

AZ ADÓ MEGFIZETÉSÉRE KÖTELEZETT SZEMÉLY JOGÁLLÁSA ALAPJOGI SZEMPONTBÓL VIZSGÁLVA – STÁTUSVÁLTÁS!?

KECSŐ Gábor
egyetemi adjunktus (ELTE ÁJK)

1. Problémafelvetés

A szó elszáll, az írás megmarad. – tartja a régi latin mondás.¹ Napjainkban sincs ez másként. Ezért az alábbi hasábokon arra vállalkozom, hogy vázlatosan papírra vessem annak az előadásnak a tartalmát, amelyet 2018. november 21-én volt szerencsém megtartani a Pénzügyi Jogot Oktatók Országos Konferenciáján a Pázmány Péter Katolikus Egyetem Jog- és Államtudományi Karán. A tanulmányban közöltek távolról sem tekinthetők a téma alapos feldolgozásának. A célom sokkal inkább a probléma felvetése, mintsem annak átfogó elemzése. Feldolgozott forrásaim között elsősorban a Kúria és az Alkotmánybíróság döntései találhatók.

Ez a rövid írás arról szól, hogy úgy tűnik számomra, az adó megfizetésére kötelezett személy jogállása alapjogi okból kifolyólag megváltozott. Az Alkotmánybíróság adózóvá formálta azt a személyt, aki/amely a magyar adójogban 1990-től sosem minősült annak. Ez a helyzet könnyen oda vezethet, hogy az alapjogi gondolkodás egyre inkább szétfeszíti a hatályos adójogi szabályok és az azok alapját képező szakjogi megfontolások kereteit. Mindezt ráadásul úgy teszi, hogy az érintett alapjogok megóvása érdekében nincsen rá feltétlenül szükség. Utóbbi megállapítás jelenti a valódi problémát és teszi indokolttá gondolataim közzétételét.

¹ Verba volant, scripta manent.

2. Az adójogi jogállás

2.1. A megfizetésre kötelezés funkciója

Az adójogi főkötelezettség (fizetés) címzettjét az anyagi adójogban adóalanynak nevezzük. Az eljárási adójog nyelvén azt a személyt, akit/amelyet az adófizetési kötelezettség terhel, adózónak hívjuk. E két személy egybe is eshet, el is válhat egymástól,² ez azonban nem tartozik a témánkhoz. Az egyszerűség kedvéért tételezzük fel azt, hogy az adó alanya az adózó. Egy személyről van tehát szó, aki/amely az eredeti kötelezett az anyagi és az eljárási adójog szintjén is. Az adó megfizetésére kötelezett személy hozzá képest a mögöttes vagy a másodlagos kötelezett, hiszen kötelezettsége származékos: az adóhatóság sui generis döntésén (határozatán) alapul.

Az adó megfizetésére kötelezett személy már az 1989/90-es rendszerváltás adójogi koncepciójának a részét képezte. Az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény (a továbbiakban: Art.I.) is tartalmazta a rá vonatkozó alapvető szabályokat. Eszerint „adózó az a személy, akinek adókötelezettségét, adófizetési kötelezettségét, adót, költségvetési támogatást megállapító törvény vagy e törvény írja elő. Nem minősül adózónak a kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy.”³ Ha az adózó az esedékes adót nem fizette meg és azt tőle nem lehet behajtani, az adó megfizetésére határozattal kötelezhetőek voltak azok a személyek, akiket a törvény zártkörű felsorolása tartalmazott. Így például az örökös, a megajándékozott, a jogutód és a gazdasági társaság helytállni köteles tagja.⁴

Az előbbi szabályok ismerősen csengenek azok számára is, akik nem az Art.I., hanem az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.II.) vagy az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.III.), valamint az adóigazgatási eljárásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) olvasása során ismerkedtek meg a szóban forgó jogintézménnyel.⁵ Az ugyan nem igaz, hogy a vonatkozó szabályozás semmit sem változott az elmúlt közel három évtized alatt, de az igaz, hogy a jogintézmény egészének a lényegét egyetlen módosítás érintette. Az

² FÖLDES Gábor (rev. Nagy Tibor): Az adótan és az adójog általános része. In: SIMON István (szerk.): *Pénzügyi jog I.* Budapest, Osiris, 2007. 442–456.

³ Art.I. 5. § (1)–(2) bekezdés.

⁴ Art.I. 25. § (2) bekezdés.

⁵ A releváns szabályokat lásd: Art.I. 5. § (2) bekezdés, 25. § (2)–(4) bekezdés; Art.II. 6. § (2) bekezdés, 35. § (2)–(9) bekezdés; Art.III. 59–60. §; Air. 11. § (3) bekezdés.

Az alább érintett problémák bemutatása érdekében elegendő a hatályos szabályokat idézni az előbbi törvények közül. A hatályos rendelkezések közül is elhagyható az adó megfizetésére kötelezés részesedés átruházáskor, amely az Art.III. 60. §-ában található.

Art.III. 59. § [Az adó megfizetésére kötelezett személy]

(1) Ha az adózó az esedékes adót nem fizette meg, és azt tőle nem lehet behajtani, az adó megfizetésére határozattal kötelezhető

- a) az állam, a helyi önkormányzat kivételével az adózó örököse az örökrésze erejéig, több örökös esetében örökrészüik arányában,
- b) a megajándékozott, az adózó által az adókötelezettsége keletkezését követően okirattal juttatott ajándék értékének erejéig, kivéve, ha az ingyenes előnytől neki fel nem róható módon elesett,

1992. január 1-jei hatálybalépéssel kiegészült ugyanis a jogállás azzal a mondattal, hogy „[a] kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy is gyakorolhatja a törvény szerint az adózót megillető jogokat.”⁶ Korábban csak azokat a jogokat gyakorolhatta ez a személy, amelyek kifejezetten nevesítve voltak számára. Innentől kezdve minden adózói jog megilleti.

Ahogy a fentiekben már szóba került, az adó megfizetésére kötelezett személy státusát az adójogban alapvetően az határozza meg a rendszerváltás óta, hogy nem minősül adózónak.⁷ Ez azért van így, mert amíg az adózót az elsődleges, addig az adó megfizetésére kötelezett személyt a mögöttes kötelezettség terheli. Kérdés, hogy mi a funkciója annak, hogy egy személyt, aki/amely egyébként nem adózó és nem is adóalany, tehát se joga, se kötelezettsége nincs az adózás során, adófizetéssel terhel a jogalkotó, és ezen egyetlen kötelezettség mellé minden adózói jogot társít? A válasz az adó megfizetésére kötelezés pragmatikus céljában keresendő. A jogintézmény arra törekszik, hogy az adóhatóság az adóigazgatási eljárásban érvényesíthessen olyan felelősségi, illetve helytállási alakzatokat, amelyeket más hitelezők vagy hatóságok jellemzően bírósági eljárásban, pernyertesség esetén tehetnek meg. A funkció tehát a hosszadalmas és költséges pereskedés elkerülése.⁸ Az adó megfizetésére kötelezés így módon a közpénzek eredményes behajtását szolgálja, miközben a jogokat sem tagadja meg az érintett személytől. Sajátos mögöttes felelősség, illetve helytállási kötelezettség telepítéséről van tehát szó hatósági eljárásban hozott adóhatósági határozattal. Amíg e

-
- c) a 61. §-ban meghatározott kezességet vállaló és az adótartozást átvállaló a jóváhagyott szerződésben foglalt adó tekintetében, valamint akinek a meg nem fizetett adóért való kezességét törvény írja elő,
 - d) az adóbevétel csökkenését eredményező, valamint vagyoni hátrányt okozó bűncselekmény elkövetője az azzal összefüggő adó tekintetében, kivéve azon összeget, amely vagyoneklobzással érintett,
 - e) a gazdálkodó szervezet, a polgári jogi társaság adótartozásáért a rájuk vonatkozó anyagi jogi szabályok szerint a helytállni köteles tag (részvényes), vezető tisztségviselő,
 - f) a vagyontárgy minden tulajdonosa tulajdoni hányada arányában a közös tulajdont terhelő adó tekintetében,
 - g) a szülői felügyelet alatt álló kiskorú gyermek adótartozásáért a szülői felügyeletet gyakorló szülő, illetve szülők egyetemlegesen, a kezelt vagyon erejéig,
 - h) több munkáltató által létesített munkaviszony esetén, az e törvény szerint munkáltatónak nem minősülő, az Mt. szerinti munkáltató a munkaviszonnyal összefüggő adó tekintetében,
 - i) több munkáltató által létesített munkaviszonnyal összefüggő adó tekintetében az, aki az adófizetési kötelezettség keletkezésekor a munkaviszonyban az Mt. szerint munkáltatóként vett részt, ha a h) pont alapján adófizetésre kötelezett az adót nem fizette meg, és azt tőle nem lehet behajtani.
- (2) Az adó megfizetésére kötelezett az állammal vagy az önkormányzattal szemben fennálló követelését az adótartozásába nem számíthatja be.
- (3) A külföldi vállalkozást közvetlenül, illetve – belföldi fióktelepén keresztül – közvetve terhelő valamennyi adótartozás, illetve e törvény hatálya alá tartozó köztartozás megfizetésére egyetemlegesség címén a fióktelep is kötelezhető határozattal.

⁶ Art.I. 5. § (2) második mondata.

⁷ Art.I. 5. § (2) bekezdés; Art.II. 6. § (2) bekezdés; Air. 11. § (3) bekezdés.

⁸ Ezt Földes Gábor úgy fogalmazta meg, hogy „a követelés érvényesíthetőségét meggyorsítja az adómegfizetési kötelezettség alakzata. A határozat jogerőre emelkedése után végrehajtható, és nem szükséges a követelés érvényesítéséhez adott esetben bírói út igénybevétele.” FÖLDES i. m. 443.

határozat meghozatalára irányuló eljárás meg nem indul, az adó megfizetésére kötelezett személy „láthatatlan” az adóhatóság számára. Semminek sem a jogosultja, semminek sem a kötelezettje, mert minden jog és kötelezettség az eredeti kötelezettet (az adózót) illeti, illetve terheli.

Az adó megfizetésére kötelezett személyre vonatkozó szabályozás felépítése az Art.I. óta változatlan. A bevezető mondatrész fekteti le azokat a szabályokat, amelyek mindegyik mögöttes felelősre egyformán vonatkoznak. Ezeket követik az egyes személyekre szabott különös rendelkezések. Végül néhány kiegészítő norma teszi teljessé a szabályozást.

2.2. Az általános rész

Az Art.I., az Art.II. és az Art.III. bevezető mondatrésze egyaránt három általános konjunktív feltételt tartalmaz(ott), amelyek közé az tartozik, illetve tartozott, hogy

- 1) az adózó az esedékes adót nem fizette meg,
- 2) azt tőle nem lehet behajtani,
- 3) az adó megfizetésére kötelezésről határozatot kell hozni.⁹

Az első feltétel akkor teljesül, ha az adózó késedelembe esik az adófizetéssel.

A második akkor áll fenn, ha az adózóval szemben az adóhatóság behajthatatlannak nyilvánítja az adótartozást. A Kúria álláspontja szerint az adóhatóságnak jogában áll mérlegelni, mely okból minősít behajthatatlannak egy adótartozást. Nincs akadálya annak – figyelemmel az adóvégrehajtáshoz való jog elévülése időpontjára is –, hogy az adóhatóság behajthatatlanná nyilvánítsa azt az adótartozást, melynek várhatóan csak jelentéktelen része térülne meg, például a munkabérből, nyugdíjból történő csekély összegű letiltás útján.¹⁰ Ugyanakkor a Kúria arra is rámutatott már a megajándékozott személy vonatkozásában, hogy az adótartozás behajthatatlanná minősítése esetén azt egyúttal így is kell nyilvántartania az adóhatóságnak, és csak ezt követően kötelezhető helytállásra a mögöttes felelős. Nem lehet párhuzamos a végrehajtás az adózóval és az adó megfizetésére kötelezett személlyel szemben. Ezt azért kellett hangsúlyoznia a Kúriának, mert a konkrét esetben az adózóval szembeni végrehajtási cselekmények annak ellenére tovább folytatódtak, hogy az adóhatóság a megajándékozott személyt határozattal kötelezte az adó megfizetésére. Ezért a kötelezés jogszabálysértő volt.¹¹

A harmadik feltétel azt követeli meg, hogy az adóhatóság minden esetben egy önálló határozatot hozzon az adó megfizetésére kötelezett személlyel szemben. A felsőbbíróság döntései közül három megállapítás emelendő ki ezzel összefüggésben. Egyrészt

⁹ Art.I. 25. § (2) bekezdés; Art.II. 35. § (2) bekezdés; Art.III. 59. § (1) bekezdés.

¹⁰ Kúria Kfv.V.35.594/2013/5.

¹¹ Kúria Kfv.I.35.577/2014/6. A Kúriának arra a kérdésre nem kellett választ adnia a hivatkozott ügyben, hogy az adótartozás nyilvánítható-e részben behajthatatlanná és így kötelezhető-e a mögöttes felelős a behajthatatlannak tekintett rész körében az adó megfizetésére, miközben a másik részre nézve végrehajtás folyik az eredeti kötelezettel szemben. Ezzel kapcsolatban annyit tartok szükségesnek megjegyezni, hogy az adótartozás pénzkövetelésre szól, ami természeténél fogva osztható, jöllehet maga az adókötelezettség, ami a tartozás alapját képező jogcím, az adóalany, illetve az adózó személyéhez tapad, teljes egészében oszthatatlan módon.

a mögöttes felelős a vele szemben hozott határozat jogszerűségét a Kúria gyakorlata szerint mindig is vitathatta. Tehát az adóhatóság határozatának a jogszerűségét támadhatta arra való hivatkozással, hogy az nem felel meg a határozatok alakiságával vagy a határozathozatali eljárással (például kiadmányozással) szemben támasztott követelményeknek; nem volt esedékes az adó; az esedékes adót az adózó megfizette; az adó behajtható az adózótól.¹² Másrészt az adóhatóságnak a határozatot akként kell megindokolnia, hogy abból a tényállás logikai és időrendi felépítése alapján megállapítható legyen az adófizetésre kötelezett helytállási kötelezettségének kezdete.¹³ Harmadrészt a mögöttes felelőst adófizetésre kötelező határozat nem önálló adómegállapítást előíró határozat, így az ilyen határozat meghozatalára nyitva álló határidő tekintetében a végrehajtási elvülési szabályok irányadók.¹⁴

2.3. A különös rész: néhány példa

Az előző alpontban már utaltam arra, hogy a hatálytalan adóeljárési kódexekben és a jelenleg hatályos Art.III.-ban is a három pontból álló általános részt a speciális rendelkezések követik, amelyek az egyes személyek kötelezéséhez kapcsolnak különös feltételeket. Ezek mindegyikének még a felvázolására sem vállalkozom a jelen írásban. Azt azonban szükséges megjegyezni, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy státusza a maga egészében csak akkor tárható fel, ha a különös részi elemek tartalmát is figyelembe vesszük.

Tanulságos gyakorlati példaként hívható fel a korlátolt felelősségű társaság (a továbbiakban: kft.) tagjának a mögöttes felelőssége a kft. adótartozásáért felszámolás vagy végelszámolás esetén. Egy eseti döntésében a Kúria azt állapította meg, hogy a korlátolt tagi felelősséggel működő gazdasági társaságokra vonatkozó társasági jogi szabályok alaptétele a tagok korlátolt felelőssége, amely kft. esetén – a részvénytársaságokra vonatkozó normákkal egyezően – fő szabályként akként rendelkezik, hogy a tagok a társaság tartozásaiért magánvagyonukkal nem felelnek. A kft. jogutód nélküli megszűnése esetén a tag felelőssége mégis korlátlanvá válhat, de csak a jogszabályokban tételesen meghatározott esetekben. A korlátolt felelősség olyan abszolút jellegű védelmet biztosít a tagok részére, amely csak erre irányuló kereseti kérelem esetén, a polgári peres bíróság jogerős ítéletével törhető át. Az ilyen perben a széles körben feltárt bizonyítékok körütekintő mérlegelését igényli a tag felelősségét megalapozó tényállási elemek megállapítása, meghatározott tényállás esetén a tag jogellenes magatartásával ok-okozati összefüggésben álló vagyonsökkenés mértékének meghatározása. A társasági jog és az adóeljárásjog egymással versengő szabályainak keretei között nincs arra lehetőség, hogy a kft. tagjának felelősségét az adóhatóság törje át, a felelőség áttörésének hiányában pedig nem kötelezhető a kft. tagja a kft. adótartozásának a

¹² Legfelsőbb Bíróság Kfv.V35.174/2010/6.

¹³ Kúria Kfv.V.35.498/2017/6.

¹⁴ Kúria Kfv.I.35.210/2015/4.

megfizetésére. A felelősség áttöréséhez előzetes elkülönült eljárásban a polgári bíróság által hozott jogerős ítélet szükséges.¹⁵

Ez az eset többek között azt a kérdést veti fel, hogy vajon az adó megfizetésére kötelezés felelősségi alapon történik-e, vagy attól függetlenül, azaz objektív helytállási kötelezettségről van-e szó?¹⁶ A válasz a különös rész rendelkezéseitől függ. Ezek közül először azt az esetcsoportot szemléltetem tömören és a hatályos jog tükrében, amelybe az előbbi jogeset illeszkedik. Ezen felül csak néhány másik példára utalok még.

Az elemzett esethez kapcsolódó különös szabály úgy szól, hogy ha az általános részi feltételek teljesülnek, az adó megfizetésére kötelezhető „a gazdálkodó szervezet, a polgári jogi társaság adótartozásáért a rájuk vonatkozó anyagi jogi szabályok szerint a helytállni köteles tag (részvényes), vezető tisztségviselő.”¹⁷ A Polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) értelmében a közkereseti társaság tagja és a betéti társaság belfogója köteles helytállni a társaságnak a társasági vagyontól nem fedezett kötelezettségeiért. Ennek ellenére a közkereseti társaság tagját és a betéti társaság belfogóját az adóhatóságnak önálló határozattal kell köteleznie az adó megfizetésére. Automatizmus nem érvényesül. Ha érvényesülne, nem kellene az adó megfizetésre kötelezésről határozni az adóhatóságnak. Ezt a megállapítást az Alkotmánybíróság gyakorlata tükrében szükséges szem előtt tartani.

Az előbbi tagokkal ellentétben a kft. tagja a társaság kötelezettségeiért fő szabály szerint nem felel. A korlátolt felelősség azonban áttörhető például akkor, ha a befolyással rendelkező, illetve az egyedüli tag tartósan hátrányos üzletpolitikát folytatott, amit a hitelező kereseti kérelme alapján a polgári bíróság megállapít.¹⁸ A kft. tagja esetében tehát felelősségi alapú az adózó (kft.) adótartozásának a megfizetésére való kötelezés. Felelősségi alapú kötelezettség vonatkozik például arra a személyre is, aki adóbevétel csökkenését eredményező, valamint vagyoni hátrányt okozó bűncselekményt követ el.¹⁹ A bűnösségét csak bíróság állapíthatja meg.²⁰ Az adóhatóság nem teheti ezt meg véleményem szerint még akkor sem, ha csupán adójogi jogkövetkezményt kíván abból levonni.

Az előbbiekkal szemben az örökös, a megajándékozott, a tulajdonostárs, a szülői felügyeletet gyakorló szülő státusza a betéti és a közkereseti társaság tagjához hasonló. Az örökösi, a megajándékozotti, a tulajdonostársi és a szülői pozíció okán kötelezheti e személyeket az adóhatóság az adó megfizetésére, feltéve, hogy a többi feltétel is teljesül. Ekkor nincs szükség megelőző bírósági eljárás lefolytatására, amely nem adójogi

¹⁵ Kúria Kfv.I.35.842/2014/7.

¹⁶ E kérdés nem arra irányul, hogy az adókötelezettség felelősségi alapú-e. Azért nem, mert az adókötelezettségnek a címzettje az elsődleges kötelezett. Az itt felvetett probléma arról szól, hogy a megfizetésre való kötelezésnek mi az alapja; a megfizetésre kötelezett adójogi felelőssége?

¹⁷ Art.III. 59. § (1) bekezdés e).

¹⁸ A csőd eljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény (a továbbiakban: Cstv.) 63. § (2)

¹⁹ Art.III. 59. § (1) bekezdés d).

²⁰ Alaptörvény XXVIII. cikk (2).

természetű felelősséget állapítana meg jogerősen. Ezeknek a személyeknek „csak” az adójog szabályai szerint kell helytállniuk.²¹

2.4. A felelősségi alapú és az objektív helytállási alapú kötelezés megkülönböztetése

Az előbbieket azt szemléltetik, hogy vannak olyan esetek, amelyeknél az adó megfizetésére kötelezés felelősségi alapon történik, és vannak olyanok is, amelyek esetében objektív helytállás alapján megy végbe. Az adó megfizetésére kötelezett személy tehát vagy mögöttes felelős vagy helytállásra kötelezett személy. Ez még akkor is így van, ha az egyszerűsítésre törekvés jegyében gyakran mögöttes felelősnek nevezzük azt is, aki nem felelősségi alapon teljesíti az elsődleges felelős (adózó) adókötelezettségét.

Azt gondolom, hogy ha az objektív helytállás érvényesül, nem aggályos az adóhatóság által történő kötelezés előzetes bírósági eljárás nélkül. Ha azonban felelősségi alakzattal juttatható érvényre az adó megfizetésére kötelezés, a bírói út nem kerülhető meg. A tisztességes bírósági eljárás a garanciája annak, hogy az eljárás alanyai egyenrangú félként küzdhetnek meg egy olyan fórum előtt, amely nem érdekelt abban, hogy megállapítsa a büntetőjogi felelősséget vagy áttörje a korlátolt felelősséget.²² Az adóhatóság adóeljárásban nem állapíthat meg büntetőjogi vagy tagi felelősséget, jöllehet ha ezeket a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező bíróság már jogerősen megtette, azokra építhet származékos adófizetési kötelezettséget.

Véleményemet támasztja alá értelmezésem szerint az is, ha Eörsi Gyula megállapításából indulunk ki. „A jogi felelősség a jogellenesség minősített, felróhatóan tanúsított társadalomellenes magatartás ellen védekezik, államilag alkalmazott vagy biztosított hátrányok alkalmazásával, illetve kilátásba helyezésével.”²³ Hangsúlyozandó, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy nem tanúsít jogellenes magatartást azokban az esetekben, amelyekben objektív helytállás terheli mögöttes kötelezettként. Csupán örökös, megajándékozott, jogutód, szülő, tulajdonostárs stb. Ezzel szemben akkor, amikor nem adójogi felelőssége okán kötelezik az adó megfizetésére, jogellenesen járt el maga is, más jogágak normáit megszegte. A fenti példákban az adó megfizetésére kötelezett

²¹ Azt gondolom továbbá, hogy a helytállási esetekben az adóhatóság a polgári jog szabályai szerint valósgként (bizonyítottként) elfogadott jogi tényeket veheti alapul az adó megfizetésére való kötelezésnél. Átértékelésnek tehát nincs helye. Azért nincs, mert a kötelezettség nem eredeti. Például örökös az, aki a hagyatékátadó végzés szerint annak minősül. Ingatlan tulajdonostársa az, aki a tulajdoni lap szerint annak minősül. Szülő az, aki a születési anyakönyvi kivonat szerint annak minősül. Szemléltetésképpen: az adóhatóság nem döntheti meg az apaság véelmét „adó jogilag” és nem állapíthatja meg az „adó jogi” apát. Nem kezelhet egy személyt ingatlan-nyilvántartáson kívüli tulajdonosként azért, hogy kötelezhessen a közös tulajdont terhelő adó tekintetében az adó megfizetésére. A probléma tehát összetettebb annál mint, amit a főszovegben írtam. A polgári jog szerint és az adójog szerint értékelt megállapítás kéz a kézben jár; egymástól el nem válhat. Ebben az értelemben nincs helye átértékelésnek.

²² Ezen a ponton a tisztességes bírósági eljárás [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] részjogositványai és a jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] hívhatók fel, továbbá az, hogy a fair bírósági eljárás nem váltható ki a tisztességes hatósági eljárással. Az alapjogok tartalmáról a következő pont szól.

²³ EÖRSI Gyula: *A polgári jogi kártérítési felelősség kézikönyve*. Budapest, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, 1966. 28.

személy bűnös vagy visszaélt a korlátolt tagi felelősséggel. Ekkor többről van szó arról, minthogy az adózó jogellenes magatartása (az adófizetés elmulasztása) következményeként rá hárul a fizetési kötelezettség. Ezen többtelelem követeli meg a bírói utat, mint az adó megfizetésére kötelezést megelőző garanciális eljárást.

3. A kapcsolódó alapjogok és alkotmányos értékek

Az adó megfizetésére kötelezett személy jogintézményéhez több alapjog, illetve alkotmányos érték is kapcsolódik. Ezek a jogállamiság-jogbiztonság [Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés], tisztességes hatósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés], tisztességes bírósági eljáráshoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdés] és a jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés]. Az alábbiakban ezek lényegét mutatom be friss alkotmánybírósági döntések segítségével.

3.1. A jogállamiság-jogbiztonság

Az Alkotmánybíróságnak következetes a gyakorlata a tekintetben, hogy a jogállamiságnak nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. A jogbiztonság az állam – és elsősorban a jogalkotó – kötelességévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, egyértelműek legyenek. Működésüket tekintve kiszámíthatónak és előreláthatónak kell lenniük a norma címzettjei számára. A jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is.²⁴

3.2. A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog²⁵

Az Alkotmánybíróság értelmezése szerint a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog nem azonosítható a tisztességes bírósági eljáráshoz való joggal. A tisztességes hatósági eljárás követelménye egyetlen hatósági eljárásban sem sérülhet, jöllehet az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdéséből fakadó követelményrendszer eltérő lehet az egyes szakigazgatási eljárásokban, azok sajátosságaira tekintettel. Az Alaptörvényből levezethető követelményeknek tehát figyelemmel kell lenniük az egyes szakigazgatási eljárások speciális vonásaira.

A tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalmaként az Alkotmánybíróság számos olyan részjogosítványra mutatott rá gyakorlatában, amelyek az ügyfelet helyezik középpontba, és amelyek érvényesítése a vizsgálati típusú hatósági eljárás alaki és anyagi hatékonyságát (gyorsaságát, szakszerűségét, törvényességét), összességében jognak alárendeltségét hivatottak szolgálni. E részjogosítványok a korlátozhatóság szempontjából az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése szerinti rezsim alá tartoznak.

²⁴ Ld. az Alaptörvény hatálybalépését követően először: 31/2012. (VI. 29.) AB határozat, Indokolás [25]; egyik legutóbbi döntés: 17/2019. (V. 30.) AB határozat, Indokolás [68].

²⁵ Más hivatkozás hiányában az alponban írtak forrását ld. 17/2019. (V. 30.) AB határozat, Indokolás [36]–[39].

Ilyennek minősül például határozat közlése és a közlés módja, valamint az iratbetekintéshez való jog.

Az Alkotmánybíróság egyik legutóbbi releváns határozatában azt is kimondta, hogy az egyes részjogosítványokból építkező tisztességes hatósági eljáráshoz való jog tartalma másként is megragadható.²⁶ Teljességre törekvő megközelítésben ez az alapjog a hatóság jogi eljárásának egészére nézve jelent egy alapjogilag egységként értékelt és védett minőséget. Míg az alapjog részét képező jogosítványok az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése szerinti kritériumrendszerben igazolható módon korlátozhatók, addig a hatósági eljárásnak összességében szemlélve mindvégig tisztességesnek kell lennie. Utóbbi megközelítésben nincs helye a korlátozás igazolásának, mert már magának a fair minőségnek a megállapítása is mérlegelés eredménye.

3.3. A tisztességes bírsági eljáráshoz való jog²⁷

A tisztességes bírsági eljáráshoz való jog tartalmát a következők szerint foglalta össze az Alkotmánybíróság. A tisztességes eljárás (fair trial) követelménye az eljárásjogi garanciák érvényesülését is felöleli, és egy olyan minőséget jelent, amelyet csupán az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet megítélni. Ebből következően egyes részletszabályok hiánya miatt éppúgy, mint valamennyi részletszabály megalkotásának dacára lehet egy eljárás méltánytalan, igazságtalan vagy nem tisztességes. Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint a tisztességes eljáráshoz való jog magában foglalja az alkotmányszövegben kifejezetten nem nevesített bírósághoz való jog valamennyi feltételét is.

Az Alkotmánybíróság értelmezésében a tisztességes eljáráshoz fűződő jog körébe tartozik a hatékony bírói jogvédelem követelménye is. A bírósághoz fordulás joga általánosságban azt az elvárást támasztja a szabályozással szemben, hogy a peresített igényekről érdemi döntést hozhasson az eljáró bíróság. Ennek érdekében a jogalkotónak olyan eljárást kell lehetővé tennie, amelyben az irányadó jogszabályi rendelkezések tükrében a bíró határozhat arról, mi jogos és mi nem az. Az érintett alapjog célja tehát az eljárás minőségének a védelme. A bírósághoz fordulás értelmét ugyanis az érdemi bírói döntés meghozatalának a lehetősége adja, amely megméri a peresített igényeket az alkalmazandó anyagi jog és eljárásjog mércéivel. A bírsági eljárás során követelmény, hogy a bíróság minden lényeges jogkérdést azonosítson és azokban a jog értelmezése útján döntsön. Ez a megközelítés áll ugyanis összhangban az Alkotmánybíróság által kialakított követelményrendszerrel. Eszerint a tisztességes eljárás alkotmányos követelménye a bírói döntésekkel szemben azt a minimális elvárást mindenképpen megfogalmazza, hogy a bíróság az eljárásban szereplő feleknek az ügy lényegi részeire vonatkozó észrevételeit kellő alapossgal megvizsgálja, és ennek értékeléséről határozatában számot adjon.²⁸

²⁶ 3090/2019. (V. 7.) AB határozat, Indokolás [30].

²⁷ Más hivatkozás hiányában az alponban írtak forrását ld. 7/2013. (III. 1.) AB határozat, Indokolás [24]–[34].

²⁸ 17/2018. (X. 10.) AB határozat, Indokolás [47].

A pártatlan bírósághoz való jog a tisztességes eljárás nevesített részjogosítványa. A pártatlanság követelménye azt az elvárást támasztja a bíróval szemben, hogy döntését kizárólag objektív tényekre alapítsa, és ne engedje, hogy bármely más, e tényeken kívüli körülmények az ítélező tevékenységét befolyásolják, tehát, hogy egyfelől a megítélendő ügy tekintetében ne rendelkezzen előítéletekkel, másfelől pedig az ügyben szereplő egyik fél javára, avagy hátrányára se legyen elfogult. Továbbá az eljárásnak olyannak kell lennie, amely a pártatlan, elfogultságmentes ítélezés tényét közvetíti az eljárás résztvevői és a társadalom felé.²⁹

3.4. A jogorvoslathoz való jog³⁰

A jogorvoslathoz való jog mindenki számára alanyi jogot keletkeztet a jogorvoslat igénybevételére, aki a döntés folytán jogát vagy jogos érdekét sértve érzi. A jogalkotó a különböző eljárásokra irányadó törvényi szabályozásokban határozza meg az igénybe vehető jogorvoslati lehetőségeket és azok igénybevételének a módját, azonban a jogorvoslathoz való jog tekintetében az Alkotmánybíróság gyakorlata is számos egyéb követelményt határozott már meg. A jogorvoslat egyik elemeként az érdemi, ügydöntő döntések tekintetében a más szervhez vagy ugyanazon szervezetben belüli magasabb fórumhoz fordulás lehetőségének biztosítását rögzítette az Alkotmánybíróság, amelyhez a közigazgatási döntések vonatkozásában társult a bírói út rendelkezésre állásának követelménye is.

További elemként határozta meg az Alkotmánybíróság a jogorvoslati fórum abbéli képességét, hogy a sérelmezett döntést felülvizsgálja, és a sérelem fennállása esetén a döntés megváltoztatása vagy megsemmisítése (hatályon kívül helyezése) révén a sérelmet a döntésre visszaható módon orvosolja. Minden jogorvoslat lényegi, immanens eleme a jogorvoslás lehetősége, vagyis a jogorvoslat fogalmilag és szubsztanciálisan tartalmazza a jogsérelem orvosolhatóságát.³¹

A jogorvoslat ténylegességének követelménye, vagyis az, hogy a jogorvoslati fórum képes legyen a jogsérelem orvoslására, két elemet foglal magában: egyrészt, hogy a jogorvoslati fórumrendszer igénybevételét nem gátolják-e jogszabályi előírások, másrészt, hogy milyen a jogorvoslat terjedelme, azaz teljes körűsége, illetve korlátozottsága.³² Feltétlen követelmény, hogy az eljáró fórum az eljárási szabályok által meghatározott keretek között a jogorvoslati eljárást lefolytassa és a jogorvoslati kérelemben írtakat a jogszabályban foglaltak szerint érdemben megvizsgálja.³³

²⁹ 3046/2019. (III. 14.) AB határozat, Indokolás [55].

³⁰ Más hivatkozás hiányában az alpontban írtak forrását ld. 17/2019. (V. 30.) AB határozat, Indokolás [70]–[72]

³¹ 3020/2018. (I. 26.) AB határozat, Indokolás [37], 35/2013. (XI. 22.) AB határozat, Indokolás [16].

³² 2/2013. (I. 23.) AB határozat, Indokolás [35], [37], 22/2014. (VII. 15.) AB határozat, Indokolás [82].

³³ 9/2017. (IV. 18.) AB határozat, Indokolás [21].

4. Tézis és antitézis

4.1. A szakjogi tézis a bírósági és hatósági gyakorlatban

Az Alkotmánybíróság alábbi határozatainak a meghozataláig tézisként tartotta magát a következő hatósági és bírósági értelmezés. A pénzügyi jogviszonyra és ebből eredő jogviták elbírálására vonatkozó anyagi és eljárási szabályok nem adnak lehetőséget arra, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy az adózó ellen indult eljárásokban félként eljárjon, vagy az adózóval szemben hozott jogerős határozatot utóbb vitássá tehesse. Az adófizetésre kötelezettel szemben az adófizetésre kötelező határozat meghozatala nem vezethet arra, hogy újra megnyíljanak azok a jogvédelmi eszközök, amelyeket az adózó a közte és az adóhatóság közötti jogvitában korábban már érvényesített, vagy amelyekkel bármely okból nem élt. Az adó megfizetésére kötelezett igénybe veheti a jogorvoslati eszközöket, és ennek keretében vitássá teheti a kötelezését is, de a vele szemben hozott határozat jogorvoslata során már nem vitathatja az adóhatóság által az adózó terhére jogerősen előírt tartozás jogcímét ésösszegerszerűségét.³⁴ A pénzügyi jogviszonyra és az ebből eredő jogvita elbírálására vonatkozó anyagi- és eljárási szabályok nem adnak lehetőséget arra, hogy az adó megfizetésére kötelezhető személy az adózó ellen indult eljárásban félként eljárjon, illetve hogy az adózóval szemben hozott határozatok ellen jogorvoslati kérelmeket terjesszen elő.³⁵

4.2. Az alapjogi antitézis az Alkotmánybíróság gyakorlatában

A szakjogi álláspont tagadását az Alkotmánybíróság fejtette ki hatásköreinek gyakorlása során. Négy ügyre szükséges emlékeztetni.

A 2/2013. (I. 23.) AB határozat megállapította, hogy az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből, valamint XXVIII. cikk (7) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, hogy az adó megfizetésére örökösként kötelezett személy a vele szemben indult eljárásban hozott külön határozat ellen jogorvoslattal élhessen, és ennek keretében vitathassa az adó megfizetésére kötelezés feltételeinek fennállását is.

A 9/2013. (III. 6.) AB határozat szintén alkotmányos követelményt rögzített. Ez azonban nem az örökösre, mint adó megfizetésére kötelezett személyre vonatkozik, hanem a gazdasági társaság adótartozásáért a rá vonatkozó szabályok szerint helytállni köteles tagra, vezető tisztségviselőre. Eszerint az adó megfizetésére gazdasági társaság helytállni köteles tagjaként kötelezett személy a gazdasági társaság felszámolása során indult adóhatósági ellenőrzési eljárásban gyakorolhassa az adózót megillető azon jogokat, amelyek lehetővé teszik, hogy a helytállási kötelezettségét érintő adótartozás jogalapját ésösszegerszerűségét vitathassa.

A 20/2015. (VI. 16.) AB határozat kiterjesztette az előbbi alkotmányos követelményt azokra az adóhatósági és adóhatósági határozatokra felülvizsgáló bírósági eljárásokra is, amelyek olyan személy mögöttes felelősségét érintik, aki/amely az adóhatósági el-

³⁴ Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.260/2010/7.

³⁵ Legfelsőbb Bíróság Kfv.V.35.268/2010/5.

járás megindításakor már nincs a mögöttes felelősségét megalapozó jogviszonyban az adótartozásért elsődlegesen felelős szervezettel.

A legutóbbi kapcsolódó döntés a 22/2017. (IX. 11.) AB határozat (a továbbiakban: ABH). Ez tette teljesen egyértelművé azt, ami már a korábbi kettő határozatból is következett a gazdasági társaság helytállni köteles tagjára nézve. Az adó megfizetésére kötelezés abban az esetben marad az Alaptörvény keretein belül, amennyiben az indítványozó (értsd: az adó megfizetésére kötelezett személy, aki/amely a gazdasági társaság helytállni köteles tagja) az adóhatósági ellenőrzési alapeljárás megindításától gyakorolhatja az adózót megillető azon jogokat, amelyek lehetővé teszik, hogy a helytállási kötelezettségét érintő adótartozás jogalapját és összecszerűségét is vitathassa.³⁶ Ennek a döntésnek a többségi indokolása tehát azt a követelményt támasztja, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy teljes körű jogorvoslattal élhessen, azaz a helytállni köteles tag ne csak a vele szemben hozott határozat tartalmát vitathassa, hanem az adózó (gazdasági társaság) adótartozásának a jogalapját és összecszerűségét is, mégpedig úgy, hogy azt az alapeljárás megindításától kezdve megtehesse. Ebből az következik, hogy az antitézis egy sorba állította az adó megfizetésére kötelezett személyt az adózóval a jogorvoslathoz való jog gyakorlása körében. A gazdasági társasággal szemben folytatott adóellenőrzés kezdetétől fogva be kell vonni az eljárásba a helytállásra kötelezhető tagot, mintha adózó lenne. Ezért írtam a bevezető sorokban, hogy úgy tűnik, az Alkotmánybíróság adózóvá alakította az adó megfizetésére kötelezett személy jogállását alapjogi megfontolásból. Ezt elsősorban a hatékony jogorvoslathoz való érvényesülése érdekében tette a testület.

5. A hatályos jog megoldása

Még mindig hatályos az a szabály, miszerint az adó megfizetésére kötelezett személy nem adózó.³⁷ A jogalkotó tehát nem változtatta meg e személy szakjogi jogállását, de biztosította számára azt, hogy vitathassa az alaphatározatban foglalt kötelezettség jogcímét és összecszerűségét, csakhogy nem az alapeljárás kezdetétől fogva, hanem a vele szemben hozott határozat megtámadásakor. Az adó megfizetésére kötelezett személy fellebbezési jogáról az Air. 123. §-a rendelkezik két alanyi körre nézve. Az egyik a gazdasági társaság helytállni köteles tagja. Erről a személyről a fentiekben szó volt. A másik a társasági részesedését átruházó tag, akit/amelyet nem tárgyaltam ebben a tanulmányban.

Mindkét esetben az a szabály, hogy az elsőfokú adóhatósági határozat elleni fellebbezésükben vitathatják a helytállási kötelezettséget megalapozó, utólagos adómegállapítás tárgyában kiadott határozatot, azaz az alaphatározatot, amennyiben azt bíróság még nem vizsgálta felül. Ez a jogosultság akkor is megilleti a kötelezetteket, ha a vitatott kötelezettség tekintetében az adómegállapításhoz való jog már elévült. Az adóhatóság – a velük szemben hozott elsőfokú határozat közlésével egyidejűleg – megküldi a két alanyi körnek a helytállási kötelezettségüket megalapozó első- és – amennyiben má-

³⁶ 22/2017. (IX. 11.) AB határozat, Indokolás [25].

³⁷ Air. 11. § (3).

sodfokú határozat meghozatalára sor került – a másodfokú alaphatározatot, valamint az utólagos adóellenőrzés megállapításairól felvett jegyzőkönyvet. Amennyiben az adó megfizetésére kötelezett az alaphatározatot fellebbezésben vitatja, a fellebbezést elbíráló másodfokú adóhatóság elsőként az alaphatározat jogszerűsége kérdésében dönt. Ha a felettes szerv megállapítja, hogy az alaphatározat jogszabálysértő, a fellebbezést benyújtó adó megfizetésére kötelezettel szemben a jogszabálysértő rész tekintetében az adóvégrehajtáshoz való jogot korlátozza vagy megszünteti.³⁸

A sikeres fellebbezés tehát nem ahhoz vezet, hogy az alaphatározatot jogellenessé nyilvánítja az adóhatóság, hanem ahhoz, hogy a sikeresen fellebbező mögöttes kötelezettel szemben korlátozza a végrehajtást. Ez egyben azt is jelenti, hogy az eredeti kötelezettel szemben továbbra is érvényesnek és hatályosnak minősül az alaphatározat.

6. Zárszó: szintézist!

Az ABH többségi indokolása véleményem szerint helyesen jelöli ki az elérendő célt, nevezetesen azt, hogy a mögöttes felelős számára biztosítani kell a hatékony jogorvoslati lehetőséget, azaz olyan jogi helyzetbe kell hozni, hogy tudja vitatni az alaphatározatban feltárt fizetési kötelezettséget (jogcímet) és annak összszerszerűségét. Azt is gondolom azonban, hogy az ABH által megfogalmazott elvárásokat nem feltétlenül kell/lehet átültetni az adóeljárásjogba. Indokaim a következők.

A napi hatósági gyakorlatban az ABH-ban lefektetett elvárásnak azért lenne nehéz eleget tenni, mert az adóhatóság az ellenőrzés folyamán nem tudja és nem is tudhatja, hogy sikeres lesz-e az adózóval szembeni végrehajtás, sőt azt sem láthatja előre, hogy a jövőbeli önkéntes teljesítés hiányában meg kell-e indítania az adóvégrehajtást. Az ABH-ból ezzel szemben az következik, hogy már az adóigazgatási eljárás elején fel kell tételeznie az adóhatóságnak, hogy az adózó terhére megállapítást fog tenni, amit nem tud majd behajtani az adózón, emiatt az első lépések egyikeként listáznia kell a lehetséges mögöttes felelősöket és be kell vonnia őket az eljárásba. Ez az eljárás véleményem szerint közel áll a prejudikációhoz, továbbá több volt helytállni köteles tag esetén olyan személyeket is bevon az adóigazgatási eljárás egészébe, akiknek a kötelezettségét a határozat egyáltalán nem fogja érinteni, mert például azon időszakra, amely alatt ők voltak a képviselők, megállapítást nem tesz a hatóság. A titokvédelmi szabályok sérülése is kérdéses lehet.

A törvényhozó által elfogadott megoldásnak az előnye, hogy jól illeszkedik az adóigazgatási eljárás többi szabályához. Az alaphatározat során mindent úgy intéznek, ahogyan eddig, de a sui generis határozat meghozatala során és azzal szemben az adó megfizetésére kötelezett személy érdemben gyakorolhatja az adózó jogait, köztük a jogorvoslati jogot, amellyel vitathatja az alaphatározatban megállapított kötelezés jogcímét és összszerszerűségét is.

Emiatt üdvözlendő Marosi Ildikó ABH-hoz fűzött párhuzamos indokolása, amely egyfajta szintézist fogalmazott meg. Álláspontja szerint az adó megfizetésére kötelezett személy számára nem az alapeljárás megindításától kezdve szükséges biztosítani

³⁸ Air. 123. § (1)–(3).

az adózási jogokat, amelyek közé tartozik egyebek mellett a hatékony jogorvoslathoz való jog is, hanem az adó megfizetésére kötelezés tárgyában a mögöttes felelőssel, illetve helytállásra kötelezettel szemben hozott külön határozat vitatása során kell azokat lehetővé tenni. Szerintem ez az a megoldás, ami egyaránt kielégíti az alapjogi követelményeket és nem feszíti szét a szakjogi kereteket sem.