hivatal, vagy pedig a (pénzügy) minisztérium része. Az adóigazgatás központi egysége általában a „közvetítő” szervezet a politikai döntéshozók és a végrehajtó adóhivatalok között. A központ feladata, hogy meghatározza a szervezet stratégiáját, amelyet viszont mindig az érintett politikusok fogadnak el.

A központi egység tevékenységei általában a következőkre összpontosulnak:

- A stratégiai orientáció meghatározása
- Munkamódszerek és eljárások kialakítása
- Források elosztása
- Eredmények ellenőrzése
- A decentralizált funkciók meghatározása
- Public Relations
- Politikai igények megfogalmazása
- Felső szintű köztisztviselők és az érintett politikusok számára beszámolók készítése a törvények végrehajtásáról, valamint javaslatok a törvények módosításához

Az elemzésbe vont országok egy lehetséges csoportosítása az „autonómiát” illetően az alábbi:

A/ - az adóigazgatás integráns része (divíziója, osztálya) a Pénzügyminisztériumnak, vagy a Gazdasági és Pénzügyi Minisztériumnak (Belgium, Ausztria, Dánia, Németország, Norvégia, Görögország, Portugália, Franciaország, Hollandia)

B/ - az adóigazgatás részben „önálló” ügynökség, melyet a Pénzügyminisztérium felügyel. (Svédország, Egyesült Királyság, Spanyolország, Olaszország, Finnország, Írország, Kanada)

Megjegyezzük, hogy ez a csoportosítás a felső szintű szervezeti megoldást tükrözi, főleg arra utal, hogy mennyiben válnak el a politika-készítés és végrehajtás szervei, de nem ad választ a menedzsment autonómia számos kérdésére! Például a holland adó- és vámadminisztráció integráns része a minisztériumi szervezetnek, de több szempontból sokkal rugalmasabb működési feltételeket élvez, mint egy önálló, de erősen kontrollált hivatal. A következőkben néhány példa érzékelteti a téma fontosságát.

A/ csoport:

Dánia

Az adótörvények végrehajtása az Adóügyi Minisztérium (Department of Taxes and Excise) feladata. A minisztériumban az Állandó Titkárság (Permanent Secretariat) három divíziót irányít:

1. Az Adóügyi Igazgatóság (Directorate of Taxes and Excise) felelős az adók rendszeres adminisztrálásáért.
2. Az Adóügyi Osztály (The Department of Taxes) támogatja az Adóügyi Minisztert (Minister of Taxes) a törvényhozás és a fiskális politika területén. Ezen kívül az osztály foglalkozik a nemzetközi egyezményekkel és kapcsolatokkal.
3. Az Adótanácsadó Testület (The Board of Assessment) javasolja és előkészíti az adópolitikai döntéseket. Útmutatókat készít az adókivetésre, alapvető adózási ügyekben előkészít dokumentumokat, és hoz döntéseket. Dániában csak ez a testület bocsáthat ki feltételes adókivetési szabályokat (ruling).

Belgium

A belga államberendezkedés igen bonyolult, de ezt azonban csak bizonyos mértékben kell figyelembe venni, hiszen az adóigazgatás föderális szintű ügy. Belgiumban az elmúlt években nagyszabású reformot hajtottak végre a közigazgatásban, amelynek jelentős következményei vannak az adóigazgatásra nézve. (A reform elemei közül azokat mutatjuk be, amely az autonómia kérdéséhez valamilyen módon kapcsolódnak.)

A reform előtt az adóigazgatási rendszer viszonylag egyszerű struktúrához tartozott. A pénzügy minisztérium két fő egységre bomlott: a fiskális és nem fiskális adminisztrációra. A miniszter alá közvetlenül tartozott egy kormánybizottság, amelynek az adózás egyszerűsítése és az adócsalás elleni harc volt a fő feladata. A két főbb egység és a miniszter között egy államtitkár helyezkedett el. Közvetlenül az államtitkár alá tartozott egy dokumentációs és kutatási csoport, melynek feladata volt kutatások végzése, tanulmányok készítése. A nem fiskális adminisztráció alá tartozott a kincstár, a költségvetés és kiadások ellenőrzése, illetve a nyugdíj. A fiskális adminisztráció alá tartozott az általános adóigazgatás.

Az unitáriusból föderális állammá válás magával hozta az államigazgatás reformjának szükségességét is. A reformlépések első felében a minisztériumok a hatékonyságukat próbálták lemérni elsősorban az ügyfelek szempontjából. A második, jelentősebb, szakaszban került sor a 2000-re elkészült Copernicus-terv⁴⁸ kidolgozására. A terv alapján a korábbi minisztériumok eltűnnek, és helyettük megjelennek az ú.n. Föderális Közszolgálati Egységek (Service public federale, SPF), melyek lehetnek vertikálisak vagy horizontálisak, illetve a Tervezési Közszolgálati Egységek. Horizontális SPF az általános koordináció, a Költségvetés, a Személyzet-szervezet, Informatika és Kommunikáció. A vertikális SPF-ek a szokásos minisztériumi funkcionális felosztást követik, így pl. belügy, külügy, igazságügy, pénzügy stb. A tervezési egységek közül a legfontosabbak a telekommunikáció, esélyegyenlőségi politika, fenntartható fejlődés, fogyasztóvédelem, közigazgatás egyszerűsítése, szociális integráció.

A Copernicus keretén belül található a Coperfin elnevezésű program⁴⁹, ami a Pénzügyminisztériumot és az adóigazgatást érinti. Ez tulajdonképpen tizenhat BPR (business process reengineering) programból áll, és radikálisan átalakítja az adóigazgatást. A reform végrehajtása folyamatosan zajlik.

A Copernicus program egyik alapvető célja, hogy tisztázza a felelősségi és hatásköröket a politika és az adminisztráció között. A politikát ebben az esetben a miniszter, a kormánybizottság, és ezek tanácsadói jelentik, feladatuk, hogy meghatározzák az irányadó politikát, és felügyelik annak végrehajtását. Az adminisztráció feladata, hogy részt vegyen a politikák kidolgozásában, majd utána azokat végrehajtsa. Az a pont, ahol e kettő találkozik, az új szervezeti felépítésben a *Stratégiai Tanács*. A Stratégiai Tanácsban részt vesz a miniszter és munkatársai, a fiskális adminisztrációs bizottságának igazgatója és az adminisztráció magasabb beosztású tagjai.

⁴⁸ <http://www.copernicus.be/copernic/>

⁴⁹ <http://www.copernicus.be/coperfin/>

A program szerint a minisztérium igazgatásának kulcs szervezete, az *Adminisztrációs Bizottság*. A Bizottságba tartozik az igazgatóján kívül az operatív szervezetek vezetői, illetve a törzskari (általános) szervezetek vezető is, mint a Költségvetés, Személyzet-szervezet, Informatika-kommunikáció, Titkárság (jogi, logisztikai ügyek), Tanulmányok és kutatások, és egy úgy nevezett Stratégiai csoport, ami szoros összeköttetésben áll a Stratégiai Tanáccsal. Ezek a törzskari szervezetek az operatív, végrehajtó egységek szükségleteit látják el, velük szorosan együttműködnek, teszik mindezt az Adminisztrációs Bizottság keretében. Így például a Személyzet-szervezet egység gyakorlatilag az emberi erőforrás feladatokat látja el, a Költségvetés a minisztérium költségvetési, kincstári feladatait.

Ezek a törzskari szervezetek, vagy más elnevezésben horizontális SPF-ek, minden (vertikális, tehát állami feladat alapján tagozódó) minisztériummal kapcsolatban állnak, segítik az Adminisztrációs Bizottságok munkáját. Az államigazgatás felépítését tehát egy mátrixszervezetként is elképzelhetjük. Az Adminisztrációs Bizottság alá három fő szervezeti egység csoportosul: az Adók és Behajtási osztály (mint általános adóigazgatóság), a Kincstár, és az Illetékek osztály.

B/ csoport:

Svédország

Svédországban szintén jelentős változások mentek végbe a kilencvenes években, érintve az adóigazgatási helyét a kormányzati struktúrában. A Pénzügyminisztérium (Ministry of Finance) és a Svéd Adóigazgatás (Swedish Tax Administration) közötti munkamegosztásban alapvető, hogy a minisztérium privilégiuma az adópolitika és az adótörvények alakítása. Az adóigazgatás menedzsmenete alapvetően két területtel foglalkozik: a források allokációjával és a teljesítmények értékelésével.

A Központi Adóhivatal nincs olyan mértékben bevonva az adópolitika formálásába, mint hasonló szervezetek néhány más országban. Ez annak következménye, hogy a svéd alkotmány szigorú demarkációs vonalat húz a minisztériumok és a központi ügynökségek közé. Ez nem jelenti azonban azt, hogy a Hivatal ne venne részt az adótörvények előkészítésében. A Hivatal tisztviselőit a kormányzati bizottságok gyakran kérik technikai segítség nyújtására, az új adótörvények tervezeteit mindig elküldi a Hivatalnak, kérve javaslataikat és megjegyzéseiket. A Hivatal is javasolhat változtatásokat annak érdekében, hogy az adóztatás hatékonyabb legyen. (Továbbra is lényeges, hogy az adóigazgatás politikailag semleges maradjon.)

Az adótörvények elfogadása a Parlament joga. Mivel azonban a törvény rendkívül komplex, a Parlament az adóigazgatáshoz delegált jogokat a törvény alkalmazását szolgáló kiegészítő szabályok

meghozatalához. Tipikusan ilyenek például a természetbeni juttatások értékelése. A Hivatal ajánlásokat is bocsát ki speciális adószabályok értelmezéséhez, azonban az ilyen ajánlások jogilag nem kötelezően, és bíróság előtt megtámadhatók.

2.5. Az adóigazgatás nagysága

Olyan benyomás támadhat, hogy az egyes adóigazgatások szabadon választhatják meg, hogy milyen szervezeti és folyamat megközelítést alkalmaznak. Vannak azonban bizonyos korlátok. Az adóigazgatás (és vámigazgatás) nagyságát az ország területe, népessége, a munkaerőforrás nagysága, közigazgatási szerkezete, adózási kultúrája (például az ellenőrzési és a behajtási funkció aránya a feladatokban) és még számos egyéb tényező befolyásolja. Mutatószámok alapján érzékelhető, hogy az adóigazgatás optimális nagysága, mint olyan nem határozható meg, de bizonyos szélső értékek között mozog. A 9. és a 10. számú táblázatok összehasonlítják az elemzési körbe vont országok adóigazgatásának néhány fontos mennyiségi jellemzőjét.

9. sz. táblázat: Az adóigazgatás néhány fontosabb mennyiségi mutatója nemzetközi összehasonlításban

1	2	3	4	5	6	7	8
Ország	Népesség (millió fő)	Munkaerőforrás (millió fő)	Adóigazgatásban foglalkoztatottak száma (ezer fő) /*	1 adótisztviselőre jutó lakosok száma	1 adótisztviselőre jutó munkaerőforrás	Helyi adóhivatalok száma	1 helyi adóhivatalra jutó lakosok száma
Németország	81,4	39,7	122,3	665	324	709	114 810
Franciaország	59,2	33,4	75,0	789	445	854	69 321
Egyesült Királyság	59,8	29,5	81,9	730	360	615	97 236
Olaszország	57,3	23,9	47,6	1 204	502	385	148 831
Spanyolország	40,3	17,9	24,0	1 679	745	205	196 585
Kanada	33,1	16,3	38,4	861	424	750	44 133
Hollandia	16,0	8,1	25,4	629	319	89	179 775

Görögország	10,6	4,4	14,0	757	314	300	35 333
Portugália	10,3	5,3	13,2	780	402	372	27 688
Belgium	10,2	4,4	21,5	474	205	385	26 494
Svédország	8,9	4,5	9,0	988	500	116	76 724
Ausztria	8,1	3,9	8,6	941	453	79	102 532
Dánia	5,4	2,9	8,2	658	354	275	19 636
Finnország	5,2	2,6	6,3	825	413	190	27 368
Norvégia	4,5	2,4	6,3	714	381	435	10 345
Írország	4,0	1,8	6,4	625	281	100	40 000

Forrás: IBFD, 2001, OECD, 2004, EU Régiók Bizottsága és az adóigazgatási honlapok

/* Az adóigazgatásban foglalkoztatottak száma a teljes munkaidőre számított foglalkoztatást mutatja országonként a következő megjegyzésekkel:

Franciaország – tartalmazza a DGI (68e) és a DGCP (7e), **Egyesült Királyság** – Inland Revenue és a Customs&Excise együtt, de nem tartalmazza a vámigazgatási és a kormányzati értékelési funkciókban foglalkoztatottakat, **Olaszország** – tartalmazza az adóigazgatás (35,9e) és a Guardia di Finanza adófunkciókkal kapcsolatos feladatait (11,7e) ellátó tisztviselőit, **Kanada, Hollandia, Belgium, Dánia** – nem tartalmazza a vámigazgatási funkcióban foglalkoztatottakat, **Ausztria** – nem tartalmazza az IT és a Személyzeti funkciókat, amelyeket a Pénzügyminisztérium lát el, **Írország** – tartalmazza a vámigazgatást is.

- Az adóigazgatásban foglalkoztatottakra jutó népesség száma 600 - 1000 fő. Természetesen vannak kivételek. Egyik oldalon Olaszország és Spanyolország, másik oldalon Belgium adata tér el nagyobb mértékben az „átlagtól”.

- A leginkább homogén adatsor az egy adótisztviselőre jutó munkaerőforrás, amely viszonylag közeli nagyságrendekre (300 – 500) utal. (Spanyolország és Belgium itt is kissé „kilóg” a sorból.) E mögött valószínűleg a személyi jövedelemadó „kitüntetett” szerepe húzódik meg az adóigazgatási funkciók ellátásához szükséges személyi feltételek alakulásában.

- A helyi végrehajtó hivatalok száma valamelyest igazodik a népesség számához és az ország nagyságához, de természetesen az egy helyi hivatal által kiszolgált lakosok számát az igazgatási

feladatok decentralizálási vagy centralizálási tendenciáiban domináns más tényezők (például a helyi adóhivatalhoz telepített funkciók – ügyfélszolgálat, regisztráció, ellenőrzés - száma és fontossága, az információs technológia fejlettsége, a helyi hivatal nagysága, stb.).

10. sz. táblázat: Az adóigazgatásban regisztrált adófizetők száma

1 Ország	2 Népesség (millió fő)	3 Munkaerő- forrás (millió fő)	4 Regisztrált adófizetők száma (millió)			7 Regisztrált adófizetők / munkaerő- forrás (%) /*
			Egyének	Vállalatok	ÁFA	
Németország	81,4	39,7	28,5	4,90	4,87	71,8
Franciaország	59,2	33,4	33,4	3,50	n.a.	123,7
Egyesült Királyság	59,8	29,5	29,0	0,50	1,73	98,3
Olaszország	57,3	23,9	37,0	2,00	n.a.	154,8
Spanyolország	40,3	17,9	14,0	1,40	2,80	78,2
Kanada	33,1	16,3	23,0	1,60	2,70	141,1
Hollandia	16,0	8,1	7,0	2,00	1,00	86,4
Görögország	10,6	4,4	3,5	1,00	1,45	79,5
Portugália	10,3	5,3	3,8	0,28	n.a.	71,7
Belgium	10,2	4,4	6,3	0,43	n.a.	143,2
Svédország	8,9	4,5	7,0	1,00	0,84	155,5
Ausztria	8,1	3,9	3,3	0,14	0,69	84,6
Dánia	5,4	2,9	4,1	0,60	0,39	141,4
Finnország	5,2	2,6	4,6	0,54	0,50	176,9
Norvégia	4,5	2,4	3,9	0,16	n.a.	162,5
Írország	4,0	1,8	1,86	0,12	0,22	104,0

Forrás: IBFD, 2001, OECD, 2004, és az adóigazgatási honlapok

/ A regisztrált adófizetők aránya a munkaerőforrásban mutató a 100%-ot számtalan ok miatt meghaladhatja: például vannak olyan adófizetők, akik nem számítanak a munkaerőforrásba (pl. befektetők), nem adózási célú regisztráció, munkaképes kor feletti vagy inaktív regisztrációja stb.*

- A népesség száma, valamint a munkaerőforrás nagysága befolyásolja ugyan az adóigazgatás nagyságát, figyelembe kell venni azonban, hogy az első fő funkció – a regisztráció – alapján jelentős különbségek mutatkoznak az országok között. Az eltérések oka lehet például az adóelőleg-fizetési rendszerek jellege, az adórendszer szociális-jóléti célú elemeinek adminisztrációs követelménye, egyéb nyilvántartási (pl. népesség) funkciók. Az, hogy ennek hatása a szükséges személyi feltételek relatív nagyságában (lásd az egy adótisztviselőre jutó munkaerőforrás mutatóit) nem mutatkozik, abban a modern információs technológia játszik elsősorban szerepet.

3. Modellek és szervezeti reformok

A fejezet fontos kérdése, hogy milyen elvi modellek lehetségesek az adóigazgatási szervezetek kialakítására, hogyan valósulnak meg a gyakorlatban, különös tekintettel a regionalitás kérdésére. Az elvi megközelítések áttekintése után – megfelelő, de kissé kényszerű válogatásban - részletes leírások következnek a különböző modellekhez tartozó országok adóigazgatásáról. A modellek ismertetése hangsúlyt fektet a szervezeti reformokra, amelyek részeként a fejezet az adó- és vámigazgatás integrációját is újra érinti. Az új közintézményi menedzsment számos eleme már felfedezhető a szervezeti reformokban, de az átmenethez szükségesnek látszik egy áttekintés is a modellek legfontosabb gyakorlati kivitelezéséről.

3.1. Adóigazgatási szervezet: elvi megközelítések

1. Földrajzi megközelítés

Az adóhatóság a legtöbb országban szervezeteit földrajzi-adminisztrációs elkülönítésben működteti. Ez a leginkább használt felosztási mód, amely más – a funkcionális, az adótörvény (adónemek) és a célcsoport (ügyfél) megközelítésekkel - ideálisan *kombinálható*. A földrajzi-adminisztrációs megosztás alapja több esetben a közigazgatási struktúra, a központi adóigazgatás középszintű (egy vagy több) és helyi szintű hivatalokkal is rendelkezik, a szubnacionális (regionális vagy helyi) kormányzatok adóigazgatási lehetőségeitől vagy szándékaitól függetlenül.

Fontos megjegyezni viszont, hogy az elsődleges változatokat a gyakorlatban igen gyakran még további ötvözetek követik, vagyis a funkcionális, az adónemek és a célcsoport orientáció együtt, vagy különböző variációkban és különböző szinteken jelenik meg. Hasonlóan, több országban az adóigazgatási szerkezet eltér – lásd 2.1. pont - a közigazgatási struktúrától a regionális és helyi szintek különböző ötvözetei miatt.

2. Funkcionális megközelítés

Egyik gyakori megközelítés, hogy az adóigazgatás szervezeti struktúráját az általános feladatok, felelőségek, illetve funkciók alapján alakítják ki⁵⁰. A fentiekhez képest kissé eltérően, az adóigazgatás alapvető funkcióit elsődleges és másodlagos fő funkciókra oszthatók. Az *elsődleges fő funkciók*:

⁵⁰ Mikesell szerint az adóigazgatás folyamata hat általános lépést foglal magába. Az első az adókötelezettségek leltárának előkészítése, ami bármilyen adószerkezet adminisztrálásának alapja. Másodsor, az egyéni adóalapokat kell meghatározni az adókiadásához. A számított és a befizetendő összeg, vagyis az esedékes adó beszedése a harmadik lépés. A negyedik lépés az adóellenőrzés annak érdekében, hogy egy önbevalláson alapuló

- *Regisztráció:* Az adófizetőket (valamint bizonyos adótárgyakat, pl. épület, föld, stb.) azonosítani és nyilvántartani szükséges.
- *Adó megállapítás:* Az adó alapját (adózáandó jövedelmet, vagyont, forgalmat, stb.) meg kell határozni, és a fizetendő adó összegét meg kell állapítani.
- *Beszedés és adóbehajtás:* Az adókat be kell gyűjteni, illetve szükség esetén be kell hajtani.

Ezek az elsődleges fő funkciók azonban önmagukban nem elegendők. Működésükhöz szükség van kiegészítő jellegű funkciókra is. A *másodlagos fő funkciók:*

- *Ellenőrzés:* Az adóigazgatás feladata, hogy ellenőrizze az adófizetőktől vagy harmadik féltől kapott információkat. Sok tevékenység, az egyszerű technikai-számszaki ellenőrzéstől a bűnügyi vizsgálatokig, tartozik ide.
- *Fellebbezések és jogi eljárások:* Az adófizetőknek joga, hogy az adóhatóság döntése ellen fellebbezzen, ezért szükség van olyan eljárásokra, amelyek a panaszokkal és a fellebbezésekkel foglalkoznak.
- *Információ - ügyfélszolgálat:* Az adófizetőkkel meg kell ismertetni kötelezettségeiket és jogukat, hogyan töltsék ki adóbevallásaikat, illetve milyen egyéb információkat kell szolgáltatniuk az adóhatóságnak és viszont.

A fő funkciók mellett az adóigazgatásnak, hasonlóan bármilyen más szervezethez, szüksége van menedzsment és támogató funkciókra is. Ezek általában a következők:

- Menedzsment (vezetési-irányítási) funkciók, amelyek az önkormányzati hivatal szervezeti és működési feltételeit határozzák meg.
- Adópolitika formálása, döntés (rendelet) előkészítés, amely révén az igazgatási tapasztalatok alapján az adóhivatal (osztály) hozzájárul a helyi adópolitika alakításához, a stratégiai döntések megalapozásához.
- Kiegészítő szabályozás, amely révén az igazgatási tapasztalatok alapján az adóhivatal (osztály) az adóztatási eljárások „finomra hangolását” segíti elő.
- Az ügyviteli és az információs rendszer fejlesztése.
- Személyzeti politika: foglalkoztatás, beosztás, javadalmazás, ösztönzés, továbbképzés, etika.
- Költségvetési-számviteli funkciók.
- Beszerzés (beruházás), elhelyezés és egyéb irodai funkciók.

rendszerben is biztosítsák az adófizetés teljesítését. Az adminisztráció ötödik lépcsőfoka a fellebbezés és hasonló jogi eljárások. Az utolsó lépés a folyamatban az adóbehajtás, amit akkor alkalmaznak, amikor más módszerek nem vezetnek eredményre a megfelelő adóbefizetésében. Mikesell (1991), 323. old.

Ez a szerkezet megfelelő belső kohéziót biztosít, hiszen minden tevékenység – az adóalanyok azonosításától az adóbehajtásig – ugyanabban a szervezetben folyik. Természetesen ez nem jelenti azt, hogy ezeket a funkciókat nem lehet specializálni, további feladat-megosztást kialakítani, de mindenképpen lényeges, hogy a fő szükséges funkciókat egyetlen központból vezérljük.

Mélyebb szervezeti elhatárolásokra vagy koncentrációra több példát találhatunk:

- adóbeszedési funkció koncentrációja külön szervezetbe
- speciális adócsalást felderítő szervezet vagy egység felállítása (adórendőrség)
- az adóbehajtás külön szervezetbe szervezése
- az adóellenőrzés, mint egyik legfontosabb funkció, speciális szervezeti megoldásai stb.

3. Adótörvény (adónemek) szerinti megközelítés

Az adóigazgatás szervezeti rendjének elsődlegesen adónemenkénti kialakítása ma már kevésbé gyakori megoldás. Ennek a megközelítésnek ugyanakkor sok előnye van: homogénebb ügyfélkörrel működtethető, segíti az adórendszer megértését, a teljesítést, lehetővé teszi az adóbeszedés és ellenőrzés integrálását, a helyi hivatalok kockázati tipológia szerinti földrajzi pozicionálása kedvezőbb. Hátránya lehet, hogy viszonylag költséges, párhuzamos hierarchiák alakulnak ki a különböző adócsoporthoz, az ügyfélnek túl komplikált, minden adónemnél külön hivatali eljárások és szolgáltatások. Tény, hogy a tisztán adónemenkénti szervezeti modell visszaszorulóban van, egyre inkább a többcélú és fókuszú szervezeti megoldások nyernek teret.

4. Célcsoport (ügyfél) orientált megközelítés

A szervezeti reformok egyik fő trendje az olyan szervezeti megoldás, amelyben néhány adóigazgatási osztály egy vagy több speciális adófizetői csoportra vagy tevékenységre (természetes személyek – vállalatok, nagy – közép – kisvállalatok) specializálódik. Az ilyen specializáció mögött az elv mindig ugyanaz: az adófizető magatartás és a kevesebb számú jogszabály és eljárás mélyebb ismeretének köszönhetően magasabb hatékonyság érhető el, ha csak néhány olyan adófizetői csoporttal kell foglalkozni, amelyek vagy jelentős költségvetési bevételt hoznak, vagy speciális típusú kockázatot jelentenek. Az elméletileg számtalan variáció közül kiemelendő a nagy vállalatok speciális kezelése. Az adóigazgatás számára ezek a vállalatok (néhány száz vagy néhány ezer) stratégiai jelentőségűek két okból is. Egyrészt nyilvánvaló a pénzügyi súlyuk a költségvetési bevételekben, másrészt mivel teljesítményük az ország gazdasági életében kiemelten fontos, ezért jogi (adózási) biztonságuk is feltétlenül az. A specializáció lehet teljes, ekkor egyetlen adóosztály (divízió) látja el az összes adóigazgatási funkciót a kiemelt vállalatoknál, függetlenül azok földrajzi elhelyezkedésétől. A

specializáció részleges, amikor például az országos adóosztály a nagyvállalatok és leányvállalataik auditálását végzi.

A célcsoportos megközelítést két kiegészítő elv teszi teljessé:

1. A „front és back office” megközelítés

Minden adóigazgatás sajátos jellemzőkkel bír a „front-back offices” szerepeit illetően. A front office az adóigazgatás azon része, ahol az adófizető az adótisztviselővel „találkozik”. Ez az a pont, ahol a kapcsolat a két fél között létrejön. A nem-fizikai kapcsolattartás is (információ szolgálat telefonon, internetes kapcsolat stb.) front office feladat. A célcsoport (ügyfél) orientált szervezeti megoldás egyértelművé teszi a front office feladatokat. A back office a szervezet azon része, ahol nincs kapcsolat az adófizetővel. Erre példa lehet egy olyan központ, ahol tömeges automatikus adókitetési folyamatok zajlanak.

1. A kockázat becslési megközelítés

A kockázat becslés az adóigazgatás integráns része. A források korlátozottak, az adócsalás kockázata pedig állandóan jelen van. Következésképpen a források racionális allokálásához szükség van kockázat előrejelzésre, ami lehetővé teszi, hogy a vezetők és az alkalmazottak optimális eredményességet érjenek el. (A kockázati tényezők feltérképezésére, modellezésére és alkalmazására itt nem térek ki.)

Az elvi megközelítések alkalmazása

A következő táblázat a vizsgált országok domináns megközelítéseit összegezi, amely alapján az egyes modellek, illetve annak változatai elemezhetők, figyelembe véve a regionális kérdéseket is.

11. sz. táblázat: Az adóigazgatási szervezet fő rendező elveinek (funkció, adónem, célcsoport) alkalmazása országonként

Ország	Domináns szervezeti struktúra				LTU
	Funkció	Adónem	Célcsoport	Vegyes	
Németország	X		X	X	
Franciaország	X		X		X

Egyesült Királyság	X		X		X
Olaszország	X	X		X	
Spanyolország	X	X			
Kanada	X				X
Hollandia	X		X		X
Görögország	X	X			
Portugália		X			
Belgium	X	X	X	X	X
Svédország		X		X	X
Ausztria	X	X			X
Dánia	X		X	X	X
Finnország		X	X	X	X
Norvégia	X				X
Írország		X			X

Néhány megjegyzés a táblázathoz:

1. Az LTU (Large Taxpayer Unit) megjelölés arra utal, hogy az adott adóigazgatásban egy vagy több szinten külön szervezet foglalkozik a nagy adófizetőkkel.
2. Az LTU léte logikailag azt is jelenti, hogy az adott adóigazgatóság részben (vagy teljesen) a célcsoport orientáció felé mozdult, ebből adódóan akár „vegyesnek” is tekinthető.
3. A „vegyes” jelző szinte minden adóigazgatásra jellemző lehetne, itt azonban azokra az esetekre fenntartott, ahol valóban nehéz eldönteni a domináns szervezeti megközelítést, illetve ott, ahol a domináns „vegyes” jelleg mellett még kitapintható a fő elvi orientáció (pl. Belgium, Svédország).

3.2. Domináns funkcionális megközelítés

A funkcionális megközelítés több országban az elsődleges szervezési elv. Az elemzési körben elsősorban Franciaország, Spanyolország, Kanada, Ausztria és Norvégia követi ezt az elvet. Ugyanakkor e csoportban a regionális megközelítés nem jellemző Norvégia esetében. A többi ország közül Spanyolország, a regionális megközelítést a közigazgatási struktúrát követve alkalmazza az általános alkotmányos berendezkedésből fakadóan. Franciaországban 2000-ben megszüntették a regionális adóigazgatóságokat, és kevesebb számú inter-regionális intézményt hoztak létre menedzseri és koordinációs feladatokkal. A kanadai és osztrák regionális szerveződés az alkotmányos

berendezkedésből adódik. E pontban előbb a regionális szerveződést alkalmazó spanyol, francia, majd a nem regionális alapon szerveződő norvég rendszer főbb jellemzői kerülnek bemutatásra. A kanadai adóigazgatás a vámadminisztrációval kapcsolatos fejezetben szerepel.

A/ Domináns funkcionális közelítés regionális struktúrával

Spanyolország

Spanyolországban a funkcionális megközelítés a meghatározó egy viszonylag önálló adóigazgatási szervezetben, amely amellet, hogy követi a közigazgatási szerkezetet, eltér az unitárius államokban működő szintén funkcionális adóigazgatási szervezetektől. Az alapvető *különbség* az alkotmányos berendezkedésből adódik. Egyes régiók magas szintű autonómiát élveznek adóztatási politikájukban így lehetséges, hogy az adóigazgatási feladataik részben elkülönülnek az országos központi rendszertől.

Spanyolországban az 1978-as új alkotmány megnyitotta az utat autonóm régiók létrehozására. Az alkotmány szerint minden régiónak saját kormánya, parlamentje és bírósága van. Az alkotmány szabályozza a különböző régiók hatalmát és felelősségeit. Lehetővé vált nagyobb önállóságot biztosítani a különböző nemzetiségi régióknak. Az autonómia az adózásra is kiterjed. 2002-ben befejezték a legnagyobb kiadási területek decentralizációját. Az ezt megelőző két évben a spanyol kormány két jelentős reformot hajtott végre a szubnacionális adózás és a finanszírozás területén (Autonóm Közösségek és helyi önkormányzatok).

Adózási ügyekben a spanyol alkotmány a törvényhozást ruházta fel elsődleges jogokkal, de lehetővé teszi azt is, hogy az Autonóm Közösségek és a Helyi Társaságok kivethessenek adókat az alkotmánnyal és a törvényekkel összhangban. Következésképpen az adóigazgatás három szinten szerveződik: központi kormányzat (Állam) – regionális kormányzatok (Autonóm Közösségek) – helyi kormányzatok (Helyi Társaságok). A Pénzügyminisztérium felügyeli a központi adóigazgatást. Regionális szinten 17 Autonóm Közösség (egy vagy több tartományt felölelve) van, amelyek adózási szempontból két csoportba oszthatók: *"Foral" regimes (területi jogokkal és hagyományos kartákkal), valamint "Common" regimes.*

A *„foral” kormányzatokban* (két Autonóm Közösség tartozik ide: Baszkföld és Navarra) a központi és a közösség kormányzat megállapodása szerint az utóbbi látja el az adóhatósági feladatokat, a legtöbb országos adó kivetése, adminisztrálása, beszedése és ellenőrzése hozzájuk tartozik. Az Autonóm Közösség a beszedett adókból bizonyos összeget (a GDP-vel arányos tartományi jövedelem

szerint) a központi kiadások finanszírozásához átutal a központi költségvetésbe. Ténylegesen az adóztatási hatalom a „Foral” Tartományi Tanácsoké.

A „*Common regimes*” csoportba tartozó Autonóm Községek 2002-től növekvő mértékben felelősek több közszolgáltatás (egészségügy, oktatás) finanszírozásáért, ezért változott „részesedésük” is az adó jellegű bevételekből. Bizonyos adók esetén korlátozott szabályozási hatalmat is kaptak. 2003-ban az Autonóm Községek különböző mértékben használták fel szabályozási lehetőségeiket. (Több község új személyi jövedelemadó kedvezményeket vezetett be a lakásbérletnél, új ösztönzőket alkalmazott a lakásvásárlás és felújítás területén. Bizonyos tranzakciók esetén csökkentették az illeték összegét stb.)

A *központi adóigazgatóság (AEAT)* elnöke (The President) a Pénzügyi Államtitkár, aki alá közvetlenül a következő személyek és testületek tartoznak:

- Általános Igazgató (The Director General)
- Adóigazgatási Testület (The Board)
- Irányító Bizottság (The Steering Committee)
- Regionális Menedzsment Koordináló Bizottság (The Coordination Committee of Territorial Management)
- Belső Ellenőrzési Szolgálat (The Internal Audit Service)

A fenti irányító testületek mellett működik az Adóadminisztráció Koordinálása Egyesített Bizottsága (Joint Commission for the Co-ordination of Tax Management), azon adók esetében, amelyeket az Autonóm Községekhez delegáltak, de a központi ügynökség adminisztrál), valamint egy Biztonsági és Ellenőrzési Bizottság.

Az *Általános Igazgatót (The Director General)* a Titkárság (Cabinet) és a Jogi Szolgálat (Legal Service) segíti. Az Általános Igazgató irányítja ugyancsak az Osztályokat és a Regionális Hivatalokat (the Departments and the Territorial Services).

Az AEAT központi szervezete négy *funkcionális* végrehajtó és három *horizontális* osztályból áll.

A funkcionális osztályok: Adminisztráció (Tax Management), Beszedés (Tax Collection), Ellenőrzés (Tax Inspection), Vámok és Jövedéki Adók (Customs and Excise Duties).

A horizontális osztályok: Adatfeldolgozás (Tax Data Processing), Emberi Erőforrások és Pénzügyi Menedzsment (Human Resources and Financial Management), és Szervezet, Tervezés és Intézményi Kapcsolatok (Organization, Planning and Institutional Relations).

Az AEAT hierarchikus struktúrában *központi, regionális és helyi szintre* szervezett. A regionális szolgálatokat az Autonóm Községek szintjén az ún. Special Delegations látják el, amelyek magukba foglalják a Regionális Hivatalokat (Regional Offices) és az Adóadminisztráció Regionális Irányító Bizottságokat (Steering Territorial Committees for Tax Management). A regionális szint (számuk 17) vezetője (Special representative of the AEAT) felelős a regionális adóigazgatásért. Ugyancsak ő felügyeli a régióon belül működő tartományi adóhivatalokat (számuk 56), amelyek vezetője (Representative of the AEAT) felel a tartományi hivatal munkájáért. A helyi adóhivatalok (számuk 205) lényegében a tartományi adó kirendeltségei. Néhány városban több helyi hivatal is működik.

A hosszú ideje már szigorúan funkcionális hierarchikus szervezeti működés lassan kezd megváltozni. Spanyolországban is érdeklődés mutatkozik arra, hogy a különböző műveleteket olyan integrált szervezetbe egyesítsék, ahol az ügyfél-orientáció a követő elv. Jelenleg azonban még a következők jellemzik a szervezetet:

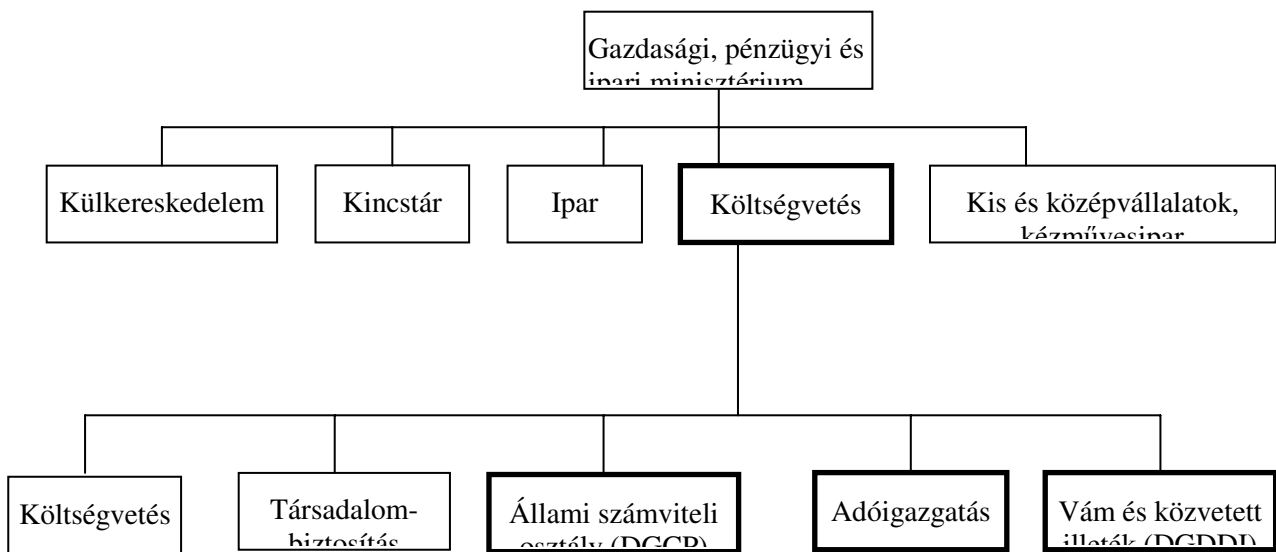
- az adókiivetés és ellenőrzés, az adóbeszedés és adminisztrálás (menedzsment) szigorú elkülönülése,
- minden egyes funkcionális osztály minden típusú adóval foglalkozik,
- nincs iparági vagy üzletági specializáció.

Franciaország

A dominánsan funkcionális szerveződésű francia adóigazgatás az alkotmányos berendezkedés szempontjából lényegesen más, mint Spanyolország. *Az adóigazgatás az országos, a régió, a megyei és a községi szinteken szerveződik.* (A településszerkezet jellemző vonása az elaprózottság. Ez az adóigazgatás szervezeti felépítésében magyarázó tényezőül szolgál.)

Az adóigazgatás egyik legfontosabb sajátossága a Forradalomra vezethető vissza. A Forradalom idején rögzítették azt az elvet, hogy kiadások terén az utalványozó és a könyvelő, adóbeszedés esetén az adókiivető és a beszedő szigorúan elváljon egymástól. Az adóval kapcsolatos tevékenységek négy fő szervezet között oszlanak meg. Ezek a DGI (Adóigazgatás), DGCP (Állami Számviteli osztály), DGDDI (Vámok és közvetett illetékek), és a társadalombiztosítás különböző szervei. Az adóigazgatással foglalkozó szervezeti egységek Gazdasági, Pénzügyi- és Ipari minisztérium Költségvetés és Költségvetési reformok főosztályában helyezkednek el. (Lásd az 1. sz. ábrát.)

1. sz. ábra A francia központi adóigazgatási szervek elhelyezkedése



A feladat elkülönítés a szervezetek szerint oly módon jelenik meg, hogy az adók kivetését és az adóellenőrzést a DGI és szervezetrendszere, míg az adóbeszedést a DGCP és ugyancsak, kiterjedt, szervezetrendszere végzi⁵¹. A vámok tekintetében minden feladatot a DGDDI végez el, míg a szociális terhekkel kapcsolatos feladatokat a társadalombiztosítás szervei látják el.

A francia adóigazgatás szolgáltatásait központilag az *Általános Adóigazgatóság (Direction Générale des Impôts)* irányítja.

Országos szinten elsősorban azok a tevékenységek folynak, melyek célcsoportjai a nagy, multinacionális vállalatok és vállalat-csoportok. Számos más feladat is ezen a szinten van, mivel azokat fontosságuk és bonyolultságuk miatt regionális vagy megyei szinten nem lehet hatékonyan ellátni. Az országos ügyeket az alábbi igazgatóságok kezelik.

1. A *Kiemelt Vállalatok Országos és Nemzetközi Adóellenőrzési Igazgatóság (Direction des Vérifications Nationales et Internationales - DVNI)* végzi az adóellenőrzést a nagy, multinacionális vállalatoknál vagy vállalatcsoportoknál.

2. A *Pénzügyi Információk Országos Igazgatóság (Direction Nationale des Enquêtes*

⁵¹ A helyzetet azonban bonyolítja, hogy a DGI nemcsak ellenőrzési és nyilvántartási-kivetési feladatokat lát el, hanem emellett bizonyos adók tekintetében ez a szervezet végzi az adók beszedését is. Ide főleg a közvetett adók tartoznak, így elsősorban áfa, illetékek, de ide tartozik például a vagyadó beszedése is.

Fiscales - DNEF) fő feladata az adófizetőket érintő információk koordinálása. Másik feladata a francia adóhatóságok bünyügyi nyomozó tevékenységei koordinálása (házkutatás, elkobzás, lefoglalás stb.)

3. Az *Országos Kiemelt Pénzügyek Ellenőrzési Igazgatóság* (*Direction Nationale des Vérifications de Situation Fiscale* - DNVSF) azokat a pénzügyi eseteket kezeli, amelyek komplexitásuk és fontosságuk miatt meghaladják a regionális szint kapacitásait. Például híres emberek, személyiségek jövedelme speciális pénzügyi szabályozást igényelhet, vagy bonyolult megegyezéseket kell alkalmazni.

5. A *Párizs régió Speciális Adóigazgatóság* (*Direction Spécialisée des Impôts pour la région Ile-de-France* - DSIP) (Gyakorlatilag 2 regionális igazgatóság, amely a párizsi régiót szolgálja ki.)

6. *Nemzeti Adózási Iskola* (*École Nationale des Impôts* - ENI)

7. A *Nagyvállalatok Adóigazgatóság* (*Direction des Grandes Entreprises* - DGE), párizsi telephellyel 2002-től funkcionál. Ez az igazgatóság adminisztrálja az ország közel 17,000 legnagyobb vállalatának adóügyeit. Korábban ügyeik a különböző Adóközpontokhoz tartozott. Adóik beszedése szintén egy kézben történik ma már.

8. *Külföldiek és Általános Szolgáltatások Igazgatóság* (*Direction des Résidents à l'Étranger et des Services Généraux* - DRESG)

Dekonzentrált szolgáltatások:

(Inter)regionális szint: 2000-ben megszüntették a 21 regionális adóigazgatóságot és 9 inter-regionális biztost neveztek ki menedzseri és koordinációs feladatokkal. Egyúttal 10 inter-regionális adóellenőrzési igazgatóságot hoztak létre. A menedzseri bizottság tagjaként, amelyet a DGI elnöke vezet, az új inter-regionális biztos részt vesz a központi szolgáltatásokat érintő fő döntésekben. Lényegében az új igazgatóságok felelősek az új stratégiáért, az inter-regionális biztos segíti őket az adócsalás elleni inter-regionális terv kidolgozásában.

Megyei szinten a francia adóigazgatásban 107 Adóügyi Szolgáltatások Igazgatóság működik (*Directions des Services Fiscaux*, DSF). Ezeket a megyei hivatalokat igazgatók vezetik, akiket néhány helyettes segít. Formálisan a különböző megyék *nem alárendeltek* a regionális igazgatóságoknak. A regionális igazgatók azonban gyakran funkcionális összekötő szerepet játszanak a megyék és a központi adóhivatal között. A dekoncentrált szervek tehát regionális és megyei szinten jelennek meg, ahol a regionális és a megyei szint között nincs közvetlen alárendeltség, a megyei szint azonban a helyi szintű szervek felett közvetlen hatáskört gyakorol.

Az adófizetők aktáit a ***helyi adóhivatalok*** nyitják meg és adminisztrálják. Ez az

Adóközpontok (Centres des Impôts, CDI) felelőssége. A megyéket több szektorra osztják fel. Minden egyes szektorban egy adóközpont létesült. Az adóközpontok száma egy adott megyében – a megye nagyságától függően – átlagosan nyolc. A megyei igazgatóság vezetője felelős az adóközpontok irányításáért.

Az adóközpontok állapítják meg az adókötelezettséget minden adófizetőre, kicsire és nagyra, minden közvetlen adóra és áfára. Egyetlen kivétel a DNVSF-hez tartozó adófizetői kör (lásd fent). Az adó-megállapítással szorosan kapcsolatban álló nyilvántartást, bevallások és iratkezelést is természetesen ők végzik. Ezen kívül a közigazgatási és egyéb peres kérelmeket itt lehet benyújtani.

Ismét érdemes megjegyezni, hogy az adók beszedése szigorúan elkülönül az adó-megállapítási és ellenőrzési folyamatoktól. Több adótípus esetén az adóbeszedés a kincstári vonal feladata. Ezek a jövedelemadó, társasági adó, béradó és kereskedelmi adó. A többi adó beszedéséért – melyek közül az áfa a legismertebb – helyi szinten az adóbeszedő (Recettes des impôts) felelős. Megyei szinten szintén működnek beszedési divíziók (Recettes divisionnaires), melyeknek koordinációs és tanácsadói szerepük van, főleg a helyi adóbeszedéssel kapcsolatban. A helyi szintre telepített, szintén körülbelül 850 adóbeszedő szerv (Recettes des impôts) feladata a közvetett adók, az illetékek és bizonyos közvetlen adók beszedése, a gépkocsikkal kapcsolatos matricák, illetékbélyegek árusítása. Megyei szinten biztosítják a bevételek számvitelének központosítását, és a tevékenység koordinációját, segítséget nyújtanak a legfontosabb beszedőknek. Megyénként egy (összesen 107) ilyen "Recettes divisionnaires" található. A regionális szervek feladata a fenti két esetben elsősorban a szakképzés irányítása és a regionális informatikai központok adatainak kezelése.

A DGI alá tartoznak a *telekügyekkel, jelzáloggal foglalkozó szervezetek* is. A jelzáloggal kapcsolatos ügyekkel foglalkozó központok (Conservation des Hypotheques) száma 350, míg az ingatlanra kapcsolatos adókkal foglalkozó központok száma 315. Ezen szervezetek feladata az ingatlanra kivetendő adók bázisának megállapítása és az ellenőrzés, és a helyi adóközpontokkal állnak szoros kapcsolatban.

Az Állami Számviteli Osztály (DGCP) szerepe az adóigazgatásban

A DGCP az alábbi funkciók ellátásáért felelős: Koordináció, szervezeti kérdések, Emberi erőforrás, Informatika, Állami bevételek, Állami kiadások – elszámolás, Közszektor és a tengerentúli területek pénzügyi irányítása, Államadósság kezelése.

Ezek közül az adózással kapcsolatosan az Állami bevételek osztálya látja el a feladatokat két alosztályra bontva: az egyszerű bevételek és a peresített bevételek szerint tagolva. Központi szinten e két szervezet, alosztály elsősorban az adók beszedésével kapcsolatos szabályozással illetve a Kincstári rendszer irányításával foglalkozik.

Az adóbeszedés dekoncentrált szervei

A Kincstári rendszer nem más, mint a DGCP alá tartozó tényleges beszedési (és egyéb, mint kiadás, kifizetések, letétek, takarékok kezelése stb.) feladatokat ellátó szervezetek összessége.

Az adózókhoz legközelebb helyi szinten a Kincstári egységek találhatóak, amelyek az adók és a bírságok beszedését végzik. Ilyen Kincstári egység 3100 található Franciaországban. Körülbelül 700 specializált feladatot lát el, általában a kerület (járás) székhelyére telepítik. A Pénzügyi Beszedő szervezeti egységek (Recettes des Finances) nem megyei szinthez, hanem pénzügyi kerületekhez kapcsolódnak, számuk ötvenkettő. Feladatuk a Kincstári egységek feladatainak elősegítése, illetve az Általános kincstárak felé bizonyos előzetes centralizáció. Megyei szinten az ún. Általános Kincstár végzi az ellenőrzést, állami kiadások követését, számvitelét. Regionális szinten további speciális feladatokat lát el, mint regionális pénzügyi ellenőrzés, gazdasági-pénzügyi szakvizsgálat. Általános Kincstár a megyeszékhelyeken található.

B/ Domináns funkcionális megközelítés nem regionális szerveződés

Norvégia

A norvég *Adóigazgatás* (Tax Administration) a Királyi Pénzügyi és Vámügyi Minisztérium (Royal Ministry of Finance and Customs) keretében működő központi szervezet, amelyben az Központi Adóigazgatóság (Directorate of Taxes) irányítja a 19 megyei adóhivatalt, a 18 adóbeszedési hivatalt, a 435 helyi adó- és népszégnyilvántartó hivatalt (benne a Svalbard-i helyi adóhivatalt), valamint a Kiemelt Adózók Központi Hivatalát (Central Office - Taxation of Large-Sized Companies), a Külföldi Adóügyek Központi Hivatalát (Central Office - Foreign Tax Affairs) és az Olajügyi Adóhivatalt (Petroleum Tax Office).

A *Központi Adóigazgatóság* felelős az összes fent felsorolt hivatal szakmai és adminisztratív menedzseléséért. Vezetője az *Általános Igazgató* (Director General). Az igazgatóság 8 osztályból áll:

Az Adóügyi Osztály (The Tax Department) veti ki a jöléti és jövedelmi adókat, a társadalombiztosítási járulékot, megállapítja a nyugdíjjogosultság mértékét, meghatározza a munkaadók hozzájárulását a Társadalombiztosítási Alaphoz és megállapítja az örökösödési adót. Az osztály hajtja végre a más országokkal kötött egyezményeket és támogatja a Pénzügyminisztériumot a törvényalkotásban.

Az Általános Forgalmi Adó Osztály (VAT Department) feladata a forgalmi adó és a beruházási adó behajtásának központi menedzselése. Az osztály koordinálja, és irányítja a megyei adóhivatalok tevékenységét a forgalmi és jövedéki adózás területén, és támogatja a Pénzügyminisztérium törvényelőkészítő munkáját e területeken.

Az Adóbeszedési Osztály (Collection Department) ifelevelős az adók, a társadalombiztosítási járulékok, a forgalmi adók és az örökösödési adók fizetésének és beszedésének országos rendszere menedzseléséért és fejlesztéséért. Az osztály e területen szintén támogatja a minisztériumot a törvények előkészítésében.

Az Ellenőrzési és Számviteli Osztály (Control and Accountancy Department) az ellenőrzési tevékenységeket irányítja. Központi egysége útmutatókat nyújt az egész adóigazgatás számára ellenőrzési ügyekben. Törvényelőkészítő támogatást ad, ellenőrzi a külföldiek beruházásait és a külföldi beruházásokat, valamint valuta-ellenőrzést is gyakorol.

Az Adminisztrációs Osztály (Administration Department) felelős a szervezetek humán erőforrása, képzési, költségvetési és számviteli menedzsmenijéért, űrlapok és egyéb anyagok kitöltéséért és adminisztrálásáért. Az osztály feladata a népességnylvántartási hivatalok, valamint az adóbeszedési hivatalok gazdasági szolgáltatásainak központi menedzselése.

A további osztályok: *Informatikai Szolgáltató Osztály (Computer Services Department)*, *Információs Osztály (Information Office)* és *Belső Ellenőrzési Osztály (Office for Internal Auditing.)*

Az adóigazgatási szervezetben fontos szerepet tölt be a három speciális *Központi Hivatal* is, amelyek speciális vállalati tevékenységek vagy kereskedelem, vagy kiemelt adófizetői csoportok adóügyeit adminisztrálják.

A *megyei adóhivatal* élén a megyei adófőfelügyelő áll. A megyei adóhivatal felügyeli helyi adóhivatalokat és a népességnylvántartó hivatalokat is. Négy osztályra tagozódik: adóügyi, forgalmi adó, audit és ellenőrzési, valamint tervezési és igazgatási osztály.

Minden településen működik *adóbeszedési hivatal*, amelyet az adóbeszedő vezet. A hivatal három osztályból áll: beszedési, gazdasági szolgáltatások és örökösödési adó osztály.

Ugyancsak minden településen működik *helyi adóhivatal és népességnyelvántartási hivatal*, legtöbbször egy hivatalként. A hivatalt a helyi adófelügyelő vezeti, aki egyben a népességnyelvántartás irányítója is. A helyi adóhivatal fő feladatai között szerepel a népességnyelvántartási funkciók mellett az adóelőlegek alapjainak, az adó és járulékfizetési kötelezettségek megállapítása, a panaszok és fellebbezések első fokú kezelése, valamint az ügyfélszolgálat.

3.3. Domináns adónemenkénti megközelítés

E modellhez a vizsgálatba bevont következő országok tartoznak: Olaszország, Írország, Görögország és Portugália. Olaszország annyiban is érdekes, hogy mint regionális ország, a nemrégiben felállított önálló ügynökség milyen szervezeti megoldást választott feladati ellátására. Írországban a 90-es évek gyors változásai az adóigazgatást sem hagyták érintetlenül, a reformlépések nagy jelentőségűek. Görögországban a decentralizálási törekvések, Portugáliában inkább a központosított adminisztráció elemzése érdemel figyelmet.

Olaszország

2001-ben az olasz adóigazgatást átfogóan átszervezték. A korábbi minisztériumi osztályokat (adózás, földhivatal, vám és jövedék) megszüntették, és feladataikat közhivatalokba (agencies) delegálták. A négy ügynökség a következő:

- Adóigazgatás (Tax Administration Agency)
- Vámhivatal (Customs Agency)
- Földhivatal (Agency of the Land Register)
- Vagyonügynökség (Agency of Public Property)

A négy ügynökség – köztük az adóigazgatás – három igazgatási szinten szerveződik: központi apparátus, regionális igazgatóságok és helyi hivatalok.

Az adóigazgatás központi szintjéhez az Igazgató négy közvetlen osztálya, valamint hét központi igazgatóság tartozik. A négy osztály a „hagyományos” feladatokat ellátásával járul hozzá az igazgató tevékenységéhez: tervezés és irányítás, külső kapcsolatok, rendszer és folyamat, valamint kutató osztály. A központi igazgatóságok egy-egy fontos funkcionális terület irányítását-koordinálását tartják

kezükben: adó-megállapítás, adóbeszedés, adóellenőrzés, normatívák, személyzet, központi adminisztráció, általános ügyek. A központi igazgatóságok elsősorban irányelveket közvetítenek a regionális igazgatóságokhoz.

A regionális igazgatóságok száma 21, amelyből 19 „igazi” regionális igazgatóság, és 2 tartományi szintű. Utóbbiak a kétnyelvű Trentino-Alto Adige régióban vannak, egyik Bolzanóban, a másik Trentóban. Lényegében ugyanolyan jogaik és feladataik vannak, mint a többi regionális igazgatóságnak. A központi és a regionális igazgatóságok feladatai közé tartozik: tervezés, felügyelet, koordináció és ellenőrzés.

Az adóigazgatási feladatok végrehajtása helyi szinten történik a helyi adóhivatalokban (Uffici delle Entrate, vagy másképp nevezve Uffici delle Imposte) és a szolgáltató központokban (Centri di Servizio) történik, amelyek a helyi adóhivatalokat támogatják feladataik ellátásában. Pontosabban, a központok fő funkciója az adóbevallások begyűjtése és feldolgozása. Nincs azonban minden régióban ilyen szolgáltató központ. Ekkor a helyi adóhivatalok végzik el ezt a feladatot is.

A helyi adóhivatalok látják el a végrehajtó tevékenységeket: adó-megállapítás, adóbeszedés, adóellenőrzés, valamint kezelik a fellebbezéseket is saját igazgatási területükön. Két nagy feladatcsoportot kell a helyi hivataloknál megkülönböztetni: az adófizetőknek nyújtott szolgáltatásokat, valamint az auditálással kapcsolatos feladatokat.

Az adóhivatalok belső szervezeti felépítése a különböző funkciók és adónemek integrációján alapul, csoport-struktúrát követ. A reform során átszervezett új adóhivatalok a különböző adótípusokat – áfa, személyi jövedelemadó, jogi személyek jövedelemadója – összevonták. Ez az integráció azonban még távolról sem olyan mértékű, mint más országokban. Integrált auditáló csoportokat hoztak létre, amelyek minden adónem ellenőrzéséért kompetensek. Felelősek a teljes ellenőrzési ciklusért az audittól a fellebbezésesekig.

Görögország

Hasonlóan Írországhoz, a görög adóigazgatás is hosszú ideig nem igazán tudott megbírkózni a kiterjedt második gazdasággal, az alacsony adófizetői teljesítéssel, s túl költséges is volt⁵². Számos tényező gyengítette az adóbeszedés hatékonyságát:

- az informális gazdaság magas aránya (a GDP 30-40%-a),
- a kisvállalkozások, önfoglalkoztatás magas aránya,
- nem hatékony adóigazgatás,
- föld-kataszter hiánya,
- a különböző adóhivatalok közötti ellenőrzési információk hiánya,
- alacsony adófizetési hajlandóság és magas adócsalás-adóelkerülési szint az adótörvények bonyolultsága, állandó módosítása és joghézagai miatt,
- jelentős számú adókedvezmény és mentesség.

A 90-es évek közepén számos új szervezetet hoztak létre az adócsalás és adóelkerülés elleni fellépés sikere érdekében. Végbement az adóigazgatás szervezeti reformja is, amelynek eredményeképpen az ellenőrzési funkciók megerősödtek. A szervezeti és tevékenységi reform⁵³ mérföldkövei 1994-től vázlatosan:

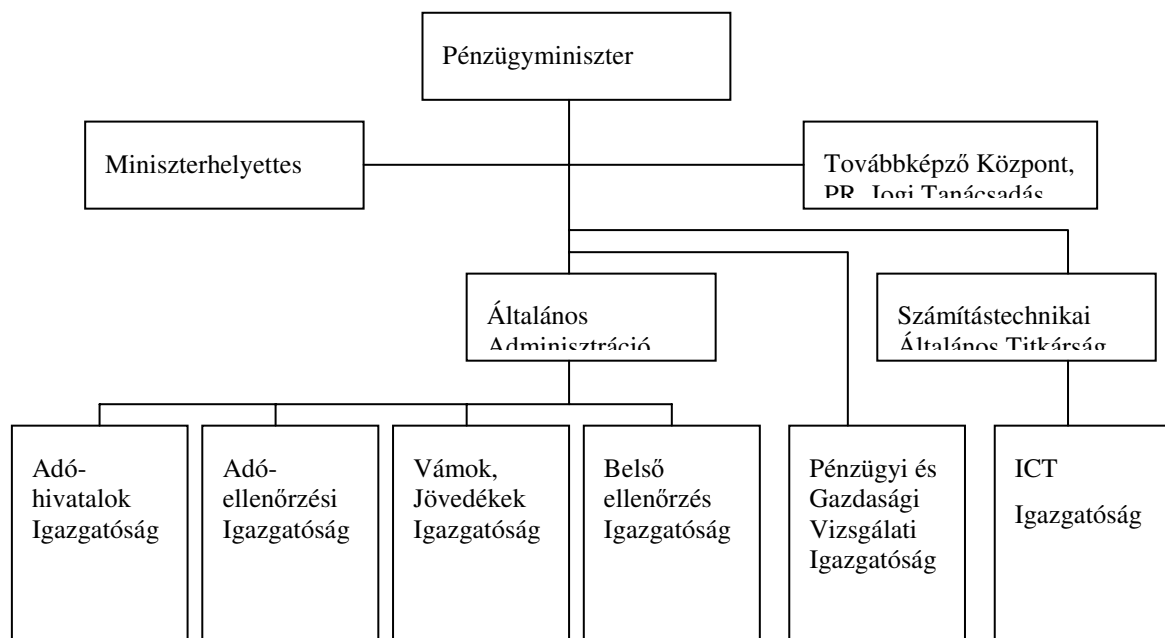
- Változások az adómegállapítási gyakorlatban, banktitok feloldása az adóhivatal megkeresésére bizonyos értékhatár felett, adóazonosító szám és nyugdíj-regiszter bevezetése.
- Információs technológia fejlesztési programok: adó-adatbank az adóellenőrzési tevékenységek koordinálásához, integrált adóinformatikai rendszer kialakulása.
- Új szervezetek létesítése az adóellenőrzés, speciális vizsgálatok, a továbbképzés területein.
- Új föld-nyilvántartási rendszer az ingatlanadó bevezetésével egyidejűleg.
- Ügyfélszolgálati rendszer korszerűsítése, elektronikus adóbevallás lehetőségének bevezetése.

⁵² 1996-ban a Tervezési és Gazdasági Kutatóközpont kimutatta, hogy a görög adóigazgatás becsült adminisztratív költsége jóval meghaladja az OECD átlagot, különösen a személyi jövedelemadó adminisztrálásának költségei miatt. (Balfoussias, 2000)

⁵³ A reformok megvalósításához szükség volt az amnesztia intézményének alkalmazására is. Ez elsősorban a személyi jövedelemadózást érintette. Az amnesztia mögött az a politika húzódott meg, hogy az adóhivatalok akkor lesznek képesek a jelen adócsalásai elleni fellépésre, ha nem kell az adófizetők múltjával konfrontálódniuk. Az amnesztiák révén az adófizetők utólag bevallhatták a még nem jelentett jövedelmeiket és vagyonukat úgy, hogy nem kellett büntetést vagy kamatot fizetniük. (Görögországban adóamnesztiát hirdettek a következő években: 1967, 1974, 1984, 1988, 1989, 1990, 1992 and 1994.) Az amnesztiák eredményeként az adóbevallások száma jelentősen nőtt. (Negatív hatása is volt természetesen: sok adófizető további amnesztiákra számított, ezért az adóbevallások elég pontatlanok maradtak.)

Az adóigazgatás a Pénzügyminisztériumon belül szerveződik. A felső szintű irányítást mutatja be a következő ábra:

2. sz. ábra: A görög adóigazgatás irányítása



A

Az Adóhivatalok Általános Igazgatósága (Directorate General of the Tax Authorities) felelős az adótörvények előkészítéséért, valamint az igazgatóság hatáskörébe eső adminisztratív feladatok felügyeletéért és szabályozásáért.

Az igazgatósághoz a következő osztályok tartoznak: Személyi jövedelemadó, VAT, Vállalati jövedelemadó, Adó-megállapítás és adóbeszedés, Speciális adók, Helyi adóhivatalok

B

Az Adóellenőrzési Általános Igazgatóság (Directorate General of Audits) három osztályból áll:

- adóellenőrzési osztály, amelyen belül tovább alosztályok működnek: tervezés, adóellenőrzési koordináció és bírságolások;
- adófizetők nyilvántartása osztály; és
- információs rendszer osztály.

Az Igazgatóság funkciói egy részét az auditáló központokban látják el. Ezek a következők:

- Nemzeti Auditáló Központ / ETHEK (1998 óta), melynek kompetenciája kiterjed az egész országra. Ez a központ felelős az adóellenőrzési tevékenységeket a magánszemélyek és vállalatok (bizonyos évi jövedelem felett) esetén. Tovább, ellenőrzik a vállalatcsoportokat (anya-leányvállalat) a jövedelemtől függetlenül.
- Regionális Auditáló Központok / PEK (1999 óta, számuk 6). Ezek a központok a következő városokban találhatóak: Athens, Piraeus, Thessaloniki, Patras, Larissa and Ionia. A telephelyük szerinti város nevét viselik. Hatósági feladataik egy bizonyos jövedelmesávba eső adófizetők ellenőrzése.

C

A Vámok és Jövedési Adók Általános Igazgatóság (Directorate General of Customs and Excise) feladata a vámokkal és jövedéki adókkal, valamint vámellenőrzéssel kapcsolatos törvények előkészítése. Különösen az adócsalás, a csempészás, a tiltott árukkal való kereskedelem (drog) területén tevékenykedő tisztviselők gyakran kapcsolatban vannak az SDOE-val (lásd lentebb), amely e tevékenységek egy részét végzi.

D

A Belső Ellenőrzés Általános Igazgatóság (Directorate General of Internal Audit) 1995-ben hozták létre, hogy felügyelje a helyi adóhivatalok által folytatott adóellenőrzés teljesítményét. Továbbá ez garantálja, hogy az adóellenőr megfelelő távolságot tart az ellenőrzés alatt lévő adófizetőtől. Az igazgatóság tisztviselői tartják a kapcsolatot azokkal az adófizetőkkel, akik panasszal éltek az adóhivatalokkal szemben. Ez az osztály felügyeli az adókievetés, beszédés és tényleges ellenőrzés adminisztratív folyamatait, beleértve a minisztériumi szolgálatok igazgatási munkáját, a költségvetési forrásokkal rendelkező egyéb alapítványok és szervezetek tevékenységét. Ha szükséges, az igazgatóság utólagos vizsgálatokat végez, különösen fellebbezések és panaszok esetén. Továbbá, értékeli más ellenőrzési és vizsgálati osztályok auditáló és vizsgálati eredményeit.

E

A pénzügyi és gazdasági törvényesség vizsgálatára a Pénzügyi és Gazdasági Vizsgálati Igazgatóság (Fiscal and Economic Investigation Service / SDOE) hatáskörébe tartozik. Ez a szervezetet közvetlenül a pénzügyminiszter felügyeli. Hatásköre kiterjed az egész országra, és független a minisztérium más osztályaitól. Az igazgatóság 13 regionális hivatalban működik.

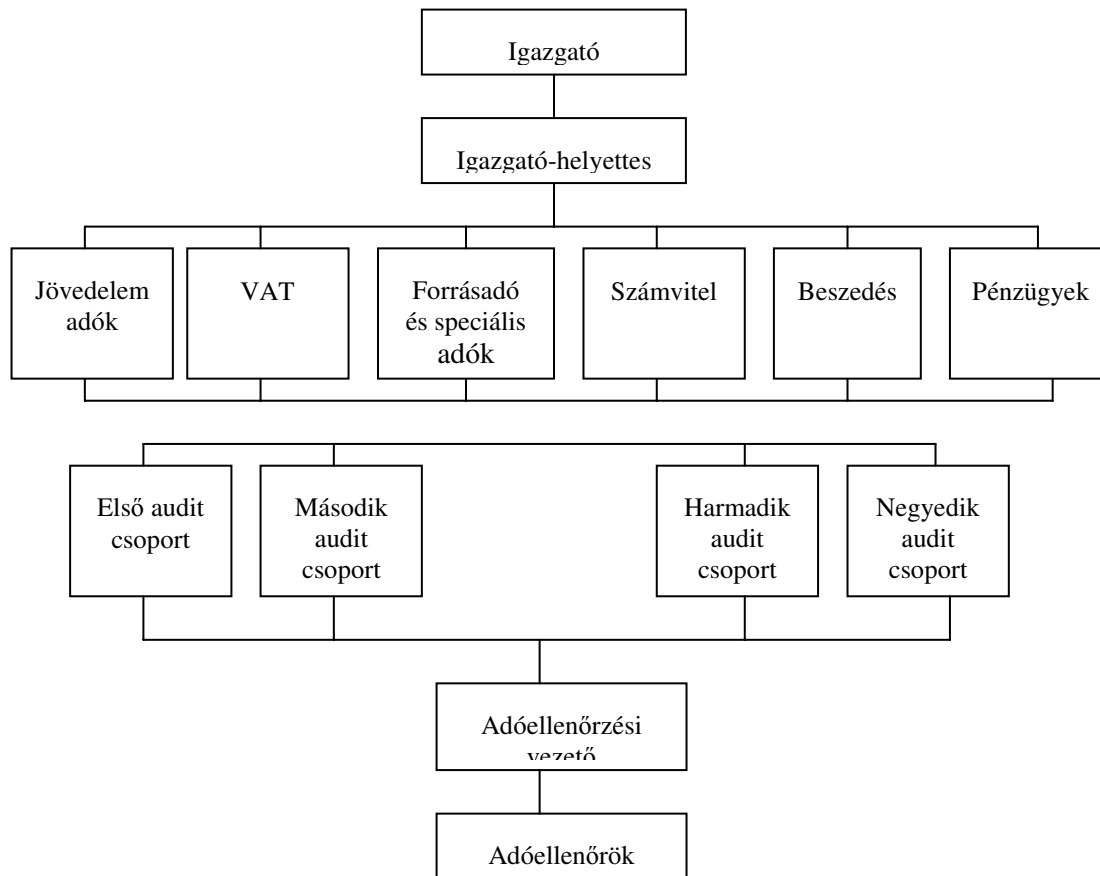
F

A Számítástechnikai Általános Titkárság alá tartozik az Információs Technológia Általános Igazgatóság / KEPYO, amely felelős rendszerfejlesztés és az információs menedzsment ügyeiért. Itt kapott helyet az adóívek feldolgozási folyamata, valamint az információk elemzése. A rendszer egyre inkább kompatibilisabb, a helyi adóhivatalok közvetlenül tudnak a rendszerhez kapcsolódni.

A helyi adóhivatalokban elsősorban adónemenkénti szerveződésben folyik a tevékenység. Az összes adófizető ügyeit a helyi hivatal intézi. Ha a Nemzeti Audit Központ, vagy a Pénzügyi és Gazdasági Vizsgáló Igazgatóság végzi az adóellenőrzést, akkor is a beszedés és a behajtás a helyi adóhivatalban történik.

Az athéni a helyi adóhivatalban (lásd 3. számú ábra) kb. 180 ember dolgozik, a legnagyobb az országban. Más helyi hivatalokkal összehasonlítva, az athéni legspecializáltabb. Más hivataloknál a tevékenységekhez kevesebb adóellenőrt foglalkoztatnak. Kb. 300 helyi adóhivatal van, amelyek közül 200 nagy és 100 kisebb. A nagyobb hivatalok 100-200 embert, a kisebbek 15-20 embert foglalkoztatnak. Bizonyos üzleti tevékenységek kiszolgálásához vannak speciális egységek. Például Pireaeus helyi adóhivatalához tartozik az összes hajózási vállalat.

3. ábra: Az athéni helyi adóhivatal szervezeti felépítése



Minden helyi hivatalt a Belső Ellenőrzés Általános Igazgatóságából egy tisztviselő felügyel. A helyi adóisztviselő elleni panaszt ezzel a felügyelővel együtt kell kivizsgálni.

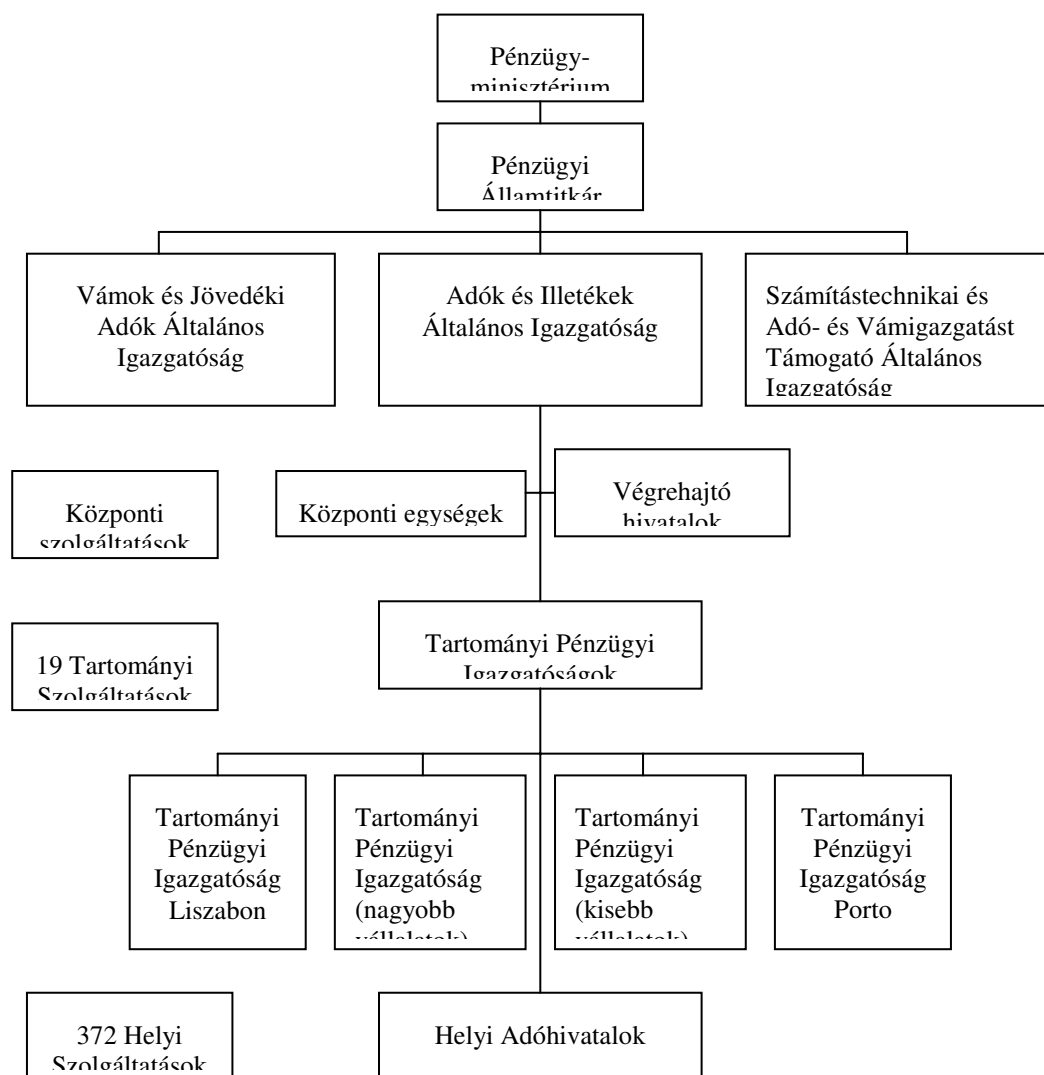
Portugália

Az adóigazgatás része a Pénzügyminisztériumnak. (Lásd a 4. sz. ábrát.)

Az adóigazgatás (Directorate General for Levies and Taxes / DGCI) központja a fővárosban van, 23 regionális (provincial or district) hivatal (19 a szárazföldön, amelyből 2 Lizabonban, 1 Madeirán és 3 az Azori szigeteken) alkotja a szervezet vezető egységeit. Helyi szinten 372 adóhivatal működik. Ezeket a helyi hivatalokat a Tartományi Pénzügyi Igazgató (District Director of Finance, DDDF) felügyeli.

A központi egységek általános adminisztratív feladatokat látnak el, a központi végrehajtó egységeknek több irányító szerepük van.

4. sz. ábra: A portugál adóigazgatás szerkezete



A központi adminisztratív egységek a következők:

- Pénzügyi Kutatóközpont (Fiscal Research Centre)
- Jogi Ügyek Igazgatósága (Directorate of Legal Affairs)
- Emberi Erőforrások Igazgatóság (Directorate for Human Resources)
- Tervezési és Statisztikai Igazgatóság (Directorate of Planning and Statistics)
- Továbbképzési Központ (Training Centre)
- Földhivatali Szolgáltatások Igazgatóság (Directorate of Cadastral Services)
- Belső Ellenőrzési Hivatal (Internal Audit Office)
- Adóügyi Szolgáltatások Igazgatóság (Directorate of Fiscal Services)
- Pénzügyi Szolgáltatások Igazgatóság (Directorate of Financial Services)
- Információ és Ügyfélszolgálati Igazgatóság (Directorate of Information and Assistance Services to the Taxpayer)
- Fenntartási Igazgatóság (Directorate of Facilities)

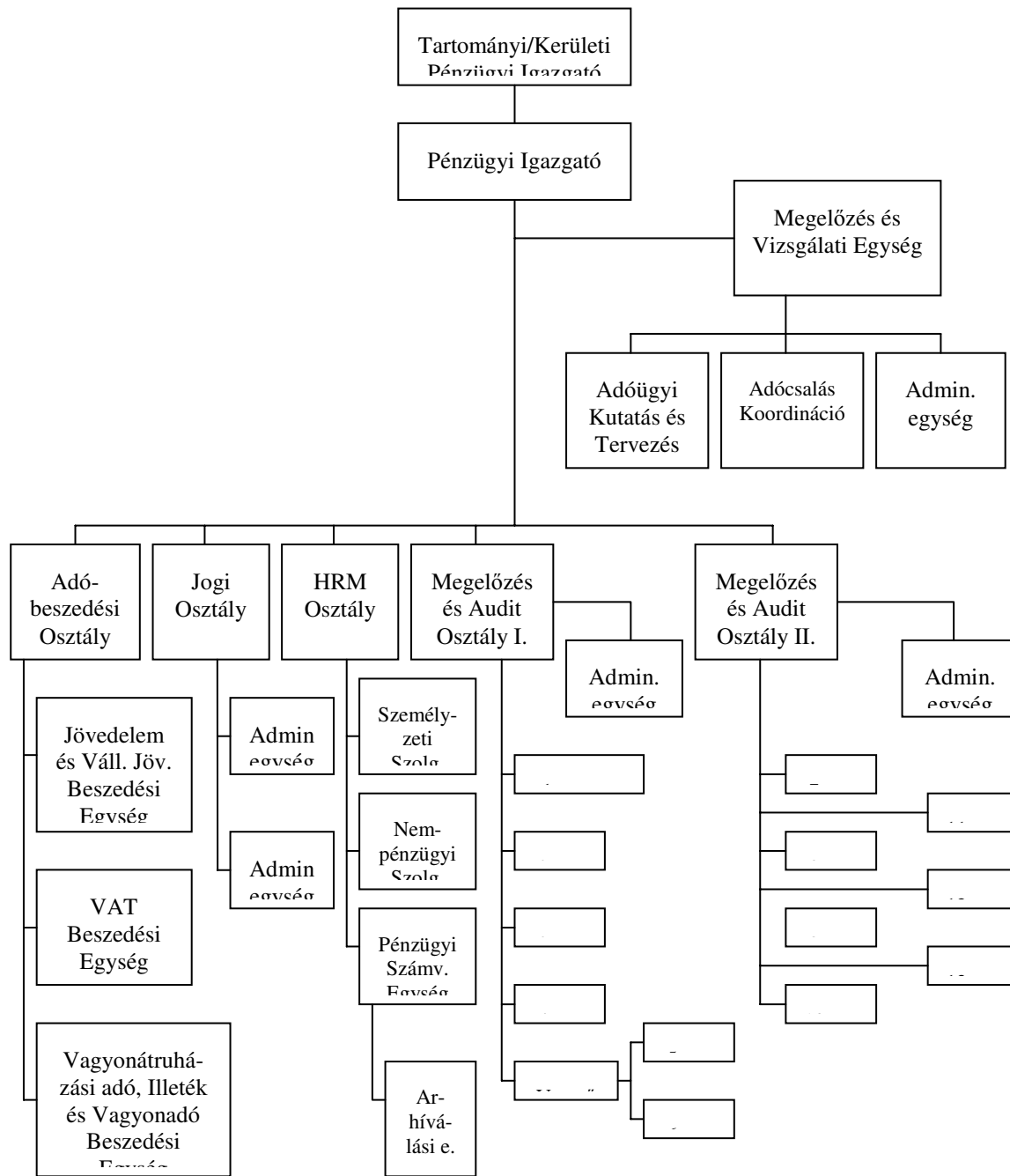
A végrehajtó egységeket a következők alkotják:

- Jövedelemadó Igazgatóság (Directorate of Income Tax) magánszemélyek
- Vállalati Jövedelemadó Igazgatóság (Directorate of Company Income Tax)
- Jövedelemadó és Vállalati Jövedelemadó Beszedési Igazgatóság (Directorate for the Collection of Income Tax and Company Income Tax)
- VAT Igazgatóság (Directorate of Value Added Tax)
- VAT Beszedési Igazgatóság (Directorate for the Collection of VAT)
- Illetékek és Vagyományátviteli Adó Igazgatóság (Directorate of Stamp Duties and Property Transfer Tax)
- Adóelkerülés Megelőzés Kutatása, Tervezése és Koordinációja és Adóellenőrzés Felügyelete Igazgatóság (Directorate of Research, Planning, and Coordination of the Prevention of Tax Avoidance and Inspectorate of Tax Auditing)
- Fiskális Haszon Igazgatóság (Directorate for Fiscal Benefits), amelynek célja, hogy az adófizetési hajlandóságot javítsa
- Számviteli és Alapkezelő Igazgatóság (Directorate of Accounting and Funds Management)
- VAT Visszatérítés Igazgatóság (Directorate of VAT Refunding)
- Helyi Vagyondóráták Igazgatóság (Directorate of Local Property Rates)
- Adónemek Értékelése Igazgatóság (Directorate for the Evaluation of Fiscal Instruments)
- Adóellenőrzési Igazgatóság (Directorate of Tax Auditing). Az 500 legnagyobb vállalatot központilag adminisztrálják és ellenőrzik. A többi vállalattal regionális szinten foglalkoznak.

A *regionális igazgatóságok* alkotják a középvezetői szintet. A döntéseket itt hozzák, és felügyelik a helyi adóhivatalokat. A regionális hivatalok felelőssége a vállalatok auditálása és az adócsalás elleni harc regionális szinten.

A *helyi adóhivatalok* vetik ki és szedik be gyakorlatilag az aktuális adókat és illetékeket. A felettes regionális hivatal utasíthatja őket bármilyen tevékenységre.

5. sz. ábra: A regionális (nagy) adóhivatal szervezeti felépítése Portugáliában



A Tartományi Pénzügyi Igazgató (District Directorate of Finance) alatt helyezkedik el a Pénzügyi Igazgató (Director of Finance) aki felügyeli a két Megelőzési és Audit osztályt (Prevention and Auditing departments), az Adóbeszedési Osztályt (Tax Collection department), a Jogi Osztályt (Legal department) és az Emberi Erőforrások Osztályt (Human Resources ManagementG). Ezen kívül vannak központi egységek, amelyeket a Megelőzési és Vizsgálati Egység (Prevention and Investigation Unit). Ez a "kabinet" magában foglalja az Adóügyi Kutatások és Tervezés (Fiscal Studies and Planning), valamint a speciális feladattal megbízott Adócsalás Koordináció (Fraud Coordination) csoportokat.

A két Megelőzési és Auditáló osztályhoz megosztva tartoznak a személyi- és a vállalati jövedelmadók. Az osztályokhoz általában öt, néha hat ellenőri csapat tartozik, amelyek egy vagy több

iparág szerint specializálódtak. Az Adóbeszedési osztály (Tax Collection department) feladata a különböző adók begyűjtése.

A kisebb tartományi (kerületi) adóhivatalok szervezeti felépítése eltérő a nagy tartományi adóhivatalokétól. A kisebb hivatalokban nincs Adóbeszedési osztály, s kettő helyett egy Megelőzési és Audit osztály van. Az adóigazgatásban 372 adóhivatal működik helyi szinten, egyszemélyi vezetővel. Főleg végrehajtó feladatokat telepítettek helyi szintre: adófizetők nyilvántartása, adókivetés és beszedés, más elsődleges adóztatási folyamatok. Emellett a helyi adóhivatalok felelősek a jövedelemadó előleg fizetések vizsgálatáért és a nem vállalkozó adófizetők auditálásáért.

Írország

Írországban 1988 előtt az adóztatási rendszer komoly problémákkal küzdött az adókivetés és beszedés területét. Kiterjedt mértékű adóelkerülés és késedelmes fizetések jellemezték. Az 1988. évi Pénzügyi törvényben rögzítették az új alapokat, bevezették az önadózás intézményét, jelentősen erősítették az ellenőrzési és a behajtási tevékenységeket. Az adófizetési hajlandóság stabilizálása érdekében még „Általános amnesztiát” is hirdettek 1993-ban⁵⁴. Néhány éven belül az adóigazgatás egy rendkívül lassan működő bürokráciából, amelyen az események állandóan túlhaladtak, egy modern szervezetté vált, rugalmas, a változásokat gyorsan adaptáló rendszerré. Természetesen, nemcsak a felelőségek és a szervezet változását kellett megreformálni, hanem az adófizetők és az adótisztviselők magatartását is.

Az ír adóigazgatást az Adóügyi Biztosok Testülete (**Board of Commissioners**) irányítja. A testület három személyből (Elnök és két Adóügyi Biztos) áll, akik külön-külön felelősek az adóigazgatás küldetésében megfogalmazottak célok megfelelő elemeinek megvalósításáért. A testület felelős az adók kivetéséért és beszedéséért. (Az elnök egyúttal az adóigazgatás számviteli vezetője is.) A három tag államtitkári rangban a Pénzügyminisztériumtól függetlenül tevékenykedik, de éves beszámolóval tartoznak a pénzügyminiszternek. Az adóigazgatás irányító szervezete 16 divízióra oszlik.

⁵⁴ 1993. december 1.-ig az adófizetőknek lehetőségük nyílt arra, hogy az előző időszakokban (1991. április 5.-ig) be nem vallott jövedelmeik utáni késedelmi díjakat és büntetéseket elkerüljék, sőt a bevallásban szereplő jövedelmeikre az érvényben lévő 27%-os és 48%-os adóráta helyett 15%-ot kalkulálhattak. Hasonló intézkedést hoztak a tőkenyereségek adóbefizetésére is. Ez azt jelentette, hogy a befektetéseket, amelyeket adózatlan (de nem illegális tevékenységekből származó) jövedelemből eszközöltek, „tisztára lehetett mosni” nagyobb jogi következmények nélkül.

Az Elnök közvetlen irányítása alatt működő divíziók:

- Stratégiai Tervezés
- Emberi erőforrások
- Információs Rendszerek
- Működési Politika és Értékelés
- Ellenőrzés és Vizsgálatok
- Adótanácsadó

Az egyik Adóügyi Biztos felügyeli a következő politika-területeket:

- Adóbeszedés
- Vámok
- Közvetlen adók politika
- Közvetlen adók jogi és nemzetközi
- Közvetett adók

A másik Adóügyi Biztos irányítja a végrehajtó divíziókat:

- Border Midlands West Region
- Dublin Region
- East & South East Region
- Kiemelt Adózók
- South West Region

A feladatmegosztás regionális változatai arra utalnak, hogy Írország az adónemenkénti szervezeti megoldástól elmozdul a célcsoportos modell irányába.

3.4. Domináns célcsoportos megközelítés

A szervezeti reformok közül a legnagyobb várakozást a célcsoportos megközelítés bevezetése jelenti a modern adóigazgatásban. E bonyolult, és nem kevés érdeket érintő változtatást eddig csak néhány országban kezdeményezték, igaz, hogy például a nagy adófizetők kiemelt kezelése ma már szinte mindenütt gyakorlat. A vizsgálatba vont országok közül Hollandia, Belgium és az Egyesült Királyság igyekezett a legtöbbet elérni ezen a területen. Az úttörő a holland adóigazgatóság volt. A kezdeményezés együtt haladt a vám- és adóigazgatás egyesítésének folyamatával a kanadai és a dán rendszerrel együtt. Belgium az utóbbi években igyekezett a „szomszédvár” nyomaiba eredni, és a klasszikus adónem megközelítésből a funkcionális megoldásokon át eljutni a dominánsan célcsoportos szervezeti felépítésig. Jelenleg azonban inkább sorolható a vegyes modellbe, tehát a következő

pontban találkozunk a belga reformfolyamattal. E pont nem tér ki a sajátos brit megoldásra, csak a holland rendszerrel foglalkozik, megjegyezve azt, hogy a holland adóigazgatás 2003. évi újabb reformja megtartotta ugyan a célcsoportos (ügyfél) megközelítést a szervezeti struktúrájában, azonban elszakadt a hagyományos szervezeti megoldásoktól.

Hollandia 2003-ig

A Holland Adó és Vámügyi Igazgatást 1990 és 1992 között teljesen átszervezték. 1990-ig az Adó és Vámügyi Igazgatás adótípusok és tevékenységek szerint szerveződött. Minden egyes adótípus esetén külön hivatalok foglalkoztak az adóigazgatás különböző folyamataival (adókiivetés, beszedés, ellenőrzés). Összesen 259 helyi adóhivatal működött. Ezeket a helyi hivatalokat 8 területi igazgatóság koordinálta. Az ilyen típusú funkcionális szerkezet problémái gyakoriak. Minden egyes helyi hivatal a folyamatnak csak egy részéért volt felelős, ami nemcsak azt jelentette, hogy az adófizetők helyzetéről szóló információk különböző hivatalok között szóródtak szét, hanem azt is, hogy az adóigazgatásnak nem volt áttekintése az egyes adófizető adópozíciójáról. A koordináció nagyon bonyolult volt, mivel az egyes hivatalok csak a saját feladataikkal törődtek, saját módszereiket alkalmazták. Az ügyfélszolgálat is sok kívánnivalót hagyott maga után.

Hollandiában a Pénzügyminisztérium felelős az adótörvények előkészítéséért és végrehajtásáért. Ez a minisztériumon belül két általános igazgatóság feladata. Az Adó- és Vámpolitika és Törvényhozás Általános Igazgatóság (The Directorate-General for Tax and Customs Policy and Legislation) felelős a törvények előkészítéséért, míg az Adó- és Vámadminisztráció Általános Igazgatósága (Directorate-General for the Tax and Customs Administration) felelős az adó és vám törvények végrehajtásáért. Utóbbi általános igazgatóságon belül különböző igazgatóságok (2003-ig) foglalkoztak speciális kérdésekkel, adónemekkel, vámügyekkel, jogi kérdésekkel stb. Az Adó- és Vámigazgatás (The Tax and Custom Administration) szintén ehhez az általános igazgatósághoz tartozott és felelős volt az adók és vámok tényleges beszedéséért. Az általános igazgatóság számos feladata, például személyzeti politika és szervezet-fejlesztés, vonatkozik az Adó- és Vámadminisztrációra is. Több menedzsment funkciót az adminisztráció különböző divízióihoz és a helyi hivatalokhoz delegáltak. Az adminisztráció belső ellenőrzési hivatala ugyancsak a központi szinten működik.

Az Adó- és Vámadminisztrációnak számos szolgáltató vállalata és ügynöksége volt és van. 2003-ig a következő szolgáltató szervezetek működtek:

- Az Adó és Vám Számítástechnikai és Software Központ (The Tax and Customs Computer and Software Center az automatizálás területén szolgálta ki az adminisztrációt.

- A Fiskális Információs és Vizsgálati Szolgálat (The Fiscal Information and Investigation Service két divízióba szerveződött. Az Információs Divízió információt szolgáltatott a helyi hivataloknak és az Adó- és Vámadminisztráció kerületeinek, csakúgy, mint a Vizsgálati Divízióknak. Utóbbi feladata volt az adó és vámügyek kivizsgálása.

- Az Adó és Vám Továbbképző Központ (The Tax and Customs Training Center tanfolyamokat szervezett az adótisztviselők számára. Javaslatokat dolgozott ki a szervezetről, és az igazgatás különböző posztjaira megfelelő jelölteket javasolt.

A működési menedzsment az Adminisztratív Divíziók (Administrative Divisions) közvetlen irányítása alatt volt.

1992-től a Holland Adó és Vámügyi Igazgatás a különböző adófizetői *célcsoportok* alapján szerveződik, amely elvet továbbra is elsődlegesnek tekintik. Az új szervezeti kritérium többé már nem a belső folyamat, hanem a külső célcsoport. 2003-ig a tényleges adókiivetést és beszedést az Adó és Vámügyi Igazgatást alkotó 5 célcsoport-orientált igazgatóság végezte, amelyekhez összesen 89 helyi hivatal tartozott. A célcsoport-orientált igazgatóságok a következők voltak:

1. Egyéni adófizetők divízió
2. Társasági adófizetők divízió / északi területek vállalatai
3. Társasági adófizetők divízió / déli területek vállalatai
4. Társasági adófizetők divízió / nagyvállalatok
5. Vám divízió

Az egyes divíziók egy célcsoport kezeléséért voltak felelősek, a középszintű menedzsmentet képviselték. Felelősek voltak a következő fő feladatok végrehajtásáért:

- A célcsoportokat érintő fő folyamatok integrált, több-éves politikájának kidolgozása, meghatározása, megszervezése (a központilag kialakított stratégia keretein belül), valamint a folyamatok végrehajtásának irányítása.

- Hozzájárulás a központi szinten kidolgozott stratégiához a kiegészítő funkciókat (például személyzeti, szervezeti, pénzügyi, számítástechnikai) illetően.

- Kiegészítő stratégiai keretek meghatározása saját divíziójuk számára, és a helyi, illetőleg vámügyekben a kerületi szintű fejlesztési ügyek támogatása.

- Adminisztratív kapcsolatok építése más nemzeti és nemzetközi szervezetekkel az üzleti szektorban.

Az igazgatás fő jellemzője, a célcsoport alapján történő szervezeti klasszifikáció. A fiskális ügyek komplexen ebben a struktúrában intéződnek. Másik lényeges jellemző volt, hogy az adónemeket és munkafolyamatokat egy helyi hivatalban integrálták. Minden egyes helyi hivatalban különböző csapatok (team) feleltek meghatározott ügyfélcsoportokért. Ez azt jelentette, hogy az adófizető csak egy csapattal volt (és van) kapcsolatban.

A szervezeti reform nemcsak az általános struktúrára vonatkozott, hanem az üzleti folyamatokra is annak érdekében, hogy az adófizetőknek nyújtott támogatást optimalizálják. Ezt a következő elemek átszervezésével érték el:

- Logisztikai menedzsment, hogy biztosítsák a rövid idejű folyamatokat és gyors akciókat.
- Az adatbázist az adófizető vagy adófizetői csoport szerint strukturálták.
- A tartalmi folyamatokat a document-orientáltságból ügyfél-orientálttá alakították.

A célcsoport-orientált struktúra:

- javítja az ügyfélszolgálatot és a szolgáltatás minőségét,
- az adófizetőnek egyetlen kapcsolati pontot biztosít, amikor hivatalos ügyben jár el
- egy ügyfél minden ügyét együtt intézi, így a hivatal minden kérdésre hitelesen tud választ adni
- a szolgáltatásokat az ügyfél típusok szerint differenciálja, a csoport jellemzőit figyelembe véve
- növeli a hatékonyságot jobb munkaszervezés révén
- javítja az eredményességet, hatásosságot
- különböző funkcionális szakértőket hoz össze, ezáltal jobban érvényesülhet azok szakértelme és tapasztalata
- technikai szempontból tökéletesíti a folyamatokat
- javítja a különböző hivatalok munkájának koordinálását.

A 2003. évi szervezeti reform

Az Adó- és Vámigazgatás Általános Igazgatósága továbbra is a Pénzügyminisztérium része, és mint központi testület „közvetít” a politikai döntéshozó és a végrehajtó hivatalok között. Az Általános Igazgatóságon belül azonban lényeges szervezeti változások történtek. A korábbi igazgatóságokat átszervezték, és 12 csoportot/csapatot hoztak létre, amelynek vezetői alkotják az Adó- és Vámigazgatás Irányító Csapatát (Management Team of the Tax and Customs Administration), s amely támogatja a legmagasabb rangú tisztviselőt, az adó- és vámigazgatás vezetőjét (Director-General). A

12 csoport a következő: Innováció és Fejlesztés, Behajtási Politika, Magánszemélyek, Vállalatok, Vámok és Környezet, Fellebbezések, Nemzetközi Ügyek, Általános Igazgató, Személyzet, Jogi Ügyek, Kisegítő-Fenntartó Szolgáltatások, Irányító Csapatot Kiszolgáló Osztály. A központ külön egysége a Belső Ellenőrzési Osztály (Taxation Internal Audit Department). A központ feladata az Adó- és Vámigazgatás stratégiájának kidolgozása (amelyet természetesen az érintett politikusoknak kell elfogadniuk).

2003. január 1.-től a holland adó- és vámigazgatásban *megszűnt a divízionális struktúra, és ugyancsak megszüntették az ezekhez tartozó helyi hivatalokat* is. Az új helyzet jellemzője az ú.n. „lapos” menedzsment (flat management) struktúra. Az elsődleges és a kisegítő tevékenységeket, folyamatokat közvetlenül az Irányító Csapat (Management Team) alá rendelték, amely felelős az adóigazgatás irányításáért. A végrehajtó tevékenység regionális struktúrában szerveződik, 13 regionális adóhivatal, 4 regionális vámhivatal és egy központi adminisztráció alakult, utóbbiban koncentrálódik a teljes adminisztrációt kiszolgáló adatbázis.

A már korábban is létező támogató osztályokban is történtek kisebb változások az új szervezeti struktúrához igazodva, részben átnevezéssel, részben átszervezéssel. (Például az Adó és Vám Továbbképző Központból „Ismeret és Kommunikációs Központ lett.) Új kisegítő szervezet a „Folyamat és Termék Fejlesztési Központ” (Process and Product Development Centre), amely tanácsokat ad a Director-General-nak tudományos kutatásokból nyert közpolitikai információk alapján. A központi kutatási témák: a törvények végrehajthatósága és a törvénykezés vagy politika eredményessége. A kutatási eredmények átvitele a végrehajtási politikába folyamatában egyensúlyt kialakítani a politikai és társadalmi elvárások és a szervezet lehetőségei között.

A korábbi divíziókat felváltó *regionális hivatalok* élén 2003-tól szintén Irányító Csapatok (Management Team) állnak, amelynek tagjai megosztják a felelősséget a munkafolyamatok és a tisztviselők eredmény-orientált irányításában. Például, az egyik regionális hivatalban, ahol 1850 alkalmazott dolgozik, a menedzseri „szerepeket” az elnök (Chairman), a tervező (Designer), a technikai vezető (Technical manager), az emberi-erőforrás menedzser (HRM manager), a termelési vezető (Production manager) és az értékelő (Evaluator) töltik be.

A regionális hivatal szervezeti struktúrájában az Irányító Csapatot titkárság és technikai felügyelők segítik. A hivatal több osztályból (egységből) áll, amelyek száma régióként változó. A szervezési elv azonban továbbra is az adófizetői célcsoport⁵⁵. A Rijnmond székhelyű regionális hivatalban például 3 egység foglalkozik a kiemelten nagy vállalatokkal, 8 egység a közepesen nagy vállalatokkal és a

⁵⁵ Változott azonban a célcsoport struktúra. A korábbi nagyvállalatokat további két csoportra osztották: a kiemelten nagy vállalatok (very large enterprises) és a közepesen nagy vállalatok (medium large enterprises)

kisvállalatokkal, 3 egység az egyéni adófizetőkkel, 1 egység az ügyfélszolgálattal és 1 egység az adóbeszedéssel.

A menedzseri csoport tagjai részt vesznek az adóigazgatás „közös tanácsa” (joint council) ülésein, az országos „irányítói csoportokban” (national steering groups) és „folyamat portfóliókban”

3.5. A „vegyes” modell

A nehezen eldönthető típusba több ország tartozik: Németország, Finnország, Dánia, Belgium és Svédország. A dán modellel a vám- és adóigazgatás integrációja foglalkozik, itt kiemelten a belga és a svéd modell kerül ismertetésre.

Belgium

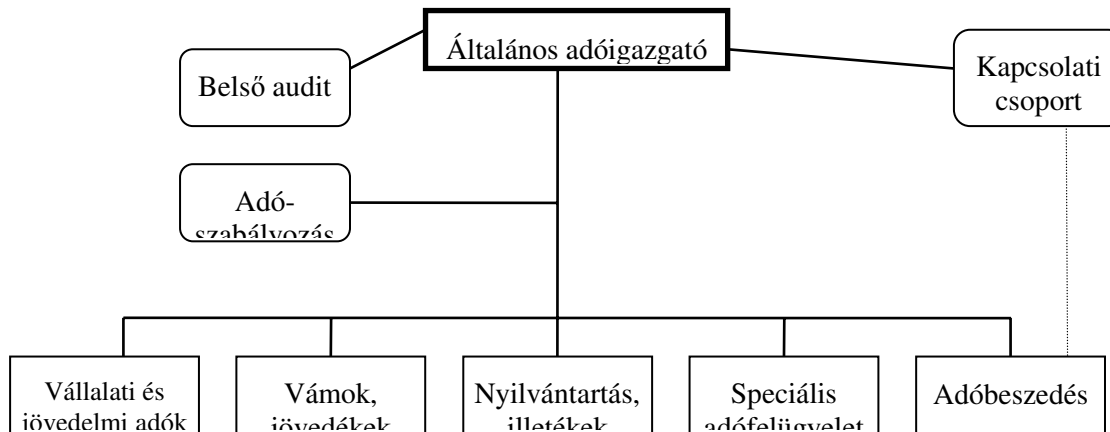
Az elvi megközelítések kombinációira példa az alapvető reformokat végrehajtó Belgium adóigazgatása. Az adóigazgatás autonómiájával foglalkozván korábban már ismertettük a belga adóigazgatási rendszer irányítási elemeit. E pontban a belső szervezeti reformokra helyezük a hangsúlyt. A reform előtti (1986-tól kb. 1998-ig) struktúra fő jellemzője volt, hogy a különböző divíziókat az adónemek köré szervezték. A következő öt nagy divízió létezett:

- Közvetlen adók (Administration of Direct Taxes);
- VAT Regisztráció és Állami Vagyon (Administration of Value Added Tax, Registration and Public Property);
- Vámok és jövedéki adók (Administration of Customs and Excise);
- Speciális Adófelügyelet (Administration of the Special Tax Inspection); és
- Földhivatal (Administration of Land Registration)

Következésképpen a különböző divíziók tisztviselői csak a hozzájuk tartozó adókat adminisztrálták, vagyis szorosan követték az adótörvény szerkezetét, minden egyes divízió saját maga látta el a beszedés, ellenőrzés, stb. funkciókat.

A reform első két fázisában 2000-re az adóigazgatás szervezete jelentősen átalakult. A későbbi két fázis megvalósítását 2002-re tervezték. Érdemes ezért az első szakasz utáni állapotot is ismertetni. Ezt a következő ábra szemlélteti:

6. sz. ábra. A belga adóigazgatás felépítése 2000-ben



Az adóigazgatás élén egy *általános adóigazgató* áll, hozzá közvetlenül tartozott a *belső ellenőrzés*, illetve egy *kapcsolati csoport* az adóbeszedéssel. Az igazgató feladata, hogy biztosítsa a legfelső vezetését, koordinálását, irányítását és együttműködését az adóigazgatási szerveknek. A belső ellenőrzés tevékenységi köre kiterjed minden szervezeti egységre, feladata, hogy növelje a hatékonyságot, megelőzze és kiszűrje a belső csalásokat, illetve visszaéléseket és az egyéb ellenőrző szervek munkáját koordinálja. A kapcsolati csoport feladata, hogy megvizsgálja az adósok adó beszedőkkel kapcsolatos panaszait, objektíven tájékoztassa őket az adott, őket érintő eljárásról, megpróbálja közvetíteni, egyességet elérni az adós és az adóbeszedő között.

Az igazgató alá tartozik továbbá egy *adószabályozási csoport*. Feladata, hogy minden adónemre, kivéve a vámokat, központosítsa a jogi szabályozási feladatokat. Ide sorolható elsősorban a részvétel a törvénytervezet-előkészítési munkákban, törvénytervezet, rendeletek létrehozásban, azok kommentálásában, a parlamenti tevékenység követése, segítségnyújtás a minisztérium számára adózással kapcsolatos szerződéskötések esetén, továbbá, hogy az adóharmonizáció, az adózás szociális hatásai és egyéb téren tanulmányokat végezzen.

Az adószabályozási csoport élén az általános adóigazgató helyettes áll. A csoport tagolása a következő: a logisztikai igazgatósága foglalkozik informatikai, személyzeti, dokumentálási, adatbank fenntartói tevékenységgel. A közvetett adók igazgatósága az áfa és vámok,

jövedékek, a közvetlen adóigazgatóság a személyi jövedelem és a társasági adó körében végez munkát. A következő igazgatóság az adóbeszedés kérdésével, továbbá regionális adók, speciális adók, illetve illetékdíj, nyilvántartási díj, örökösödési adók kérdésével foglalkozik.

Végezetül öt végrehajtó egységnél az adónem megközelítés mellett megjelenik a funkcionális megközelítés is: Vállalati és jövedelmi adók, Adóbeszedés, Nyilvántartás, illeték, Vám és jövedékek, Speciális adófelügyelet.

Mind az öt alegység egy általános igazgatóságra és operatív részlegre bontható. Az általános igazgatóságok alá szinte minden esetben titkárság, teljesítményértékelő csoport, kommunikációs csoport vagy sajtóosztály tartozik. Az operatív részlegek esetén megjelenik az automatizáció, a személyzeti-oktatási ügyekkel foglalkozó, illetve az információs-dokumentációs csoport, néhol (pl. vállalati és jövedelmi adók vagy az illetékekkel foglalkozó egységnél) megjelenik a költségvetéssel egyeztető, kapcsolattartó csoport.

A *Vállalati és jövedelmi adók* igazgatóságához tartozik a természetes személyek jövedelem adója, társasági adó illetve az áfa, továbbá az adóztatási eljárás, peres ügyek.

Az *Adóbeszedés* alá tartozik a különböző adók beszedése és behajtása, könyvelés, peres eljárásokban és a jogi szabályozási munkát segítő csoport, adóbeszedés dokumentációja.

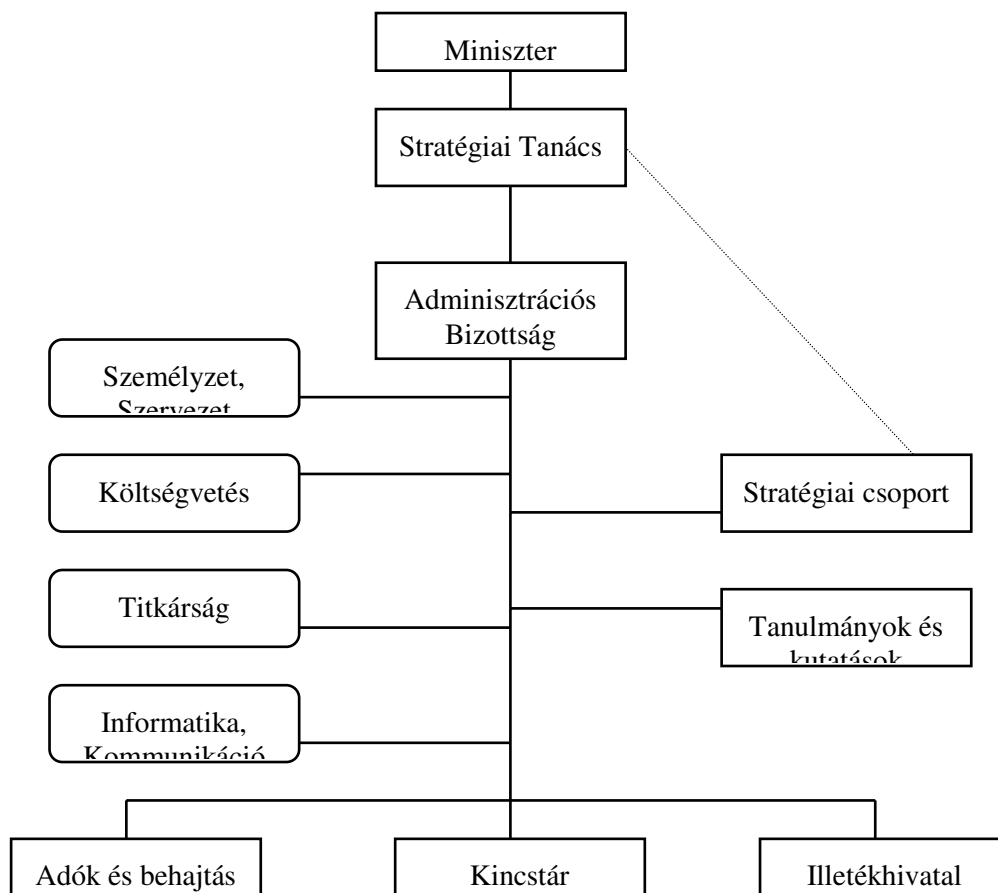
A *Nyilvántartás, illetékek* a földdel, ingatlanokkal kapcsolatos nyilvántartást, szabályozást, eljárásokat végzi. Emellett az illeték, nyilvántartási díjak, örökösödési adók és egyéb, ehhez hasonló adók, továbbá a köztulajdon esetén a végrehajtás igazgatása, tanulmányok, dokumentálás tartozik ide.

A *Vámok és jövedékek* esetén a nyilvántartási és eljárási csoportot és a végrehajtási csoportot különböztetjük meg. Előbbi a vám és jövedékek eljárási szabályozásával, illetve nomenklatúrák összeállításával foglalkozik, utóbbi a különféle jogi szabályozás, beszedés és peres ügyekkel foglalkozik.

A *Speciális adófelügyelet* különböző speciális szakértelmet igénylő ügyeket vesz át más igazgatóságoktól, koordinációt, belső ellenőrzést, a folyamatok figyelemmel kísérését végzi.

Az adóigazgatási autonómia pontban leírtak alapján a központi irányító szervezetek reformja következtében 2002-re a „felső szint” a következőképpen alakult:

7. sz. ábra: A belga adóigazgatás felépítése 2002-ben



A *Kincstár* fő feladatai a szokásosak: számlakezelés, államadósság kezelés, monetáris alapok kezelése, hazai és nemzetközi pénzügyi piacokkal kapcsolatos feladatok.

Az *Illetékhivatal* nem tekinthető teljes mértékben új szervezetnek, hiszen a már 1998-ban az akkori adóigazgatáson belül létrehozott Nyilvántartás, Illetékek szervezeti egységből nőtte ki magát, illetve került ki az adóigazgatási szervezetből. Hatáskörének nagy részét megtartotta, ugyanakkor a nyugdíjjal kapcsolatos feladatait átadta a Szociális és Jóléti Minisztériumnak és a Nemzeti Nyugdíjigazgatóságnak, a könyvelési feladatokat és a könyvvezetést pedig átadta a Költségvetés és Vagyonkezelés horizontális (törzskari) szervezeti egységének. Jelenleg feladata az ingatlan adásvétel utáni illetékek beszedése és az ezzel kapcsolatos nyilvántartás és információgyűjtés. A szervezet "terméke" fontos input az adóadminisztrációnak és a nem fiskális adminisztrációnak, így pl. földbirtokkal kapcsolatban levő adók, öröklési adók kivetése, beszedése, behajtása esetén.

Három fő részből áll:

- vagyonyilvántartás (közvagyon igazgatása, ingatlan vásárlás eladás, kisajátítás)

- mérés és értékelés (ingatlan értékének mérése, becslése)

- jogi osztály

Mind az adóigazgatással, mind az illetékekkel foglalkozó területen megtalálhatók *központi és külső (területi) operatív egységek*. Az új szervezeti felépítés egyik célkitűzése az volt, hogy a központi egységek feladatköreinek határát újrarajzolja. A központi egységek feladata a támogatás, koordináció, és ellenőrzés, segítik a vezetőket, hogy az operatív egységüket hatékonyan tudják vezetni. Ennek érdekében hozták létre mind a két főbb egységnél a Szakértői-támogatói csoportot, a Szolgáltatói-Koordináló-Üzemelési csoportot és a Program Menedzsment irodát.

A *Szakértői-támogatói csoport* feladata az operatív egység munkájának módszertani kereteket adni. Az operatív tevékenységeket különböző egységekhez rendelték, de bizonyos ügyek azonos munkamódszereket, megközelítést követelnek. Így például különböző adófizetői célcsoportok azonos törvény alá tartoznak, ezeket a rendelkezéseket azonos módon kell rájuk alkalmazni. A csoport feladata, hogy azonos munkamódszereket dolgozzon ki és ajánljon, továbbá, hogy kockázat analízist végezzen, ami révén nagyobb koherencia biztosítható a szabályozásban.

A *Szolgáltatói-Koordináló-Üzemelési csoport* koordinálja az operatív egységek indítványait, amelyek a célcsoportokkal való munkájuk közben merül fel, igazgatja az egység ügyfélszolgálati call centerét és web site-ját.

A *Program menedzsment iroda* az egységek változásait koordinálja, követi figyelemmel, és a törzskari szervezetekkel tartja a kapcsolatot. Azok különböző projektjeit felügyelik. Így például a Személyzet-szervezet, vagy az Informatika csoportok adott projektjeit.

A feladatok tényleges végrehajtása az operatív egységekben történik. Az adóigazgatásban 6 ilyen operatív egység, igazgatóság alakult, ez az N2 szint.

1. A *Vámok és Jövedéki Adók Igazgatóság* feladata a vámok, jövedékek kivetése és beszedése. Az adócsalás elleni harc feladata (amely az Adórendőrség funkciója) itt is megtalálható. Emellett a saját feladatkörében ellátja a behajtást és a peres ügyekben is önállóan jár el. Emellett bizonyos nem fiskális feladatokat is ellát. Az igazgatóság irányítja a 7 vámközpontot (N3 szint), amelyek helyi hivatalokat tartanak fenn.

2. A *Magánszemélyek Igazgatóság* feladata, hogy segítse a magánszemélyeket adókötelezettségeik teljesítésében, kezelje bevallásaikat, azokat ellenőrizze. Saját

feladatkörében felmerülő peres ügyeket szintén maga intézi. Az ügyeket 18 központba centralizálták, a központokhoz tartoznak a helyi adóhivatalok.

3. A *Kis- és közép vállalatok Igazgatóság* feladata ugyanaz, mint a magánszemélyek esetében, csak a célcsoport itt más. Az igazgatóság alatt 27 központ a belföldi, 1 a külföldi cégekkel foglalkozik (N3 szint). A helyi hivatalok a belföldi központok alá rendelvek.

4. A *Nagyvállalatok Igazgatóság* feladatait 7 központ hajtja végre.

5. Az *Adóbeszedés és Behajtás Igazgatóság* funkciója a magánszemélyek és mindkét fajta vállalati csoport adóinak beszedése illetve behajtása. Saját peres ügyeit szintén önmaga intézi. Az N3 szinten 14 beszedési központ és 1 behajtási központ működik.

6. Az *Adóellenőrzés és Adócsalás elleni harc Igazgatóság* funkciói a klasszikus auditálás és különböző célcsoportok adócsalásainak felderítése. A szervezet 1 szövetségi és 4 területi központból áll.

A belga adóigazgatásban a funkciók és a célcsoportos szervezet kapcsolódását mutatja az alábbi táblázat:

12. sz. táblázat: A belga adóigazgatás funkcionális mátrixa

	Magán- személyek (1)	Kis/ közép vállalatok (2)	Nagy vállalatok (3)	Vámok és jövedéki adók	Beszedés és behajtás	Adó- ellenőrzés	Mind en igazg atósá gban
Nyilvántartás	X	X	X	X			
Adókiivetés	X	X	X	X			
Beszedés/ behajtás				X	X 1,2,3 számára		
Ellenőrzés				X		X 1,2,3 számára	

két-két központi szervezeti egység található: a Célcsoport-stratégia egysége és a Menedzsment-támogató egység.

A *Célcsoport-stratégia egység* feladata, hogy kapcsolatot tartson az adózókkal, információkkal lássa el őket, segítse felmerülő problémáik megoldását. Feladatából következik, hogy szorosan kapcsolódik a Szolgáltatás-Koordináció-Gazdálkodás (N1 szint) egységgel.

A *Menedzsment-támogató* egység feladata, hogy megszervezze a munkát és a belső ellenőrzését az operatív egységekben, s mint ilyen, elsősorban a Szakértői-támogató illetve Program Menedzsment irodával (N1 szint) tartja a kapcsolatot.

Svédország

Az elvi megközelítések kombinált alkalmazását a svéd adóigazgatás szervezeti változásain keresztül is lehet nyomon követni. Lényeges eleme a változásoknak, hogy a regionális szerveződés hosszú évek óta domináns eleme az igazgatásnak, valamint az, hogy az adótípus, a funkcionális és a célcsoport megközelítés dominanciája váltakozik. 1999 előtt 23 megyei szervezet, jelenleg 10 területi hivatal foglalkozik az adóigazgatási funkciókkal, a regisztrálással, az adók kivetésével, nyilvántartásával, beszedésével és ellenőrzésével. Az adók behajtását 10 területi adóbehajtási szervezet végzi. Az adózási feladatok és funkciók kapcsolódásait az alábbi táblázat mutatja be.

13. sz.táblázat: Kormányzati szervek, egyéb intézmények és adófizetők a svéd adóztatásban

	<i>Központi Kormányzat</i>	<i>Központi Kormányzati Szervek</i>	<i>Kormányzati szervek területi és helyi szinten</i>	<i>Nem kormányzati szféra</i>	<i>Adófizetők</i>
Adópolitika és adótörvények	Parlament Pénzügy-minisztérium	Központi Adóhivatal			Szavazók
Nyilvántartás, adó-megállapítás és adóbeszedés		Központi Adóhivatal Vámhivatal Központi Úthatóság (Útadó)	Területi Adóhivatalok Területi Behajtási Hivatalok Területi Vámhivatalok	Posta-hivatalok Postai Giro rendszer Bankok Munkáltatók	Adófizetők
Adóellenőrzés (Audit és bűnügyi vizsgálat)		Központi Adóhivatal	Területi Adóhivatalok Rendőrség Ügyészség Bíróságok		Adófizetők

Jogi fellebbezések			Területi Adóhivatalok		Adófizetők
			Közigazgatási Bíróságok		
Bevételek előrejelzése	Pénzügy-minisztérium	Állami Számvevőszék			
	Adminisztrációs költségek			Teljesítési költségek	

A svéd adóigazgatás szervezeti fejlődése

Igen tanulságos nyomon követni a svéd adóigazgatás szervezeti fejlődését. Általában a svéd közintézmények szervezete sokkal inkább a történelmi körülmények, mint a tervezés szülötte. A svéd kormányzati rendszer kis minisztériumaival és részben független végrehajtó ügynökségeivel nagyon is a jelenlegi trendeknek felel meg, de valójában ez a rendszer a 19. Században a király és a kabinet közötti küzdelemben fogant.

Bár a Svéd Adóigazgatás gyökerei sok évszázaddal ezelőttre nyúlnak vissza, sem a Központi Adóhivatal, sem pedig a megyei adóhivatalok nem túl régiek. A Központi Adóhivatalt 1971-ben hozták létre három központi ügynökség és néhány kisebb kormánybizottság egyesítésével.

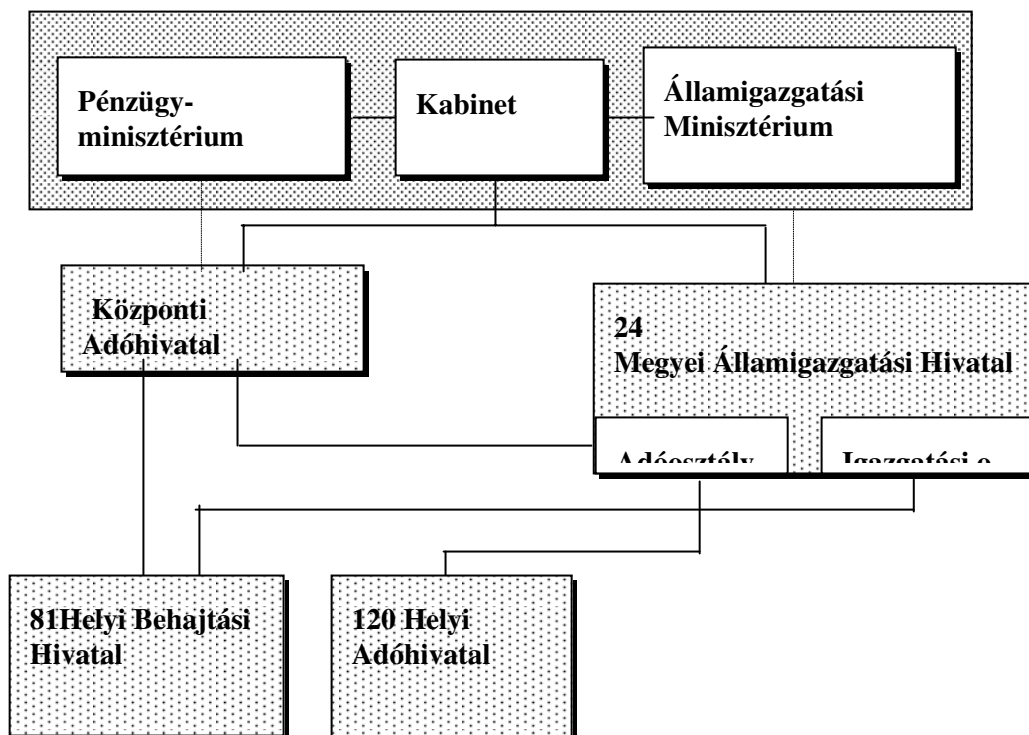
- * The Central Board of Excise Taxes (Fogyasztási adók központi hivatala)
- * The National Tax Commission (Országos Adóbizottság)
- * The Central Board of Population Registration and Tax Collection
(Népességnylvántartás és Adóbeszedés Központi Hivatala)
- * The Inter-municipal Tax Court (Településközi Adóbíróság)
- * The Dividend Tax Commission (Osztalék Adóbizottság)
- * The Seamen's Tax Commission (Halászati Adóbizottság)

Néhány évvel később 1993-ban az Enforcement Service Commission (Behajtási Szolgálat Bizottság) csatlakozott a Központi Adóhivatalhoz, mint Behajtási Szolgálat Osztály.

Területi szinten az adóigazgatást Megyei Kormányzók koordinálták Gusztáv Adolf (1611-1632) óta. A Megyei Kormányzó hivatala (most Megyei Adminisztrációs Hivatal) két osztályból állt, egyik az adóbeszedést kezelte. Amikor a jövedelemadókat bevezették, a helyi tanácsok helyi adó megállapítási hivatalokat hoztak létre. Az adókat helyi felügyelők szedték be, akik állami alkalmazottak voltak. A nagyobb városoknak saját adóbeszedési osztályaik voltak, amelyek a helyi és az állami adókat egyaránt beszedték. Azokban az időkben szoros kapcsolat alakult ki a helyi rendőrség és az adóbehajtási szervezet között. 1965-ben a rendőrséget, a helyi adóbeszedési osztályokat az állam vette át. Erre az időre a helyi adófelügyelőket helyi adóhivatalnokokká nevezték át.

Az 1965-ös reform után az egész adóigazgatás – kivéve a helyi adó megállapítási hivatal – az állami szektorhoz tartozott. A nyolcvanas évek közepére az adóigazgatást a következőképpen szervezték át:

8. ábra: A svéd Adóigazgatás és a Behajtási Szolgálat 1987 előtt

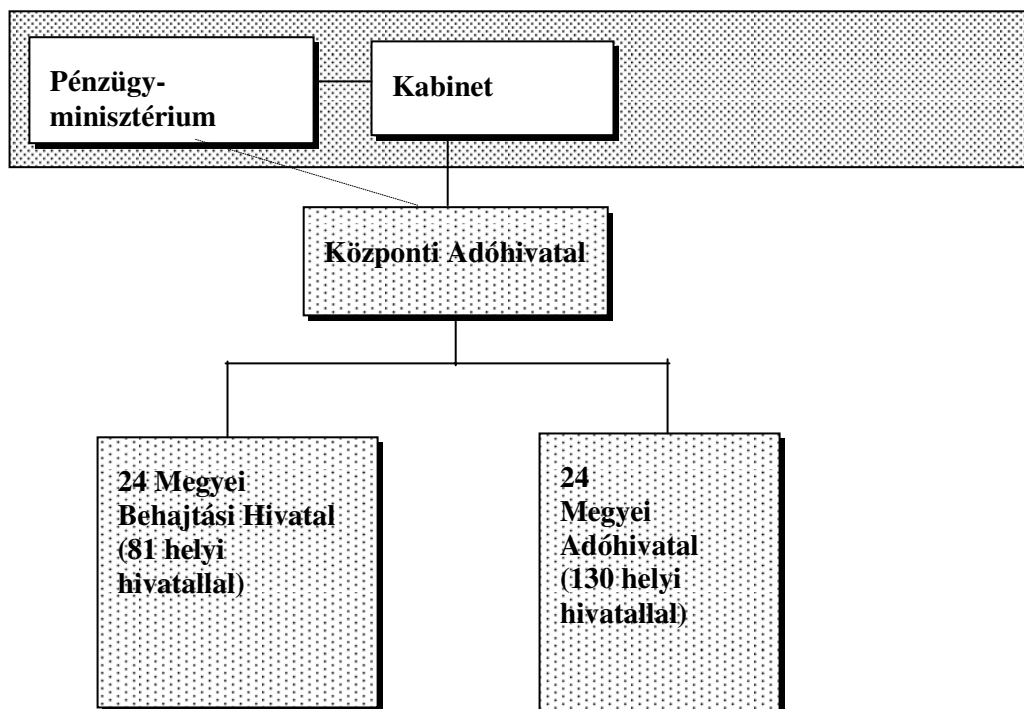


Az 1987 előtti szervezet legfőbb problémája volt, hogy a Pénzügyminisztérium és a Központi Adóhivatal nem tudta irányítani a teljes adóigazgatást. Területi szinten az adóztatás a Megyei Kormányzók által vezetett megyei államigazgatási hivatalok adóosztályai végezték. Kabinet szinten a megyei államigazgatási hivatalok ügyei (beleértve költségvetésüket) a Közigazgatási Minisztériumhoz tartoztak. Ez bonyolulttá tette a Központi Adóhivatal számára, hogy irányítsa a megyei államigazgatási hivatalok adóosztályainak finanszírozását.

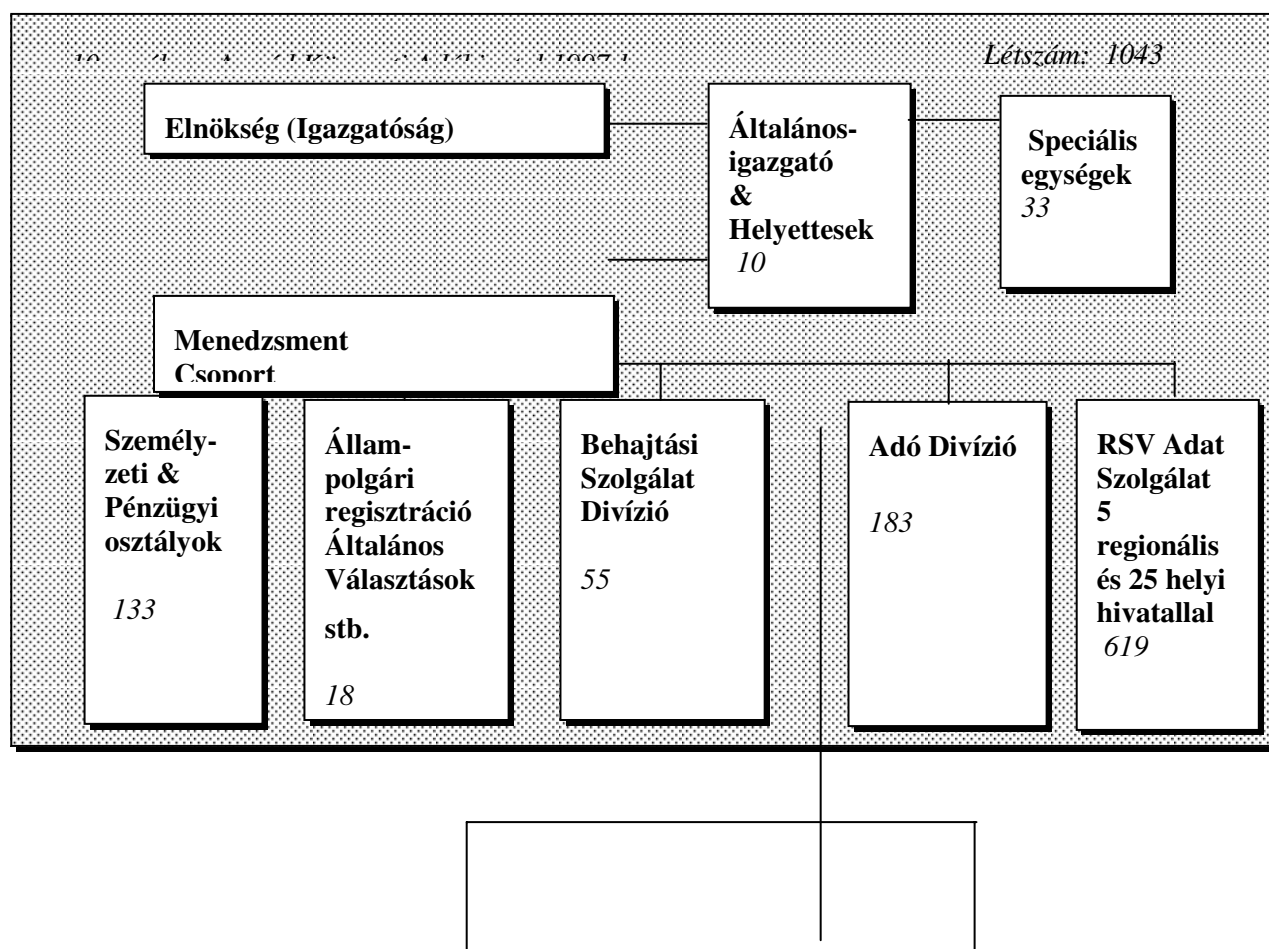
Annak érdekében, hogy a Központi Adóhivatal nagyobb hatalmat kapjon az adóigazgatás minden tevékenységének irányításában és koordinálásában, döntés született arról, hogy az adóosztályokat megyei adóhivatalokká szervezik, a központi hivatal alárendeltségében. Ezt a reformot 1987-ben hajtották végre. A következő évben a Behajtási Szolgálat követte a példát, és megyei adóbehajtási hatóságok alakultak.

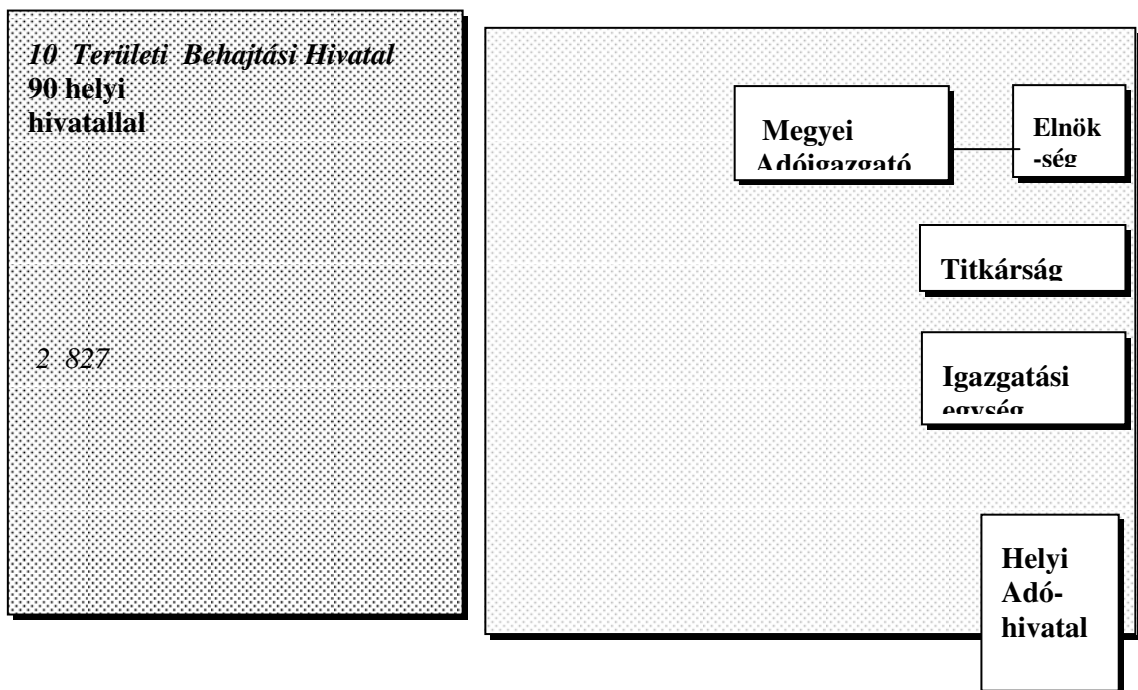
1991-ben a helyi adóhatóságokat megszüntették, mint saját jogú hatóságokat, és helyi adóhivatalokká váltak a megyei adóhivatalokon belül. Ugyanekkor, az Adóigazgatási Törvény szellemében, a helyi adó-megállapítási hivatalokat megszüntették, és helyüket speciális adótanács vette át minden egyes helyi adóhivatalban. A szervezetet e változás után a következő ábra mutatja:

9. ábra: A svéd Adóigazgatás és a Behajtási Szolgálat 1991 után



Az 1991-es reformban a helyi adóhivatalok elveszítették hatósági státuszukat, de másrésről számos új felelősséget kaptak a korábbi megyei központoktól. Ez a *fogyasztó-orientált* filozófia részéről a válasz. E filozófia szerint minden egyes adófizető csak egy helyen kapcsolódik az adóigazgatáshoz, a legtöbb esetben ez a helyi adóhivatal. Ezt a „one stop shopping” filozófiának is ismerik. A vállalkozó adófizető többé már nem kell, hogy találkozzon különböző hivatalokkal az Áfa osztályon, a Beszedési osztályon, az Adó-megállapítási osztályon és az Ellenőrzési osztályon azért, hogy adóügyeit elintézzze. Csak a Helyi Adóhivatalhoz kell fordulnia.





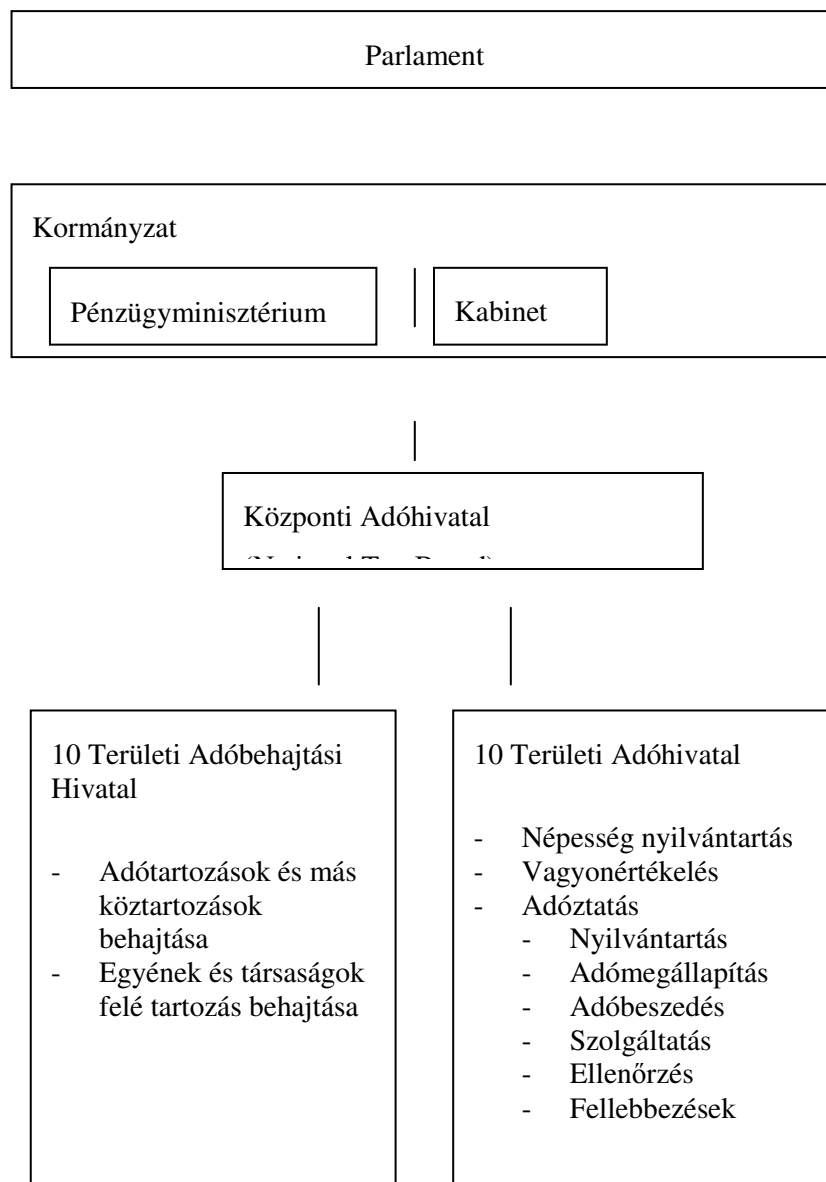
Csoport összes létszáma: 14 019 (1 Jan 1997)

Ez azt jelentette, hogy az adóhivatali stábnak a megyei központból a helyi adóhivatalokba kellett költözni az egész országban. Mivel sok svéd megye földrajzilag igen nagy, ez bonyodalmat okozott, és a kezdettől fogva több távoli hivatal szakemberhiánnyal küszködött az új feladatok ellátásában. Néhány éven belül az is kiderült, hogy néhány hivatal túl kicsi (20-30 ember) ahhoz, hogy képes lenne

minden adóügyet kezelni. Bár a legtöbb kis hivatal túléli, hogy a helyi közösség egyéni adófizetőinek szolgáltasson, a trend, hogy az üzleti adófizetők nagyobb hivatalokba kerüljenek.

Nem csak sok helyi adóhivatal volt túl kicsi. Sokan úgy látták, hogy a legtöbb megyei adóhatóság nem elég nagy ahhoz, hogy minden szükséges szolgáltatást biztosítson. Néhány adminisztratív funkció összevonása szintén megtakarítást jelentett. Tény, hogy a 23 megyei adóhatóság túl sok volt az adóadminisztráció hatékony működéséhez. 1997 tavaszán ezért a központ javasolta, hogy az adóhatóságok számát csökkentsék le 10-re, és a parlament megszavazta a törvényt. 1999-től így a területi adóhatóságok száma megegyezik a területi adóbehajtási hivatalok számával.

11. sz. ábra A svéd adóigazgatás (STA) szervezete



A fenti fejlődés eredményeképpen gyakorlatilag minden adót és az adóigazgatás minden funkcióját egyetlen szervezetben egyesítették. Az egyetlen kivétel a vámhivatal, de annak szerepe az adózásban jóval korlátozottabb, mióta Svédország csatlakozott az EU-hoz. A vámhivatal csak az unión kívüli országokból érkező import áfáját, fogyasztási adóját és vámjait szedi be.

Az STA belső szervezete az adótípus és a funkcionális irányultságtól a fogyasztói irányultság felé mozdult. A leginkább ezt helyi szinten láthatjuk. Korábban az adófizetők ügyeik elintézéséhez különböző megyei és helyi hivatalokkal kellett kapcsolatot tartaniuk. Jelenleg – a legtöbb esetben – csak egy kapcsolattartó pont van, a helyi adóhivatal. Az adófizetők életének megkönnyítésén túl, ezt a változást a hatékonyság növelésének szüksége is diktálta a különböző adók feldolgozásának integrálása révén. Kisvállalkozók bizonyos értékhatár alatti forgalom esetén Áfájukat a jövedelemadó bevallásukban jelentik. A jövedelemadó előleg beszedését integrálták a társadalombiztosítási járulék beszedésével. Az alap adónyilvántartásban minden adót feltüntetnek. Ez azt jelenti, hogy az adónemenkénti vagy a funkcionális munkamegosztás többé már nem kívánatos, vagy akár lehetséges.

Az integrációnak azonban van egy határa. Az adójog rendkívül komplex, és egyetlen ember nem ismerhet minden aspektust. A szekciókon belül, amelyek az adóhivatalok operacionális egységét alkotják, kell lennie bizonyos specializációnak. Továbbá, az adóelőadóknak képeseknek kell lenniük segítségért folyamodni szakértőkhöz, akik néhány területet nagyon mélyen ismernek. A megfelelő működés érdekében a legtöbb szakértőnek együtt kell dolgoznia más területek szakértőivel. A jogi szakértőket ezért gyakran vonják össze jogi egységekbe.

A helyszíni ellenőrzés egy másik terület, amelyik bizonyos fokú funkcionális specializációt igényel. Amikor a fogyasztó-orientált adóhivatalokat 1991-92-ben felállították, az ötlet az volt, hogy a legtöbb helyszíni ellenőrzést szekció szinten fogják elvégezni, és a legtöbb alapvető képzettséggel rendelkező adóelőadó ugyanolyan ellenőrzést hajt végre. A tapasztalat azt mutatja, hogy ez nem jól működik. A helyszíni ellenőrzés speciális szakismeretet követel, és az új auditoroknak rengeteg útmutatásra van szükségük ahhoz, hogy jó szakemberek legyenek. Kiderült, hogy nehéz volt ilyen útmutatást adni a nem-specializált szekciókon belül, és a szekció-menedzser gyakran nem volt képes hatékonyan felügyelni a helyszíni ellenőrzést végző munkatársait. A jelenlegi trend ezért az, hogy speciális helyszíni ellenőrző egységeket vagy szekciókat állítanak fel. Következésképpen sok kisebb hivatalban a helyszíni ellenőrzési kapacitás leépül.

A re-funkcionalizálás trendje tetten érhető a Központi Adóhivatalban is. 1987-ben a régi funkcionális szervezetet először az Adódivízió és a Behajtási Szolgálat divízió létrehozása bontotta meg, vezetőik a divíziók minden ügyéről beszámolni tartoztak az Általános Igazgatónak. A hivatal többi osztályának kiszolgálói szolgáltató státuszt adtak. 1992-ben az Adódivíziót újjászervezték annak érdekében, hogy a megyei hivatalok fogyasztó-orientáltságát előtérbe állítsák. Külön osztályok alakultak az egyéni adófizetők és a vállalkozói adófizetők számára.

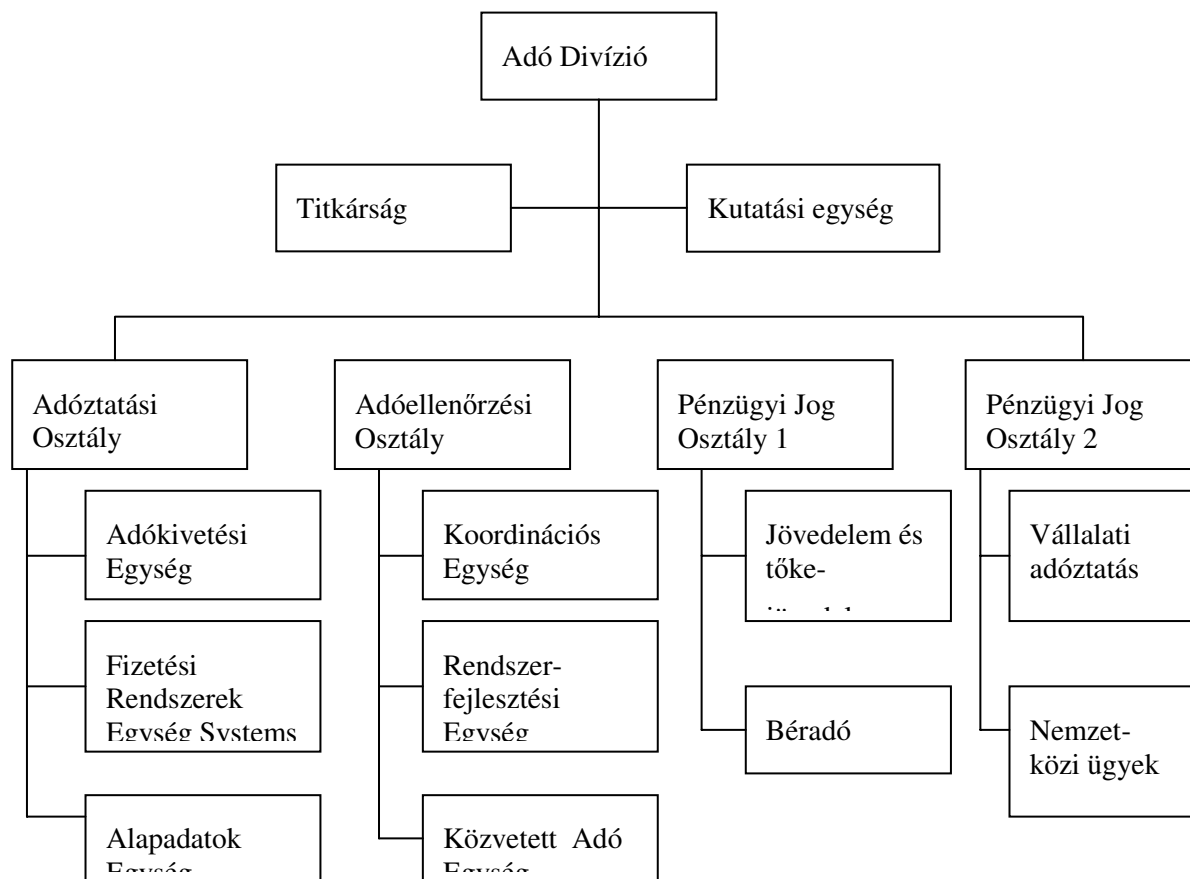
A vezetésben történt változások után a Központi Adóhivatalt ismét újjászervezték 1997-ben. Az új szervezet láthatóan sokkal inkább funkció-orientált, mint az előző. Az Adó-divízió és a Behajtási Szolgálat divízió elveszítette domináns szerepét a többi osztállyal szemben, amiben közrejátszott, hogy a személyzeti és a pénzügyi funkciókat külön divízióba szervezték. . Az Általános Igazgató titkárságát kibővítették, és a Pénzügyi Osztály szigorú irányítója a költségvetésnek, tervezésnek és a teljesítmény menedzsmentnek.

A divíziók tehát a következők:

- Pénzügyi Osztály (Finance Department)
- Közszolgálati Divízió (Public Services Division)
- Adó Divízió (Tax Division)
- Adóbehajtási Osztály (Enforcement Department) – 10 regionális és 80 helyi hivatal
- Emberi Erőforrás Osztály (Human Resources Department)
- RSV Adatszolgálat – 5 regionális és 25 helyi hivatal

Az *Adó Divízió*n belül a munkát négy osztály, Adóztatási Osztály, az Adóellenőrzési Osztály és két Adójogi osztály között osztják meg. Támogató egységként egy Titkárság és egy Kutatási egység működik. Szervezeti sémája a következő:

12.sz. ábra: A svéd Adó Divízió felépítése



Az *Adóztatási Osztály* (Taxation Department) (nem az Adó Divízió!) 3 részre bomlik, feladata az adóhivatalok menedzselése és támogatása az adó-megállapítási tevékenységben. Az Adókvetési Egység (Assessment Unit) felelős a jövedelemadó kivetés alapsziszteméért. A Fizetési Rendszerek Egység (Payment Systems Unit) felelős a béradó, a munkaadói hozzájárulás és az áfa beszedési rendszeréért. Az Alapadatok Egység (Basic Data Unit) felelős a vagyonadó rendszeréért, alapinformációk nyújtásáért, és a helyi bevételek (amelyeket a kormányzat szed be) települések közötti elosztásáért.

Az *Adóellenőrzési Osztály* (Control Department) feladata minden adónemre és minden ellenőrzési területen az ellenőrzési ügyek menedzselése, koordinálása és prioritások kijelölése. (Kivétel a nemzetközi együttműködésben végzett ellenőrzés minden adóra, kivéve a közvetett adót.) Ez az osztály három egységből áll. A Közvetett Adó Egység (Indirect Tax Unit) foglalkozik a VAT, a jövedéki adó és a gépjárműadó jogi és igazgatási kérdéseivel. A Rendszerfejlesztési Egység (Methods Development Unit) az adóellenőrzést támogató rendszerek fejlesztéséért felelős. Ezek minden adónemre és ellenőrzési fajtára vonatkoznak. A Koordinációs Egység (Coordination Unit) állapítja meg az ellenőrzési tevékenység prioritásait (pl. iparág, üzletág).

A Pénzügyi Jog Osztály 1 (Fiscal Law Department 1) felelős a különböző jogi egységek támogatásáért. Feladata információk nyújtása, továbbképzési anyagok kidolgozása, peres ügyek

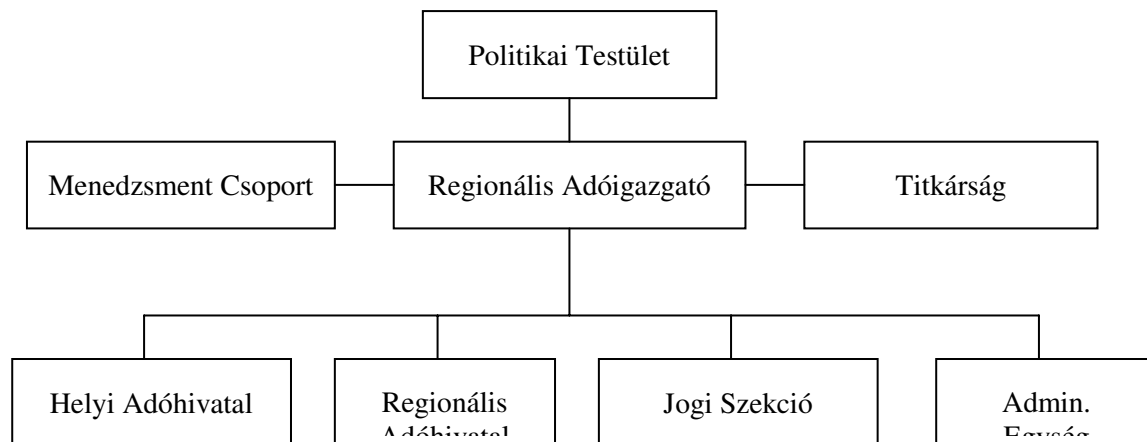
támogatása, meghatározott kormánydöntések tartalmának értelmezése. Két szekcióra oszlik: az egyik a jövedelmek és a tőkejövedelmek, a másik a társadalombiztosítási járulék és vagyonadó kivetését és beszedését érintő jogi ügyekkel foglalkozik.

A Pénzügyi Jog Osztály 2 (Fiscal Law Department 2) koordinálja a közvetett adó kivételével minden adónemre vonatkozó szolgáltatásokat és információkat. Az osztályon belül szintén két szekció van: az egyik jogi támogatást nyújt vállalati adóügyekben, a másik nemzetközi adóügyekben. Továbbá, ez az osztály a felelős az együttműködésért más országokkal, valamint az információk cseréjéért.

Regionális Igazgatóság

1999. január 1. óta tíz regionális adóigazgatóság működik az Adó Divízió felügyelete alatt. Minden regionális igazgatóság felelős a hozzájuk tartozó helyi adóhivatalokért. A helyi adóhivatalok száma egy és tizennégy között változik, a népsűrűség függvényében. A regionális szint szerkezete a következő:

13. sz. ábra: A svéd regionális adóhivatal felépítése



A *Politikai Testület (Policy Board)* felügyeleti funkcióval rendelkezik. Szabálytalanságok esetén jelent a Központi Adóhivatalnak. Tíz tisztviselőt foglalkoztat. A *Regionális Adóigazgató (Regional Tax Director)* és a regionális adóbeszedési egység igazgatója szintén tagja a testületnek.

A *Menedzsment Csoport (Management Group)* tagjai a helyi adóhivatalok igazgatói, a regionális egységek igazgatói és az osztályvezetők.

A *Helyi Adóhivatal (Local Tax Office)* osztályainak száma változó. Jönköping város helyi adóhivatala például négy osztályból áll: egy adóellenőrzési osztály, két adó-megállapítási osztály, mindegyike két

adókető-csapat, és egy általános osztály, amely felelős a bevallások fogadásáért minden adónem esetében. Az osztály végzi a kis- és középállalatok ellenőrzését.

A *Regionális Adóhivatal (Regional Tax Office)* – az előbb említett példa szerinti régióban – két osztályból áll, az egyik a nagyállalatok ellenőrzését végzi a régióban. A másik osztály két csoportra oszlik: az egyik feladata a régióban tevékenykedő nagyállalatok, kormányzati szervek és alapítványok adóinak megállapítása, kivetése. A másik csoport feladata adóellenőrzés pénzügyi visszaélés vagy adócsalás esetén.

A *Jogi Szekció (Legal Section)* a regionális igazgatóságban mind a helyi, mind a regionális egységeket kiszolgálja, négy fő feladata van:

- a menedzsment csoport támogatása belső ellenőrzések végrehajtásával a helyi és a regionális egységeknél
- információnyújtás magánszemélyeknek és vállalatoknak
- végrehajtó tevékenységek ellátása, így az adóbeszedési eljárás, addig a pontig, amíg ez az osztály feladata (azaz az első néhány hónapon át, ami után a beszedést egy specializált beszedési egységnek adják át), az ajándékozási adó adminisztrálása, az örökösödési adó beszedése, a vagyonadó adminisztrálásának támogatása (vagyoneértékelés), a különböző adóosztályok jogi eljárásaihoz támogatás nyújtása
- kapcsolat kialakítása a regionális és helyi adóhivatalok, valamint a Központi Adóhivatal között.

Az adók beszedése külön beszedési egységben történik az Adóbehajtás Divízió felügyeletével. Következésképpen, néha az adó-megállapítási, az ellenőrzési és a beszedési eljárások nem optimálisan illeszkednek egymáshoz.

3.6. Adó- és vámadminisztráció összevonása

Az elemzés körébe vont 16 ország közül hat országban (*Ausztria, Dánia, Hollandia, Írország, Kanada, Spanyolország*) az adó- és vámadminisztráció összevont szervezetben tevékenykedik⁵⁶, akár mint integráns része a minisztériumnak, akár mint önálló ügynökség. A két terület összevonása fontos szervezeti reformnak tekinthető. E rövid fejezet bemutatja az összevont szervezet kialakulásának körülményeit, okait, motívumait. A kiválasztott országok (Dánia, Hollandia, Kanada) az integrációs stratégia különböző típusait reprezentálják.

Dánia

Az összevonás előtti helyzet

Dániában az Adóügyi Minisztériumot (Ministry of Taxation) 1975-ben választották le a Pénzügyminisztériumtól. Ezt követően az Adóügyi Minisztériumon belül működött külön az Adóügyi és külön a Vám- és Jövedékügyi Osztály, utóbbihoz tartoztak a vámok mellett az általános forgalmi (VAT) és jövedéki adók. Mindkettő saját állandó igazgatósággal (State Tax Directorate, Customs Directorate) rendelkezett. Az Állami Adóhivatal koppenhágai központtal és 25 területi igazgatósággal (County Tax Inspectorates) az adóigazgatási feladatokat 275 településsel osztotta meg. (A helyi önkormányzatok a jövedelmi és az örökösödési adók beszedéséért felelnek.) A Vámhivatal központja 31 regionális hivatalt irányított.

Mindkét testület saját stratégiával rendelkezett, amelyet a Miniszter és az igazgatóságok koordináltak. A működési célokat függetlenül határozták meg. Külön információs technológia rendszereket működtettek. Viszonylag kevés számú ügyben volt a szervezetek között valódi koordináció.

Az összevonás

1990-ben az összevonás folyamat mindössze hat hónapig tartott. Jelenleg egyetlen szervezetben működnek (Central Customs and Tax Administration), teljes integrációban együtt a központi és a regionális hivatalokban (29 Vám és Adó Régió, ezen belül 7+1 Vámközpont, egy Koppenhágában). A regionális hivatalok következő osztályokból állnak:

- Adminisztráció (vám, VAT, társadalombiztosítási járulék, jövedéki adók beszedése és különböző igazgatási feladatok)
- Információ (nyilvántartás stb.)
- Jogi (tanácsadás, vagyoneértékelés)
- Ellenőrzés (speciális auditálási feladatok)
- Belső szolgáltatás (személyzet, ellátás, fenntartás, számvitel)

⁵⁶ Előző fejezetben már szerepelt, hogy Kanada 2003 végén a vámigazgatást újra külön, de egy új ügynökségbe szervezte, az Egyesült Királyság pedig 2005. áprilisától összevonja az adó- és vámigazgatást.

Speciális jellemzője a dán adóigazgatásnak, hogy a regionális hivatalokban különböző csoportok, 'enterprise group'-ok szerveződtek, amelyek felelősek a beszédési és bizonyos ellenőrzési feladatokért. A helyi hivatalokat (nem az önkormányzati adóhivatalokat!) egyes határállomásokon a regionális hivatalokba integrálták.

Az összevonás következtében az irányító szintek háromról kettőre csökkentek. A szerkezeti változás motorja a hatékonyság növelése volt.

Kanada

Az összevonás előtti helyzet

Az összevonás előtt az adókat és a vámokat elkülönült hierarchikus szervezetekben adminisztrálták a szövetségi alkalmazottak, amelyek ugyan azonos foglalkoztatási feltételeik mellett dolgoztak, de külön szakszervezet képviselte érdekeiket. A két ügynökség egymástól teljes mértékben független volt. A szervezeti kultúráik is különböztek, az adófizetők merőben más módon intézték ügyeiket a két hivatalban. Az adó-visszatérítési lehetőséget például az egyik hivatalban nem lehetett szembeállítani az adókötelezettséggel a másikban. A jövedelemadó és a forgalmi adó ügyekről külön hivatalban kellett tudakozódni.

Az összevonás 1992-ben indult és 1999-ben fejeződött be. Eredményeként 2001-re a kanadai Adó- és Vámhivatal (The Canada Customs and Revenue Agency) tevékenysége 5 ágazatba szerveződött:

- Politikai és törvényhozási
- Adókiivetés és beszédés
- Adóteljesítési programok
- Fellebbezések, jogi ügyek
- Vámügyek

Ezeket szolgáltató tevékenységek egészítik ki, jogi, kommunikációs, pénzügyi és igazgatási, személyzeti, információs technológiai, valamint intézményi ügyek.

A lényegi munka hat régióban, 50 Adóhivatalban (Tax Service Offices) folyik. A régiók vezetői a közvetlenül a központi hivatal vezetőjének (Commissioner of the Agency) jelentenek. A központ osztályai funkcionális támogatást nyújtanak a regionális hivataloknak, de nem gyakorolnak adminisztratív kontrollt a régiók felett. A vámügyeket is a regionális struktúrába integrálták, habár a Határszolgálati Vámhivatalok (Customs Border Services) elkülönült egységek, amelyeket az egyes regionális hivatalvezető-helyettes felügyel.

Hollandia

A célcsoport modellnél a holland adóigazgatás szervezeti reformja más ismertetésre került. Itt csupán azt érdemes kiemelni, hogy az összevonás előtt a két szervezet az adónemek alapján strukturálódott, sőt az egyes adónemekben belül további funkcionális elkülönülés jellemezte a tevékenységeket. Közel 260 helyi adóhivatal működött 8 regionális igazgatóság és számos funkcionális igazgatóság alatt. Következésképpen az egyéni adófizető több hivattal kellett hogy kapcsolatot tartson, eltérő feltételek és eljárások között.

Az összevonás 1987 és 1992 között zajlott le.

Az integrációs motívumok

Összességében az adó- és a vámadminisztráció összevonását, vagy “újjászervezését” motiválta annak kívánalma, hogy növeljék az bevételek beszedésének eredményességét (effectiveness) (Hollandia) vagy hatékonyságát (efficiency) (Dánia) vagy mindkettőt (Kanada). Az eredményesség itt arra vonatkozik, hogy milyen szinten és módon szedik a bevételeket, például adócsalás, teljesítés stb. szintje, a hatékonyság pedig a bevételek egységére jutó forrásokra vonatkozik.

Hollandiában elsődlegesen külső tényezők eredményeztek növekvő feladatokat az adó- és vámigazgatásban. A 70-es években változott az adófizetői magatartás, részben a magas adóráták miatt, ami több adóelkerülést és csalást vont maga után. A növekvő jólét nagyobb számú adófizetőt eredményezett. Az adótörvények bonyolultsága jobb, színvonalasabb ügyfélszolgálatot igényelt, melyet a korábbi szervezet nem volt képes nyújtani.

Dániában az adó- és vámigazgatás összevonás volt a kormányzat anti-bürokrácia reform zászlóshajója, és jelentős politikai támogatást élvezett. Az összevonás előtt viszonylag nagy számú tisztviselőt foglalkoztatott a két hivatal. A reform alapja az volt, hogy a bürokraták számát csökkentsék hasonló szintre, mint Svédországban vagy Norvégiában volt. Az adóbeszedés adminisztrációs költsége is meghaladta a szomszédokét. Az alkalmazott stratégia kézenfekvő volt: közel teljes integrációja a két szervezetnek a skálagazdaságosság maximális kihasználása érdekében.

Hasonlóan, Kanadában korábban a költségvetési korlátok gátat szabtak a kormányzati szolgáltatások minőségi szintjének javításához. A reformban főszerepet játszott a “reinventing

government”⁵⁷ hatására kibontakozó mozgalom, amely a kormányzati szolgáltatások alanyait ügyfélként kezeli. Ehhez nagyban hozzájárul Kanada szerepe az észak-amerikai szabadkereskedelmi övezet létrehozásában, valamint az általános forgalmi adó (VAT) bevezetése. Nagyobb figyelem tevődött az adó- és vámügyekre. A hatékony adó és kereskedelmi eljárások a vállalkozói tevékenységek ösztönzésének alapvető eszközeivé váltak. Ahogyan Dániában történt, két korábban külön utakon járó szervezetet fokozatosan teljes mértékben integráltak.

A politika azonban új szempontokat diktált. Kanada Határszolgálati Ügynökség (Canada Border Services Agency, CBSA) jött létre 2003. december 12.-én a biztonságpolitika intézményeinek (Public Safety and Emergency Preparedness) portfóliójában. A CBSA mandátuma, hogy az ország határain biztosítsa a kb. 75 törvényben elfogadott kereskedelmi és utazási szabályok, valamint nemzetközi egyezmények és megállapodások betartását. A hivatalosan meghirdetett cél a CBSA felállításával az, hogy az embereknek és a javaknak a „ki- és beutazásával” foglalkozó összes kormányzati hivatalát egy szervezetbe tömörítse. Számos, korábban más szervezetekhez tartozó funkciót egyesít, köztük a vámigazgatást a Kanadai Adó- és Vámhivaltól.

3.7. Adóigazgatási szerkezet és szervezet: áttekintés

E pont az áttekinthetőség céljából röviden – eltérő szerkezetű táblázatok formájában - összefoglalja az eddigi fejezetek néhány fontos elemét.

14. sz. táblázat: Az adóigazgatási szerkezet főbb jellemzői

Ország	JELLEMZŐK
--------	-----------

⁵⁷ Osborne-Gaebler (1992) könyve úttörője volt a közszolgálati menedzsment reform amerikai változatának.

	Intézmény típusa (autonómia)	Társadalom- biztosítási járulék adminiszt- rálása	Vámok adminiszt- rálása	Egyéb nem- adóigaz- gatási feladatok	Közigazgatási szerkezet követése
Németország	PM több igazgatóság	N	N	I	I
Franciaország	PM több igazgatóság	N	N	I	I
Egyesült Királyság	Két Ügynökség /1	I	I	I	N
Olaszország	Ügynökség	N	N	N	I
Spanyolország	Ügynökség	N	I	I	I
Kanada	Ügynökség /1	I	N	I	N
Hollandia	PM egy igazgatóság	I	I	I	N
Görögország	PM több igazgatóság	N	I	I	N
Portugália	PM egy igazgatóság	N	N	N	I
Belgium	PM egy igazgatóság	N	I	N	N
Svédország	Ügynökség	I	N	I	N
Ausztria	PM több igazgatóság	N	I	I	I
Dánia	PM egy igazgatóság	I	I	I	N
Finnország	Ügynökség /1	I	N	N	N
Norvégia	PM több igazgatóság	I	N	I	I
Írország	Ügynökség	I	I	I	N

Forrás: korábbi táblázatok, valamint OECD (2004) 31. old.

I= Igen, N= Nem

A vizsgált országokban az adóigazgatás intézménye igen különböző formákban működik az adótörvények adminisztrálása érdekében. Ezek között található:

- Egységes és részben önálló ügynökségek, viszonylag széleskörű jogosultságokkal, amelyek felelősek lényegében minden központi adó (többnyire a társadalombiztosítási járulék is) adminisztrálásáért, de a (pénzügy) minisztériumnak alárendeltek, tehát jelentéssel tartoznak a miniszternek, néha külön testületen /3 keresztül.

- Külön intézmény az adók és külön intézmény a társadalombiztosítási járulék adminisztrálására, utóbbi a kormányzat elsődleges bevételi forrásává vált sok országban.

- Szervezetileg összevont adó- és a vámigazgatás egy önálló ügynökségben vagy egy minisztériumi igazgatóságban. (Váltakozó megoldások.)

- Egy vagy több igazgatóság a minisztérium hivatali szerkezetében, viszonylag kevés önállósággal.

Világos trend, hogy az adóigazgatóságokhoz egyéb, nem adó-jellegű felelősségeket delegálnak sok országban.

Az intézményi különbségek az országok közigazgatási rendszerének, politikai struktúrájának és történelmi hagyományainak eltéréseiből adódnak.

Ugyanakkor az adóigazgatási szerkezet csak részben követi a közigazgatási szerkezetet, attól több esetben jelentősen eltér.

15. sz. táblázat: Az adóigazgatási szervezet főbb jellemzői

Ország	JELLEMZŐK			
	Szervezeti struktúra domináns kritériuma	Regionális szerveződés	Kiemelt adózók (LTU) elkülönült szervezeti kezelése /1	Teljeskörű belső információs technológia funkció /2
Németország	Vegyes	I	N	I
Franciaország	Funkcionális	I	I	I
Egyesült Királyság	Célcsoport	I	I	N
Olaszország	Adónem	I	N	I
Spanyolország	Funkcionális	I	N	I
Kanada	Funkcionális	I	I	I
Hollandia	Célcsoport	I	I	I
Görögország	Adónem	N	N	I
Portugália	Adónem	N	N	N
Belgium	Vegyes	N	I	I
Svédország	Vegyes	I	I	I
Ausztria	Funkcionális	I	I	I
Dánia	Vegyes	I	I	N
Finnország	Vegyes	I	I	I
Norvégia	Funkcionális	N	I	I

Írország	Adónem	I	I	I
----------	--------	---	---	---

Forrás: korábbi táblázatok, valamint OECD (2004) 33. old.

I = Igen, N = Nem

Megjegyzések az oszlopokhoz:

1/ *Ausztria és Kanada* – főleg az auditálási funkcióban

2/ *Németország* – az információs technológiát (IT) főleg a 16 tartomány igazgatóságai működtetik, a szövetségi szintű integrált technológia fejlesztése jelenleg is folyik, magáncégekkel szerződésben.

Egyesült Királyság és Dánia – az IT működtetését főleg magáncégek végzik szerződések alapján.

Ausztria és Görögország – az IT funkciókat központi minisztériumi pénzügyi osztály biztosítja.

A fejezetben szereplő esetek áttekintését adja a fenti táblázat. A nyilvánvaló eltérések mellett kibontakozik egyfajta időbeni és térbeli trend, egyfajta modellváltás az adóigazgatási szervezetekben. A korábban domináns adónemenkénti (jogi) megközelítést a funkcionális, a célcsoportos modell bevezetése követi, illetve a lehetőségek szerint az összes rendezési elv együttes vagy kombinált alkalmazása az eredményesség növelése céljából. A térbeli változások a regionális szintek kialakítása felé mutatnak, amelyek – akár a közigazgatási szerkezetnek megfelelően, például a szövetségi berendezkedésű országokban, akár azt nem követően – a méretgazdaságosság és költséghatékonyság céljait tartják szem előtt. Minden országban különös figyelmet fordítanak a kiemelt adózókra. Több országban szervezetenként is elkülönül e speciális terület. A szervezeti megoldásokban kiemelt szerep jut az információs technológia működtetési módjának is. Három modell fedezhető fel e szempontból: (i) átfogó belső információs technológia, magában foglalva az infrastruktúra működtetését, valamint az alkalmazás-fejlesztést, (ii) a kormányzaton belüli megosztott IT intézménye (például egy IT osztály szolgálja kis az összes pénzügyminisztériumi funkciót), (iii) a funkció magáncégekkel történő szerződéses működtetése.

A szervezeti reformokban az elmúlt évtizedekben jelentős szerepet játszott a közszektor egészét érintő ú.n. „új közintézményi (közszolgálati) menedzsment” mozgalom, melybe a következő fejezet nyújt betekintést.

4. Menedzsment reformok az adóigazgatásban

4.1. Az új közintézményi⁵⁸ menedzsment (The new public management)

A közigazgatás tradicionális modelljét az 1980-as években, valamint az 1990-es évek elején egy új irányítási megközelítés rendítette meg a közszektorban. Az új modell különböző változatokban jelent meg: a menedzseri reform, az új közszolgálati menedzsment, a piac alapú közigazgatás, a vállalkozó kormányzat. A reform előzményeihez tartozik, hogy „támadás” érte a közszekort, annak kiterjedését, a szűkös erőforrások pazarló felhasználását. Erősödött az igény a kormányzati kiadások csökkentésére, az „olcsóbb de hatékonyabb kormányzatra”. A kormányzat közvetlen gazdasági szerepvállalása csökkent. A kormányzási módszerek hatékonyságát is megkérdőjelezték. A közgazdasági elmélet fejlődésében különösen két irányzat gyakorolt hatást a reform területeire. Az egyik a *közösségi választások elméletének* kialakulása és fejlődése, amely szerint többek között a bürokraták is saját egyéni érdekeiket és az intézmény költségeit tartják szem előtt, ami nem biztos, hogy megfelel a közérdeknek. A politikusokkal szembeni bizalom csökkent. A közszektor belső kudarcokkal terhes, még ha technikailag hatékony is lehet. A következmény a közszektor allokációja nem hatékony, nem megfelelő a szolgáltatási szerkezet, a hatékony szintnél alacsonyabb a kibocsátás. A megoldás verseny kialakítása, privatizáció, magatartási modellek, racionális döntések. A reformok indulásában ugyancsak jelentős hatással bír az *ügynökelmélet*, amely a magánszektorban a menedzserek és a részvényesek közötti érdekkülönbségek feloldását célozza, a megbízó és megbízott közötti viszonyt, az ösztönzőket vizsgálja. A közszektorra történő alkalmazása azonban, ahol nincs komoly profitmotívum, nincs részvényt piac és nem jellemző a csőd, igen bonyolult. A megoldási javaslat a szerződéses módszer felé mutat. Mindkét elmélet alkalmazása elvezethet a közszektor karcsúsításához, a menedzsment újjászervezéséhez, új teljesítmény orientáltság kialakulásához.

⁵⁸ A nemzetközi szakirodalomban használt kifejezések magyar megfelelői sokszor eltérő tartalmat és terjedelmet takarnak. Az angol „public administration” magyarul „közigazgatás”, utóbbi azonban szűkebb, csak az állam, illetve az önkormányzatok államhatalmi funkcióit ellátó hivatalait foglalja magában. Ezzel szemben az angol kifejezés szélesebb értelmű, különböző kormányzati tevékenységeket fed át. Ezért a „new public management” kifejezés a közigazgatási és a más közcélú feladatokat ellátó szervezetek irányítási, szervezési reformjait jelenti. Korábban a „közszolgálati” kifejezést használták többen, terjedőben van viszont a helyesebbnek tűnő „közintézményi” jelző, mivel a közszolgálat a magyar a magyar jogi-közigazgatási életben a közigazgatás személyi állományához kapcsolódik.

A téma irodalma rendkívül széles, ma már szinte külön tudományágként kezelik, főleg a fejlett országokban, és különböző formákban oktatják a felsőoktatási intézményekben, alapvető ismeretökké váltak a közigazgatási, ezen belül adóigazgatási szakemberek képzésében. Az olyan „klasszikussá váló” összefoglaló művek, mint például Savas (1987, 1993) Osborne-Gaebler (1992, 1994), Pollit (1993), Lynn (1996), Lane (2000), Pollit-Bouckaert (2000, 2004), alapján bármely szakértő vagy olvasó kiválaszthatja a számára leginkább érdekes területeket, és alapos eligazítást kap. Talán meglepő, hogy hazánkban a számos tanulmány és cikk⁵⁹ mellett viszonylag kevés összefoglaló írás található az „új közszolgálati menedzsment” mozgalomról. Kettő mindenképpen kiemelést érdemel: Zupkó (2001, 2002) és Hajnal (2004) eltérő célokkal ugyan, de jelentősen hozzájárultak ahhoz, hogy magyar nyelven is széles és mélyreható elméleti és gyakorlati ismereteket kapjunk a témában. Zupkó a menedzseri reformokkal foglalkozó szerzőket három csoportba sorolja⁶⁰: (1) a menedzserialista reformok támogatói a közszektor problémáinak megoldását az üzleti szektortól kölcsönzött menedzsment módszerek átvételében, illetve a közszolgáltatások egy bizonyos körének privatizációjában látják. A reformerek álláspontja eltér a köz és az üzleti szektor hasonlóságainak - különbözőségeinek megítélésében, amitől függően változik a privatizációra javasolt közszolgáltatások köre, illetve a menedzsment módszerek általános, vagy részleges alkalmazhatóságának vagy adaptálhatóságának szorgalmazása. (2) Az NPM reformok kritikusai szerint az üzleti és közszektor különbözősége miatt a piaci, és az üzleti menedzsment módszerek csak korlátozott mértékben alkalmazhatóak a közszektorban, és nem is adnak választ a közszektor előtt álló legnagyobb kihívásokra. A közszektorban az elé kitűzött célok sokszínűsége, szervezeteinek komplexitása és makro-szintű feladatai miatt saját megoldásokat kell fejlesztenie problémáinak megoldására. A mikro-szintű menedzselésben azonban több módszer és „mesterségbeli fogás” átvétele is eredményes lehet. (3) Az összehasonlító elemzések készítői között vita alakult ki a reformfolyamatok konvergenciájával, avagy divergenciájával kapcsolatban.

A szerző összefoglaló megállapításai közül hadd ragadjak ki egyet, amely kissé „lekezeli” a menedzseri reformok szerepét: „az eredeti közszektor menedzsment reformok „mozgalma” nem igényelt eredményeket ahhoz, hogy tovább folytassa (diadal)menetét. Azaz a politika fenntartja a reformdivatot, amely igényli, hogy a kormányzatoknak folyamatosan legyenek

⁵⁹ Például: Coombes – Verheijen, szerk. (1997), Verebélyi (1998), Vass (1998), Lőrincz (1999), Balázs (2000), és még sokan mások

⁶⁰ Zupkó (2001) 48., 58. és 67. old.

széles körben propagált reformprogramjaik, rendszeresen megszervezett reformkonferenciái. Ha a reformdivat elülne, ez még nem jelentené, hogy az intézményi változások abbamaradnának, csak annyit, hogy hírértékük csökkent (Pollitt-Bouckaert, 2000; p. 132).⁶¹

Hajnal (2004) (is) leszögezi, hogy „a kormányzati „reformpolitikák” nem csak... kormányzati cselekvést, hanem sokkal inkább... retorikát jelentenek... a reformok gyakorlati következményeinek-eredményeinek megragadása és értékelése kis túlzással szinte lehetetlen feladat.”⁶² A nemzetközi összehasonlítás szempontjából viszont fontos példákat hoz a szerző:

„- A skandináv régióban és Hollandiában mélyreható változások tapasztalhatók, az NPM reformoknak a legtöbb angolszász országban tapasztalható ideologikus és sokszor élesen államellenes mozzanata azonban nagyrészt hiányzik;

- A mediterrán (dél-európai) régióban az egész NPM-problematika és -diskurzus csak aránytalanul kisebb mértékben jelent-jelenik meg, mint Európa és a világ többi, hasonló fejlettségű országában. Hasonlóképpen feltűnő az NPM által a német szövetségi adminisztrációra és kormányzatra gyakorolt hatás minimális volta.

- Franciaországban pedig az „NPM-csomag” számos eleme a nemzetközi trendektől részben vagy teljesen függetlenül, azokat akár meg is előzve jelent meg, mások pedig csak nagy késéssel vagy egyáltalán nem.”⁶³

Mindkét fentebb említett szerző elemzésében előkelő helyet foglal el a Pollit – Bouckaert (2000) modell. Elemzésük (és kritikájuk) tárgya viszont eltér az általam hangsúlyosabbnak tartott kérdésektől. Érdemben nem foglalkoznak ugyanis a reformok konkrét területeivel, „röppályáival” (trajectories), amelyek pedig a modell általánosításához szükséges valódi, tartalmi elemek. Zupkó (2002) arra koncentrál, hogy bemutassa és értelmezze, melyek a modell általános változói, a reformokat kiváltó erők és hatásuk. Úgy látja, hogy rendkívül kevés az elemzés a reformok tényleges hatásairól és a bevezetés költségeiről, ami nélkül objektív vélemény kialakítása nem lehetséges. Hajnal (2004) többek között az adminisztratív rendszer változóinak leírását emeli ki. Az alábbi táblázat valóban – még másodlagos forrásként feltüntetve is – fontos a dolgozat témájának szempontjából.⁶⁴

⁶¹ U.o. 152. old.

⁶² Id. mű 11. old.

⁶³ Id. mű 15. old.

⁶⁴ A sors fintora – avagy az újragondolásé -, hogy a második kiadásban a táblázatot a szerzők már nem szerepeltetik.

16. számú táblázat: A politiko-adminisztratív rendszernek az NPM reformok szempontjából releváns jellemzői és azok jellegzetes értékei

<i>A politikai-adminisztratív rezsim jellemzői</i>	<i>Az adott jellemző lehetséges értékei</i>
(1) Az állam struktúrája	
(a) Területi dimenzió I.:	Szövetségi vagy unitárius
(b) Területi dimenzió II.: Ha unitárius, a területi decentralizáció mértéke/módja szerint:	Decentralizált vagy centralizált
(c) A kormányzati-igazgatási szervezetrendszeren belüli devolúció (szétpontosítás) mértéke és módja szerint:	Erősen vagy gyengén koordinált
(2) A (központi) kormányzat jellege	Konszenzuális, köztes vagy többségi
(3) A miniszter és az adminisztratív elit közötti kapcsolat jellege	
(a) Karrierutak átjárhatósága	Elkülönült vagy átjárható
(b) Átpolitizáltság mértéke	Erős vagy gyenge
(4) Adminisztratív kultúra	<i>Rechtsstaat</i> vagy „közérdek” (<i>public interest</i>) kultúra
(5) A szakpolitikai tanácsok forrásainak sokfélesége	A közigazgatásra korlátozott, vagy magában foglalja további szereplők egyre szélesebb körét: egyetemek, szakszervezetek, think tank-ek, konzultánsok

Forrás: Pollitt-Bouckaert 2000 p. 42 alapján, Hajnal id. mű 25. old.

Hajnal szerint az egyik alapvető kérdést például, hogy a kormányzat egyáltalán milyen terjedelmű, és főként: milyen tartalmú public management reformokat próbál megvalósítani, Pollitt és Bouckaert modellje sem válaszolja meg kielégítően. Következésképpen, „az NPM reformok megértésének... kulcskérdése – úgy tűnik – a kulturális tényezők irányába mutat tovább; a közigazgatási kultúra ugyanis az a tényező, amely lehetővé teszi, hogy a különféle, az NPM fogalomkörébe tartozó reformok között ne csak „mennyiségük”, radikalizmusuk alapján tegyünk különbséget, hanem „minőségük”, irányultságuk tekintetében is.”⁶⁵

Pollit és Bouckaert (2004) művének második kiadásában tovább finomították, illetve frissítették fel a közszolgálati menedzsment reformok nemzetközi összehasonlító elemzését és értékelését. Átfogó képet adnak a folyamat természetéről, okairól, formáiról, eredményeiről és kudarcairól. Tizenkét⁶⁶ OECD országra vonatkozóan mutatják be a reformfolyamatok

⁶⁵ Hajnal (2004) 26. old.

⁶⁶ Valamint az Európai Bizottság. (Az első kiadásban csak tíz ország szerepel.)

bevezetésének gazdasági, társadalmi, politikai és közigazgatási környezetét, ismertetik a reform csomag tartalmát, bevezetésének ütemezését és értékelik a reformok hatásait. Véleményem szerint a modernizáció és a reform trajektóriái alkotják a magját elemzésüknek.

A szerzők szerint a public management reformok az országok többségében *négy fő* elemet tartalmaznak, amelyek közül egy arra a kérdésre ad választ, hogy mit reformálnak, míg három másik elem arra, hogyan teszik azt. A “mit” trajektória a reform terjedelmét és elemeit mutatja be. Ezen belül négy területet kell megkülönböztetni: *pénzügyek, személyzeti ügyek, szervezet és teljesítményértékelési rendszer*. A “hogyan” trajektória a végrehajtás következő megközelítéseit fogja át: *központi vagy alulról történő reform, a jogi dimenziók, valamint a feladatok allokálása a (részben új) szervezetek között*.

Az adóigazgatás – hasonlóan más nagy közigazgatási szervezetekhez – a reformok minden elemében „érdekelt”. Az adóigazgatás mint a kormányzati fiskális politika egyik legfontosabb végrehajtója, a *pénzügyi menedzsment ciklus* integráns része. (Amely egyúttal egy szélesebb politikai ciklus – előkészítés, döntéshozatal, végrehajtás és értékelés – kiemelt területe.) A pénzügyi trajektóriához három fontos szakterület tartozik: *költségvetés, számvitel és ellenőrzés-értékelés*. A pénzügyi ciklusok állandóak, eljárásaik elkerülhetetlenek és kikényszerítendőek. A mód megválasztása, ahogyan a politikusok és a menedzserek tervezik, irányítják, ellenőrzik és értékelik szervezeteiket, egyet jelent a szervezet pénzügyi rendszerének meghatározásával.

A tervezés céljaihoz a költségvetésnek választ kell adnia azokra a kérdésekre, hogy mi lehetséges adott pénzügyi keretből, és mit kell tenni a következő időszakban. Az irányítási célokhoz a számviteli rendszer tájékoztat arról, hogy mi történik a költségek és a kiadások területén. Az ellenőrzés-értékelés szempontjaihoz (value for money) az auditálás szolgáltat információkat arról, hogy mit történt és milyen mértékben gazdaságosan, hatékonyan és eredményes módon.

A legtöbb pénzügyi modernizációs stratégia közös nevezőjévé a *teljesítmény orientált költségvetés és a teljesítmény orientált menedzsment* vált.⁶⁷

⁶⁷ Vass felhívja a figyelmet a módszertani nehézségekre: a teljesítmény elemzésével, vizsgálatával kapcsolatos fogalmak nem hordozhatnak mechanikusan azonos tartalmat a magán- és a közsférában. Lényeges értelmezési különbségek vannak a hagyományos belső ellenőrzés, a teljesítmény-elemzés és a programértékelés rendszerei

A *költségvetési* folyamatban a menedzseri orientáltság jelenti, hogy a költségvetés teljesítmény-orientáltabb. A teljesítmény-orientáltság szintje és a költségvetési dokumentum formája a modernizáció előre haladásával változik. Az első szint a hagyományos input-orientált tétel-soros költségvetés. A második, amikor a költségvetés már tartalmaz néhány teljesítmény indikátort, a tevékenységek és outputok illusztrációjaként. A harmadik pozíció nem csupán teljesítmény mérőszámok hozzáadása, hanem a dokumentum formájának megváltoztatása és tartalmának kibővítése. A következő szint eljárási és időbeni módosítások bevezetése annak érdekében, hogy az allokációról szóló vitákat és döntéseket a kormányzaton belül a minisztériumok és ügynökségek, valamint a kormányzat és a parlament között befolyásolják. A végső szint a költségalapú allokációs módszerek (accrual budgeting) – esetleg fokozatos – bevezetése.

A *számviteli* rendszerekben a változás iránya, hogy a hagyományos készpénz-alapú számlarendszert az általános kettős könyvvitel váltja fel a költségkalkuláció néhány lehetséges elemével. A harmadik szint a széleskörű és átfogó költségalapú számvitel, amelyet költségelemzés és teljesítmény-mérési rendszer támogat.

A reformált *ellenőrzési-értékelési* rendszerek a hagyományos pénzügyi és teljesítési rendszertől elmozdulva, előbb néhány ad hoc teljesítményi és program-értékelési elemet vezetnek be. A rendszer „felső” szintje az átfogó és intézményesített teljesítményértékelés, amely a három „E” (economy, efficiency, effectiveness), a gazdaságosság, hatékonyság és eredményesség elemzését fogja át.

Mindhárom területen a kutatási körben szereplő országok közül az Egyesült Királyság a „legfelső” szintre jutott. Svédország a számviteli és az ellenőrzési-értékelési pályán, Hollandia, Finnország és Kanada is az ellenőrzési-értékelési pályán érte el a legelőkelőbb helyezést.⁶⁸

Az előző fejezetben a szervezeti modelleken és reformokon keresztül érzékeltetem a szervezeti „trajektóriák” sokszor meghatározó szerepét. Pollit és Bouckaert a szervezeti átalakításokat a következőképpen osztályozza⁶⁹:

- specializáció (az intézmények egy vagy több céllal működnek?)
- koordináció (milyen eszközökkel kell a különböző funkciók, szintek és szektorok között a koordinációt biztosítani?)

között. „A teljesítmény-vizsgálatoknak sehol nem feladata a menedzsment funkcióinak átvétele, vagyis a megoldások megfogalmazása.” (Vass, 1998. 593-594. old.)

⁶⁸ Részletesen lásd Pollit – Bouckaert (2004) 70-73. old. táblázatokat.

⁶⁹ Pollit – Bouckaert (2004) 81. old.

- centralizáció/decentralizáció (milyen funkciókat kell centralizálni vagy decentralizálni és milyen mértékben?)

- nagyság (mi a szervezet optimális nagysága?)

Elemzésük alapján a válaszok természetesen sokszínűek. Amiben talán egységesek, hogy a különböző országok (menedzsment) reform előtti pozíciója rendkívül meghatározó a változások irányát tekintve.

Az adóigazgatási menedzseri reformok elméleti alátámasztásához Lane (2000) műve nyújtja a másik leginkább megalapozott és átfogó segítséget. (Sajnálatos, hogy sem Zupkó, sem Hajnal nem foglalkozott ezzel az írással.) Természetesen e dolgozatnak sem célja ennek részletes feldolgozása. A „bureau”-ról és a „public enterprise”-ről szóló remek fejezetek mellett itt a „szerződések” (contracting) kérdését kell a dolgozat témája szempontjából röviden említeni, amelyet Lane hosszasan fejtegetett.⁷⁰

Lane tézise, hogy az új közintézményi menedzsmentben a szerződések⁷¹ jelentik a közszektor intézményi alapját. 1990-es évek reformjai a közszektorban egy intézményi választáshoz vezettek két megoldás között, amelyek a javak és szolgáltatások előállításához kapcsolódnak: *hosszú távú szerződés versus rövid távú szerződés*. A hosszú távú szerződések alapvetően a bürokráciára és az állami vállalatokra jellemzőek, míg a rövid távú szerződések a magánszférából származnak. Az utóbbiaknak három fő felhasználási területe lehetséges a közszektor irányításában:⁷²

⁷⁰ A könyv három részből áll, amelyből a „Where we are heading” (Merre tartunk?) harmadik rész fejezetei gyakorlatilag a „szerződő állam” cím köré szerveződnek.

⁷¹ A tétel vonatkozik mind a „contracting out”-ra (kiszervezés), mind pedig a „contracting in”-re (adminisztráció belső szerződése).

A szerződéses megközelítés eredete az ügynök-elméletekig nyúlik vissza. Ezek az elméletek az ügynök alkalmazásának problematikájával foglalkoznak, akik megbízóik érdekeit kell, hogy képviseljék. Szerződés határozza meg azokat az alapszabályokat, hogy ki miért felelős, mi a tevékenységek hatóköre, mik a korlátai, milyen célokat kell elérni, milyen erőforrások vannak, milyen ellenőrzési mechanizmust használnak annak igazolására, hogy ezeket a célokat valóban elérték. Az erőforrás felosztása a szolgáltatók teljesítményszintjével arányos. A szerződéses megközelítés alapvető jellegzetességei a következők:

- A szerződéses megközelítés egyértelműséget és felelősséget visz a folyamatba, meghatározza minden szerződő fél jogait és kötelezettségeit.

- A szerződéses megközelítés módosítja a hierarchiát, nincs szerződés kölcsönös megértés nélkül.

- A szerződéses megközelítés a megegyezés elvét követi, a szerződés előfeltétele a konzultáció és a dialógus.

- A szerződéses megközelítés a kölcsönös vállalások egyensúlyát garantáló eszköz.

A szerződések különféle módon jöhetnek létre. Elsőként, általános keret dokumentumként, az autonóm egységek működését szabályozó elvek gyűjteménye formájában. Másodsorban, olyan keret dokumentumként, mely az egyes egységeket hierarchikus szerződések formájában szabályozza, az alsóbb szintek felé egyre nagyobb részletezettséggel. Harmadsorban, lehetnek olyan szerződések, melyek a teljesítmény bizonyos szempontjait fedik le, és negyediként, a közszektoron belül, vagy azon kívül kötött szerződések.

⁷² Jan-Erik Lane (2000) 129. old.

- Szerződés-kötés a szolgáltatókkal egy pályázatási/ajánlattételi folyamatot követően
- Szerződés-kötés az állami vállalatok (public enterprise) ügyvezető igazgatóival
- Szerződés-kötés a végrehajtó ügynökségekkel (minisztériumokkal) arról, hogy mit szolgáltassanak

„Az elméleti megfontolások és gyakorlati eredmények azt bizonyítják, hogy a rövid távú szerződéses gyakorlat megszünteti a kiterjedt szerződés előtti opportunizmust (ami a hosszú távú szerződésekre jellemző), de ugyanakkor sebezhető a szerződés előtti opportunizmus oldaláról. A rövid távú szerződéses gyakorlat bevezetésekor meg kell oldani a kormányzat különböző szerepeiből (szerződő, tulajdonos, döntőbíró) adódó ellentmondásokat is. Továbbá míg a költségek egy része csökken, nem szabad megfeledkezni a növekvő tranzakciós költségekről sem.”⁷³

A közszektorban alkalmazott hosszú távú szerződések egyik csoportját az *elosztási szerződések* jelentik.⁷⁴ A kormányzatok fontos feladatát képezi az adókból finanszírozott közszolgáltatások nyújtása. Ennek hagyományos megoldása szerint hivatalokat vagy ügynökségeket hoznak létre, és a dolgozókkal hosszú távú szerződéseket kötnek. A szerződések pontosan megfogalmazzák a bürokraták kötelelességeit, amelynek fejében életre szóló alkalmazást tehát stabilitást, biztonságot, előre jelezhetőséget kapnak.

Az elosztási szerződések esetében a költségvetési folyamaton keresztül finanszírozzák meg az ügynökségek adminisztratív törvényekben előírt tevékenységét. Az éves költségvetési folyamat egyfajta alkudozás a szerződésekben rögzített mennyiségekről, árakról vagy költségekről, de a rövid távú szerződésekre jellemző verseny nélkül.⁷⁵ A kormányzatok nem bízhatnak egyszerűen abban, hogy az ügynökök teljesítik a szerződésben előírtakat, főleg ha ezek implicitek maradnak és a környezeti hatások nem jelezhetők előre. Ezért nem csak a költségvetési finanszírozás biztosításához szükséges intézményekre van szükség, hanem monitoring tevékenységet végző intézményeket is fel kell állítani (a monitoring tevékenység nagyon költségessé válhat).

(Niskanen kutatásai szerint a közösségi költségvetési folyamat nem vezet hatékony eredményre, mivel minden ügynökség megpróbál az optimális méretének kétszeresére

⁷³ Jan-Erik Lane (2000) 129. old.

⁷⁴ A közszektorban alkalmazott hosszú távú szerződések másik csoportját a *szabályozó szerződések* jelentik. Ha a szolgáltatásokat nem adókból, hanem használati díjakból finanszírozzák az ellátó cégek, akkor nem elosztási, hanem szabályozó szerződésekre van szükség. A hagyományos megoldás szerint a kormányzat hosszú távú szerződésekkel szabályozza a monopóliumokat, amelyek kiterjednek a belépési korlátokra, mennyiségekre, a szolgáltatások színvonalára, az árakra és a fogyasztók védelmére.

⁷⁵ Wildavsky (1988)

növekedni. Ez az aszimmetrikus informáltságra épülő modell azonban túlzónak mondható.⁷⁶ Niskanen szerint a kínálat kétszerese lesz a normálisnak, mivel a kormányzat szinte semmit sem tud a határkölségek alakulásáról.)

A hosszú távú szerződések további hiányossága a nem megfelelő értékelés. Mivel az ügynökség közvetlenül az államhoz tartozik, csak személyes mulasztás esetén történik személyes felelősségre vonás. Az ügynökség jogilag nem független a megbízótól, elméletileg annak utasításait követi. De valójában egy alkudozási folyamatról van szó, amit információs aszimmetria jellemez.

Az üzleti szférában a szerződés megkötésekor figyelembe veszik az ügynök információs előnyét, ezért profit- és kockázatmegosztást illetve kompenzációt szolgáló elemeket építenek a szerződésbe.⁷⁷ A közszektorban ugyanakkor audit és teljesítményértékelést tartalmazó előzetes szabályozást, kiértékelést és utólagos szabályozást alkalmaznak.

A rövid távú szerződéseknek a hosszú távú szerződésektől való legfontosabb különbsége a szolgáltatók magasabb szintű függetlensége és az ügynökök közti versengés. A szolgáltatók eredményességét a tulajdonosok (akár a kormányzat is) piaci alapon vizsgálják. A költségvetési finanszírozás és a törvényi szabályozás helyét a pályáztatási, ajánlattételi folyamat veszi át.

Rövid távú szerződések kerülnek előtérbe, ha a hivatalokat félig független termelési egységekké vagy egyszerre részvénytársaságokká alakítják át (számottevő köztulajdonú részesedéssel). A másik módszer, hogy olyan, világosan meghatározott célokkal rendelkező végrehajtó ügynökségek alkalmazása, ahol a pályáztatást ügyvezető igazgatók (CEO-k) rövid távú bázison történő alkalmazására használják fel. Az elosztási szerződések pályáztatásának alapja a potenciális pályázók elégséges száma és a kiválasztási mechanizmus hatékonysága.⁷⁸

Az NPM értelmében a szerződések nemcsak a közszektor foglalkoztatási kapcsolatait határozzák meg, hanem a szolgáltatásnyújtással kapcsolatos célokat és feladatokat is. A kormányzat ezeknek a szerződéseknek a megírását és kezelését ügyvezető igazgatókra (CEO) bízta, akiket szintén szerződéses viszony köt a kormányzathoz.

⁷⁶ Niskanen (1971)

⁷⁷ Hillier (1997)

⁷⁸ Fontos megjegyezni, hogy a közszektor számos területe (például közbiztonság, jogi rendszer, oktatás, egészségügy, szociális intézmények) rendelkezik bizonyos tulajdonságokkal, amelyek az NPM eszközeinek alkalmazását nehézkessé teszik. Ilyen az erős professzionalitás, a jogok és jogosultságok figyelembevételének fontossága, a minőség és mennyiség gyakori szembenállása a megállapodásokkal, a sürgős szükségletek. Ezért a kormányzat módszereit ki kell szélesíteni, ami nemcsak a régi bürokratikus, hanem bizalmon alapuló mechanizmusok beépítését is jelenti az NPM-be.

Az elméleti kitérő után, mivel a vonatkozó irodalmi források rendelkezésre állnak – nincs szükség akár a nemzetközi, akár pedig a hazai közigazgatási reformok részletező és elmélyült bemutatására, értelmezésére. Vázlatosan, az elmúlt két évtizedben (főleg a fejlett országokban), a *közüntézményi menedzsment reformok fő jellemzői* a következők:

- A közszolgáltató *rendszerek és szervezetek* olyan *alapvető átalakítása*, amely jelentősen megnöveli a hatékonyságot, az eredményességet, az alkalmazkodóképességet és az innovációs kapacitásokat. Megtöri a szolgáltatási monopóliumokat olyan versenykörülmények kialakításával, amelyben az állami, a magán és a civil társadalom szolgáltató szervezetei versenyeznek. Ezzel párhuzamosan növeli az állam szabályozó és ellenőrző szerepét.

- A *lakosság* – egyénileg vagy csoportosan – *bevonása* a szolgáltatások nyújtásába. Így a társadalom nemcsak, mint a szolgáltatások igénybe vevője, hanem mint résztvevő is megjelenik állami felhatalmazások alapján.

- *Szervezeti átalakítás*. Ez feltétlenül szükséges a változó körülményekhez történő adaptáció és az innovációs kényszer miatt. A szervezeti változtatások több dolgot jelenthetnek. Jelentik például mindenekelőtt a hierarchikus függőség oldását, az „alsó” szintek önállóságának növelését; jelentik a szervezeti irányítás egyszerűsítését a szervezet „ellaposításával”, ami általában a közbülső, közvetítő szintek kiiktatását feltételezi. A szervezeti változások végeredményeként új típusú közszolgáltató szervezetek épülnek ki: a szabályozás vezérelte szervezetek helyét küldetés vezérelte szervezetek veszik át.

- *Eredményorientáltság*, vagyis a közszolgálati programokat eredményei alapján finanszírozzák. Számszerűsített tervek helyett olyan stratégiák váltak a szervezeti cselekvés alapjává, amelyek a feladatot egyértelműen meghatározzák, de a megvalósításban nem kötik meg a szervezetek kezét.

- *Fogyasztóorientáltság* a „value for money” azaz „értéket a pénzért” elv érvényesítésének jegyében. Ügyfélbarát szolgáltatásnyújtás, amelyben az ügyfél (adófizető) haszna nő, költségei csökkennek, magatartása pozitív irányba mozdul.

- *Vállalkozásszerű mozzanatok alkalmazása*. Az állam kilép az adóbegyűjtés-szolgáltatásnyújtás taposómalmából, ahol a szolgáltatások mennyiségét és minőségét egyrészt az adóbevételből származó anyagi alapok másrészt az állami szolgáltató intézmények kapacitásai korlátozzák. Az új modell kitágítja ezeket a korlátokat újfajta erőforrások bevonásával és a szolgáltatási kapacitások megnövelésével.

- *Fókusz az outputokra, a kibocsátásokra*. A közintézmények teszik a dolgukat: a kormányzatok most csak arra kíváncsiak, mit csinálnak, kinek kötelessége a szolgáltatás, és ki

a felelős az eredményekért. Az új kulcsszó: az egyeztetett eredménycélok elérése. Ennek érdekében öt lépcsős választ alakul ki:

- A szervezet általános stratégiát alakít ki és célokat határoz meg.
- Programokat szerveznek a stratégiában kialakított célok megvalósítására.
- Az egységekre amilyen mélységig és mértékig csak lehet további programokat alakítanak ki. A programokhoz rendelik a személyzetet és a forrásokat.
- Minden szinten szükség van a teljesítmények mérésére. Magát a programot és az egyéni teljesítményeket is mérik.
- A célok elérését a gazdaságosság, a hatékonyság és a hatásosság alapján értékeli.

- Az *inputokban* végrehajtott változtatások célja az ösztönzés és ez által a teljesítmény növelése. A magánszektorból átvett számos új megoldás, mint például karcsúsítás, ösztönzők, szerződéses kapcsolatok, teljesítmény-orientáció, jutalmazási rendszerek stb., rugalmasabb költségvetési és foglalkoztatási rendszerhez vezethet.

- A *kormányzat és a bürokrácia kiterjedésének szűkítése* is része a menedzseri programnak. Ide értendő természetesen a privatizáció, de emellett hasonlóan lényeges a kiszervezéses rendszer (contracting out) elterjedése, amely révén jelentős költségmegtakarítások érhetők el a szolgáltatások nyújtásában.

- *Szerződéses menedzsment bevezetése (contracting in)*, amely nem csak a közszektor foglalkoztatási kapcsolatait határozza meg, hanem a szolgáltatásnyújtással kapcsolatos célokat és feladatokat is. A kormányzat ezeknek a szerződéseknek a megírását és kezelését ügyvezető igazgatókra bízta, akiket szintén szerződéses viszony köt a kormányzathoz.

- A *politikusok és a köztisztviselők kapcsolatában* a hagyományos modell - elméletileg - szétválasztotta a döntéshozót és a végrehajtót. A menedzseri modell egyik fő jellemzője, hogy a felelősséget az eredmények elérését menedzser vállalja. Ez azt jelenti, hogy a menedzserek és a politikusok, valamint a menedzserek és a köz közötti viszony megváltozott. A hagyományos modellben a "menedzserek" és a politikusok közötti viszony szűk és technikai, az úr és a szolga, az utasító és a végrehajtó viszonya volt. Az új közzolgálati menedzsment modellben a politikus és a menedzser közötti viszony sokkal rugalmasabb és közelebb. A köztisztviselők szerepet kapnak a politika kialakításában, gyakran személyesen felelősek az ügyekért. A közzolgálat politikai menedzsment formát ölt, és a politikusokkal való kapcsolat módosul.

Meg kell azonban jegyezni, hogy az új közintézményi menedzsment a fejlett országokban országonként különböző szinten és sebességgel terjed. Az egyes országokban ezek a funkciók egy még nem tökéletesen megreformált rendszerben hatnak. Az új közintézményi menedzsment ma még sokkal inkább tendencia, amelynek realizálása hosszú folyamat. Emellett érdemes felfigyelni arra, hogy a menedzseri módszerek elsősorban nem a klasszikus közjavak területén sikeresek, hanem azoknál a magánjavaknál, amelyek az utóbbi évtizedekben “kerültek be” a közösségi költségvetésekbe. Azt is figyelembe kell venni, hogy a köztisztviselő-közmenedzser más feltételek mellett dolgozik, mint a magánszektor menedzsere. Például, nem valószínű, hogy egyértelmű jelzéseket kap a közjavak reális keresletéről, értékelése nem támaszkodhat sem profit sem pedig növekedési indexekre, mivel egyik sem célja intézményének. Ezért, vezetőjének politikailag befolyásolt véleménye az értékelésben dominál, ami hosszú távú tendencia különösen az átmeneti országokban.

4.2. A reform stratégia és megvalósítása⁷⁹

A menedzseri reformok nem csak szerteágazó elemiben, hanem időbeni megvalósításukban is jelentősen különböznek országonként. Közös viszont – és ez egyértelművé vált -, hogy az új közintézményi menedzsment csak stratégiai szemléletben vezérelhető le. A stratégiai szemlélet lényege, hogy nem avatkozik bele közvetlenül a működési folyamatba, hanem a feltételeket alakítja oly módon, hogy egyértelműen új alaporientációt hozzon létre. Öt meghatározó fontosságú összetevőt lehet megkülönböztetni:⁸⁰ a rendszer célja, ösztönzői, elszámoltathatósága, hatalmi struktúrája és a rendszer szervezeti kultúrája.

A stratégiai változások öt alapvető tényezője és a hozzájuk kapcsolódó stratégiák valamint a stratégiák alapvető összetevői a következő táblázatban foglalhatók össze:

17. sz. táblázat: A stratégiai változások tényezői és elemei

Tényező	Stratégia	A stratégia elemei
----------------	------------------	---------------------------

⁷⁹ E pontban vázlatosan követem Jenei (2004) gondolatmenetét, amelybe a megfelelő adóigazgatási példákat illesztettem.

⁸⁰ Jenei (2004)

Cél	A törzskari fejlesztés stratégiája	A cél egyértelműsége A szerep egyértelműsége Az irányvonal egyértelműsége
Ösztönzők	A teljesítmény következményeinek stratégiája	Irányított verseny Vállalkozások irányítása Teljesítmény orientáció
Elszámoltathatóság	A fogyasztói orientáltság stratégiája	Fogyasztói választás Versenyorientált választás Fogyasztási minőségbiztosítás
Hatalom	Irányítási stratégia	A szervezetek meghatalmazása Az alkalmazottak meghatalmazása A közösségek meghatalmazása
Szervezeti kultúra	A szervezeti kultúra stratégiája	A hagyományok áttörése Az érzelmek befolyásolása A gondolkodásmód megváltoztatása

1. A célokat meghatározó stratégia neve: *törzskari fejlesztési stratégia*, amely a kormányzati tevékenység lényegi funkciójára vonatkozik, azaz a vezetési-irányítási funkcióra. A stratégia működésének előfeltétele a magánvállalkozások és a civil szervezetek bevonása a szolgáltatások nyújtásába. (A brit kormányzat például a kiinduló feltételeket privatizációs folyamat keretében alakította ki. Csak ezután indította el az irányítás és a szolgáltatásnyújtás elválasztására irányuló stratégiát. Olaszországban 1998-ban állították fel az ún. „Comitati tributari regionali”-t, a Regionális Adóügyi Bizottságokat. A regionális bizottságokban különböző iparágak, szakszervezetek és fogyasztói szervezetek képviseltetik magukat, feladatuk javaslatok kidolgozása az adóztatási folyamat egyszerűsítésére, az adóhatóságok és az állampolgárok közötti viszony javítására.)
2. A *teljesítmény következményei stratégia* lényege, hogy a teljesítménynek, mind pozitív, mind negatív értelemben legyen következménye. Az ösztönzési rendszer átalakításának másik stratégiai feladata a bürokratikus szervezetekre jellemző ösztönzési motívumok meghaladása.⁸¹ Számos ország, pl. Hollandia, Svédország, Egyesült Királyság, Belgium adóigazgatásában a teljesítmény utáni bérezés (performance related pay) bevezetése nagyban hozzájárult a reform sikeréhez.
3. A *fogyasztói orientáltság stratégiája* az eredményességi szempontok előtérbe kerülését azáltal teszi lehetővé, hogy a közszolgáltatásokat a fogyasztók közvetlen ellenőrzése alá helyezi, vagyis feljűk teszi elszámoltathatóvá.⁸² Az adóigazgatási modellekben nemcsak a

⁸¹ Legalábbis egyéni szinten, de nem biztos, hogy szervezeti szinten kivitelezhető (lásd a 4.3. pontot).

⁸² Az elszámoltathatóság mozzanatát mind az öt stratégia tartalmazza. A törzskari fejlesztési stratégia arra összpontosít, hogy miért számolható el a közintézmény; a teljesítmény következményei stratégia arra vonatkozik, hogyan számoltatható el; az irányítási stratégia arra, hogy ki vagy kik számoltathatók el; a szervezeti

célcsoport megközelítést alkalmazó országok esetében beszélhetünk fogyasztó vagy ügyfél orientált szervezetről. Az első fejezetben említett „Adófizetői Karták” - sőt Spanyolországban külön törvény - nyújtanak elsődleges garanciákat ehhez.

4. Az *irányítási stratégia* fő kiindulópontja, hogy hol helyezkedik el a döntéshozatali hatalom. Az irányítási stratégia lényegi törekvése – az új közintézményi menedzsment kiépítésénél – az, hogy minél nagyobb autonómiát, döntési kompetenciát adjon a végrehajtási, azaz a szolgáltatásnyújtási szintekre. A stratégia során komplex eszköztár – *a dereguláció, a decentralizáció és a devolució* – alkalmazásával új döntési folyamatok épülnek ki.

Mindezek – eltérő mértékben ugyan - az adóigazgatási szervezeti reformoknál megtalálhatók.

5. A közszolgáltatási rendszer és a közintézmények működését meghatározó ötödik alapvető dimenziója a *szervezeti kultúra*. Ez azt jelenti, hogy az új közszolgálati menedzsment kiépítése csak akkor teljes körű, ha kiterjed a szervezeti kultúrára, azaz a köztisztviselők értékeire, beállítódására, viselkedési normáira és elvárásaira is. (Tanulságos példa, hogy amikor a brit adóigazgatásban a csoportmunka alapján történő bérezés hatásait értékelték, sok negatív pontot kapott a csoporton belül elosztás igazságtalansága miatt.)

Az országok az új közintézményi menedzsment bevezetésénél általában egy vagy két stratégia mentén kezdik meg az átalakítást. Menetközben jönnek rá, hogy ez nem elég, hanem újabb és újabb stratégiai dimenzióban is meg kell kezdeni a változtatást. (Például a belga vagy a francia adóigazgatási reformfolyamatban találkozhatunk ilyen jellegű „megtorpanásokkal”.)

A reformok gyakran akkor lehetnek eredményesek, ha a kezdeti szakaszban elkerülik a politikai konfrontációt, és a reformokat megkísérlik csendben, háttérben dolgozva felerősíteni és csak akkor vállalva politikai konfrontációt, ha a reformfejlesztések hívei már felerősödtek. (Hollandiában az adóigazgatási reform valószínűleg sokkal lassabban ment volna végbe, ha nincs egy elkötelezett és politikailag „erős” államtitkár a minisztériumban, aki végig tudta vezényelni a változtatásokat.)

A taktikát akkor is különbözőképpen kell alakítani, ha az új közintézményi menedzsmentet különböző típusú intézményekben kívánják bevezetni. Négy alapvetően különböző

kultúra stratégiája pedig arra, hogy mennyiben támogatja egy adott szervezet kultúrája azt, hogy a köztisztviselők hogyan „internalizálják” az elszámoltathatóságot.

közintézményt különböztethetünk meg⁸³: politika-csináló, szabályozó, szolgáltató és szolgálati típust. A *politika-csináló* szervezetek politikai döntéseket hoznak, a *szabályozó* szervezetek felállítják a megvalósítás szabályait, a *szolgáltató* szervezetek szolgáltatásokat nyújtanak, és a *szolgálati* szervezetek betartják, illetve betartatják azokat. Ezek a szervezettípusok általában elkülönülnek egymástól, ezért a reformereknek az öt stratégiát különbözőképpen kell alkalmazni a különböző szervezeti típusokban, ami azért nehéz, mert a szervezetek általában nem tiszta típusok. *Az adóügyi hatóságok tipikusan szolgálati-hatósági intézmények, de szolgáltatásokat is nyújtanak, amikor információkat nyújtanak, és tanácsadási tevékenységet végeznek.*

4.3. Az új közintézményi menedzsment hatása az adóigazgatásra

A közmenedzsment reformok nem hagyták érintetlenül az adóigazgatási rendszereket sem. Először is, természetesen az adóigazgatást érintik azok a reformok, amelyeket a kormányzat egészére vonatkoznak, így elsősorban a költségvetési reformok. Vannak olyan fejlemények, amelyek különösen erősen hatnak az adóigazgatásra:

- Növekvő feladatok, bővülő működés. A közszektor növekedésének (abszolút értelemben) finanszírozásához több adóbevétel szükséges, amelyet nemcsak az adóráták növelésével, hanem új adónemek bevezetésével és az adóalapok szélesítésével lehet előteremteni.
- Az adótörvények egyre bonyolultabbak és gyakran változnak, ami megköveteli, hogy az adótisztviselőknek felkészültebbeknek kell lenniük az ügyek kezelésében és az adófizetőknek nyújtott információkban.
- A köz egyre kevésbé fogad el magas adókulcsokat, és az adó meg nem fizetés növekvő veszélye hatékonyabb adóbehajtást sürget.

Ezeknek a kihívásoknak két módon lehet megfelelni. Az egyik az információs technológia lehetőségeinek maximális kihasználása. Számos adóigazgatásban az adóívek és fizetések feldolgozása ma már automatizált. A másik mód a hatékonyabb menedzsment. A menedzsment reform általános megközelítése ugyanaz, mint a közszolgálat egyéb területein. Nagyobb figyelem tevődik a teljesítményre a hatékonyság, az eredményesség és az

⁸³ Jenei (2004)

adófizetőnek nyújtott szolgáltatás minőségére. A szervezet alsóbb szintű menedzserei nagyobb hatalmat kapnak, anélkül, hogy az adózási szabályok egységes alkalmazásától eltekintettek volna. Belső piacokat alakítanak ki a támogató szolgáltatásokra és/vagy ezeket a szolgáltatásokat kiszerveztetik. Néha a kiszervezést a fő információs rendszerek működésére is alkalmazzák.

A menedzserei reformok elterjedését az adóigazgatásban számos konkrét eset bizonyítja:

A) Az *adóigazgatás és a politikai szint kapcsolata* hagyományosan a gondosan részletezett költségvetési allokációra, szabályokra és utasításokra épült. Az új menedzserei megközelítés a teljesítmény-költségvetés és a szerződéses viszonyok felé mozdította el ezt a kapcsolatrendszert. Több országban a költségvetési előirányzatokat meghatározott célokkal, elvárt kibocsátási szintekkel és szolgáltatás minőségi sztenderdekkel együtt határozzák meg. Néhány országban ezt szerződésekben fogalmazzák meg, amelyek a miniszter és az adóigazgatás vezetője ír alá. A formális szerződés több országban még nem gyakorlat, de az előzetes konzultációk (alkuk) igen jelentősek. A rendszer kivitelezése függ attól, hogy az adóigazgatás (és vezetője) a minisztérium integráns része, vagy pedig (részben) független ügynökség. A szerződéses menedzsment és menedzserei autonómia a ***holland adóigazgatásban*** az előbbi esetre vonatkozik, ahol a Parlament erősen érdeklődik az adóigazgatás menedzserei aspektusairól. Az Adóhivatal éves üzleti tervét és éves teljesítmény jelentését a Parlament adóbizottsága vitatja meg, amely módosításokhoz vezethet a tervekben vagy a folyamatokban.

Hollandiában az adóigazgatás két menedzsment szintre tagolódik:

- Az Adó és Vámügyi Igazgatás Központja (Directorate-General)
- Középszintű menedzsment, Regionális adó és vámhivatalok

Tendencia, hogy a felelősség és a számon kérhetőség a teljesítményekért és a forrásokért az alsóbb szintű szervezetekre tolódik. Jelentős menedzsment felelősséget és hatáskört delegáltak a regionális hivatalokhoz. A Központ felelős az adóigazgatás általános kereteinek meghatározásáért, a költségvetés megtervezéséért, valamint ajánlásokat és tanácsokat ad a miniszternek. Az adókiadás és beszedés folyamatos adminisztrációjáért a felelősséget és az elszámoltathatóságot a regionális hivatalokhoz delegálták, akik felelősek a munkafolyamatok megtervezéséért, az újítások bevezetéséért annak érdekében, hogy az adópolitika végrehajtása koordinált módon történjen.

A források felhasználásának felelősségét és elszámoltathatóságát a regionális menedzsmenthez delegálták. A személyzeti költségvetés (személyi kiadások, ösztönzők) és az anyagi kiadások többsége ezeknél a hivataloknál realizálódik, ahol autonóm pénzügyi döntéseket hozhatnak. Csak a fő beruházási programokról döntenek központilag.

Az adóadminisztráción belül szerződéseket kötnek a különböző szintek között, így regionális hivatal vezetője (aki a regionális irányító csapat elnöke, Chairman) szerződést írt alá az adminisztráció vezetőjével (Director-General), aki a legmagasabb tisztú adótisztviselő. Egy szerződés például a következőket fogja át:

1/ Elérendő teljesítményi szintek és feladatok

A hivatal fő feladatai:

- a személyi jövedelemadó kivetése és beszédése (foglalkoztatottak)
- az örökösödési adó és a tőketranszferok adója kivetése és beszédése
- gépjármű adó kivetése és beszédése

Ezekhez a feladatokhoz számos mennyiségi és mérhető célokat rendeltek, mint például a feldolgozandó adóbevallások száma, személyi jövedelemadó bevétel, örökösödési adó bevétel, adóügyintézés ideje, fellebbezések intézésének ideje, stb.

2/ Források, amelyeket a felső szint biztosít, külön tervezve a személyi, a személyi jellegű és az anyagi kiadásokat. Főbb felhasználási kritériumok, például táppénzes idő csökkentése, továbbképzés biztosítása, belső ellenőrzés, stb. Ezek az információk szintén a szerződés pontjait képezik.

3/ Jelentési kötelezettség az elért eredményekről és a felhasznált forrásokról, havi, negyedéves és éves időszakokban. Ezek általában standardizált formában megadott mennyiségi információk a megegyezett témákban, valamint a tervtől való eltérésekről és a korrigáló intézkedésekről.

Kiegészítő megjegyzések, például a felsőbb szint kötelezettségvállalása arra, hogy minden szinten bevezeti a szükséges információs rendszereket.

Az explicit egyezményt írásban rögzítik és szignálják. A szerződés az operatív terven alapul. A regionális hivatal elkészíti saját operatív tervét, amelyben rögzíti a végrehajtás módját, a célok elérésének eszközeit. Ezen operatív terv alapján köt szerződés a legfelsőbb szintű adótisztviselő a hivatal vezetőjével. A szerződés kötelező mindkét fél számára. A hivatal vezetője kötelezi magát, hogy bizonyos teljesítményt elér, a Director-General pedig arra, hogy biztosítja a szükséges eszközöket. Mindkét fél köteles kölcsönös információ szolgáltatásra kötelezett.

Dániában az ú.n. „Eredményesség Megállapodás” (Outcome Agreement), amelyet a Pénzügyminisztérium és az adóigazgatás között négy évre kötnek, tartalmazza a teljesítmény követelményeket. **Finnországban** a politikai részvétel elsődlegesen a Pénzügyminisztérium és az adóigazgatás közötti teljesítmény megállapodásban található. Az éves célokat szintén rögzítik a költségvetés szöveges részeiben.

Franciaországban a teljesítmény mérőszámok alkalmazása bevezetése vezetett el az adóigazgatáson belüli irányító szintek közötti megállapodáshoz a teljesítményi célokról. Ezek az egyezmények a kölcsönös elkötelezettségen alapulnak, amely az eredményeket és a források allokációját illeti. Minden egyes regionális igazgató, kinevezését követően jelentést tesz az általános adóigazgatás vezetőjének saját prioritásairól, valamint az igazgatóság helyzetéről. Meghatározott prioritásokhoz kapcsolódó kötelezettségeket vállalnak mindkét oldalról. Az eredmények hivatalos értékelése részletes elemzéseken és konferencián történik, két évvel az új igazgató kinevezése után. A politikai szint közvetlen bevonását a menedzsment folyamatokba csak a forrásokra és célokra vonatkozó nemzeti útmutatók minisztériumi elfogadása jelzi.

Norvégiában és Svédországban a megközelítés nem explicite szerződéses jellegű, és a fő iránymutató dokumentumokat a minisztérium vagy a kormány bocsátja ki. Norvégiában a dokumentumok tartalmazzák a költségvetési előirányzatokat, a fő célokat, prioritásokat és teljesítmény célokat a következő pénzügyi évre. Az adóigazgatás évente kétszer jelent a minisztériumnak, a jelentéseket az adóigazgatás menedzsmentje és a minisztérium együtt vitatja meg. A dialógusban megállapodnak az irányító folyamatok dokumentumainak formájáról és tartalmáról. A svéd megközelítés hasonló, később részletesen bemutatásra kerül.

B/ Teljesítmény célok és indikátorok használata

Az eredmény-orientált menedzsment olyan standardokat (benchmark) alkalmaz, amelyekkel szemben a teljesítményeket értékelni lehet. Az időbeliség és a térbeliség fontos dimenziói a teljesítmény értékelésének. A legtöbb adóigazgatásban azonban úgy tűnik, hogy gyakrabban egy minimális teljesítmény szinthez kötik a célokat és standardokat. A célokat a minisztérium vagy parlament tűzi ki, normális esetben konzultálva az adóigazgatással. A szerződéses menedzsmentet alkalmazó országokban a célokat a miniszter és a legfőbb adótisztviselő közötti megállapodás alakítja ki.

Finnországban a kulcs-indikátorokat a szolgáltatásra, az adóellenőrzésre, a minőségre, a személyzeti és a szervezeti területekre határozzák meg. Ezek tartalmazzák például az adóelőleg és a végső adóteher közötti megfeleltetést, az ellenőrzési tervek realizálását, a fellebbezések időtartamát, ügyfél-elégedettségi felméréseket, ügyfél-csoportok szerinti kiadásokat, stb. **Dániában** az általános forgalmi adóhoz fűződő mutatószámok kapnak nagyobb figyelmet. Norvégia (és Svédország) olyan teljesítmény-mérési rendszert alakított ki, amely a célok hierarchiájának felel meg, kezdve az alapvető célkitűzéssel: „megfelelő adók a megfelelő módon” (Due taxes the correct way).

Hollandiában az adóigazgatás stratégiai céljai számos kritikus sikertényezőhöz kötöttek, amelyeket viszont teljesítménymutatókhoz kapcsolnak. Sikertényezők például az adóbevételek optimalizálása, a kommunikáció minősége és adófizetői elfogadottsága, az adófizetők kezelése, az adócsalás elleni fellépés minősége, stb. Ezeket a fent említett szerződésekbe foglalják.

Vannak országok, ahol az adóigazgatás nem alakít ki kulcs-indikátorokat vagy hierarchikus célrendszert, hanem inkább speciális prioritásokat tükröző mutatókat és célokat választ ki.

Kanadában például a kulcs-mutatók speciális intézményi éves célokra vonatkoznak. A célokat általánosan a prioritásokhoz kapcsolódó kezdeményezések formájában fejezik ki.

Spanyolországban a központi adóigazgatás az év első hónapjában tesz jelentést a Parlamentnek az adóigazgatási célokról. Néhány területen az adóellenőrzési egység állít fel mérhető célokat, mint például az ellenőrizendő személyek száma, adóellenőrzések száma gazdasági tevékenységek, tartományok szerint, stb.

C/ Teljesítmény költségvetés – jutalmazás vagy büntetés?

A teljesítmény orientált menedzsmentben természetes, hogy a megállapodott teljesítményi szintek alul vagy felül teljesítése „büntetéseket” vagy jutalmakat von maga után. Néhány adóigazgatásban a teljesítmény alapú bérezés az összes alkalmazottra, vagy csak a menedzserekre vonatkozik. A kérdés azonban most nem az egyéni, hanem a szervezeti szintű büntetés vagy jutalmazás, vagyis függ-e valamilyen mértékben a költségvetési allokáció az eredményektől? Értelmezhető ez a teljes adminisztrációra, de az adminisztráción belüli szintekre (regionális, helyi) is. Viszonylag kevés példa van arra, hogy ilyen rendszer működik, noha több országban napirendre tűzték bevezetését.

Norvégiában tárgyaltak egy olyan rendszerről, amelyben a források allokációját az eredmények befolyásolták volna, de végül nem vezették be. Úgy gondolták, hogy a rendszer

túlságosan függővé válik néhány mérhető mutatótól. A jó és a gyenge teljesítmény felmutató hivatalok közötti forrás-allokáció különbségek esetleges túlzó volta miatt másodlagos negatív hatásoktól tartottak. Ehelyett az adóigazgatóság megpróbált egy olyan rendszert kifejleszteni, amely a forrásokat a különböző megyékben az adófizetői kör komplexitásához és az adófizetők számához igazítja.

Hollandiában jelenleg nincs formális kapcsolat a teljesítmény és a forrás-allokáció között, de központi szinten fejlesztés alatt áll.⁸⁴

Másutt, például **Finnországban**, elkerülendő a múltbéli teljesítménytől való függőséget (bázisszemlélet) a forrás-allokációt szervezeti és strukturális tényezők határozzák meg. Belső vagy strukturális tényezők miatti alacsony szintű teljesítményt ritkán „büntetnek” alacsonyabb költségvetési előirányzattal, inkább pénzügyileg kompenzálják azt. A finn rendszerben a forrás-allokációt az egyéni éves munkaterhelés számításaira alapozzák. A központi hivatal az éves keretszámokat lebontja a regionális hivatalokra, figyelembe véve az egyes regionális hivatalok termelékenységének szintjét. Hasonló megközelítés van **Dániában** is, ahol a hangsúly annak biztosításán van, hogy minden regionális adminisztráció azonos minőségi szinten képes munkáját teljesíteni. Az input és a teljesítmény mutatók közötti viszonyt évente elemzik annak érdekében, hogy az alapok elosztásához megfelelő arányszámokat alakítsanak ki. Ezt egy olyan dialógusban teszik, ahol a minőségi szempontokat is figyelembe veszik.

D/ Menedzsment információs rendszerek

A teljesítmények időben történő jelentése hatékony információs rendszert követel meg. A legtöbb adat forrása az adóigazgatás számviteli rendszere. Ez azonban nem mindig nyújt gyors és könnyen elérhető információkat a vezetés számára. Számos adóigazgatás ezért menedzsment információs rendszert fejlesztett ki, amelyet a döntéshozók számára formázott speciális információkat szolgáltat.

A **spanyol** adóigazgatás SHMO - Célok és eszközök információs rendszerét a Belső Ellenőrzés működteti. A rendszer a tartományi adóigazgatásokhoz delegált menedzsereket szolgálja speciális információkkal, amelyek az adóigazgatás különböző területi egységei számára is elérhetők.

Dániában a Performance Requirement System (Teljesítmény Követelmény Rendszer) működik menedzsment célokra. A rendszert folyamatosan bővítik új területekre.

⁸⁴ OECD (2001)

Finnországban egy új Internet-alapú információs rendszert vezettek be 1998-ban. A rendszer központi része magában foglalja a költségvetési előirányzatok irányítását és felügyeletét, a személyzeti jelentéseket és a termelékenységi információkat. Minden tisztviselő jogosult a rendszer használatára.

További példák a menedzseri reformokra az adóigazgatásban:

Az eredmény (teljesítmény) orientáció fejlődése a svéd adóigazgatásban

A svéd közszektorban a menedzserializmus irányába mutató trend nagyon is megfigyelhető az adóigazgatásban, mióta 1971-ben a National Tax Board-ot létrehozták. A Testület első igazgatója pénzügyi jogi szakértő, hagyományos köztisztviselő volt. Ettől ellenére, az NTB részt vett egy program-költségvetési kísérletben, néhány más kormányzati szektorral együtt. Ez magával hozta az új számítógépesített számviteli rendszert, az új tervezési eljárásokat és időigény-jelentési (time report) rendszert. A kísérlet, amelyet a National Audit Bureau koordinált, sikertelen volt, és a 70-es évek végére kifulladásra került. Kisebb ütemű, lépésről-lépésre reformok azonban folytatódtak. A költségvetési előirányzatok egyre kisebb részletezettségűek lettek, s az ügynökségek fokozatosan nagyobb szabadságot élveztek, hogyan költsek el a rendelkezésükre álló költségvetési pénzeket. 1985 hozta el végül a költségvetési rendszer mélyebb reformját, amelyben a menedzseri megközelítés ismét előtérbe került. A következő évtizedben a költségvetési rendszert alapjaiban változtatták meg. Az egyik fő változás az ügynökség összes költségére fedezetet nyújtó átalány jellegű költségvetési elosztás (all-purpose or lump sum allocation) bevezetése volt. Ez azt jelenti, hogy csupán a főösszeg jelenti a kiadások végső korlátját, nincs speciális korlát a foglalkoztatott létszámmra, a működési költségekre, információs rendszerekre, utazásra, stb. Az ügynökségek jogot kaptak megtakarításaik átvételére a következő évi költségvetésre, és – ugyan szigorú határok között – előleg források igénybe vételére a jövőbeni kiadásaikra.

A reform mögött az ún. Management by Objectives (Egyeztetett Eredménycélokkal történő Vezetés) állt. A kormányzat megállapítja a célokat, de az ügynökségekre bízta, hogyan hajtják azt végre. A teljesítmény-mérés és értékelés ezért nagyobb hangsúlyt kapott. A kormány számára azonban nehézkesnek bizonyult mérhető célokat megfogalmazni, majd értékelni az eredményeket. Ezért az MBO terminust gyakran az eredmény-orientált

menedzsment (results-oriented management) váltotta fel, a célokat pedig mérhető célkitűzések helyettesítették.

Az új, menedzsment-orientált igazgatóval az élén az NTB gyorsan alkalmazkodott az új trendhez. Amikor a megyei adóhivatalok az NTB "leányvállalataivá" váltak 1987-ben, az MBO-t vezető elvként deklarálták a két szervezeti szint közötti viszonyban. Annak érdekében, hogy a feladatokat és gyakorlati prioritásokat tükröző forráselosztás módját meghatározzák, az alapok elosztásának új modelljét fejlesztették ki. A koordinált tervezés rendszerét szint bevezették. Tovább finomították a teljesítmény-mérés és értékelés módszereit. Ez részben a kormányzat, részben a belső menedzsment ellenőrzés igényeire volt válasz. Ez természetesen lassú folyamat volt, és nem csak egy információs rendszer kialakításának ügye. A nehezebb kérdés olyan mértékeket találni, amelyek a szervezet igazi céljait tükrözik. Ez kulcskérdése volt a rendszernek.

A jelenlegi menedzsment rendszer fő elemeit a következő oldalon lévő ábra szemlélteti:

A tervezési szinten az NTB meghatározza a területi adóhivatalok éves útmutatóit, amelyek tartalmazzák az adóhivatal számára a költségvetési források összegét. Ezáltal az útmutatók keretet adnak az egyes területi adóhivatalok éves operatív terveihez és költségvetéséhez. A végrehajtás évében a tervet és a költségvetést hivatali és országok szinten havi vagy negyedévi teljesítmény beszámolók alapján követik nyomon. A költségvetési év végén minden egyes hivatal megírja saját teljesítmény jelentését. A központi adóhivatal egy konszolidált éves jelentést készít és küld meg a kormányzatnak.

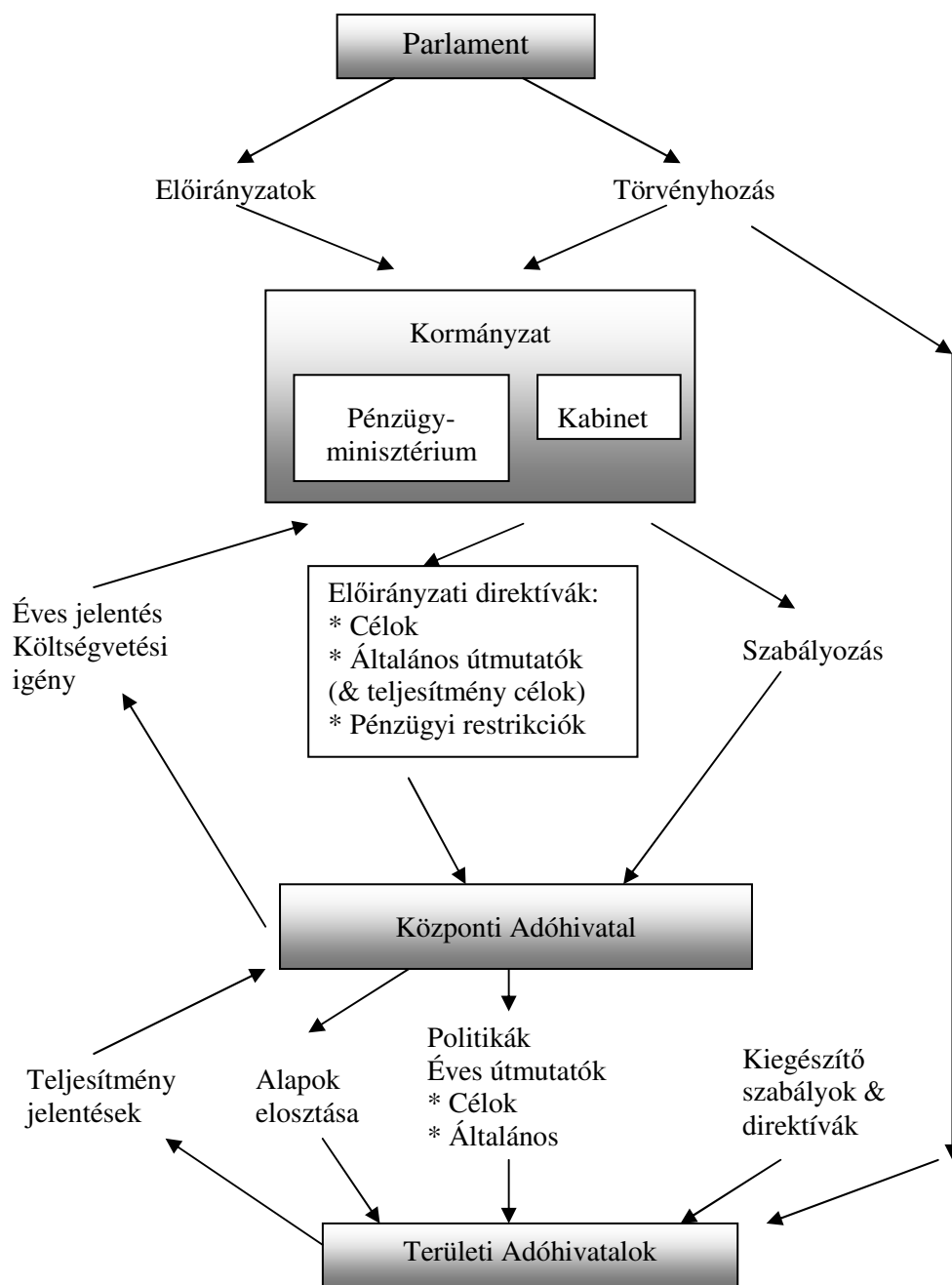
A svéd adóigazgatás és a behajtási szolgálat finanszírozása három nagy költségvetési tételben történik. Az első a központi adóhivatal költségeit, a második a területi adóigazgatások költségeit, a harmadik a behajtási hivatalok költségeit fedezi. A területi hivatalokhoz történő alapelosztás egy olyan modell alapján történik, amelyik az elérhető összegeket a feladataik nagysága alapján osztja el. Ennek meghatározásához számos mutatószámot használnak, például népesség, vállalkozások száma kategóriánként, stb. Ezt évente, és ezért folyamatos kiigazításokkal végzik.

Nincs hivatalos korlát arra nézve, hogy az adóhivatal miként használja fel forrásait, amennyiben a kereteket és a jogi szabályokat betartja. Létszámleépítés vagy eszköz bővítés az egyes hivatalok vezetőinek döntése.

A költségvetési előirányzatokat kivéve a fentebb említett éves útmutatók nem elég részletezettek ahhoz, hogy menedzsment tervnek nevezzük. Országos szintű teljesítmény

célok nem tűznek ki, de a legtöbb területi hivatal úgy állapítja meg saját céljait, hogy az az átfogó stratégiát szolgálja.

14. sz. ábra: A teljesítmény orientáció a svéd adóigazgatásban



A célok hiánya - úgy tűnik – ellent mond az eredmény-orientált menedzsment elvének. A teljesítmény mérése azonban nem követeli meg előre meghatározott célok specifikálását. Az a fontos, hogy egyezség szülessen a jó teljesítmény alapvető kritériumairól, és megtalálják azokat a mutatókat, amelyek ezeket a kritériumokat tükrözik. Az ún. SAT teljesítménymérési modell számos ilyen mutatót tartalmaz, amely lehetővé teszi a területi hivatalok

teljesítményének időbeli és térbeli összehasonlítását. (Sok érv szól az országos szintű célok előzetes meghatározása ellen. Egyrészt ezek alapulhatnak a jó teljesítmény kétségbe vonható mutatóin is. Például a legtöbb adóigazgatás az utólag kivetett többletadót úgy tekinti, mint amely az ellenőrzési folyamat eredménye. Ha nő az összeg, általában azt mondják, hogy javult a teljesítmény. Ez azonban az adófizetői teljesítés alacsonyabb szintjét is mutathatja, ami pedig nem pozitív fejlemény. A többletadóra meghatározott célkitűzések ezért ellentmondhatnak az önkéntes adófizetés javítása stratégiának.)

Az éves költségvetési folyamat mellett sok egyéb eszköz áll a menedzsment rendelkezésére, hogy a szervezetet a megfelelő irányba vigye. Ilyenek például:

- Szabályok és direktívák
- Kinevezések
- Bérezési és jutalmazási rendszerek
- Továbbképzés
- Polikai irányelvek (adóhivatal)

Annak ellenére, hogy a modern menedzsment elvek fontos szerepet játszanak az adóigazgatás átformálásában, a svéd adóigazgatás továbbra is lényegében szabály-alapú szervezet (rule-based organization). A dereguláció főleg a menedzsment és kiegészítő funkciókat érintette, a fő funkciókat még mindig az adótörvények gondosan szabályozzák. Nyilvánvaló, hogy nincs is olyan kíváncsi, hogy az adózást deregulálják, de erős igény van az adókodeks egyszerűsítésére. A központi adóhivatal javasolhat ilyen változtatásokat, de az eredmény a politikai folyamatban dől el. A dereguláció hatásai elsősorban a pénzügyi és a személyügyi menedzsmentben érezhetők. Utóbbiban a dereguláció a közszekort jelentősen közelítette a magánszektor felé. A foglalkoztatási szabályok már lényegében azonosak a magáncégekéhez, és a fizetések is kollektív alkuk függvényei.

Az adóigazgatás 1997. évi újjászervezése során jelentősen nőtt a menedzsment rendszer fejlesztését és működését szolgáló alkalmazottak száma. A menedzsment stratégia fontos eleme az adóigazgatás és a behajtási szolgálat „közös nyelvének” kifejlesztése. A módszer elnevezése LOTS, amely a logikus megközelítés rövidítése, de értelmezni lehet, mint „pilot”, kísérleti projektet is, számos lépést tartalmaz a szervezeti célok és célkitűzések azonosítására, és a célok eléréséhez szükséges eszközökre.

A belga adóigazgatás menedzsmenti szempontból

Belgiumban a Copernicus program fő célja, hogy a polgárok számára a szolgáltatásait magasabb színvonalon tudja nyújtani, illetve a már dolgozó közalkalmazottak számára jobb munkaadóvá válhasson, a munkába lépők számára vonzóbb lehetőségeket mutasson. A program fő reform területei: az új személyügyi politika, az új szervezeti struktúra, az új ellenőrzési rendszer, a jobb kommunikáció és az új nyelvi szabályozás.

A személyügyi politika a következő részekre bomlik:

Értékelés: fő célkitűzése a hatékonyság javítása. Ennek elemei a vezetők által megalkotott célok, amelyeket egy ütemtervben rögzítenek. A végrehajtás ennek keretében történik, a célok elérése jobban kimutatható. Másik eleme az értékelés, ez egyrészt egy értékelő megbeszélés a vezető és az alkalmazott között. Ezt megelőzi egy értékelési eljárás, ami során egy ezzel megbízott értékeli, összefoglalja az alkalmazott tevékenységét és ezeket a vezető elé tárja. Az értékelőket is értékelik.

Jutalmazás, karrier: fő célkitűzése a bérek a magánszektorhoz való igazítása, ehhez a szakszervezetekkel való tárgyalás szükséges. Emellett a szakértelem, vezetői kompetenciák fölértékelődése, hatáskörbővítés, a fejlődési lehetőségek, karrier építés lehetőségének biztosítása.

Emberi erőforrás specialisták: A minisztériumon belül létrehoznak egy emberi erőforrás menedzsmenttel foglalkozó egységet, melynek feladata a megfelelő személypolitika kialakítása, véghez vitele, illetve koordinálása.

Személyzeti fejlesztés: A személyzeti fejlesztést decentralizálják. Minden minisztériumban létrehoznak egy Személyzet-szervezet nevű egységet, ennek feladata lesz a minisztérium számára megfelelő tisztviselők kiválasztása, képzése. Nagy hangsúlyt fektetnek a megfelelő képzettségre, továbbá a személyzet szűrésére a mérési, teljesítményértékelési rendszer segítségével.

Az új ellenőrzési rendszerben a hangsúlyt nem az ex post, hanem az ex ante típusú ellenőrzésre helyezik. Ellenőrzési ciklust kívánnak felépíteni, ami a végrehajtás előtti, alatti és utáni ellenőrzést jelent. A másik hangsúly a belső ellenőrzésen van. Azaz a vezetőknek maguknak kell az elvégzett munkát ellenőrizniük. Ez kapcsolódik az értékelési folyamathoz is.

A *jobb kommunikációt* a Copernicus program megvalósításában nagyon fontosnak tartják, hiszen nem elég az új módszerek, eljárások bevezetése, azokat „intézményesíteni” kell. Fontos, hogy a munkatársak megértsék, és részt is vegyenek a fejlesztésekben. A kommunikáció javítása érdekében először széleskörű felméréseket végeztek. A felmérésekben kétezer közalkalmazott, ezer állampolgár vett részt, emellett olyan szervezetek vezetői, akik gyakran kerülnek kapcsolatba a közhatalommal, adminisztrációval (pl. NATO, Vöröskereszt). A felmérésből kiderült, hogy a közalkalmazottak nagy része elégedett a munkájával, a fő kívánalmak a fizetéseknek a piaci (privát szektor) fizetésekhez való közelítése, a vezetési módszerek minőségének növelése, a fokozottabb rendelkezésre állás az ügyfelek számára. Ami elégedettséggel töltötte el őket: függetlenség és jó munkakörülmények, rugalmasság, csapatszellem.

Új jogi szabályozás a nyelvre vonatkozóan szintén jelentős, mivel az ország alapvetően kétnyelvű, a közalkalmazottaknak fokozottabban kell alkalmazkodniuk az ebből származó problémákhoz. A közeljövőben nem csak konyhanyelvi szinten kell a nyelveket ismerni, de a szakzsargont is.

A hatékonyság-hatásosság növelését mindezen tényezők eredőjeként próbálják elérni. A programok elvi felépítése, kidolgozása részletes, nagyon sok modern elemet tartalmaz, felvonultatja az „új közszolgálati menedzsment” eszköztárának nagy részét, ugyanakkor a programok végrehajtása még folyamatban van, és eredményességüket csak befejezésük után bizonyos idő elteltével lehet megfelelően értékelni.

Az ügyfél-orientáltság a francia adóigazgatási reformban

Franciaországban a 90-es évek közepére világossá vált, hogy reformokra van szükség a pénzügyi és elsősorban az adóigazgatásban. Mindezt megerősítette két tanulmány is, az egyik a Lépine-jelentés⁸⁵, illetve az utána készített Bert-Champsaur jelentés⁸⁶. Az előbbi egy összehasonlító tanulmány, ami hét európai uniós (Nagy-Britannia, Svédország, Olaszország, Írország, Spanyolország, Hollandia, Németország) és két amerikai ország (Egyesült Államok, Kanada) adóigazgatását vizsgálja meg és foglalja össze a tanulságokat. Később ebből születik

⁸⁵ Gouiffès - Carmona - Lepine, 1999 Pierre-François Gouiffès - Julien Carmona - M. Jean-Luc Lepine, Mission d'analyse comparative des administrations fiscales, Rapport de synthèse, Inspection Générale des Finances, Paris, 1999.

⁸⁶ <http://membres.lycos.fr/monsieurshaddock/rapport.pdf>

a Bert-Champsaur jelentés, ami már konkrétan Franciaországot elemzi, illetve állít fel egy reformelképzelést.

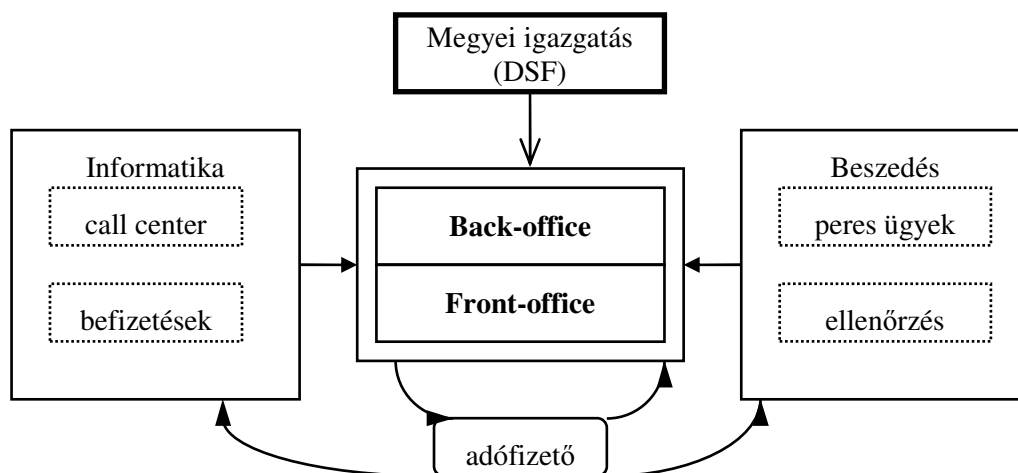
A végső állapot, amit a Bert-Champsaur jelentés szerint az adóigazgatásnak meg kell céloznia, olyan szervezetrendszer, ahol a két funkció szerint különálló szervezet helyett ügyfélközpontú, „egy-ablakos” (one-stop shop) jellegű egységeket hoznának létre. Így a magánszemélyek illetve vállalatok egy szervezettel lennének kapcsolatban beszédés, kérelem-elbírálás, ellenőrzés, adókiivetés, nyilvántartás, adatok, például lakcímváltozás esetén.

Az egységek két fő részből állnának: egy front-office-ból és egy back-office-ból:

A front office feladata lenne a telefonok fogadása, ügyfelek fogadása és tájékoztatása, a bevallások kezelése, a közigazgatási kérvényekkel és az egyszerű peres ügyekkel való foglalkozás, illetékbélyegek, gépjárműmatricák árusítása, mulasztások pótlása, az egyszerű beszédési eljárás.

A back-office feladata lenne az irányítási feladat, bonyolult kivetési és peres ügyek, adószakértői számvitel, adóellenőrzés tervezése, iratellenőrzés, nyomozás. A szervezeti egységhez két további szervezet csatlakozna, egy informatikával foglalkozó egység, ami a befizetések informatikai részét végezné, másrészt a call-centereket működtetné, illetve egy szervezet, amely a beszédéssel kapcsolatos peres ügyekkel foglalkozna, illetve az ellenőrzés feladatát látná el.

15. sz. ábra: A megreformált francia adóhivatalok (H.I.P./H.I.E.) felépítése



Az így kialakított Hotel des impôts particuliers (H.I.P.) és Hotel des Impôts entreprises (H.I.E.), azaz magánszemélyek, illetve vállalati adóhivatalok felettes szerve a megyei adóigazgatási igazgatóság (DSF) lenne.

Ez az elképzelés azonban túl radikálisnak bizonyult és a szakszervezetek, illetve a tisztviselők nagyfokú ellenállásába ütközött. 2000 során több sztrájk bontakozott ki, mely során az adóközpontok jelentős részében szüneteltették a működést. Valószínűleg ezért döntöttek a reformok inkrementális bevezetése mellett, ami természetesen lassabb, és szétaprózottabb.

2001-ben indították el a Copernic programot, melynek célja, hogy a két szervezeti egység, a DGI és a DGCP, közös információs rendszert léptessen életbe. Az informatikai eszközök növelésével, multimédia segítségével első lépésnek szánták az e-adóigazgatás felé. Emellett további fejlesztésekre került sor, elsősorban az elérhetőség, és az ügyfelek igényei kielégítése érdekében, a szervezetek internetes oldalain.

Egy másik kitűzött cél, hogy az ügykezelés terén olyan megoldást alakítsanak ki, ami az ügyfelek számára az egyszeri eljárást teszi lehetővé, így egy egyszerű lakcímváltozás bejelentéshez, vagy kérelem elbírálása esetén elég legyen egy hivatalhoz fordulni. 2000 októberétől kezdve tehát a DGI és a DGCP közös intranetet épít ki. Ezek az újítások kedvező fogadtatásban részesültek az ügyfelek részéről.

A reformok megvalósítását, sok esetben egy tesztelés előzte meg, melynek során egy vagy több körzetben kialakították az új megoldást, majd bizonyos idő elteltével kielemezték, megvizsgálták a fogadtatását. A rendszer biztosította a beérkezését és nyomon követését az átutalásoknak és csekknek. A rendszer szükségességét alátámasztja, hogy a Kincstári rendszer évente több mint 100 millió csekket, illetve átutalást kezel.

A DGI esetében szintén tettek bizonyos reformlépéseket, így 2001-2002-es időszakra a költségvetési igazgatósággal egy ú.n. eszköz-cél megállapodást kötöttek. Ez a megállapodás biztosítja a DGI-nek működésének jobb átláthatóságát az eszközök és a személyzete tekintetében, ugyanis a szervezet a megállapodás céljainak eredményéhez van kötve, értve itt a hagyományos és ügyfélközpontú célokat. A célok megvalósulását tehát különböző mérőszámokkal mérik és teszik az összehasonlítást nyilvánossá.

18. sz. táblázat: A jelenlegi és a reform által elérni kívánt helyzet összehasonlítása a francia adóigazgatásban

Jelenlegi állapot	Elérni kívánt állapot
adónemek szerinti szervezeti felépítés	adóalanyok szerinti felépítés
hangsúly a szervezet belső folyamatain	hangsúly az adóalanyok szükségletein, jellemzőin

Papír alapú ügyintézés	munkafolyamatok automatizáltak
párhuzamos, megsokszorozott munkafolyamatok	integrált és egyesített munkafolyamatok
ügyintézés során nincs megkülönböztetés	kockázatanalízis
adóalannyal a kapcsolattartás írásban	kapcsolattartás telefonon, interneten

2003-tól indult be az un. Bercy program⁸⁷, amely a 2003-2006 közti időszakra vonatkozó célkitűzéseket, illetve az ez idő alatt elindítandó változásokat tartalmazza. A program négy fő célkitűzése:

- célok eredményesebb teljesítése

(megjelenik a célok kitűzése, tehát bizonyos stratégiai szemlélet, illetve a szervezetek közti átcsoportosítás, a feladatok kettős szervezeti struktúra szerinti ellátásának leépítése)

- a szervezet ügyfél-centrikusabbá tétele

(az elérési lehetőség növelése, mind személyesen, mind telefonon, illetve a gyors és világos tájékoztatás / válaszadás)

- a hivatali dolgozók szakmai elismerése

(szakmaiságra nagyobb hangsúlyt fektető előléptetési rendszer kidolgozása)

-eredményközpontú szemlélet kialakítása

(eljárások felülvizsgálata és egyszerűsítése, teljesítménymérés kiépítése)

⁸⁷ Forrás: http://alize.finances.gouv.fr/reforme/min_mouv/index.htm

5 Adóigazgatás az átmeneti országokban

5.1 Adóigazgatási reformok

Az eddigi fejezetekben a kutatási körben fejlett országok szerepeltek. Bemutattam, hogy milyen feltételek és tényezők határozzák meg adóigazgatási rendszerüket, szervezeti – működési – menedzseri reformjaikat. Ezek a reformok azonban – sok más szempont mellett – egy fontos dologban különböznek az átmeneti⁸⁸ országok adóigazgatási reformjaitól: a fejlett országokban az *adórendszer reformja* általában több évvel megelőzte az adóigazgatási reformot, sőt az esetek többségében az adóigazgatási reform mozgatórugói nem a módosult adószerkezet⁸⁹, hanem a hatékonysági-eredményességi követelmények voltak. Például Silvani és Baer (1997) az adóigazgatási reformok szükségességét a különböző országokban⁹⁰ az adóigazgatás eredményességi szintjével magyarázza. A volt szocialista országokat első megközelítésben ettől elvonatkoztatva érdemes vizsgálni. Ugyanis miközben ezekben az országokban jelentősen eltérhet az *adórés mértéke*, a korábbi rendszer hatásainak felszámolása hasonló feladatok elé állította az adóhivatalokat. A rendszerváltás során az adóigazgatás reformja egyidőben történt az adóreformmal. A vizsgált országok mindegyike a 90-es

⁸⁸ Az “átmeneti” jelző használata több szempontból ma már megkérdőjelezhető. Először is, a nemzetközi szakirodalom azokat az országokat tekinti átmeneti országoknak, ahol egyrészt a fejlettségbeli lemaradás az élenjáró országoktól jelentős, de ezt a lemaradást különböző reformlépésekkel igyekeznek az ország behozni, illetve csökkenteni. Másodszor ide sorolják azokat az országokat, amelyekben rendszerváltást történt, s ezért gazdasági és társadalmi életüket alapvetően át kellett és szándékoznak átalakítani, legtöbbször a fejlett országok gyakorlatát követve. Ide tartoznak elsősorban a volt szocialista országok. Azt is meg kell azonban jegyezni, hogy a közigazgatással, közszolgálati menedzsmenttel foglalkozó néhány szakértő átmeneti állapotnak – így átmeneti országnak - tekinti azokat a periódusokat, amikor egy-egy reform kezdetétől a kibontakozáson át az “omega” pozíció elérése bekövetkezik (Pollit – Bouckaert, 2004). E fejezetben főleg a második csoportba tartozó néhány volt szocialista ország adóigazgatásának elemzése a cél.

⁸⁹ A 80-as évek “nagy” adóreformjai igazából nem annyira az adószerkezettel (azzal is) hozhatók okozati kapcsolatba, hanem inkább a közszektor “karcsúsításának” jegyében is lehetővé váló adóprogresszivitás csökkentésével, az adóbázisok szélesítésével és a fiskális decentralizáció erősödésével.

⁹⁰ A szerzők az országokat négy csoportba sorolják, az *adórés (becsült) mértékétől* függően. A legfejlettebb adóigazgatási rendszerrel szerintük azon országok rendelkeznek, amelyekben az adórés mértéke 10% alatti, ami jelzi az adóigazgatás társadalmi támogatottságának magas szintjét, az önadózás rendszerének sikeres alkalmazását, az adófizetők tájékozottságát, az adótisztviselők hatékony tevékenységét stb. A második csoportba a 10-20 % közötti adórés felmutató országokban az adóigazgatás működésének eredményessége még elfogadható, de a végrehajtható reformok köre (például ügyfélszolgálat, ellenőrzés, információs technológia) nagyobb, mint az első csoportban. A harmadik csoportban, ahol az adórés 20-40 % közötti, már szükség van az adóigazgatás mélyebb reformjára. E körben az adóigazgatás ugyan rendelkezik a szükséges erőforrásokkal és képzett munkaerővel, de a működést gátló tényezők befolyása jelentős. Ilyen tényező lehet például a nem hatékony irányítás, rossz információs rendszer, az adóbeszedési rendszer elavultsága, az adóigazgatás más szervezetekkel való gyenge koordinációja, vagy akár a korrupció. Végül a negyedik csoportba azon országok tartoznak, ahol az adóigazgatás a törvényben előírt adók több mint 40 %-át nem képes beszedni. Ezek a rendszerek az alapvető feladatok ellátását is veszélyeztető működési és szervezeti problémákkal küzdenek. (Silvani és Baer, 1997, 6. old.)

évek elején egy nyugati típusú adórendszert alakított ki.⁹¹ A piacgazdasággá való átalakulási folyamatban az új adórendszer kialakítása persze néhány alapvető kérdést felvetett, például:

Melyek voltak az adóreform *teljesíthető kritériumai*, különös tekintettel a vállalkozások adóztatására? A vállalkozások átfogó adózási rendszerének illeszkednie kell az országban alkalmazott adók és társadalombiztosítási járulékok általános rendszeréhez. Az alkalmazott kategóriákat a nemzetközi szervezetek által meghatározott statisztikai és elszámolási rendszereknek megfelelően kellett kialakítani.

Mekkora legyen az egyes kormányzati szintek *részesedése* az adóbevételekből és az egyéb bevételi forrásokból (vertikális forrásmegosztás), valamint milyen mértékben járuljanak hozzá az adóigazgatási feladatok ellátásához (igazgatási feladatok telepítése)? Ez elsősorban a különböző kormányzati szintek feladataitól és funkcióitól függ. A központi és a helyi adók, illetve az egyéb források kormányzati szintek közötti megoszlásának számos kombinációja képzelhető el. Ugyancsak számos lehetőség kínálkozik az újraelosztásból való részesedés megoszlására is, valamint az adóigazgatási modell (központi vagy többszintű) megválasztására. (Függetlenül attól, hogy az állam milyen módon adóztatja a vállalkozási tevékenységet, *fontos*, hogy ösztönzőket kell találni a helyhatóságok számára ahhoz, hogy minél több befektetőt vonzzanak területükre. Az önkormányzatoknak minden esetben részesedniük kell a központi bevételekből is.)

Melyek az új adórendszer és az adóigazgatási eljárás kialakításának *teljesíthető kritériumai* az átmeneti időszakban? Az adórendszernek az adók megfelelő osztályozásán kell alapulnia. Szükség van az állami bevételek rendszerének előre látható és tervezett módosításaira, valamint a bevételek hosszú távú tervezésére. Magas adókulcsok alkalmazása, valamint további fiskális többletterhek kióvása a vállalkozások adóztatásában nem ajánlott. Általános tendencia, hogy az indirekt adók részesedése az összes adóbevételekből növekszik, míg a közvetlen adók szerepe csökken. A megtakarítások fokozására és a kockázati tőkék mértékének növelésére különböző adóügyi ösztönzőket, kedvezményeket és adóhitelt lehet biztosítani. A kedvezőbb feltételek melletti adózás jelentőségét azonban nem szabad eltúlozni. Amennyiben a befektetési környezet valamennyi eleme -

⁹¹ A piaci mechanizmusok által szabályozott gazdaság felé történő elmozdulással az átmeneti országok számára különböző lehetőségek adódtak az új adórendszer kialakítására. Az *első* lehetőség volt a legnyilvánvalóbb hosszú távra és az országok többé-kevésbé ezt is választották. Ez egy viszonylag egyszerű, alacsony kulcsokat alkalmazó adórendszer, amely a számos nyugati piacgazdaságban alkalmazott adórendszerek vonalait mentén szerveződik. Ennek a lehetőségnek számos előnye van, mivel a potenciális befektetők és kereskedelmi partnerek előtt is ismert, valamint összhangban van más országok adórendszerével is. A *második* lehetőség egy meglehetősen tradicionális adórendszer lett volna a társasági adó, a személyi jövedelemadó és a hozzáadott-érték adó alkalmazásával, de a rendszer - a jövedelmek igazságosabb újraelosztása érdekében - számos kedvezményt és mentességet tartalmazott volna valamennyi adófajtánál. (1997 előtt több átmeneti országban ez volt jellemző.) A *harmadik* lehetőség egy olyan teljesen új adórendszer bevezetése lett volna, amely nem feltétlenül hasonlít a nyugati piacgazdaságokban alkalmazott adórendszerekhez. Ez a rendszer megkövetelte volna például a jövedelemadó közvetlen fogyasztási adóval vagy kiadási adóval történő felváltását.

legyen a fiskális vagy nem fiskális - összhangban van az ország általános gazdasági fejlesztési törekvéseivel, akkor a különböző adóügyi ösztönzők alkalmazása nem feltétlenül szükséges.

Az átmenet időszakában, a hozzáadott-érték adó bevezetését követő első években hasznos volt az adókulcsok jól körülhatárolt és a társadalom által is elfogadott differenciálása. Az átmenet későbbi időszakában azonban egységesebb és alacsony adókulcsot alkalmazó forgalmi adórendszer bevezetésére kerülhetett sor.

Az új adóigazgatás működésének első éveiben a hivatali infrastruktúra kialakítása és a megfelelő személyzet alkalmazásának kérdése prioritást élvezett. A hatékonysággal, a menedzsmenttel és a termelékenységgel kapcsolatos kérdések a reformok kibontakozásával automatikusan felmerültek, miután a hivatal alapvető céljait, például a beszedés és az ellenőrzés rendszerének kialakítását elérte.

Az adó- és adóigazgatási reformokhoz számos elemzés, értékelés, javaslat és ajánlás⁹² érkezett már elég korán, az átalakulás kezdetén. Tanzi (1991) elemzése szerint a közép- és kelet-európai országokban alapvető változásokra van (volt) szükség az a) attitűdökben, b) az adórendszer törvényi kereteiben, c) az adók adminisztratív kezelésében.⁹³ Jenkins (1991) továbbgondol, és azt állítja, hogy „az adórendszer sosem lehet jobb, mint amilyen adóigazgatással rendelkezik. Fordítva viszont egy rossz adórendszerből még a legjobb adóigazgatással sem lehet jó adókat csinálni.”⁹⁴ Tanulmányát a következő frappáns megjegyzéssel zárja: „Bár már sok mindent megtanultunk arról, hogyan tervezzünk meg egy modern adórendszert, az adóigazgatásról alkotott ismereteink még a legjobb esetben is csak gyermekcipőben járnak. 'Már megjelenésekor halott' – foglalhattuk össze az 1960-as és 1970-es évek számos adóreformjának mottóját. Attól tartok, hogy ma számos esetben ez a mottó csak 'Elpusztult az adóigazgatásban' -ra változott.”⁹⁵

Andic (1994) határozottabban mutatott rá, hogy az átmeneti országokban rendkívül nagy szükség van az adóigazgatási reformokra, a modern számviteli, ellenőrzési és adóztatási funkciók telepítésére. Felvetette a változás igényét az adóigazgatás és a pénzügyminisztérium viszonyában és az adóigazgatás belső szervezeti megoldásaiban. Az adóigazgatási autonómia kérdésében a szakértők megosztottak voltak. Néhányan azt a megközelítést támogatják, hogy az adóigazgatás a pénzügyminisztérium integráns elemeként kell működnie (például Casanegra-Silvani-Vehorn, 1992), mások a minisztériumtól független szervezet vagy különálló minisztérium forma mellett törtek

⁹² Még arra is volt kísérlet, hogy egy egységes keretekbe foglalt „adóztatási alkotmányt” javasoljanak a fejlődő és az átmeneti országok reformjai számára, lásd: Hussey – Lubick (1996), amelynek szövege még magyarul is olvasható „Egyetemes Adótörvény Alapjai Magyarázatokkal” címmel.

⁹³ Tanzi (1991) 490. o.

⁹⁴ Jenkins (1991) 520. o.

⁹⁵ u.o. 522. o.

lándzsát (Jenkins, 1994). Függetlenül e nézetkülönbségtől, valamennyien a hatékony és eredményes adóigazgatás hívei.

Az adóigazgatás belső szervezeti reformját illetően a 90-es évek közepén a legtöbb szakértő a funkcionális megközelítés híve volt (Andic 1994, Tanzi és Pellechio, 1995). Andic (1994) a következő előnyeit emelte ki a funkcionális szerveződésnek: (1) A specializáció eredményeként a hatékonyság növelhető különösen az adómegállapítás, az adóbeszedés és adóbehajtás, valamint az adóellenőrzés területén. A rutin feladatokat alacsonyabb beosztású személyzet is elláthatja, ugyanakkor a specialisták komplexebb feladatokra koncentrálnak. (2) Az irányítás és ellenőrzés lehetősége jobb, mint például adónemenkénti szerveződés esetén. (3) A működés eredményessége növelhető.

Tanzi (1991) jól látta, hogy a rendszerváltáskor a volt szocialista országok adóigazgatási rendszerét kis önállóságú és feladatkörű adóhivatalok (inkább csak minisztériumi osztályok) jellemezték. A rendszer nem igényelt a fejlett országokéhoz hasonló nagy létszámú, az adóbevallásokat sűrűn ellenőrző adóhivatalokat. A bevételi hatóságok szervezeti struktúrája a gazdaság egyes szektorait és az általuk fizetett adókat tükrözte. Az adóhivatalok modernizálása során ezért elsődleges fontossága volt annak, hogy az adóalanyok (szektorok) és adónemek szerinti korábbi hivatali struktúrát átalakítsák funkcionális jellegűvé. A változások sorrendisége is lényeges szempont volt. Prioritást kaptak az új szervezet stabilitását biztosító elemek, mint például megfelelően szakképzett munkaerő alkalmazása, továbbképzése, a nyilvántartás és az adatfeldolgozás rendszerének kialakítása, a számviteli háttér, a megfelelő dokumentumok és formanyomtatványok rendszeresítése. Korán felismerték az információ technológiai fejlesztés szükségességét és ennek érdekében sokszor átfogó vagy speciális programokat hajtottak végre.⁹⁶ A szervezeti reformok hosszabb időt vettek igénybe, sokszor több lépcsőben hajtották végre. A fokozatosság azt is jelentette, hogy a hatékonysági, menedzseri, eredményességi kérdések csak az alapvető feladatok ellátásának stabilizálása után kerülhettek napirendre. Az is nyilvánvaló volt, hogy az adóigazgatási reformok rövidtávon nem hoznak azonnali látványos bevétel-növekedést.⁹⁷

5.2 Adóigazgatási struktúrák néhány közép-kelet európai országban⁹⁸

⁹⁶ lásd például a Magyarországon megvalósult projekteket (5. pont)

⁹⁷ Semjén (2001) 236.o. kevés figyelmet fordít ezekre a megfontolásokra a magyar adóigazgatás teljesítményének elemzésekor. Például vö. „... az évtized második felében ...az APEH-re fordított kiadások növekedési üteme némileg mindvégig magasabb volt a GDP növekedés üteménél... a bevételek és kiadások* növekedése közti olló szűkülése 1994 után vált igazán jelentőssé.” (*Az adóigazgatásra fordított kiadások és a kezelt bevételek.)

⁹⁸ Ez a fejezet rész egy korábbi kutatási eredmény néhány pontjának (Högye, 2000b) felújítása.

Az összehasonlításban öt volt szocialista ország Észtország, Cseh Köztársaság, Magyarország, Románia és Ukrajna adóigazgatási szerkezetének néhány jellemzőjét mutatom be. A következtetések alapját részben interjúkra kapott válaszok, részben szakirodalmi és a hivatalos belső anyagok képezik. A dolgozat 3. fejezetének világával összhangban, a középpontban az országok adóigazgatásának szervezeti és funkcionális szerkezete áll. Az országok adóigazgatásának rövid bemutatása után elemzés öt kérdés köré csoportosítható. Elsőként a központi és a helyi kormányzatok közötti adóztatási viszonyokat tárgyalom. Ezt követi az adóigazgatási célok, majd a szervezeti struktúrák összevetése. A két következő kérdés a menedzsment, illetőleg a munkaerő funkcionális megoszlása.

Néhány jellemző adat

Észtország közigazgatása 15 megyét és 241 helyhatóságot ölel át. Az adóigazgatás majdnem hasonló szerkezetben, a központ irányítása alatt 18 hivattalal működik, amelyből 15 a megyei központokban, 3 pedig helyi (városi) központban található.⁹⁹

A *Cseh Köztársaságban* a regionális kormányzatok kialakításának reformja folyamatban van. A 2000-ben hatályba lépett törvény szerint 14 régió alakult. Hivatalosan léteznek, de sem hatalmuk, sem pedig bevételeik nincsenek. A tervek szerint 2002 végére kellett volna a korábbi kerületi rendszert felváltani az új regionális hivatalokkal. A régiókon belül 6254 települési önkormányzat alkotja a helyi szintet. Még 1990-ben megszűntek az 1962-ben létrehozott adminisztratív régiók (szám szerint 8), ennek ellenére az adóigazgatás továbbra is eszerint a területi megoszlás alapján szerveződik. A szervezet három szintre tagozódik: Pénzügyminisztérium, a 8 Területi Pénzügyi Főhivatal, amely magában foglalja a Pénzügyi Igazgatóságot és Pénzügyi Testületet, valamint 223 Pénzügyi Hivatal az ország különböző pontjain. A rendszer szigorúan hierarchikus. A Területi Pénzügyi Igazgatóságok bizonyos – a törvény szerinti – adóigazgatási funkciókat is ellátnak, de fő feladatuk a helyi adóhivatalok irányítása és felügyelete. A dekoncentrált helyi hivatalok végzik az adóigazgatási feladatok döntő többségét, funkcionális elv szerint szerveződve. Felelősek a regisztráció, az adó-megállapítás, az adóbeszedés, adatfeldolgozás, az adóellenőrzés és behajtás funkciók ellátásáért. Az adófizető a helyi hivatalokkal áll kapcsolatban.

*Magyarországon*¹⁰⁰ a központi adóigazgatás két lépcsős szervezeti struktúrában működik, fővárosi központtal, négy budapesti és 19 megyei igazgatósággal. A norvég rendszerhez hasonlóan az adóigazgatás lényegében a közigazgatási szerkezetet követi, azzal a különbséggel, hogy nincs harmadik szint¹⁰¹, azaz a központi adóigazgatásnak nincsenek helyi hivatalai.¹⁰²

⁹⁹ Újabbban csak 17 hivatal, legújabbban pedig az adó- és vámigazgatást 2004. január 1-vel összevonták.

¹⁰⁰ A magyar adóigazgatási kérdésekkel később részletesebben foglalkozom.

¹⁰¹ A helyi önkormányzatokban viszont működik adóosztály, amelynek feladata a helyi adók adminisztrálása. (lásd későbbi fejezet pontokban)

¹⁰² Néhány városban működik a megyei adóigazgatóság "kihelyezett" irodája, többnyire ügyfélszolgálati feladatokkal.

Ukrajnában 1 autonóm köztársaság, 24 régió (oblast), 2 város (Kiev, Szevasztopol) régió státuszon, a régiókon belül 490 terület (rajon), 446 nagyobb és 907 kisebb város, valamint 10196 falu alkotja a közigazgatási szerkezetet. Az adóigazgatás központja alatt a közigazgatási szerkezetnek megfelelő regionális igazgatóságok (27) irányítják a helyi adóhivatalokat.

Romániában a főváros Bukarest és a 41 megye alkotja a közigazgatási szerkezet törzsét, amelyek alatt 263 város és – a 13285 falut átölelő - 2685 közösség működik. Az adóigazgatás megyei igazgatóságokba szerveződik, városi és közösségi szinten hivatalok vagy adóbiztosok látják el a végrehajtási feladatokat.

Az adóztatás szintjei

A vizsgált országokban az adók döntő hányadát a központi kormányzat szedi be, de a szubnacionális szintek is általában jogosultak saját adóik és használói díjaik adminisztrálására, ami – úgy tűnik – elengedhetetlen eleme a helyi demokrácia megteremtése stratégiájának. Minden országban vannak helyi adók, de meglepő, hogy bizonyos „elhárítási taktika” tapasztalható a helyi önkormányzatok részéről abban, hogy kihasználják fiskális hatalmukat. Helyi szinten gyakran nehéz egyértelmű különbséget tenni a hagyományos értelemben vett adók (például vagyoadó) és a számos helyen alkalmazott díjak és használói díjak között. Általános jellemző, hogy a helyi fiskális erők hozzájárulása a helyi költségvetés bevételeihez sokkal kevésbé fontos, hogy a központi transferek vagy megosztott adók.

A kérdés, hogy melyik kormányzati szinten adóztatnak egy országban, kétféle módon értelmezhető. Az egyik, hogy ez az adóztatási, adókivetési hatalom megoszlását jelenti. Erre a válasz, ami mind az öt országra igaz, hogy adókat központi és helyi szinten is vetnek ki. A kérdés azonban úgy is feltehető, hogy az országban létező közigazgatási rendszeren belül mely szinteken állapítják meg az adófizetők egyéni adókötelezettségeit? Az adóigazgatási funkciók eloszlását tekintve, ez inkább a helyi szinten történik, de előfordul a középső szinten is (kivéve Észtország és a Cseh Köztársaság), és csak ritkábban a központi szinten (Észtország és Magyarország).

Észtországban, a Cseh Köztársaságban és Magyarországon a középső közigazgatási szint nem vet ki saját adót. A romániai és az ukrainai eset egy kissé bonyolultabb. Elvileg csak központi (állami) és helyi adók vannak mindkét országban. A középső szint (megye vagy régió) azonban fontos szerepet

játszik két módon. Először is, ez a szint „juttatja” (osztja) el a központi kormányzati transfereket a helyi kormányzatokhoz, támogatás vagy megosztott adók formájában. Másodsor, a középső szint befolyásolhatja, hogy hogyan használja fel a települési önkormányzat adóztatási jogait. Ennek ellenére a középső szint nem vet ki saját adót sem Romániában, sem Ukrajnában.

A 90-es években gyakori változások, módosítások mentek végbe a fiskális szabályozásban helyi és központi szinten egyaránt. A változások a helyi adókat legkevésbé a Cseh Köztársaságban érintették, leginkább pedig Ukrajnában. Ennek oka kézenfekvő, mivel a cseh helyi adók jelentéktelen nagyságrendűek (2001. után jelentőségük nagyobb lett), míg az ukrán helyi adók – legalábbis potenciálisan – sokkal jelentősebb súly képviselnek a forrásokon belül.

A helyi önkormányzati pénzügyi kapacitások növelésére két alapmotívum figyelhető meg. Az egyik, a fentebb említett helyi demokrácia erősítése. A másik az adóbázis szélesítése. A helyi kormányzatok azonban gyakran nem törekednek a hozzájuk delegált adóztatási jogokat érvényesíteni. Ennek oka valószínűleg az adminisztratív kapacitás hiánya, vagy mert a helyi kormányzat számára „kijelölt” adóbázis túl kicsi ahhoz, hogy érdemes lenne kihasználni. Lehet azonban egy másfajta magyarázat is, amire az ukrán helyzet utal: amint a helyi kormányzat növeli saját adóbevételeit, kevesebb központi transfert kap.

Az adóigazgatási szervezetek

Politikai szinten az adóztatási felelősség szokásosan a pénzügyminisztériumé. A Cseh Köztársaságban és Romániában a minisztérium központi menedzseri felelősséget is ellát a középső és helyi szintű adóhivatalok tevékenységének irányításában és koordinálásában. Észtországban, Magyarországon és Ukrajnában ezt a felelősséget külön központi ügynökséghez delegálták (The National Tax Board, APEH and STA of Ukraine).

Az adóigazgatóságokat – minisztériumi vagy önálló ügynökség irányításában – kettő vagy három szintre szervezték.

19. számú táblázat: Adóigazgatási szintek néhány közép-kelet európai országban

	Észtország	Cseh Köztársaság	Magyarország	Románia	Ukrajna
Pénzügy-minisztérium*		1		1	
Központi Ügynökség	1		1		1
Középső szint		2	2	2	2
Helyi szint	2	3		3	3
Helyi önkormányzat**			(X)		

*) Minden országban a pénzügyminisztérium látja el az adópolitika formálásának és az adótörvények előkészítésének feladatát. A pénzügyminisztérium (esetleg adóügyi minisztérium) felelős szintén a költségvetési allokációért az alsóbb igazgatási szintekre. Ezek a feladatok nem tartoznak az adóigazgatás szokásos feladatai közé.

***) Mind az öt országban a helyi önkormányzati pénzügy megköveteli a helyi adók, illetékek vagy díjak beszedésének valamilyen formájú adminisztrációját, de ez az adminisztratív kapacitás csak Magyarországon tekinthető helyi önkormányzati adóigazgatásnak.

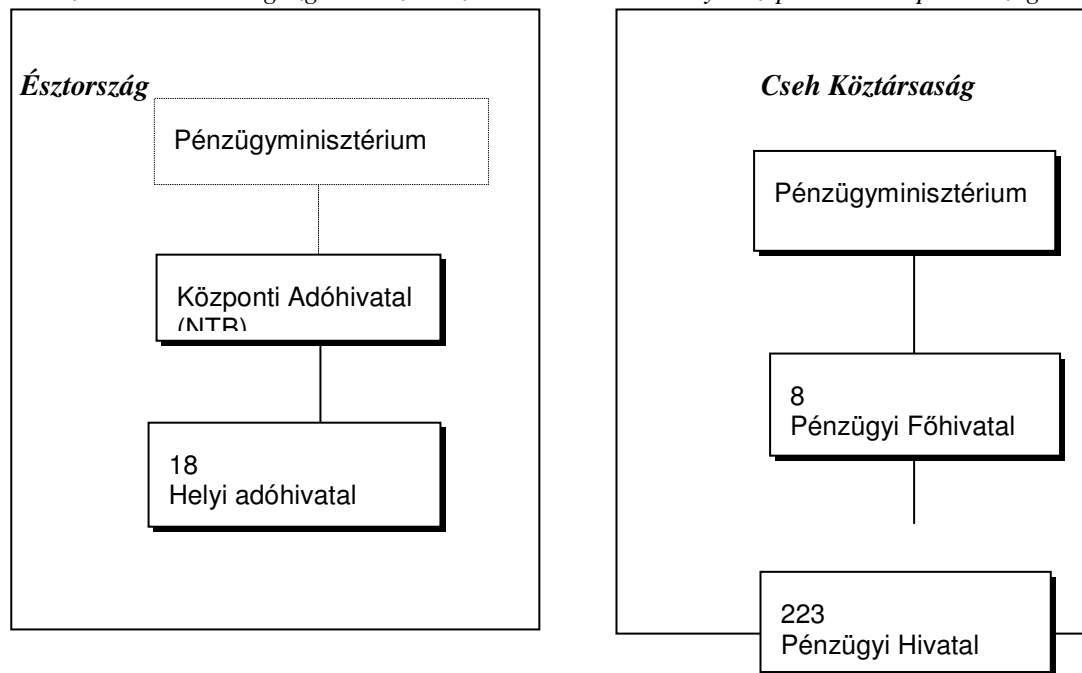
A Cseh Köztársaságban, Romániában és Ukrajnában a központi adóigazgatás jelen van a középső (megye, régió) és a helyi szinten is. A magyar adóigazgatás két szintű rendszerben működik (központi és megyei), de a megyei igazgatóságoknak vannak helyi hivatalai néhány nagyobb városban. Észtországban 18 helyi hivatalt rendeltek a Központi Adóhivatal alá. A kiemelt adózókkal foglalkozó egységek Magyarországon és Romániában jellemzőek.

Egyetlen országban sem működik párhuzamosan a központi igazgatás helyi hivatala és a helyi önkormányzat adóhivatala.¹⁰³ Magyarország kivételével a másik négy országban nincs helyi önkormányzati adóhivatal, a szó valódi értelmében. Felvethető azonban, hogy a helyi önkormányzatok saját igazgatási apparátusukat használják a helyi adók és díjak beszedésére. Az ilyen helyi kincstári hivatal valószínűleg nem tekinthető adóhivatalnak.

¹⁰³ Magyarországon a szintén adóhatóságnak minősülő Illetékhatóság országos szervezetében a helyi illetékhatóságok a helyi önkormányzat jegyzője irányítása alatt működnek. A helyi illetékhatóságok jogi felügyeletét a megyei hivatalok látják el. S mivel a központi adóigazgatásban nincs helyi szint (néhány kihelyezett egységtől eltekintve), nincs párhuzamosan működő adóhivatali rendszer ezen a szinten.

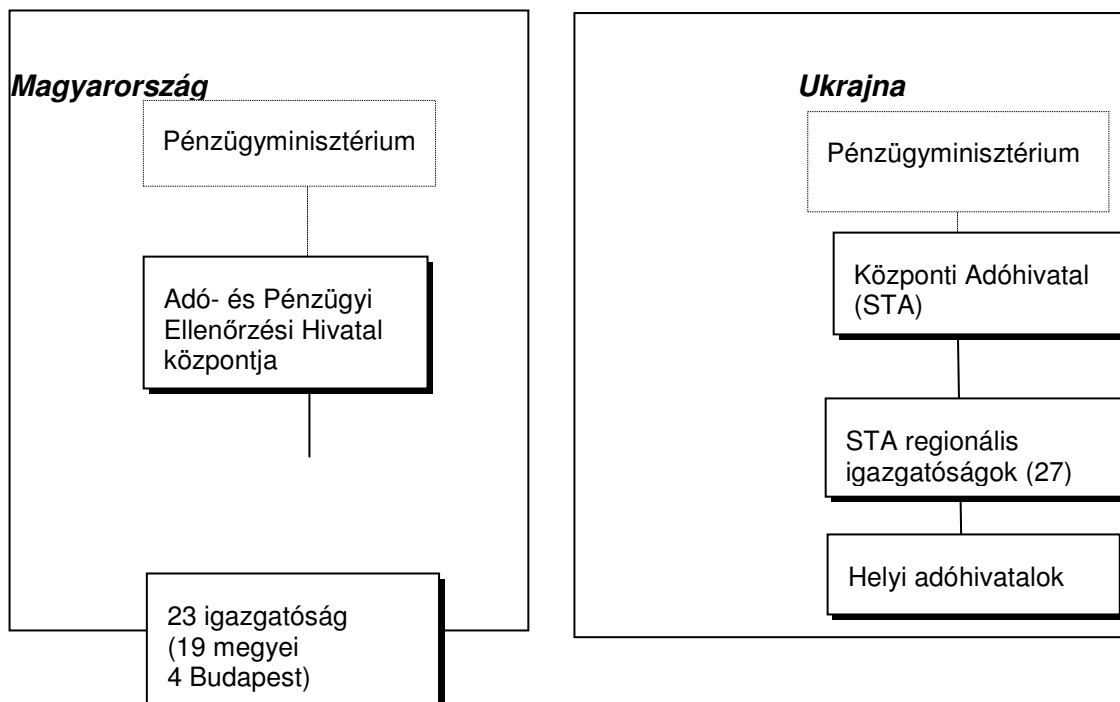
A fentiek alapján nyilvánvaló, hogy a helyi adóhivatalok alkotják a legalsó, második vagy harmadik szintet a vertikálisan szervezett adóigazgatásban. Magyarország kivétel, mivel nincs harmadik szint az adóigazgatásban.¹⁰⁴ A másik póluson, a Cseh Köztársaságban a helyi adóhivatalok viszonylag nagy száma érdemel említést. Romániában a helyi hivatalok a városokban és községekben működnek, a kisebb településeken „adóbeszedő” (fiscal agent) dolgozik, mindannyikat a megyei igazgatóság felügyeli.

16. számú ábra: Adóigazgatási szervezeti struktúrák néhány közép-kelet európai országban



¹⁰⁴ Utóbbi időben heves viták bontakoztak ki az adóigazgatásról, az iparüzési adó szerepét illetően Magyarországon. Ennek apropóján meg kell jegyezni, hogy a központi adóigazgatási rendszer a fejlett országokban. A legfőbb érv a központi modell mellett az, hogy a közel hasonló nagyságrendű létszámmal működő helyi önkormányzati adóigazgatás az adóbevételek csak mintegy ötödét produkálják. A központi modell kiterjesztése helyi önkormányzati szintre – reálisan kistérségi szintre – elképzelés azonban az önkormányzatok ellenállásában ütközik, amelynek egyik fő eleme a jogos vagy vélt féltékenység, hogy adóalapjaikat, illetve bevételeiket „elveszítik” vagy „nem kapják vissza”.

Helyi Pénzügyi
Hivatalok



Menedzsment és ellenőrzés

Az öt adóigazgatóság irányítási – menedzsment struktúrája eltérő ugyan, de vannak hasonló vonások. Tipikusan a felsőbb szintek utasítják és ellenőrzik az alsóbb szinteket, és felülbírálnak azok döntéseit. Az alsóbb szintekre a költségvetési forrásokat a központból határozzák meg, és néhány cél

elérését vagy teljesítmény szinteket követelnek meg. Bizonyos teljesítmény-mérési rendszer működik, és fejlesztésén munkálkodnak, azonban még mindig egy hierarchikus és bürokratikus környezetben és sok tennivaló akad még a teljesítmény-költségvetés bevezetéséhez vezető úton.

A helyi adóhivatalok önállósága a központi hivataltól a menedzseri reformok egyik alapvető kérdése. Az átmeneti országok adóigazgatásában – hasonlóan több európai országhoz – továbbra is a merev, hierarchikus viszonyok a jellemzőek. A helyi hivatalra leosztott feladatokat a központ gondosan szabályozza. Ez olyan formában is megjelenik, hogy a központ főosztályai utasíthatják a helyi hivatal megfelelő osztályait, gyakorlatilag „megkerülve” a helyi vezetőt (igazgatót). Ez azt is sugallja, hogy ezekben az országokban – a holland, a svéd, vagy éppen az angol reformokkal ellentétben – szó sincs a „management by objectives”, az „egyeztetett eredménycélokkal történő vezetés” elvének alkalmazásáról.

A fentiek ellenére bizonyos önállóság a hierarchia alsó szintjein is létezik. Például az adóellenőrzési funkciót tekintve jellemző, hogy bár a végrehajtandó auditálások számát és a kiválasztás módszerének általános elveit a felső szint határozza meg, a legtöbb esetben a helyi hivatalok saját kezdeményezésükre választhatják ki az adófizetők és dönthetnek az ellenőrzési eljárás megindításáról. Kivétel a Cseh Köztársaság, ahol az adóellenőrzést legtöbbször a középső szint hajtja végre. A középső szintnek Romániában és Ukrajnában is bizonyos szintű döntési joga van az egyedi ellenőrzési esetek kiválasztásában.

Egyetlen adórendszer sem enged meg helyi eltéréseket a törvényben rögzített adóeljárások alól. A törvény azonban enged bizonyos önálló döntéseket a helyi adótisztviselők számára, például méltányossági ügyekben. A szűkös erőforrások világában az önálló helyi alkalmazás bizonyos szintje pedig még kívánatos is. (Felvethető azonban, hogy az esetek többségében „felső” engedély szükséges az ilyen alkalmazások gyakorlására.)

A munkaerő funkcionális allokációja

Az öt ország adóigazgatási funkciói összehasonlításának kézenfekvő eszköze a foglalkoztatottak megoszlása, alkalmazása a különböző szinteken a különböző funkciókra. A következő táblázat bemutatja, hogy a központ (minisztérium vagy ügynökség) főleg az irányítási és adminisztrációs ügyekkel terhelt. Működési feladatok, adóellenőrzési és vizsgálati ügyek csak speciális esetekre vonatkoznak Észtországban és Magyarországon, ugyanakkor nagyobb mértékben jellemzőek Romániában és Ukrajnában. Utóbbi országokban a központi szint szerepet kap az adóbeszedésben és behajtásban is.

20. számú táblázat: Az adóigazgatásban foglalkoztatottak megoszlása központi szinten néhány középkelet európai országban (%)

Ország	Észtország	Cseh Köztársaság	Magyarország	Románia	Ukrajna
Funkció					
Nyilvántartás			1		
Adóbevallások feldolgozása	10		2		
Adóbeszedés			2	10	5
Adóbehajtás			5		5
Adóellenőrzés/ Vizsgálatok	10	70	10	30	20
Irányítási és igazgatási funkciók	80	100	80	60	70
	100	100	100	100	100

A központi és a helyi szinten az adóigazgatásban foglalkoztatottak funkciók szerinti megoszlása hasonló Észtországban, a Cseh Köztársaságban, Magyarországon és Ukrajnában. A fő különbség közöttük a feladatok allokálása a középső és a helyi szint között. Magyarországon formálisan nincs harmadik szint, a Cseh Köztársaságban viszont a középső szint az igazgatási feladatokon kívül csak adóellenőrzési és vizsgálati funkciókat lát el. Románia speciális abból a szempontból, hogy az adóellenőrzés és vizsgálat sokkal jelentéktelenebb más működési - különösen adóbeszedési és behajtási – funkciókhoz képest.

21. számú táblázat: Az adóigazgatásban foglalkoztatottak megoszlása középső/helyi szinten néhány közép-kelet európai országban (%)

Ország	Észtország	Cseh Köztársaság	Magyarország	Románia	Ukrajna
Funkció					
Nyilvántartás	-/8	0/10	12/ -	8/11	10/3
Adóbevallások feldolgozása	-/18	0/30	13/ -	12/10	10/14
Adóbeszedés	-/6	0/20	10/ -	20/23	10/3
Adóbehajtás	-/8	0/10	17/ -	27/16	10/6
Adóellenőrzés/ Vizsgálatok	-/49	70/20	35/ -	8/20	25/52
Irányítási és igazgatási funkciók	-/11	30/10	13/ -	25/20	35/22
	-/100	100/100	100/ -	100/100	100/100

A munkaerő allokációja középső és alsó szinten nagyjából összehasonlítható. Figyelembe kell venni azonban, hogy a százalékok becslések, és a különböző feladatokat az egyes országokban eltérően definiálhatják. Az auditálást-ellenőrzést lehet csak helyszíni tevékenységként feltüntetni, vagy hivatali (desk audit) és helyszíni feladatként együtt. Feltéve, hogy az utóbbi meghatározást használták, a foglalkoztatottak funkció szerint megoszlásának egy durva összegezését a következő táblázat szerint lehet megadni.

22. számú táblázat: Az adóigazgatásban foglalkoztatottak átlagos megoszlása funkciók szerint a vizsgált közép-kelet európai országokban (%)

Funkció	%
Nyilvántartás és adóbevallások feldolgozása	20
Adóbeszedés és adóbehajtás	25
Adóellenőrzés/Vizsgálatok	35
Irányítási és igazgatási funkciók	20
Összesen	100

Az átlagos arányokhoz képest úgy tűnik, hogy Észtország adóigazgatása kevesebb időt fordít az adóbeszedésre és többet adóellenőrzésre. A cseh adatokat nehéz értelmezni a helyi és a középső szint feladatainak jelentős eltérése miatt, s mivel utóbbi látja el az ellenőrzési és az igazgatási funkciók többségét, kisebb arány jut a helyi hivatalokra. A magyar adatok az átlaghoz közeleiek. Az irányítási és

igazgatási funkció térnek inkább lefelé azoktól. Romániában az adóbeszedés úgy tűnik nagy terhet ró az adminisztrációra, kevesebb időt szánnak ellenőrzésre. Ezzel ellentétben, Ukrajnában az ellenőrzés több erőforrást kíván, mint az adóbeszedés.

5.3. Adóigazgatás Magyarországon

Magyarországon, ahol már hosszú évek¹⁰⁵ óta *fokozatosan* hajtottak végre reformokat, a 80-as évek végére felgyorsult a több-párti demokráciává és a piacgazdasággá történő átalakulás folyamata. Abban a reményben, hogy Magyarországot több-pártrendszeren alapuló parlamentáris demokráciává sikerül átalakítani, valamint a piacgazdaságra való zavartalan áttérés érdekében a gazdaságot érintően több demokratikus és liberális jogszabályt fogadtak el.

A *reformcsomagok* olyan intézkedéseket tartalmaztak, melyek a gazdaság feletti állami ellenőrzést voltak hivatottak megszüntetni. Ilyen volt - többek között - a bankrendszer 1987-es reformja, az *adórendszer és az adóigazgatás 1988. évi reformja*, valamint az ár- és bérrendszer, illetve az import liberalizációja, melyek az akkori politika irányvonalát tükrözték. Az 1988-as társasági törvény jogszabályi keretet nyújtott a piacgazdaság és magánszektor fejlődéséhez. A fenti és a gazdasági társaságok átalakulásáról szóló 1989. évi törvény az állami vállalatok kereskedelmi egységekké történő átalakulását szándékoztak elősegíteni. A gazdasági társaságok átalakulásáról szóló törvényt a Parlament 1992-ben jelentősen módosította és a társasági törvény részévé tette. Ugyancsak fontos szabályozás az 1989. január 1-én hatályba lépett, a külföldiek magyarországi befektetéseiről szóló törvény, amely megteremtette a szükséges jogi háttérrel a Magyarországon befektetett külföldi tőke kezeléséhez. A társasági és a személyi jövedelemadót is magában foglaló *adótörvények*, valamint az

¹⁰⁵ Az adóigazgatás az újkori magyar történelemben nem rendelkezik több száz éves múlttal és tradicionális hagyományokkal. Magyarországon 1867-től az 1940-es évek végéig működött az első szervezett, az egész országot átfogó adószervezet, mely 1967-ben (az új gazdasági mechanizmus bevezetése előtti évben) éledt újra.

Az 1967-ben a Minisztertanács által létrehozott PM Bevételei Főigazgatóság és annak területi igazgatóságai az állami vállalatok és a költségvetés közötti elszámolások lebonyolítását, azok pénzügyi-gazdasági revízióját végezték. A tárgyi adók mellett az iparosok és a magánkereskedők általános jövedelemadóját és a magánszemélyek forgalmi adóját a tanácsi adóhatóságok kezelték.

Az adószervezet újabb átalakításakor 1971-ben a megyei illetékhivatalok hatáskörébe került a lakossági adóztatás, a tanácsi adóhatóságok a megyei PM Bevételei Főigazgatóság területi irányítása alatt a megyei hivatalokban működtek.

1982. január 1.-én a kormány a PM Bevételei Főigazgatóság átszervezésével létrehozta a PM Ellenőrzési Főigazgatóságot – ennek megyei szervei lettek a területükön működő valamennyi gazdálkodó szervezet első fokú adóhatóságai.

első ÁFA törvény 1988-as bevezetésének kiemelkedő jelentősége van. Ezek a jogszabályok több változtatáson mentek keresztül.

Számos további törvény és rendelkezés látott napvilágot a számvitel, az adóeljárás, az üzleti együttműködés, a befektetési alapok, a csődeljárás, az értékpapírok, a bankok és a koncessziók terén, melyek az átalakulási folyamat további fejlődését segítették elő.

Az adózási ügyekben két dolgot kell megkülönböztetnünk, mégpedig a "mit" és a "hogyan" kérdéseket. A "mit" kérdés az adótörvények és a kormány (központi kormányzat és helyi önkormányzat) adóügyeket érintő határozatainak tartalmára utal. A határozatok kidolgozása a Pénzügyminisztérium kompetenciája. A "hogyan" kérdés az adóhatóságok kompetenciájába utalt adóügyi feladatok végrehajtására vonatkozik.

Magyarországon a következő szervek minősülnek *adóhatóságnak*:

- az Adó és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) és szervei (állami adóhatóság),
- a Vám- és Pénzügyőrség Országos Parancsnoksága (VPOP) és szervei (vámhatóság),
- az önkormányzat jegyzője (önkormányzati adóhatóság),
- az Illetékhivatal¹⁰⁶.

Az *adóhatóságok* jogait és kötelezettségeit adóeljárás törvény határozza meg.

Az új adók rendszerének kezelésére 1987-ben hozták létre az *Adó és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatalt (APEH)*, amely a Pénzügyminisztérium Ellenőrzési Főigazgatóságának korábbi funkcióit vonta össze.¹⁰⁷ Az *Adó és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal* független, országos hatáskörű szervezet. Független

¹⁰⁶ Szilovics Csaba nincs egyedül azzal a véleményével, hogy Magyarországon nagyon széttagolt az adóhatóságok rendszere (VPOP, APEH, önkormányzati adóhatóságok, illetékhivatalok) eltérő hatékonysággal és olykor eltérő jogértelmezéssel és ebből következően eltérő joggyakorlattal végzik munkájukat. Széttagolt a jogorvoslati és ellenőrzési rendszerük, és nincs egységes adat és információbázisuk, pedig ennek szerepe a modern adóigazgatásban felértékelődött. Ezeket a rendszereket úgy lehetne a legkönnyebben hatékonyabbá tenni, ha összeolvasztanák ezeket a struktúrákat bizonyos funkciók tekintetében. Tehát nem az önálló szerepüket szüntetnék meg, csupán lemondanának egyes adóigazgatáshoz kapcsolódó funkciók önálló gyakorlásáról.

Hozzáteszi, amivel kevésbé szükséges egyetérteni, hogy „a regionális szint ehhez tökéletesen megfelelő lenne”. Szilovics (1999) 36. old.

¹⁰⁷ Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatalt 1987. július 1.-vel az adóreformhoz kapcsolódóan hozta létre a minisztertanács. A szervezettel szemben támasztott alapkövetelmény volt, hogy alkalmas legyen az új adók egységes kezelésére, a korszerű technika alkalmazására és a gazdaságos, adószakemberekre alapozott működtetésére. Feladatát a fővárosi és megyei igazgatóságok, illetve adófelügyelőségek, valamint az Adóelszámolási Iroda útján látta el.

olyan értelemben, hogy nem része a Pénzügyminisztériumnak. A szervezet elnökét a *Kormány* jelöli ki 4 éves időtartamra. Az APEH elnökét csak a kormány hívhatja vissza. A Hivatal felügyeletét a *Pénzügyminiszter* gyakorolja. A Pénzügyminisztérium - az APEH megfelelő osztályával történő szoros együttműködésben - alakítja ki az adópolitikát, illetve dolgozza ki az adójogszabályokat. Az APEH elnöke közvetlenül a Pénzügyminiszternek számol be. Az elnök jogosult a Hivatal és a területi szervek számára szabályzatot, utasítást, iránymutatást, valamint a jogszabályok alkalmazásával kapcsolatos értelmezést adni. Az APEH központjában az elnököt feladatai ellátásában elnökhelyettesek segítik.

Az adóigazgatás korszerűsítésének mérföldkövei

Magyarország piacgazdasággá történő átalakulásával egyidejűleg és azóta is jelentős erőfeszítéseket történtek az adóigazgatás *korszerűsítésére*.

1. Szervezeti reformok

Az 1991-ben az APEH intézmény-fejlesztési és korszerűsítési stratégiát alakított ki azzal a céllal, hogy önkéntes jogkövetésen alapuló adófizetési rendszert vezessen be. Az APEH 1992-ben funkcionális feladatainak megfelelően szervezte át struktúráját: nyilvántartás, adóbeszedés, ellenőrzés, fellebbvitel és ügyfélszolgálat. Fokozatosan létrejöttek az APEH szervezetén belül a tagolt irányítási láncban működő adóztatási, ellenőrzési, csőd-eljárási és végrehajtási, valamint a szervezetműködtetési funkciók. 1992. január 1-i hatállyal az adófelügyelőségek beolvadtak a megyei (fővárosi) igazgatóságok szervezetébe.

Ez időponttól a Hivatal vertikálisan két lépcsős szervezeti struktúrában működik, budapesti központtal, négy budapesti és 19 megyei igazgatósággal. A Hivatal valamennyi adóügyi feladatát megyei szintre decentralizálta, csak az adóalanyok nyilvántartásával kapcsolatos összesített adatok kerülnek a Hivatal központjába adatvédelmi okokból. Az adóigazgatás korszerűsítése keretében a funkcionális átszervezés és a belső technológiai rendszerek gyors ütemű fejlesztése is szükségessé vált.

A Hivatal központi szervezete szakterületi főosztályokra, szakmai osztályokra és független csoportokra vagy speciális irodákra tagolódik. A központ elsősorban koordinációs feladatokat lát el, az adóalany nyilvántartás, adóbeszedés, ellenőrzés, stb. az igazgatóságok kompetenciájába tartozik. A

hivatali decentralizáció ellenére a központ döntési jogkörrel rendelkezik az igazgatóságok felett, a feladatok *funkcionális vonalak mentén* történő átszervezése pedig lehetővé tette a Hivatal számára, hogy legfontosabb funkcióit *egységesítse*.

Az APEH szervezeti felépítésének modernizálásában a tradicionális funkció-orientált szervezet mellett megjelent a kiemelt adóalanyok kezeléséhez szükséges 'cél-orientált' megközelítés. 1996-tól az adóbevételek jelentős részét kitevő kiemelt adóalanyokat elkülönítetten kezelik.

A fenti megközelítés mellett a 'területi elv' is érvényesül Budapesten, ahol a Fővárosi Adóigazgatóságot három részre bontották. Az adóigazgatás hatékonyságának növelése érdekében létrehozták az Észak-, a Kelet- és a Dél-Budapesti Igazgatóságot.

Az 1990-es évek második felében folyamatosan napirenden voltak az APEH szervezetét és tevékenységét érintő integrációs törekvések. Az adóigazgatás és a vámigazgatás szakmai különbözőségei miatt összeolvadásra nem, de funkcionális együttműködésre sor került.

1999-ben a járulékinTEGRÁCIÓ két lépcsőben valósult meg elsőként az APEH ellenőrzési hatásköre terjedt ki a ki a járulékfizetési kötelezettségek felülvizsgálatára, majd a társadalombiztosítási járulékbeszédési funkció teljes terjedelmében a szervezet feladata lett. Bevezetésre került a Centralizált Adó és Járulék folyószámla rendszer.

Az integrációs folyamat része volt a rejtett gazdasághoz, annak bűnüldözési összefüggéseikhez kapcsolódó feladatok kezelése. 1999-től az APEH adónyomozati funkciókat kapott, megalakult a Bűnügyi Igazgatóság (tevékenysége 2003-ban a rendőrséghez került átcsoportosításra).

A *decentralizációs* folyamat részeként az egyes megyei igazgatóságok 1992-től meghatározott bevételi előirányzatok alapján fejtik ki tevékenységüket, ami összhangban áll azzal a felfogással, hogy a területi szervek hatáskörét bővíteni kell. A *megyei igazgatóságok teljesítményének értékelésében az adóbevételek mértéke kulcsfontosságú szerepet kap*.

A megyei igazgatóságok vezetői teljes körű felelősséggel tartoznak az adott területi szerv tevékenységéért, ugyanakkor az adóigazgatás egészének szempontjából jogaik korlátozottak. Az adott szervnél például az igazgató foglalkoztatási joggal rendelkezik, de kizárólag a központi létszámkeret

figyelembe vételével. Az igazgatók döntési jogköre az erős funkcionális tagozódás miatt ugyancsak korlátozott.

Utóbbi években az adóhivatalnak kétirányú kihívással kellett szembenéznie. Egyrészt az informatika dinamikus fejlődésével, másrészt az Európai Unióhoz való csatlakozás adóigazgatási teendőinek megvalósításával. Ezen túlmenően a politika célul tűzte ki a kisebb, olcsóbb közigazgatás megvalósítását. Felmerült a régiókba rendezett adóigazgatás¹⁰⁸ gondolata, mely megvalósítására külső kényszer nincs, de a közigazgatási szerveknél átfogó reform szükségesnek látszik és várható, ám ennek még szerteágazóak az elképzelései.

2. A stratégiai és tervezési tevékenység fejlesztése

Az APEH tervezési tevékenységének általános célja egy olyan integrált döntéshozatali mechanizmus kialakítása, melynek során az adótörvények és adójogszabályok alkalmazásával az államháztartás bevételei maximalizálhatók.

Az APEH-nál a tervezés két *operatív* területre különíthető el:

- 1) Az adóhivatal számos elemzést és tanulmányt bocsát a pénzügyi kormányzat rendelkezésére, melyek az adók megállapításával, beszedésével, a bevallások feldolgozásával és az ellenőrzésekkel kapcsolatos információkra vonatkoznak. A Hivatal ugyancsak készít jelentéseket és tanulmányokat a költségvetési kapcsolatokról, valamint a döntéshozók számára az adórendszer és a szabályozó rendszer működéséről az ellenőrzési tapasztalatok alapján és az eredmény-kimutatások, az adóbevallások és a szisztematikus adatfeldolgozások figyelembe vételével. Elemzések készülnek az adópolitika által is befolyásolt gazdasági fejlődésről. A Hivatal ez irányú tevékenységével elősegíti az állami költségvetés kialakítását és a döntések előkészítését, valamint visszacsatolással adatokat szolgáltató az állami költségvetés alakulásáról.
- 2) Az adóigazgatás működését érintően a Hivatalban dolgozó tervezők - *a kormányzati költségvetés bevételi előirányzataival összhangban* - javaslatot készítenek a központ és az igazgatóságok bevételi terveire vonatkozóan. Ugyancsak az ő feladatuk az előirányzatok évközi figyelemmel kísérése is.

¹⁰⁸ Egy lehetséges megoldás, hogy a regionális adóztatás megteremtése első lépcsőben az adóigazgatás regionális átalakításával történne. Ez azt jelentené, hogy lényeges változások az adók fajtáinál és meghatározásuknál nem történne. Tehát új adófajták a regionális szinten sem jelennének meg, de megszűnne a helyi önkormányzatok adókezelési lehetősége. A helyi adók bevezetéséről döntene az önkormányzat, de annak konkrét kivetése, beszedése, ellenőrzése átkerülne a regionális szinten létrehozott adóigazgatóságokhoz, vagy alsófokon a megyékhez. Ezek a regionális központok a megyei APEH szervezetekkel együtt jogegységi és jogkövetési szempontból fontos tevékenységet végeznének. (Szilovics, 1999)

A tervezés javaslatokat készít a módszertani fejlesztések fő irányaira is, valamint kezdeményezi és támogatja az adóigazgatási eljárás újabb módszereinek kialakítását.

1994-ben az Adóigazgatási Korszerűsítési Projekt Titkárságának feladata volt APEH korszerűsítési törekvéseinek összehangolása és a modernizációs teendők elvégzése. A projekt két stratégiai tervet készített el, melyek 1997. év végéig 3 fázisban az adóigazgatás céljainak, módszereinek, eljárásainak és feladatainak különböző elemeit tartalmazták. Az egyik az *Adóigazgatási Korszerűsítési Stratégiai Terv*, amely a Hivatal hosszú távú célkitűzéseit (misszió), valamint a célok rövid és hosszú távú összehangolási lehetőségeit ölelte fel. A másik az *Informatikai Stratégiai Terv*, amely az információs rendszer, az információs technológia és az ellenőrzés architektúrájának fejlesztési stratégiáját irányozta elő, valamint a stratégiai adatterv részeként, az APEH szervezeti szintjeinek megfelelő fizikai és logikai adat modellek kifejlesztését célozta meg.

2003-ban dolgozta ki az APEH új középtávú stratégiáját, amelynek lényeges eleme, hogy az adóhivatalt, mint két irányba szolgáltató szervezetet határozza meg. A stratégia legfontosabb üzenete a következőkben foglalható össze:

„Az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal működésének első 15 évében sikeresen¹⁰⁹ látta el azt a feladatot, amelyre létrehozták: az új adórendszer működtetését és a költségvetés bevételeinek biztosítását. Stabilitásával, megbízhatóságával, szakmai tudásával jelentős szerepet játszott abban, hogy Magyarország lakossága megismerte a korszerű adókat, adózási módszereket, és az adózás mindennapjaink szerves részévé vált.”¹¹⁰

A stratégia a következő témákra összpontosít:

¹⁰⁹ Meg kell jegyezni, hogy az Állami Számvevőszék jelentése (1999) jóval kritikusabb. Az összegző megállapítások között olvasható például: „Az adórendszer változásai, az eljárási rend szigorítása, a fekete gazdaság visszaszorítását szolgáló jogosítványok, a közteherviselés elvének mind teljesebb körű érvényesítése, valamint a társadalombiztosítási járulék beszedés adóhatóságához telepítése (1999-től) a szervezet átalakítását, új szervezeti egységek létrehozását tette szükségessé. Az adóeltitkolás és az adóelkerülés lehetőségének folyamatos szűkítése az ellenőrzési tevékenység bővítését igényelte. Az adók módjára behajtandó köztartozások köre fokozatosan bővült, lehetővé vált az adó-visszaigénylések, támogatások köztartozásokra való visszatartása. Az adóhivatal szervezetének, infrastruktúrájának kiépítése ezt a folyamatot késve követte. Az erőforrásoknak a feladatváltozással összhangban lévő megalapozott tervezése nem valósulhatott meg, mivel az adózás szabályainak évenkénti változása nem igazodott egy hosszabb távú koncepcióhoz. A központi költségvetés aktuális igényeinek kielégítését, a gazdaság különböző területeinek akut vagy lappangó problémáinak megoldását célzó változtatások jelentős része a költségvetés összeállítása után került be az adótörvényekbe. A feladatváltozások volumenétől és ütemétől rendre elmaradtak a szervezet személyi és tárgyi feltételei.” ÁSZ jelentés (1999) 5. old.

¹¹⁰ Magyar adóigazgatás az európai csatlakozás után (Stratégiai célok az APEH számára), APEH, 2003. 1.old.

Az állam (a költségvetés) elvárásainak biztosítása

- Az adóhivatali működés törvényességének biztosítása
- Az adóhivatal eredményes működésének biztosítása
- Az adóhivatal hatékony működésének biztosítása

Az adózók igényeinek kiszolgálása

- Áttekinthető és egyszerű adóhivatali működés
- Segítőkész adóhivatal működtetése
- Méltányos adóhivatal működtetése
- Szolgáltató adóhivatal

Folyamatos működést és fejlődést biztosító szervezet

- Homogén szervezet, homogén tevékenység biztosítása
- Az adatbázisok helyességének biztosítása
- Folyamatos teljesítményértékelés megvalósítása
- Nemzetközi feladatok

Megfelelő munkaerő, megfelelő munkahely

- Folyamatos és célirányos képzés megteremtése
- Egyéni feladat-meghatározás, egyéni teljesítményértékelés
- Teljesítményhez kapcsolt, versenyképes jövedelem

3. Az adófizetők jogainak figyelemmel kísérése és az ügyfélszolgálat korszerűsítése

A fejlett országokban a közszolgálati szektor teljesítményének és termelékenységének javítására alkalmazott egyik legfejlettebb eszköz az ügyfélszolgálat korszerűsítése. Ez a tevékenység az új menedzsment technikák felismerésén alapul és magába foglalja az “ügyfél-orientált” vezetői szemlélet új koncepcióját. A fejlett országokban az állampolgárok jogainak politikai és szociális evolúciója mindig is megfigyelhető volt.

A korábban tárgyalt elvek arra készítették a magyar adóigazgatást, hogy az ügyfelek érdekeit szolgáló ügyfélszolgálati rendszert építsen ki és azt folyamatosan korszerűsítse. Az ügyfélszolgálat feladata és funkciója *valós és teljes körű* információk nyújtása az adóalanyoknak, egyrészt az ügyfélszolgálati irodák ablakainál szóban, másrészt az igazgatóságok központi szerveinél írásban. Az ügyfélszolgálat általában csak abban az esetben adhat szóbeli információt, ha a *félreértés lehetősége nem áll fenn*, ami végső soron jogi hátrányt okozhatna az ügyfélnek. Az ügyfélszolgálat személyzetének elvileg az ügyfél valamennyi kérdését *meg kell válaszolnia*. Amennyiben nem így történik, akkor az adóalany számára egyértelmű írásos útmutatást kell adni, melyben a kérdésre kapott megfelelő válasz az ügyfél

rendelkezésre áll. Dokumentációs célokra a kérdésekhez formanyomtatványokat is rendszeresíteni kell.

Minden igazgatóságnál érvényes követelmény, hogy a központi ügyfélszolgálati egységeknek valamennyi odatartozó adóügyi kérdésben információt kell nyújtania. Az információkat az adott kérdéskörre vonatkozó jogszabályi rendelkezések alapulvételével kell megadni, és bármely félrevezető információ nyújtását kerülni kell. A köztisztviselők saját értelmezés alapján *nem* adhatnak információt. A szakembereknek minden esetben ki kell kérniük a magasabb hatóság hivatalos állásfoglalását.

A *decentralizált ügyfélszolgálati irodák* esetében a szóbeli tájékoztatás a domináns. Az egyes igazgatóságok határozzák meg a munkaráfordítás szükségletét és a hivatalos nyitva tartást. A megyei igazgatóságok ügyfélszolgálati irodáinál kötelező a folyamatos nyitva tartás. Az Ügyfélszolgálati Osztály vezetője felelős valamennyi iroda esetében a helyi igények szerinti munkaráfordítás és munkaidő beosztás megszervezéséért. Amennyiben az ablakoknál nem áll rendelkezésre megfelelő számú szakértő, gondoskodni kell arról, hogy az ügyfelek tájékoztatást kapjanak a korlátozott tájékoztatásról és a legközelebbi ügyfélszolgálat helyéről és nyitvatartási idejéről. Egy *minimális személyi állománynak* mindenkor rendelkezésre kell állni a megfelelő tájékoztatáshoz. A kérdések írásban történő megválaszolásához magasabb iskolai végzettségű személyzetet kell alkalmazni.

Általában valamennyi ügyfélszolgálati irodánál az egyes adónemekhez (adóbevallásokhoz), ill. a különböző adóügyekhez (nyilvántartás, visszatérítés, ellenőrző számla, stb.) külön ablakok vannak kialakítva. Az ún. "egy ablakos ügyfélszolgálat" ezeknél az irodáknál még nem elérhető. A különböző adóalanyi körök azonban - adófizetési kötelezettségük típusától függetlenül - egy irodánál (igazgatóságnál) érdeklődhetnek. Erről a lehetőségről az ügyfeleket külön jelzések tájékoztatják.

A Stratégiai Projekten (lásd fentebb) belül az Ügyfélcentrikus Szolgáltató Adóigazgatási Projekt feladata olyan módszerek, eljárások, megoldások kidolgozása, amelyekkel csökkenthető a személyes ügyfélforgalom az adózás minőségének egyidejű javításával. Ide tartoznak a telefonon keresztül nyújtható szolgáltatások körének szélesítését („teleAPEH”), a folyószámla adózó általi közvetlen elérhetőségét, az elektronikus ügyintézés lehetőségeinek bővítését kidolgozó feladatok.

Az ügyfél-tájékoztatásban használt kiadványok területén feladat az adózók és igényeik sokféleségét figyelembe vevő az adózók nézőpontjából megfogalmazott egyszerű és közérthető kiadvány struktúra kidolgozása (figyelemfelhívó, adózást népszerűsítő, ismeretbővítő, illetve egyéb segédanyagok).

A közönségkapcsolati rendszerek („adóigazgatási marketing”) megvalósítása, amely a különböző adózói rétegek igényeihez (kiemelt vállalkozások, kisvállalkozások, egyéni adózók, stb.), valamint az adóztatási környezet lehetőségeihez (pl. oktatás) igazodóan segíti e funkcióhoz kapcsolódó, előzőekben megfogalmazott célok teljesülését.

4. Az információs technológia korszerűsítése

Az 1992 előtt az információs rendszert érintő feladatokat a rendelkezésre álló technológia struktúrájának megváltoztatásával központilag végezték el. A kérdés az volt, hogy a centralizált vagy a decentralizált információs rendszer szolgálja-e jobban az adóigazgatás érdekeit. Abban az időben a rendelkezésre álló technológia és a centralizált pénzforgalmi rendszer inkább a centralizált információs rendszer mellett döntést támogatta. Mára a rendszer Magyarország legnagyobb információs hálózatává nőtte ki magát és inkább mondható decentralizáltnak, mivel független adatközpontok is fellelhetők benne. A rendszer igen bonyolult és a rendszerelemeket számtalan logikai kapcsolat köti össze. A rendszer támogatja az APEH főbb tevékenységeit és valamennyi szervezeti egység meghatározott szinteken kapcsolódik az információs rendszerhez.

Az APEH megalakulásakor nem rendelkezett saját informatikai eszközbázissal. 1992. június 30.-tól működik a saját számítástechnikai bázis – APEH-SZTADI néven, amely az adatok központi feldolgozását végzi. A *központi* adóigazgatási információs rendszer a fővárosi és megyei rendszerekkel *hálózatba* kapcsolt módon üzemel. A rendszer "on-line" hozzáférést biztosít az adóalanyi törzsadattárakhoz, lefedti az ország területét, valamint jelenleg egyidejűleg kb. 250 munkahelyt szolgál ki. A hálózat továbbá kiegészül a rendszert támogató karbantartó és lekérdező alrendszerekkel. A rendszer egyrészt támogatja az adóapparátus ügyintézői szintű operatív feladatainak ellátását és a hivatalvezetés számára szolgáltat vezetői információkat, másrészt a közigazgatási szervek döntéshozatali mechanizmusát támogatja statisztikai információk és különböző egyéb adatok generálásával.

A Hivatal fokozatosan helyezte üzembe *hardware* eszközeit és fejlesztette ki - alapvetően a megyei igazgatóságoknál - *software* eszközeit, ami hozzájárult a központi és a helyi szintű feldolgozások közötti munkamegosztás és együttműködés rendszerének kialakításához. Az Adóigazgatási

Korszerűsítési Projekt¹¹¹ adta meg a keretet az átalakításhoz, valamint juttatta a finanszírozási források egy részét.

Jelenleg minden megyei *igazgatóság* informatikai rendszerében rendelkezésre áll a saját aktuális törzsadattár, folyószámla, a bevételek-adatok állománya, a revíziós adatállomány, az ügyvitelt támogató rendszer, lehetővé téve ezen állományok helyi igények szerinti feldolgozását és a helyi on-line lekérdezéseket.

5. Az adóigazgatás költségvetési autonómiája (hiánya)

Az APEH költségvetését a kormány finanszírozza. A különböző adóigazgatási egységek számára a *forrásallokáció* a hivatali központ feladata. A központ által allokált forrásokat az igazgatóságok alapvetően személyzeti és karbantartási célokra fordítják. A források helyi szinten szabadon csak korlátozott mértékben használhatóak fel, sőt az igazgatóságok bevételei és megtakarításai felett is a központ rendelkezik. Ebből következik, hogy a beruházási döntések csak központi szinten hozhatók meg.

6. Teljesítmény arányos bérezés

A köztisztviselők közigazgatási intézményeknél történő foglalkoztatásához az egyes minisztériumok - közöttük a Pénzügyminisztériummal - rendelkeznek a hivatali státuszok felett, melyeket az intézmények tölthetnek fel. Az APEH *humán erőforrás* politikáját a Köztisztviselők jogállásáról szóló 1992. évi XXIII. törvény határozza meg. A szóban forgó törvény nagyobb biztonságot és bizonyos kedvezményeket (felmondási idő, végkielégítés) ír elő a munkavállalók (köztisztviselők) számára. A törvény abból koncepcióból indul ki, hogy a köztisztviselők jövedelmét két szemponthoz, az illető iskolai végzettségének szintjéhez és a közigazgatásban eltöltött időhöz kell kötni. Ezen felül szerepet játszhat a munkavégzés helye (központi közigazgatás, területi szervek) vagy a vezetői megbízás

¹¹¹ Az *Adóigazgatás Korszerűsítési Projekt* keretében világbanki hitelforrásból korszerű informatikai fejlesztések valósultak meg a 90-es évek derekán. Ez volt az integrált számítástechnikai fejlesztések időszaka, amelyben megszülettek a jelenleg is használatos programok alaprendszerei. Ezzel párhuzamosan megnőtt a számítógéppel ellátott munkahelyek száma, megkezdődött a szervezeten belüli és a szervezeti egységek között a megbízható és zárt adatátviteli hálózat megteremtése. Az informatikai környezet fejlesztése révén vált lehetővé az egyre nagyobb dinamikával bővülő adatfeldolgozási feladatok ellátása. Meg kell azonban jegyezni, hogy az Állami Számvevőszék szerint (ÁSZ, 1999) az eredeti célkitűzések, amelyek szerint egy teljes, korszerű adóigazgatási rendszert kellett volna létrehozni, nem teljesültek, de részeredmények születtek. A *projekt alacsony hatékonyságát a rendszer tervezésének hiányosságai, a nem hasznosult alprojektek kedvezőtlen aránya, a projekt elhúzódása eredményezte.*

megléte és - viszonylag kis mértékben – az elvégzett munka színvonala. Ez utóbbi a köztisztviselői törvény által meghatározott szinttől való 20 %-os eltéréssel valósítható meg a teljesítményértékelés alapján.¹¹²

A Hivatal munkaerő állománya általában *magasan képzett*, a személyzet kb. fele felsőfokú diplomával rendelkezik. A foglalkoztatáspolitikai elsősorban a felső fokú iskolai végzettséget preferálja, de nem ragaszkodik speciális szakképesítéshez. A fenti törvénynek ugyanakkor vannak rendelkezései, melyek bizonyos pozíciók betöltéséhez szakirányú felsőfokú végzettséget írnak elő.

A munkatársak ösztönzésének egyik eleme a bérpolitikában alkalmazott *fizetési fokozatok rendszere*. A kitűzött célok és tervek teljesítése, ill. az általános teljesítmények alapján az APEH munkaerő állományán belül az egyének számára előnyös lehet ez a rendszer. Jó teljesítmény esetén az alkalmazott premizálásban részesülhet.

A hatékonyság és a teljesítmény menedzsment javítása érdekében a Hivatal folyamatosan bővítette és újíttotta a teljesítmények, a költségek és a munkaidő *normarendszerét*.¹¹³ A teljesítménynormákba ösztönzők és motivációs elemek kerültek beépítésre. Ez a döntés elkerülhetetlen volt, mivel a munkaráfordítási szükséglet jelentős növekedésével az elvégzendő feladatok mennyisége is megtöbbszöröződött az utóbbi években.

¹¹² Ez az elv általában elfogadható, az adóhivatalban azonban lehetséges - és szükséges is - az illetményen felül is a munkateljesítményt elismerő díjazás. Teljesítményhez kapcsolt, versenyképes jövedelem az, amikor a köztisztviselői törvény által meghatározott illetményeken felüli juttatások során egyértelműen a közös feladatokhoz való hozzájárulás mértékében kell döntenie az elosztás során, és nem az iskolai végzettség, a szervezetben töltött idő vagy bármely más, a munkavégzés színvonalától eltérő szempont alapján.

¹¹³ Részletesen lásd Király-László Gy. (1977)

Összefoglalás

1. Az adóigazgatás környezetét, szerepét, működését, teljesítményét és hatékonyságát számos tényező befolyásolja, illetve határozza meg. Így a közszektor nagysága, a kormányzati bevételek aránya és megoszlása: a különböző típusú (adó)bevételek megoszlása jelentős eltéréseket okozhat az adóigazgatás funkcióinak és szervezeti megoldásainak kialakításában. Az adminisztrációs költségek az alkalmazott adótípusok függvényei is. A gazdasági rendszer fejlődésének adóigazgatási vonzatai (pl. transzferárak, tranzakciós adók, elektronikus kereskedelem) az adminisztrációért felelős intézményeket új és új feladatok megoldására kényszerítik. Az információs technológia gyors fejlődése pozitív és negatív, közvetlen és közvetett hatással bír az adóigazgatás működésére. Az adóigazgatással szemben jelentős társadalmi kihívások és elvárások léteznek, amelyek között kiemelt fontosságú a korrupció, a pénzmosás, az adócsalás elleni fellépés. Egy ország adózási kultúrájának egyik lényeges jellemzője az adófizetői hajlandóság, amely szintjének emelése minden országban az adóigazgatás prioritásai közé tartozik. Az adóigazgatás működésének környezetét alakító tényezők közül kiemelt fontosságú maga az általános közigazgatási rendszer, intézményei, eljárásai, szabályai meghatározóak az adóigazgatásra is. A közigazgatás tradicionális modelljét az elmúlt évtizedekben reformok sorozata rendítette meg, amelyek fontosabb jellemzői közé tartoznak a decentralizációs és a privatizációs tendenciák. Ezek mértéke hat az adóigazgatáshoz delegált források nagyságára és szerkezetére is.

2. Számos fejlett ország (és hazánk is) annyira fontos tényezőnek tekinti az adófizetők jogainak koncepcióját, hogy az adózók jogait védő stratégiájukat az adófizetők "chartájában" vagy "nyilatkozatában" foglalták össze. Napjainkra a karták iránti figyelem ugyan csökkent, de nemzetközi hatásuk erős. Általános jelenség ma már, hogy az adóigazgatási intézmények megfogalmazzák küldetésüket és jövőképüket is. Úgy tűnik, hogy az országok hasonló alapkérdések megválaszolását tekintik elsődleges küldetésüknek, és a jövőképük is rendkívül közel áll egymáshoz.

3. Az adóigazgatások leggyakrabban megfogalmazott stratégiai céljai közül kiemelendő az eredményesség (effectiveness) növelése, az önkéntes teljesítés (önadózás) elvének alkalmazása, az erőforrások gazdaságos és hatékony felhasználása (efficiency). Az adóigazgatás eredményességét az adórés nagyságával lehet meghatározni, amely az elméletileg meghatározott adókötelezettség és a tényleges adóbevételek közötti különbség, mérhető illetve becsülhető. Minden ország törekszik valamilyen módon az adórés csökkentésére. Az önadózás bevezetését vagy nagyobb körben való alkalmazása - úgy tűnik - kívánatos stratégia, azonban az országok csak mintegy fele alkalmazza az önadózás intézményét a jövedelemadóknál, a másik fele viszont a hatósági adó-megállapítás híve. Ezt

részben hatékonysági, részben adózási kulturális tényezők magyarázzák. A hatékonyság mérésének leginkább elfogadott mutatója az adminisztrációs költségek és a nettó adóbevételek aránya. A rátát azonban több olyan tényező is befolyásolja, amelyek csak részben kapcsolhatók hatékonysági-eredményességi változásokhoz. Az adóigazgatási reformok fő mozgatórugója több országban az e mutató szerinti lemaradás csökkentése, kiküszöbölése volt.

4. Az adóigazgatási szerkezet egyik meghatározó tényezője az alkotmányos berendezkedés. Alapkérdés, hogy mi a szubnacionális szintek státusza és a hivatalosan rájuk ruházott autonómia, milyen a közigazgatási felelősségek hivatalos megosztása, e megosztás fejlődésének útja a gyakorlatban és jelenlegi működése. A válaszok nem egyszerűek, mivel elég nagy számú eltérő rendszer és hagyomány létezik. Minden országban a központi közigazgatás valamilyen területi szinten jelen van, ami az igazgatás dekoncentrációjához és decentralizációjához kapcsolódik. A központi adók adminisztrálása elég jelentős ügy minden országban, amelyet a központi kormányzat ritkán enged ki kezéből, sőt a helyi adók igazgatása is sokszor központi feladat vagy legalábbis megosztott. Ezért az adóigazgatási szervezetek általában hierarchikusan épülnek fel, alá- és fölérendeltségi viszonyokban, kettő, de leggyakrabban három vertikális szinttel. Ez azonban nem jelenti azt, hogy az adóigazgatási szerkezet közvetlenül követi a közigazgatási szerkezetet, sőt az esetek nagy részében attól eltér. Az (központi) adóigazgatás funkciói, feladatai jellegzetesen különböznek más közigazgatási feladatoktól, ezért különböző – főleg hatékonysági - megfontolások alapján a szerkezet kialakítása jelentősen eltérő lehet. Következésképpen az adóigazgatási szerkezet formálásában viszonylag kötetlenül, néha az általános közigazgatási reform lehetőségeitől függetlenül lehet és kell gondolkodni a szervezeti reformok formálásában. A központi adóigazgatás súlya pedig a közigazgatásban olyan jelentős, hogy a kezdeményezések úttörői példái lehetnek más közigazgatási szervezetek, hivatalok modernizálásában.

5. Az adóigazgatás regionális szerveződésének dominanciája részben attól függ, hogy létezik-e regionális kormányzat. A szövetségi államokban valamint az új típusú „regionalizálódó” országokban szinte magától értetődő, hogy az adóigazgatást is regionális alapra helyezik. Nem egyértelmű viszont az, hogy ezekben az országokban az adóigazgatás regionális hivatali struktúrája közvetlenül megegyezne a regionális (szubnacionális) kormányzatok közigazgatási struktúrájával. Ennek oka, hogy az adóigazgatás irányítása szövetségi illetve központi szinten van, de az igazgatási- szervezeti megoldások eltérőek, ahogyan haladunk a szubnacionális szinteken lefelé. Továbbá, számos olyan országban is regionális alapokra helyezték az adóigazgatási szervezetet, ahol nincs regionális kormányzati szint. Ahol nem igazán jellemző a regionális megközelítés, a területi elvet az adóigazgatásban gyakorlatilag a közigazgatási szerkezet (megyék, kerületek) mentén alkalmazzák.

6. Az adóigazgatás szempontjából kulcsfontosságú kérdés, hogy a központi vagy a helyi (területi, települési) kormányzatok feladata-e a helyi adók adminisztrálása, illetve milyen más alternatívák

vannak e feladat elvégzésére. Számos módszer létezik, amelyben az adóztatási és adóigazgatási jogok átruházhatók szubnacionális szintre. A helyi önkormányzati adók adminisztrálására jellemző a központi adóigazgatás túlsúlya, de különböző kombinációkban a többszintű kormányzati adóigazgatás is elég gyakori. Az előbbi előnyei egyértelműen nagyobbak.

7. Az adóigazgatási szerkezet másik fontos dimenziója, hogy a központi kormányzati adókat és más bevételeket egyetlen, vagy több, elkülönült hivatal keretében adminisztrálják. A kép rendkívül változatos, vannak azonban közös jellemzők, és általános trendek is érvényesülnek. Sok országban a társadalombiztosítási járulék a központi kormányzat legnagyobb bevételi forrása. Az elemzési körbe vont országok két táborra oszlanak aszerint, hogy külön társadalombiztosítási adminisztrációk működnek, vagy pedig a járulékokat a központi adóigazgatás szedi be. Utóbbi mellett erős hatékonysági érvek szólnak. Néhány ország az adó- és vámigazgatás működését egy szervezetbe integrálta, bár úgy tűnik, hogy ebben az irányban nem rajzolódik ki egyértelmű trend. Jellegetes vonás viszont az, hogy azokban az országokban, ahol az adó- és a vámigazgatás külön szervezetben működik, a legtöbb esetben a jövedéki adó adminisztrációját nem a központi adóigazgatás, hanem a vámhivatalok végzik. A központi adóigazgatás az országok többségében felelős a vagyoadók és a gépjárműadók adminisztrálásáért is. Ahol nem, ott szubnacionális kormányzatok látják el ezeket a funkciókat. Több országban addicionális felelősségeket ruháztak a központi adóigazgatásra. Ezek száma és terjedelme országonként jelentősen különbözik.

8. Az adóigazgatás „autonómiája” viszonylagos fogalom, különböző dimenziókra vonatkozik, mint például költségvetési, tervezési, erőforrás-gazdálkodási és menedzsmenti önállóság. Általános megközelítés, hogy az autonómiát a hagyományos adóigazgatással, vagyis a minisztériumi osztályként (igazgatóságként) operáló hivattal szemben fogalmazzák meg. A vizsgált országokban a felső szintű szervezeti megoldások főleg arra utalnak, hogy mennyiben válnak el a politika-készítés és végrehajtás szervei, de nem adnak választ a menedzsment autonómia számos kérdésére.

9. Az adóigazgatás (és vámigazgatás) nagyságát az ország területe, népessége, a munkaerőforrás nagysága, közigazgatási szerkezete, adózási kultúrája (például az ellenőrzési és a behajtási funkció aránya a feladatokban) és még számos egyéb tényező befolyásolja. Mutatószámok alapján érzékelhető, hogy az adóigazgatás optimális nagysága, mint olyan nem határozható meg, de bizonyos szélső értékek között mozog.

10. Az adóigazgatás szervezetei a következő fő elvi megközelítések alapján modellezhetők: földrajzi-területi, funkcionális, adónemenkénti és célcsoportos megközelítés, melyeket kiegészíti a „front-back office” és a kockázatbecslési megközelítés. A területi elv mindenhol jelen van, akár a közigazgatási szerkezet alapján, akár attól függetlenül. Előnye, hogy bármely többivel kombinálható. A funkcionális

megközelítés képezi a tevékenységek elemzésének alapját. Az adónemenkénti megközelítés már kevésbé gyakori, a modernizáció a funkcionális és a célcsoportos modell felé mutat. Fontos megjegyezni viszont, hogy az elsődleges változatokat a gyakorlatban igen gyakran még további ötvözetek követik, vagyis a funkcionális, az adónemek és a célcsoport orientáció együtt, vagy különböző variációkban és különböző szinteken jelenik meg.

11. A funkcionális megközelítés sok országban az elsődleges szervezési elv. Az elemzési körben Franciaország, Spanyolország, Kanada, Ausztria és Norvégia követi ezt az elvet. Ugyanakkor a csoportban a regionális megközelítés nem jellemző Norvégia esetében. A többi ország közül Spanyolország a regionális megközelítést a közigazgatási struktúrát követve alkalmazza az általános alkotmányos berendezkedésből fakadóan. Franciaországban 2000-ben megszüntették a regionális adóigazgatóságokat, és kevesebb számú inter-regionális intézményt hoztak létre menedzseri és koordinációs feladatokkal. A kanadai és osztrák regionális szerveződés az alkotmányos berendezkedésből adódik. A funkcionális szervezet megfelelő belső kohéziót biztosít, hiszen minden tevékenység – az adóalanyok azonosításától az adóbehajtásig – ugyanabban a szervezetben folyik. Természetesen ez nem jelenti azt, hogy ezeket a funkciókat nem lehet specializálni, további feladatmegosztást kialakítani, de mindenképpen lényeges, hogy a fő szükséges funkciókat egyetlen központból vezérlik. Mélyebb szervezeti elhatárolásokra vagy koncentrációra több példát találhatunk, például az adóbeszedési vagy az adóbehajtási funkció koncentrálása külön szervezetbe, speciális, adócsalást felderítő szervezet vagy egység felállítása (adórendőrség) stb.

12. Az adóigazgatás szervezeti rendjének elsődlegesen adónemenkénti kialakítása ma már kevésbé gyakori megoldás. Ennek a megközelítésnek ugyanakkor sok előnye van: homogénebb ügyfélkörrel működtethető, segíti az adórendszer megértését, a teljesítést, lehetővé teszi az adóbeszedés és ellenőrzés integrálását, a helyi hivatalok kockázati tipológia szerinti földrajzi pozicionálása kedvezőbb. Hátránya lehet, hogy viszonylag költséges, párhuzamos hierarchiák alakulnak ki a különböző adócsoportoknál, az ügyfélnek túl komplikált, minden adónemnél külön hivatali eljárások és szolgáltatások. Az adónemenkénti megközelítés domináns a következő országokban: Olaszország, Írország, Görögország és Portugália. Olaszország figyelemre méltó szervezeti reformok zajlottak az utóbbi években. Írországban a 90-es évek gyors változásai az adóigazgatást sem hagyták érintetlenül, a reformlépések nagy jelentőségűek. Görögországban a decentralizálási törekvések, Portugáliában inkább a központosított adminisztráció elemzése érdemel figyelmet.

13. A szervezeti reformok közül a legnagyobb várakozást a célcsoportos megközelítés bevezetése jelenti a modern adóigazgatásban. E bonyolult és nem kevés érdeket érintő változtatást eddig csak néhány országban kezdeményezték, igaz, hogy például a nagy adófizetők kiemelt kezelése ma már

szinte mindenütt gyakorlat. A vizsgálatba vont országok közül Hollandia, Belgium és az Egyesült Királyság igyekezett a legtöbbet elérni ezen a területen. A célcsoportos megközelítés lényege, hogy néhány adóigazgatási osztály egy vagy több speciális adófizetői csoportra vagy tevékenységre specializálódik. Az elv mindig ugyanaz: az adófizető magatartás és a kevesebb számú jogszabály és eljárás mélyebb ismeretének köszönhetően magasabb hatékonyság érhető el, ha csak néhány olyan adófizetői csoporttal kell foglalkozni, amelyek vagy jelentős költségvetési bevételt hoznak, vagy speciális típusú kockázatot jelentenek. Az elméletileg számtalan variáció közül kiemelendő a nagy vállalatok speciális kezelése. Az adóigazgatás számára ezek a vállalatok (néhány száz vagy néhány ezer) stratégiai jelentőségűek két okból is. Egyrészt nyilvánvaló a pénzügyi súlyuk a költségvetési bevételekben, másrészt mivel teljesítményük az ország gazdasági életében kiemelten fontos, ezért jogi (adózási) biztonságuk is feltétlenül az.

14. A holland adóigazgatás 2003. évi újabb reformja megtartotta ugyan a célcsoportos (ügyfél) megközelítést a szervezeti struktúrájában, azonban elszakadt a hagyományos szervezeti megoldásoktól. Megszűnt a divízionális struktúra, és ugyancsak megszüntették az ezekhez tartozó helyi hivatalokat is. Az új helyzet jellemzője az ún. „lapos” menedzsment (flat management) struktúra. Az elsődleges és a kiegészítő tevékenységeket, folyamatokat közvetlenül egy Irányító Csapat (Management Team) alá rendelték, amely felelős az adóigazgatás irányításáért. A végrehajtó tevékenység regionális struktúrában szerveződik, egy központi adminisztráció alakult, amelyben koncentrálódik a teljes adminisztrációt kiszolgáló adatbázis.

15. Az elvi megközelítések kombinált alkalmazását a svéd adóigazgatás szervezeti változásain keresztül lehet nyomon követni. Lényeges eleme a változásoknak, hogy a regionális szerveződés hosszú évek óta domináns eleme az igazgatásnak, valamint az, hogy az adótípus, a funkcionális és a célcsoport megközelítés dominanciája váltakozik. A 90-es évek elején az adóigazgatás belső szervezete az adótípus és a funkcionális irányultságtól a fogyasztói irányultság felé mozdult. A leginkább ezt helyi szinten láthatjuk. Korábban az adófizetők ügyeik elintézéséhez különböző megyei és helyi hivatalokkal kellett kapcsolatot tartaniuk. Jelenleg – a legtöbb esetben – csak egy kapcsolattartó pont van, a helyi adóhivatal. Az adófizetők életének megkönnyítésén túl, ezt a változást a hatékonyság növelésének szüksége is diktálta a különböző adók feldolgozásának integrálása révén. Az integrációnak azonban van egy határa. Az adójog rendkívül komplex, és egyetlen ember nem ismerhet minden aspektust. A szekciókon belül, amelyek az adóhivatalok operacionális egységét alkotják, kell lennie bizonyos specializációnak. A re-funkcionalizálás trendje tetten érhető a Központi Adóhivatalban is.

16. Az elemzés körébe vont 16 ország közül hatban (Ausztria, Belgium, Dánia, Hollandia, Írország, Kanada, Spanyolország) az adó- és vámadminisztráció összevont szervezetben tevékenykedik, akár

mint integráns része a minisztériumnak, akár mint önálló ügynökség. A szervezetek összevonásának körülményei, okai és motívumai eltérőek. Adó- és a vámadminisztráció összevonását, vagy "újjászervezését" motiválta annak kívánalma, hogy növeljék az bevételek beszedésének eredményességét (Hollandia) vagy hatékonyságát (Dánia) vagy mindkettőt (Kanada).

17. Bizonyos időbeni és térbeli trendek, egyfajta modellváltás bontakozik ki az adóigazgatási szervezetekben. A korábban domináns adónemenkénti (jogi) megközelítést a funkcionális, a célcsoportos modell bevezetése követi, illetve a lehetőségek szerint az összes rendezési elv együttes vagy kombinált alkalmazása az eredményesség növelése céljából. A térbeli változások a regionális szintek kialakítása felé mutatnak, amelyek a méretgazdaságosság és költséghatékonyság céljait tartják szem előtt. Minden országban különös figyelmet fordítanak a kiemelt adózókra. Több országban szervezetenként is elkülönül e speciális terület. A szervezeti megoldásokban kiemelt szerep jut az információs technológia működtetési módjának is.

18. A közigazgatás tradicionális modelljét az 1980-as években, valamint az 1990-es évek elején egy új irányítási megközelítés rendítette meg a közszektorban. Az új modell különböző változatokban jelent meg: a menedzseri reform, az új közszolgálati menedzsment, a piac alapú közigazgatás, a vállalkozó kormányzat. A reform előzményeihez tartozik, hogy „támadás” érte a közszekort, annak kiterjedését, a szűkös erőforrások pazarló felhasználását. Erősödött az igény a kormányzati kiadások csökkentésére, az "olcsóbb de hatékonyabb kormányzatra". A kormányzat közvetlen gazdasági szerepvállalása csökkent. A kormányzási módszerek hatékonyságát is megkérdőjelezték.

19. A reformok irodalma rendkívül széles, ma már szinte külön tudományágként kezelik, főleg a fejlett országokban, és különböző formákban oktatják a felsőoktatási intézményekben, alapvető ismeretökké váltak a közigazgatási, ezen belül adóigazgatási szakemberek képzésében. Hazánkban a számos tanulmány és cikk mellett viszonylag kevés összefoglaló írás található az „új közintézményi menedzsment” mozgalomról.

20. Az adóigazgatás – hasonlóan más nagy közigazgatási szervezetekhez – a reformok minden elemében „érdekelt”. Az adóigazgatás, mint a kormányzati fiskális politika egyik legfontosabb végrehajtója, a pénzügyi menedzsment ciklus integráns része. A pénzügyi reformúthoz három fontos szakterület tartozik: költségvetés, számvitel és ellenőrzés-értékelés. A pénzügyi ciklusok állandóak, eljárásaik elkerülhetetlenek és kikényszerítendőek. A legtöbb pénzügyi modernizációs stratégia közös nevezőjévé a teljesítmény orientált költségvetés és a teljesítmény orientált menedzsment vált.

21. Az új közintézményi menedzsmentben a szerződések jelentik a közszektor intézményi alapját. Az 1990-es évek reformjai a közszektorban egy intézményi választáshoz vezettek két megoldás között,

amelyek a javak és szolgáltatások előállításához kapcsolódnak: hosszú távú szerződés versus rövid távú szerződés. A hosszú távú szerződések alapvetően a bürokráciára és az állami vállalatokra jellemzőek, míg a rövid távú szerződések a magánszférából származnak. Az utóbbiaknak több felhasználási területe lehetséges a közszektor irányításában. Az új közintézményi menedzsment értelmében a szerződések nemcsak a közszektor foglalkoztatási kapcsolatait határozzák meg, hanem a szolgáltatásnyújtással kapcsolatos célokat és feladatokat is.

22. A közintézményi menedzsment reformok fő jellemzői:

- A közszolgáltató rendszerek és szervezetek olyan alapvető átalakítása, amely jelentősen megnöveli a hatékonyságot, az eredményességet, az alkalmazkodóképességet és az innovációs kapacitásokat.
- A lakosság – egyénileg vagy csoportosan – bevonása a szolgáltatások nyújtásába.
- Szervezeti átalakítás: a hierarchikus függőség oldása, az „alsó” szintek önállóságának növelését, a szervezeti irányítás egyszerűsítése, testületi vezetés, nem specializált helyi hivatalok.
- Eredményorientáltság,
- Fogyasztóorientáltság a „value for money” azaz „értéket a pénzéért” elv érvényesítésének jegyében.
- Vállalkozásszerű mozzanatok alkalmazása.
- Fókusz az outputokra, a kibocsátásokra.
- Az inputokban végrehajtott változtatások célja az ösztönzés és ez által a teljesítmény növelése.
- A kormányzat és a bürokrácia kiterjedésének szűkítése, kiszervezéses rendszer (contracting out) elterjedése
- Szerződéses menedzsment bevezetése (contracting in)
- A politikusok és a köztisztviselők kapcsolatának módosulása A közszolgálat politikai menedzsment formát ölt.

23. Az új közintézményi menedzsment csak stratégiai szemléletben vezérelhető le. A stratégiai szemlélet lényege, hogy nem avatkozik bele közvetlenül a működési folyamatba, hanem a feltételeket alakítja oly módon, hogy egyértelműen új alaporientációt hozzon létre. Öt meghatározó fontosságú összetevőt lehet megkülönböztetni: a rendszer célja, ösztönzői, elszámoltathatósága, hatalmi struktúrája és a rendszer szervezeti kultúrája.

24. A menedzsment reform általános megközelítése az adóigazgatásban ugyanaz, mint a közszolgálat egyéb területein. Nagyobb figyelem tevődik a teljesítményre a hatékonyság, az eredményesség és az adófizetőnek nyújtott szolgáltatás minőségére. A szervezet alsóbb szintű menedzserei nagyobb

hatalmat kapnak, anélkül, hogy az adózási szabályok egységes alkalmazásától eltekintettek volna. Belső piacokat alakítanak ki a támogató szolgáltatásokra és/vagy ezeket a szolgáltatásokat kiszerezdtetik. Néha a kiszereződést a fő információs rendszerek működésére is alkalmazzák.

25. Az adóigazgatás és a politikai szint kapcsolata hagyományosan a gondosan részletezett költségvetési allokációra, szabályokra és utasításokra épült. Az új menedzseri megközelítés a teljesítmény-költségvetés és a szerződéses viszonyok felé mozdította el ezt a kapcsolatrendszert. Az eredmény-orientált menedzsment olyan standardokat alkalmaz, amelyekkel szemben a teljesítményeket értékelni lehet. Az időbeliség és a térbeliség fontos dimenziói a teljesítmény értékelésének. A legtöbb adóigazgatásban azonban úgy tűnik, hogy gyakrabban egy minimális teljesítmény szinthez kötik a célokat és standardokat. A célokat a minisztérium vagy parlament tűzi ki, normális esetben konzultálva az adóigazgatással. A szerződéses menedzsmentet alkalmazó országokban a célokat a miniszter és a legfőbb adótisztviselő közötti megállapodás alakítja ki.

26. A teljesítmény költségvetés alkalmazására viszonylag kevés példa van, noha több országban napirendre tűzték bevezetését. Több országban annak érdekében, hogy elkerüljék a teljesítmény mérés bázisszemléletének kedvezőtlen hatásait, a költségvetési források elosztását belső strukturális és szervezeti tényezők figyelembevételével határozzák meg.

27. A teljesítmények időben történő jelentése hatékony információs rendszert követel meg. A legtöbb adat forrása az adóigazgatás számviteli rendszere. Ez azonban nem mindig nyújt gyors és könnyen elérhető információkat a vezetés számára. Számos adóigazgatás ezért menedzsment információs rendszert fejlesztett ki, amelyet a döntéshozók számára speciális információkat szolgáltat.

28. A menedzseri reformokra meggyőző példák adódnak: szerződéses menedzsment és autonómia a holland adóigazgatásban, az eredmény (teljesítmény) orientáció a svéd adóigazgatásban és az ügyfél-orientáltság a francia adóigazgatási reformban. Látni kell azonban a reformok korlátjait is. Hollandiában például a szerződéses rendszer nem érinti a nagyobb fejlesztéseket és a központilag eldöntött beszerzéseket. Svédországban annak ellenére, hogy a modern menedzsment elvek fontos szerepet játszanak az adóigazgatás átformálásában, a svéd adóigazgatás továbbra is lényegében szabály-alapú szervezet (rule-based organization). A dereguláció főleg a menedzsment és kiegészítő funkciókat érintette, a fő funkciókat még mindig az adótörvények gondosan szabályozzák. A dereguláció hatásai elsősorban a pénzügyi és a személyügyi menedzsmentben érezhetők. Franciaországban az adóhivatalok belső átszervezésének terve túl radikálisnak bizonyult és a szakszervezetek, illetve a tisztviselők nagyfokú ellenállásába ütközött. Valószínűleg ezért döntöttek a reformok inkrementális bevezetése mellett, ami természetesen lassabb, és szétaprózottabb.

29. A fejlett országokban az adórendszer reformja általában több évvel megelőzte az adóigazgatási reformot, sőt az esetek többségében az adóigazgatási reform mozgatórugói nem a módosult adószervezet, hanem a hatékonysági-eredményességi követelmények voltak. A volt szocialista országokban a rendszerváltás során az adóigazgatás reformja nagyjából egy időben történt az adóreformmal. A vizsgált országok mindegyike a 90-es évek elején egy nyugati típusú adórendszert alakított ki.

30. A rendszerváltáskor a volt szocialista országok adóigazgatási rendszerét kis önállóságú és feladatkörű adóhivatalok (inkább csak minisztériumi osztályok) jellemezték. Az adóhivatalok modernizálása során elsődleges fontossága volt annak, hogy az adóalanyok (szektorok) és adónemek szerinti korábbi hivatali struktúrát átalakítsák funkcionális jellegűvé. A változások sorrendisége is lényeges szempont volt. Prioritást kaptak az új szervezet stabilitását biztosító elemek, mint például megfelelően szakképzett munkaerő alkalmazása, továbbképzése, a nyilvántartás és az adatfeldolgozás rendszerének kialakítása, a számviteli háttér, a megfelelő dokumentumok és formanyomtatványok rendszeresítése. Korán felismerték az információs technológiai fejlesztés szükségességét és ennek érdekében sokszor átfogó vagy speciális programokat hajtottak végre. A szervezeti reformok hosszabb időt vettek igénybe, sokszor több lépcsőben hajtották végre. A fokozatosság azt is jelentette, hogy a hatékonysági, menedzseri, eredményességi kérdések csak az alapvető feladatok ellátásának stabilizálása után kerülhettek napirendre. Az is nyilvánvaló volt, hogy az adóigazgatási reformok rövidtávon nem hoznak azonnali látványos bevétel-növekedést.

31. Az összehasonlításban öt volt szocialista ország Észtország, Cseh Köztársaság, Magyarország, Románia és Ukrajna adóigazgatási szintjeit jellemzi, hogy az adók döntő hányadát a központi kormányzat szedi be, de a szubnacionális szintek is általában jogosultak saját adóik és használói díjaik adminisztrálására, ami – úgy tűnik – elengedhetetlen eleme volt a helyi demokrácia megteremtése stratégiájának.

32. Ezekben az országokban politikai szinten az adóztatási felelősség szokásosan a pénzügyminisztériumé. A Cseh Köztársaságban és Romániában a minisztérium központi menedzseri felelősséget is ellát a középső és helyi szintű adóhivatalok tevékenységének irányításában és koordinálásában. Észtországban, Magyarországon és Ukrajnában ezt a felelősséget külön központi ügynökséghez delegálták.

33. Az öt adóigazgatóság irányítási – menedzsment struktúrája eltérő ugyan, de vannak hasonló vonások. Tipikusan a felsőbb szintek utasítják és ellenőrzik az alsóbb szinteket, és felülbírálnak azok döntéseit. Az alsóbb szintekre a költségvetési forrásokat a központból határozzák meg, és néhány cél elérését vagy teljesítmény szinteket követelnek meg. Bizonyos teljesítmény-mérési rendszer

működik, és fejlesztésén munkálkodnak, azonban még mindig egy hierarchikus és bürokratikus környezetben és sok tennivaló akad még a teljesítmény-költségvetés bevezetéséhez vezető úton.

34. Magyarországon az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal működésének első másfél évtizedében lényegében eredményesen látta el azt a feladatot, amelyre létrehozták: az új adórendszer működtetését és a költségvetés bevételeinek biztosítását. Ugyanakkor nagyon széttagolt az adóhatóságok rendszere (VPOP, APEH, önkormányzati adóhatóságok, illetékhivatalok), és eltérő hatékonysággal végzik munkájukat. Szükségessé válhat a szervezeti és együttműködési keretek újragondolása. Például, az önkormányzati szféra „ragaszkodása” elkülönült helyi adóigazgatáshoz nem csak politikai (helyi demokrácia stb.) kérdés, hanem elég szigorúan gazdasági hatékonysági kérdés is. A legfőbb érv a központi modell mellett az, hogy a közel hasonló nagyságrendű létszámmal működő helyi önkormányzati adóigazgatás az adóbevételek csak mintegy ötödét produkálják. A központi modell kiterjesztése helyi önkormányzati szintre – reálsan kistérségi szintre – elképzelés azonban az önkormányzatok ellenállásában ütközik, amelynek egyik fő eleme a jogos vagy vélt félelem, hogy adóbázisaikat, illetve bevételeiket „elveszítik” vagy „nem kapják vissza”.

35. Az APEH 1992-ben funkcionális feladatainak megfelelően szervezte át struktúráját. Ez időponttól a Hivatal vertikálisan két lépcsős szervezeti struktúrában működik, budapesti központtal, négy budapesti és 19 megyei igazgatósággal. A Hivatal szinte valamennyi adóügyi feladatát megyei szintre decentralizálta. Az APEH szervezeti felépítésének modernizálásában a tradicionális funkció-orientált szervezet mellett megjelent a kiemelt adóalanyok kezeléséhez szükséges 'cél-orientált' megközelítés. 1996-tól az adóbevételek jelentős részét kitevő kiemelt adóalanyokat elkülönítetten kezelik.

36. Az 1990-es évek második felében folyamatosan napirenden voltak az APEH szervezetét és tevékenységét érintő integrációs törekvések. Az adóigazgatás és a vámigazgatás szakmai különbözőségei miatt összeolvadásra nem, de funkcionális együttműködésre sor került. 1999-ben a járulékintegráció két lépcsőben valósult meg elsőként az APEH ellenőrzési hatásköre terjedt ki a ki a járulékfizetési kötelezettségek felülvizsgálatára, majd a társadalombiztosítási járulékbeszedési funkció teljes terjedelmében a szervezet feladata lett.

37. Napjainkban az APEH új stratégiája a következő témákra összpontosít:

Az állam (a költségvetés) elvárásainak biztosítása

Az adózók igényeinek kiszolgálása

Folyamatos működést és fejlődést biztosító szervezet

Megfelelő munkaerő, megfelelő munkahely

38. Utóbbi éveken az adóhivatalnak kétirányú kihívással kellett szembenéznie. Egyrészt az informatika dinamikus fejlődésével, másrészt az Európai Unióhoz való csatlakozás adóigazgatási teendőinek megvalósításával. Ezen túlmenően, a politika célul tűzte ki a kisebb és olcsóbb közigazgatás megvalósítását. Felmerült a régiókba rendezett adóigazgatás gondolata, mely megvalósítására külső kényszer nincs, de a közigazgatási szerveknél átfogó reform szükségesnek látszik és várható, ám ennek még szerteágazóak az elképzelései.

Források

Alink, Matthijs – van Kommer, Victor, *Handbook for Tax Administrations, Organizational structure and management of Tax Administrations*, Inter-American Center of Tax Administrations, Ministry of Finance, The Netherlands, 2000

Andic, S., *Organizational dimensions of public finance in transition economies: An assessment of the recent literature*, pp. 53-97, In: *Institutional change and the public sector in transitional economies*, Ed. Salvatore Schiavo-Campo, Washington: World Bank. 1994

Balfoussias, A., *Administrative Cost Of The Greek Tax System*, Centre of Planning and Economic Research (Kepe), Athens, 2000

Balázs, István, *A XXI. század közigazgatásának kihívásai*, Magyar Közigazgatás, 2000. július

Barra, Peter – Harrison, Graham – Ross, Stanford, *Integrating a Unified Revenue Administration for Tax and Social Contribution Collections: Experiences of Central and Eastern European Countries*, IMF Working Paper, WP/04/237, 2004. október

Bronchi, Chiara *Options For Reforming The Tax System In Greece*, OECD, Economics Department Working Papers No. 291, 2001

Byrne, Peter D. *Privatization in the Area of Tax Administration: An Overview*, Taxation Research Series No. 24. April 1995

Casanegra, de Jantscher - M., Silvani, - C. i Vehorn, C. *Modernizing tax administration*, In: *Fiscal policies in economies in transition*, Ed. Vito Tanzi, Washington: IMF. 1992

Coombes, David – Verheijen, Tony (szerk.), *Közigazgatási reformok keleten és nyugaton – Összehasonlító tanulmányok*; European Commission és Államigazgatási Főiskola, Budapest, 1997

Drótos, György, *A közszolgálati szervezetek stratégiai vezetése*, in: Antal-Mokos, Zoltán, – Balaton, Károly, - Drótos, György, - Tari, Ernő, *Stratégia és szervezet*, Budapest, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 1997

Gildenhuis, J.S.H., *Public Financial Management*, 2nd ed., Pretoria, Van Schaik, 1997

Gill, Jit B. S., *The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform*, World Bank, 2003

Gouiffès, Pierre-François – Carmona, Julien - Lepine, M. Jean-Luc, *Mission d'analyse comparative des administrations fiscales, Rapport de synthese*, Inspection Générale des Finances, Paris, 1999

Greenbaum, A. *United States Taxpayer Bills of Rights 1,2 and 3; A Path to the Future or Old Whine in New Bottles?* in D. Bentley (ed.) *Taxpayers' Rights: An International Perspective* (1998) 347-379.

Guide to the Norwegian Tax Administration, Booklet published by the Norwegian Tax Administration October 1998.

Hajnal, György, *Igazgatási kultúra és New Public Management reformok egy összehasonlító vizsgálat tükrében*, Doktori disszertáció, BKÁE, Budapest, 2004

Handbook for Tax Administrators, Inter-American Center of Tax Administration, Ministry of Finance, The Netherlands, 2000

Hillier, B. *The Economics of Asymmetric Information*, London: Macmillan, 1997

Holcombe, Randall G., *Public Sector Economics*, Wadsworth, Inc., Belmont, CA, 1987

Hood, C., *Privatizing UK Tax Law Enforcement?*, *Public Administration*, Vol. 64, Autumn 1986.

Hőgye, Mihály, *Tax Policy and Tax Administration in International Comparison*, Society and Economy, Volume XX. Number 1-2,

Hőgye, Mihály, *Adózási alapelvek* (4. fejezet), in: Wright, G. and Nemeč, J., szerk. *Közösségi pénzügyek, elmélet és gyakorlat az átmeneti országokban*, Aula Kiadó, Budapest, 2000a

Hőgye, Mihály ed., *Local and Regional Tax Administration in Transition Countries*, Local Government and Public Service Reform Initiative, Budapest, 2000b

Hőgye, Mihály, *Helyi önkormányzati fejlesztések finanszírozása – nemzetközi áttekintés*, Magyar Közigazgatás, 2002, augusztus

Hussey, Ward M. – Lubick, Donald C., *Basic World Tax Code and Commentary*, Harvard University, 1996

Inland Revenue United Kingdom, *Catalogue of Leaflets and Booklets*, 2004

The International Guide to Tax Auditing, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2001

Jelentés a központi költségvetés adóbevételei, illetve a társadalombiztosítást illető adó- és járulékbévételek realizálásának ellenőrzéséről, Állami Számvevőszék jelentése, Budapest, 1999

Jenei, György: *Az új közintézményi menedzsment*, Jegyzet, BKAE (előkészületben)

Jenkins, Glenn P., *Modernization of tax administrations: Revenue boards and privatization as instrument for change*, Amsterdam: IBFD Bulletin, February, 1994

Jenkins, Glenn P., *Tax Reform: Lessons Learned*. In: Perkins, Dwight and Roemer, Michael (eds.) *Reforming Economic Systems in Developing Countries*, Cambridge, MA: Harvard Institute for International Development, 1991

Magyarul megjelent: *Az adóreformok tanulságai*, in: Adózás, adórendszerek, adóreformok, szerk. Semjén András, Szociálpolitikai Értesítő, 1993/1-2

Király, László György, *Teljesítménymérés és -értékelés a közigazgatásban*, Vezetés-tudomány, 1997/7-8. sz.

Lane, Jane-Erik, *New Public Management*, Routledge, London, 2000

László, Imre, *Államigazgatási reform Franciaországban - esettanulmány*. Kézirat, Budapesti Közgazdaságtudományi és Államigazgatási Egyetem, Közszolgálati tanszék, 1994.

Lőrincz, Lajos, *Közigazgatás: Tegnap, ma, holnap*, Tér és társadalom, 1999. 3. sz.

Lynn, Laurence E., *Public Management as art, science and profession*, Chatham House, New Jersey, 1996

Mikesell, John L., *Fiscal Administration - Analysis and Applications for the Public Sector*, Brooks/Cole Publishing Company, Pacific Grove, California, 1991

Mikesell, John L., *International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues*, World Bank, 2003

Modern tax management meets demand for transparency, in Performance Report For 2000-02, English Summary, Federal Ministry of Finance, Vienna, 2003

Nerré, Birger, *The Concept of Tax Culture*, Paper prepared for the Annual Meeting of the National Tax Association, November 8-10, 2001, Baltimore, MD, USA,

Niskanen, W.A., *Bureaucracy and Representative Government*, Chicago, IL: Aldine-Atherton, 1971

Ollson, Gunnar, *Introduction to Taxes and Tax Administration in Sweden*, in Högye ed. *Local and Regional Tax Administration in Transition Countries*, Local Government and Public Service Reform Initiative, Budapest (2000b)

Osborne, David – Gaebler, Ted, *Reinventing Government*; Addison Wesley, Reading, Mas. 1992

Osborne, David – Gaebler, Ted, *Új utak a közigazgatásban – Vállalkozói szellem a közösségi szektorban*; Kossuth Kiadó, Budapest, 1994

Performance Measurement in Tax Administrations, OECD, Centre for Tax Policy and Administration, 2001

Pollitt, Christopher, *Managerialism and the Public Services*, Blackwell, Oxford, 1993

Pollitt, Christopher- Bouckaert, Geert, *Public Management Reform – A Comparative Analysis*; First Edition, Oxford University Press, Oxford, 2000

Pollitt, Christopher- Bouckaert, Geert, *Public Management Reform – A Comparative Analysis*, Second Edition, Oxford University Press, Oxford, 2004

Rácz, Attila: *Az államhatalom gyakorlásának alapvető szervezeti és működési kérdései*, Magyar Közigazgatás, 1998. október

Rossignol, Jean-Luc, Greggi, Marco, Tassani, Thomas, *Reform of Tax Administration in Continental Europe : The Examples of France and Italy*, Universities of Franche-Comte and Burgundy, France, 2003

Sabbe, F., - Van Hassel, H., - Hőgye, M., *Organizations and management of Tax Administration, an international comparison*, Research Report, Katholieke University of Leuven, 1996

Sandford, C., *Policies dealing with tax evasion*, International Workshop "The importance of unofficial economy in economic transition", Zagreb 16-17 May 1997

Savas, E.S., *Privatization, The Key to Better Government*; Chatham House, N.J., 1987

Savas, Emanuel S., *Privatizáció - Hogyan vonuljon ki az állam a gazdaságból*, Akadémia Kiadó; Budapest, 1993

Semjén, András, *Az adóadminisztráció eredményessége és a rejtett gazdaság*, Közgazdasági Szemle, 2001. március

Silvani, C. and Baer, K., *Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines*, IMF Working Paper, WP/97/30. Washington, D.C.: IMF, 1997

Sivák, József: *Adótrendek, adóreformok az OECD országokban*. Pénzügyi Szemle 2000. 11-12. sz.

The Spanish Tax Administration, Ministry of Finance, State Secretariat For Finance, March 2003

Stella, Peter, *Tax Farming: A Radical Solution for Developing Country Tax Problems*, IMF Staff Papers, Vol. 40, No. 1, March 1993.

Stratégiai célok az APEH számára, APEH, Budapest, 2003

Szilovics, Csaba: *Az adóigazgatás regionális és az ehhez kapcsolódó átalakul feladat és működési struktúra vizsgálata*, RKK tanulmány, Pécs, 1999

Tanzi, Vito, *Tax reform and the Move to a Market Economy: Overview of the Issues*. In: *The Role of Tax Reform in Central and Eastern European Economies*, OECD, Paris, 1991

Magyarul megjelent: *Adóreformok a piacgazdaságba való átmenet során: a fő kérdések*, in: *Adózás, adórendszerek, adóreformok*, szerk. Semjén András, Szociálpolitikai Értesítő, 1993/1-2

Tanzi, V. and Pellechio, A., *The reform of tax administration*, IMF WP/95/22, February, Washington: IMF., 1995

Tax returns in Sweden – a brief outline, National Tax Board, Sweden, 2002

Tax Administration in OECD Countries: Comparative Information Series, OECD, Center for Tax Policy and Administration, 2004

Vass, László, *Az „új közmenedzsment és a hatékonyság javítása a közigazgatásban*, Magyar Közigazgatás, 1998. október

Wildavsky, A., *The new politics of the Budgetary Process*, Boston: Little, Brown & Co., 1988

Verebélyi, Imre, *Összefoglaló a közigazgatási reformfolyamat első szakaszáról és soron következő feladatairól*; Magyar Közigazgatás; 1998. június

Zupkó, Gábor, *Reformfolyamatok a közszférában, Közszektor menedzsment reformok nemzetközi trendjeinek bemutatása és magyarországi hatásuk értékelése*, Ph.d. értekezés, BKÁE, 2001

Zupkó, Gábor, *Közigazgatási reformirányzatok az ezredfordulón*, Budapest: Századvég, 2002

Internetes honlapok:

Általános információk:

<http://www.oecd.org/> - OECD

<http://www.worldbank.org/> - Világbank

<http://www.imf.org/> - Nemzetközi Valutaalap

<http://europa.eu.int/> - Európai Unió

<http://www.cor.eu.int/> - Európai Unió Régiók Bizottsága

<http://www.ciat.org/> - Inter-American Center of Tax Administrations

<http://www.ibfd.nl/> - International Bureau of Fiscal Documentation

<http://www.iota-tax.org/> - Intra-European Organisation of Tax Administrations

<http://epp.eurostat.cec.eu.int/> - Eurostat

Ország információk az adóigazgatásról:

Ausztria

<http://www.bmf.gv.at/> - Ausztria Pénzügyminisztérium

Belgium

<http://www.minfin.fgov.be/> - Belgium Pénzügyminisztérium

<http://www.copernicus.be/copernic/> - Copernicus program

<http://www.copernicus.be/coperfin/> - Coperfin program

Cseh Köztársaság

<http://www.mfcr.cz/> - Cseh Köztársaság Pénzügyminisztérium

Dánia

<http://www.skat.dk/> - Dánia Adóügyi Minisztérium

Egyesült Királyság

<http://www.inlandrevenue.gov.uk/> - Egyesült Királyság Adóhivatal (Inland Revenue)

Észtország

<http://ma.ee/> - Észtország Adóhivatal (Estonian Tax Board) (2004. január 1-től Estonian Tax and Customs Board)

Finnország

<http://www.vero.fi/> - Finnország Adóhivatal

Franciaország

<http://www.minefi.gouv.fr/> - Franciaország Pénzügyminisztérium

<http://www.finances.gouv.fr/DGI/> - Franciaország Adóigazgatóság

Görögország

<http://www.mof-glk.gr/> - Görögország Pénzügyminisztérium

Írország

<http://www.revenue.ie/> - Írország Adó- és Vámhivatal (Irish Tax and Customs Revenue)

Hollandia

<http://www.minfin.nl/> - Hollandia Pénzügyminisztérium

Kanada

<http://www.fin.gc.ca/> - Kanada Pénzügyminisztérium

<http://www.cra-arc.gc.ca/> - Kanada Adóhivatal (Canada Revenue Agency)

Magyarország

<http://apeh.hu/> - Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal

Németország

<http://www.bff-online.de/> - Német Szövetségi Pénzügyminisztérium

<http://www.finanzamt.de/> - Német Szövetségi és Tartományi Adóhivatal

Norvégia

<http://www.finans.dep.no/> - Norvégia Pénzügyminisztérium

Olaszország

<http://www.revenue.it/> - Olaszország Pénzügyminisztérium

Portugália

<http://www.dgo.pt/> - Portugália Pénzügyminisztérium

Románia

<http://www.mfinante.ro/> - Románia Pénzügyminisztérium

Spanyolország

<http://minhac.es/> - Spanyolország Gazdasági és Pénzügyminisztérium

Svédország

<http://www.rsv.se/> - Svédország Adóhivatal (National Tax Board)

Ukrajna

<http://www.minfin.gov.ua/> - Ukrajna Pénzügyminisztérium

Egyéb felhasznált internetes oldalak:

<http://waysandmeans.house.gov>. Statement of Colleen M. Kelley, National President, National Treasury Employees Union, Testimony Before the Subcommittee on Oversight of the House Committee on Ways and Means, May 13, 2003

<http://www.gao.gov>. United States General Accounting Office, *Tax Debt Collection* (IRS is Addressing Critical Success Factors for Contracting Out but Will Need to Study the Best Use of Resources) May, 2004

<http://computerweekly.com> *Inland Revenue & EDS: Divorce Impossible?*, Thursday 10 October 2002

<http://ctsi.anu.edu.au/publications/taxpubs/> S.James, K.Murphy and M.Reinhart, *The Taxpayers' Charter: A Case Study in Tax Administration*, Journal of Australian Taxation, 2005 (in press)

Tartalmi kivonat

A világ kormányzatai sok mindenben igen különbözőek, egy valamiben azonban – többek között – hasonlítanak: a kormányzatok adókat szednek be kiadásaik fedezéséhez, ennek végrehajtását pedig adóhivatalokra bízák. Az adóigazgatás működését, teljesítményét és hatékonyságát számos tényező befolyásolja, illetve határozza meg. Ezek között elsődleges az adóigazgatás szerkezete, valamint az adott szerkezeten belül az adóigazgatással megbízott intézmények szervezeti struktúrája. A kutatás ezen a területen arra volt hivatott, hogy nemzetközi összehasonlítást adjon az adóigazgatás működését jellemző modellekről, azokról a szervezeti és egyéb reformokról, amelyek az elmúlt két évtizedben elsősorban a fejlett országokban az „új közintézményi menedzsment” mozgalom zászlója alatt az adóigazgatást érintették.

Az adóigazgatás környezetét, szerepét, működését, teljesítményét és hatékonyságát számos tényező befolyásolja, illetve határozza meg. Így a közszektor nagysága, a kormányzati bevételek aránya és megoszlása, a gazdasági rendszer fejlődése, társadalmi, kulturális tényezők, szokások, magatartások, a közigazgatási rendszer és reformjai, valamint decentralizációs és privatizációs trendek. Számos fejlett ország (és hazánk is) annyira fontos tényezőnek tekinti az adófizetők jogainak koncepcióját, hogy az adózók jogait védő stratégiájukat az adófizetők "chartájában" vagy "nyilatkozatában" foglalták össze. A leggyakrabban megfogalmazott stratégiai célok közül kiemelendő az eredményesség (effectiveness) növelése, az önkéntes teljesítés (self-compliance) elvének alkalmazása, az erőforrások gazdaságos és hatékony felhasználása (efficiency). Az adóigazgatási szerkezet egyik meghatározó tényezője az alkotmányos berendezkedés. Ez azonban nem jelenti azt, hogy az adóigazgatási szerkezet közvetlenül követi a közigazgatási szerkezetet, sőt az esetek nagy részében attól eltér. Számos olyan országban is regionális alapokra helyezték az adóigazgatási szervezetet, ahol nincs regionális kormányzati szint. Az adóigazgatási szervezet a következő fő elvi megközelítések alapján modellezhető: földrajzi-területi, funkcionális, adónemenkénti és célcsoportos megközelítés, mely utóbbi kiegészíti a „front-back office” és a kockázatbecslési megközelítést. Az elvi megközelítések gyakorlati alkalmazását az értekezés számos példán keresztül mutatja be.

Meghatározott időbeni és térbeli trendek, egyfajta modellváltás bontakozik ki az adóigazgatási szervezetekben. A korábban domináns adónemenkénti (jogi) megközelítést a funkcionális, a célcsoportos modell bevezetése követi, illetve a lehetőségek szerint az összes rendezési elv együttes vagy kombinált alkalmazása az eredményesség növelése céljából. A térbeli változások a regionális szintek kialakítása felé mutatnak, amelyek a

méretgazdaságosság és költséghatékonyság céljait tartják szem előtt. Majdnem minden országban különös figyelmet fordítanak a kiemelt adózókra. Több országban szervezetenként is elkülönül e speciális terület. A szervezeti megoldásokban kiemelt szerep jut az információs technológia működtetési módjának is.

A közigazgatás tradicionális modelljét az 1980-as években, valamint az 1990-es évek elején egy új irányítási megközelítés rendítette meg a közszektorban. A reformok irodalma rendkívül széles, ma már szinte külön tudományágként kezelik, főleg a fejlett országokban, és különböző formákban oktatják a felsőoktatási intézményekben, alapvető ismeretként váltak a közigazgatási, ezen belül adóigazgatási szakemberek képzésében. Az adóigazgatás – hasonlóan más nagy közigazgatási szervezetekhez – a reformok minden elemében „érdekelt”. A reform általános megközelítése az adóigazgatásban ugyanaz, mint a közszolgálat egyéb területein. Nagyobb figyelem tevődik a teljesítményre a hatékonyság, az eredményesség és az adófizetőnek nyújtott szolgáltatás minőségére. A szervezet alsóbb szintű menedzserei nagyobb hatalmat kapnak, anélkül, hogy az adózási szabályok egységes alkalmazásától eltekintettek volna. Belső piacokat alakítanak ki a támogató szolgáltatásokra és/vagy ezeket a szolgáltatásokat kiszervezik. A menedzserei reformokra meggyőző példák adódnak: szerződéses menedzsment és autonómia a holland adóigazgatásban, az eredmény (teljesítmény) orientáció a svéd adóigazgatásban és az ügyfél-orientáltság a francia adóigazgatási reformban. Látni kell azonban a reformok korlátjait is.

A volt szocialista országokban a rendszerváltás során az adóigazgatás reformja nagyjából egy időben történt az adóreformmal. Az adóhivatalok modernizálása során elsődleges fontossága volt annak, hogy az adóalanyok (szektorok) és adónemek szerinti korábbi hivatali struktúrát átalakítsák funkcionális jellegűvé. Korán felismerték az információs technológiai fejlesztés szükségességét és ennek érdekében sokszor átfogó vagy speciális programokat hajtottak végre. A szervezeti reformok hosszabb időt vettek igénybe, sokszor több lépcsőben hajtották végre. A fokozatosság azt is jelentette, hogy a hatékonysági, menedzserei, eredményességi kérdések csak az alapvető feladatok ellátásának stabilizálása után kerülhettek napirendre.

Magyarországon az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal 1992-ben funkcionális feladatainak megfelelően szervezte át struktúráját, és szinte valamennyi adóügyi feladatát megyei szintre decentralizálta. A modernizálási folyamatban megjelent a kiemelt adóalanyok kezeléséhez szükséges 'célcsoportos' megközelítés. Utóbbi éveken az adóhivatalnak kétirányú kihívással kellett szembenéznie. Egyrészt az informatika dinamikus fejlődésével, másrészt az Európai Unióhoz való csatlakozás adóigazgatási teendőinek megvalósításával. Ezen túlmenően, a politika célul tűzte ki a kisebb és olcsóbb közigazgatás megvalósítását.

Abstract

Although governments are different in many aspects they are similar in the followings at least: they collect taxes in order to cover public expenditures and delegate this function to their tax administration. The performance and efficiency of the operation of tax administration are influenced by several factors. Out of these the main ones concern the structure of tax administration and the organizational structure of the institutions responsible for it. The research has been devoted to give international comparison on models featuring operations of tax administration, on structural and organizational reforms that influenced tax administrations under the label of „new public management” in developed countries in the last two decades.

There are many factors determining the environment, role, operation, performance and effectiveness of tax administration. Among them are the size of public sector, the ratio and structure of government revenues, the evolution of economic systems, the social and cultural characteristics, customs and behaviors, the system of public administration and its reforms, clear trends towards decentralization and privatization. Having considered taxpayer's rights so crucial many developed countries (Hungary, too) have summarized their strategies in 'Taxpayer's Charter'. In their mission and strategy they highlight improving effectiveness, applying voluntary compliance and efficient use of resources.

One of the main factors determining the structure of tax administration is the constitutional settings of governance. However, this does not mean that the structure of tax administration simply copies the structure of general public administration. Even they are different in most cases. In many countries without regional governmental level the organization of tax administration is based on regional structure. Internal organization of tax administration can be grouped on the basis of the following principles: geographical, functional, tax law and client (target-group) approaches. The latter are supported by the front-back office and the risk assessment approaches. The practical relevance of the concepts is being analyzed through several country case studies.

Certain trends in time and in space, particular changes in models adapted are developing in organization of tax administrations. The earlier prevailing approach of tax law has partly been replaced by the functional and the client models or – what is important – an application of mixing and harmonizing the advantages of all in order to improve effectiveness. Geographical changes show creation of regional levels in tax administration keeping economy of scale and cost efficiency as primary goals. In almost every country a special attention is given to the

large taxpayers. They are treated in separate organizational settings in several countries. The operation of information technology has also been considered a major issue in management and organization.

The 1980s and 1990s was a period of quite intense attacks on the traditional model of the public sector. Traditional public administration has been discredited theoretically and practically, and the adoption of new public management means the emergence of a new paradigm in the public sector. The professional world of the reforms has now quite extensively treated as new scientific principle. It is thought in universities, it is subject of trainings for public and tax administrators. Tax administration like other large public agencies is involved in every aspect of reforms. In tax administration the general approaches to reform is basically the same to ones in other institutes in the public sector. Greater attention is given to performance, to effectiveness and to quality of services provided for taxpayers. Managers at lower level of organization enjoy more power but keeping taxation rules and processes untouched. Internal markets are created for supporting services or they are outsourced. There are convincing examples for managerial reforms: contract management and autonomy in the Netherlands, performance management in the Swedish tax administration, and client-orientation in the French tax administration reform. However, one must the limits of the reforms, too.

In the post-socialist countries the reform of tax administration was accomplished jointly with the reform of tax system. During the modernization of the tax offices they focused on changing the administrative structure from tax-law to functional one. Since the need for modernizing information technology was recognized early comprehensive development programs were implemented. Organizational reforms took longer and were accomplished gradually. The step-by-step policy resulted that the issues of efficiency, economy and effectiveness were put in the agenda later.

In Hungary, the central tax authority (APEH) was reorganized along functional lines in 1992. Most of the tasks have been decentralized to county level. The 'client approach' has also emerged to manage large taxpayers' affairs separately. Recently the Hungarian tax administration has faced two challenges: the dynamic development of the information technology and the tasks concerning EU membership. Moreover, a new policy is desired namely to have less and cheaper public administration in Hungary.