

**NYUGAT-MAGYARORSZÁGI EGYETEM  
KÖZGAZDASÁGTUDOMÁNYI KAR**

**GAZDASÁGI FOLYAMATOK ELMÉLETE ÉS GYAKORLATA  
DOKTORI ISKOLA**

**KÖZÖSSÉGI GAZDÁLKODÁSTAN ALPROGRAM**

**ADÓIGAZGATÁSI MODELLEK ÉS REFORMOK –  
NEMZETKÖZI ÖSSZEHOSONLÍTÁS**

**DOKTORI (PhD) ÉRTEKEZÉS  
TÉZISEK**

**Készítette:  
Dr. Hőgye Mihály**

**Témavezető: Prof. Dr. Hoós János DSc.**

**Sopron, 2005**

## 1. A kutatás célkitűzései

A kutatás fő iránya az *adóigazgatási rendszerek és reformok vizsgálata*, és annak összekapcsolása az *új közintézményi menedzsment* mozgalom elvi és gyakorlati kérdéseivel, a két – első megközelítésre – viszonylag távol eső terület közötti összefüggések feltárása. Az adóigazgatás 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 azonban jóval nagyobb figyelmet kapott és kap. Háttérbe szorult az adóigazgatási rendszerek (modellek) 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).

A legtöbb kormány azonban az adóigazgatás működésével kapcsolatban összetett problémákkal küzd: folyamatosan bővülő feladatok, bonyolult pénzügyi törvényhozás, bizonytalan fogyasztói magatartás és adófizetési hajlandóság, igény az ügyfélszolgálati tevékenységek tökéletesítésére, az adókiivetés és beszedés költségeinek csökkentésére, valamint a hatékony és eredményes menedzsment iránt. Ezek a problémák kérdéseket vetnek fel az adóbeszedés hatékonyságának és eredményességének javítására vonatkozóan. Az adóigazgatás rendszerének elemzése természetesen nemcsak a központi, hanem a helyi, illetve ha létezik, a regionális szinteket is átfogja.

Az értekezés 16 fejlett ország, majd a közép-kelet európai térségből 5 volt szocialista ország, köztük hazánk adóigazgatási rendszerének bemutatására és elemzésére vállalkozik. A rendkívül sok és heterogén szakmai információ, ugyanakkor a rendkívül kevés elemző szakirodalom nem tette lehetővé, hogy az értekezés az egyes országokkal azonos terjedelemben foglalkozzon. Az alapvető cél viszont bizonyos csoportosítások, modellek megfogalmazása, 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.

## **1. Előzmények és az alkalmazott módszertan**

Az értekezés szerzője évek óta foglalkozik az adóigazgatás és a közintézményi menedzsment kérdéseivel. Elsőként vett részt olyan nemzetközi kutatásban, amely az adóigazgatási rendszerek összehasonlításával foglalkozott. Később a tapasztalatok birtokában a témát nagyrészt lefedő, illetve szorosan kapcsolódó nemzetközi kutatási projektet vezetett, amelyek során akadémiai és gyakorlati szakemberekkel működött együtt, interjúkat készített sok vezető adóigazgatási szakemberrel és menedzserrel. A legutóbbi időben a magyar adóhivatal megbízásából végzett kutatást az adóigazgatási rendszerek nemzetközi összehasonlítása területén.

Az alkalmazott módszertanban a primer források felkutatása és elemzése jelenti a kutatómunka törzsét. Ezt kiegészíti a vonatkozó szakirodalom önálló kritikai feldolgozása és beépítése. Az értekezés módszerét jellemzi a fogalmak és kategóriák megfelelő értelmezése, az elvi megközelítések és a valós gyakorlat összevetése, a modell-alkotás és összehasonlítás.

## **3. Az értekezés főbb megállapításai, tézisei**

1. Az adóigazgatás környezetét, szerepét, működését, teljesítményét és hatékonyságát számos tényező befolyásolja, illetve határozza meg. Így a közszeaktor 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. Jellegzetes 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 hivatallal 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 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. 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 feladat-megosztást 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 koncentrációja 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 Csoport (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 szervezetileg 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 közszektort, 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 „érdekelte”. 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 kikényszerítendők. 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, kiszereződéses 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 kiszereződtetik. 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 adószerkezet, 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 struktúrákat 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 felülbírállhatják 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 – reálisan 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 járulékindegráció 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.

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.

### **3. Publikációk az értekezés témakörében**

#### ***Könyvek (könyvfejezetek):***

New Trends in Public Administration and Public Law, ed., co-eds. Hugo Van Hassel and György Jenei, *EGPA Yearbook*, Annual Conference, Budapest, 1966

Public Finance in Transition Countries, eds. G. Wright and J. Nemeč, Chapter 4. Principles of Taxation, *NISPAcee*, Bratislava, 1997

Közösségi pénzügyek: elmélet és gyakorlat a közép-európai átmenetben. 4. Fejezet: Adózási elvek, Bp. AULA Kiadó, 2000

Local and Regional Tax Administration in Transition Countries, ed., *Local Government Public Service Reform Initiative*, Open Society Institute, Bp., 2000

#### ***Cikkek:***

A szemléletváltozás szükségessége a közszolgáltatásban, *Társadalom és Gazdaság*, BKE Aula Kiadó, Bp., 1994/5

Improving efficiency and performance or how these can be interpreted in a post-communist country. The case of the Hungarian Tax Administration, *Society and Economy*, BUES, AULA Publishing House, Bp., 1996/2

Tax Policy and Tax administration in International Comparison, *Society and Economy*, BUES, AULA Publishing House, Bp., 1998/2

Public Finance and Management, Report on Study Group Papers, in: *Citizens and the New Governance*, ed., Luc Rouban, IIAS, IOS Press, Amsterdam, 1999

Helyi kormányzati fejlesztések finanszírozása – nemzetközi áttekintés, *Magyar Közigazgatás*, 2001. július, LI. Évfolyam 7. szám

#### ***Kutatási beszámolók:***

Tax Systems and Economic Development in Central-Eastern Europe, *Deloitte Touche & Thomatsu International, European Bureau of Fiscal Documentation*, Amsterdam, 1994

The Effectiveness of Tax Administration, co-authors: H. van Hassel, F. Sabbe, *Katholieke Universiteit Leuven*, Belgium, 1995

A hatékonyság és a teljesítmény javítása, avagy hogyan értelmezhető ez egy poszt-szocialista országban. A magyar adóigazgatás példája. In: *Hatékonyság és közszolgáltatás I., Kutatási beszámolók 5.*, 63-85.o. Közzolgálati Tanulmányi Központ, BKE, Bp. 1996

Az új közzolgálati menedzsment és az adóigazgatás. In: *Paradigmaváltás a közzektorban, Kutatási beszámolók 14.*, 150-174. o. Közzolgálati Tanulmányi Központ, BKE, Bp. 1998

Local and Regional Tax Administration in Transition Countries, An International Comparison, ed., *Local Government Public Service Reform Initiative, Open Society Institute*, Budapest, 1999

Modellek és reformok: az adóigazgatás nemzetközi összehasonlításban. APEH, Budapest, 2004

***Konferencia dolgozatok:***

Comparing tax systems in Central-Eastern Europe, *EGPA Conference*, Bad Tatzmansdorf, Austria, 1994

Tax Administration in Hungary, *EGPA Conference*, Rotterdam, the Netherlands, 1995

Tax Policy and Administration, an International Comparison, *Budapest-Oxford Conference*, Budapest, 1997

Tax Administration at Intermediate Level in Hungary, *EGPA Conference*, Paris, France, 1998

Tax Administration in Local Government in Hungary, *EGPA Conference*, Athens, Greece, 1999