

- [5] Az első fokon eljáró Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletében az adóhatóság határozatait hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. A jogerős ítélet indokolása szerint „az Alkotmánybíróság mind a 2/2013. (I. 23.) AB határozat, mind pedig a 9/2013. (III. 6.) AB határozatában az Art. 35. § (2) bekezdésének az adó megfizetésére vonatkozó szabályai és a jogállamiság-klauszulából eredő követelmények, továbbá a jogorvoslathoz való jog viszonyát vizsgálta, egyrészt az örökösök mögöttes felelőssége [Art. 35. § (2) bekezdés a) pont], másrészt a gazdasági társaságok adótartozásáért helyt állni köteles tag felelősségét szabályozó norma [Art. 35. § (2) bekezdés f) pont] vonatkozásában.”
- [6] A felhívott alkotmánybírósági határozatok alapján a bíróság arra az álláspontra helyezkedett, hogy „az Art. 35. § (2) bekezdés f) pontjának az idézett jogszabályhelyekkel együttes értelmezése, ezáltal az alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből [...], illetve az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdéséből [...] fakadó alkotmányos követelménynek megfelelő értelmezése szerint a jelen perbeli esetben az adó megfizetésére a Bt. helytállni köteles tagjaként kötelezett felperes részére a beltagsági jogviszonyának megszűnését követően indult adóhatósági ellenőrzési eljárásban lehetőséget kellett (volna) biztosítani arra, hogy gyakorolhassa az adózót megillető azon jogokat, amelyek lehetővé teszik, hogy a helytállási kötelezettségét érintő adótartozás jogalapját és összegszerűségét vitathassa.”
- [7] Az ítéletben a megismételni rendelt eljárásra vonatkozóan a bíróság meghagyta az adóhatóságnak, hogy az Alkotmánybíróság hivatkozott határozataiban foglalt jogértelmezés szem előtt tartásával eljárva – a felperes indítványozó helytállási kötelezettségébe eső adótartozás összege tekintetében – teljes körűen tisztázza a tényállást.
- [8] Az alperes adóhatóság az ítélet ellen felülvizsgálati kérelemmel fordult a Kúriához, kérve annak hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását.
- [9] A Kúria Kfv.V.35.722/2013/3. sorszámú ítélete megállapította, hogy „[a]z Art. 6 § (2) bekezdés második mondata szerint a kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy is gyakorolhatja a törvény szerint az adózót megillető jogokat. A felperes az adó megfizetésére őt kötelező eljárásban gyakorolhatta jogait, így a jogorvoslat jogát is, tehát e jogszabályhelyet nem sértette meg az adóhatóság, ahogyan az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését és a Ket. alapelveit sem.” A Kúria rögzítette azt is, hogy a Legfelsőbb Bíróság számos, megjelölt eseti határozatában a jelen döntésével azonos ítéletet hozott, a korábbi gyakorlattól való eltérésnek pedig nem látja indokát.
- [10] Az elsőfokú ítéletben hivatkozott 9/2013. (III. 6.) AB határozat (a továbbiakban: Abh1.) relevanciája tekintetében a kúriai ítélet kiemelte, hogy „a Bt. ellenőrzése idején felszámolási eljárás nem volt folyamatban, ezért a nem azonos tényállás miatt az elsőfokú bíróság döntését ezen AB határozatra nem alapíthatta.” A Kúria szerint nem teljesült tehát az AB határozat azon feltétele, hogy „a gazdasági társaság felszámolása során indult az adóhatósági ellenőrzési eljárás”, továbbá a betéti társaságot az ellenőrzés során felszámoló nem képviselte, így hiányzik az AB által a határozatban értékelt azon lényeges elem is, hogy „a felszámoló a felszámolási eljárás során a mögöttes helytállásra kötelezett személlyel szemben gyakran ellenérdekű pozíciót foglal el.”
- [11] Az elsőfokú döntés által szintén felhívott 2/2013. (I. 23.) AB határozattal kapcsolatban arra az álláspontra helyezkedett a Kúria, hogy az – a tényállás különbözőségeiből fakadóan – jelen ügyben ugyancsak nem alkalmazható. E határozatban ugyanis az AB azt az alkotmányos követelményt határozta meg, hogy az adó megfizetésére örökösként kötelezett személy a vele szemben indult eljárásban hozott külön határozat ellen jogorvoslattal élhessen, és ennek keretében vitathassa az Art. 35. § (2) bekezdésében meghatározott feltételek fennállását is.
- [12] Figyelemmel arra tehát, hogy az elsőfokú bíróság által idézett alkotmányos követelmények relevanciáját a Kúria az adott tényállások különbözősége miatt nem találta megalapozottnak, valamint a felperes „olyan jogszabályhelyet sem jelölt meg, amelyet az adóhatóság nem értékelt, továbbá a Legfelsőbb Bíróság tény- és jogazonos ügyekben számos (megjelölt) azonos ítéletet hozott”, a Kúria a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.
- [13] Az indítványozó azért tartja Kúria döntését alaptörvény-ellenesnek, mert a támadott ítélet alapjául szolgáló adóhatósági eljárásban ügyféli jogállással nem bírt, így az eljárás során nem volt biztosítva számára a nyilatkozattételhez és az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében garantált jogorvoslathoz való jog. Ezen felül a panaszolt ítélet – álláspontja szerint – sértette az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésében biztosított tisztességes eljáráshoz fűződő jogát is, illetve az eljárás nem egyeztethető össze az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében meghatározott jogállamiság követelményével sem.

II.

[14] Az Alaptörvény érintett rendelkezései:

„B) cikk (1) Magyarország független, demokratikus jogállam.”

„XXIV. cikk (1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék. A hatóságok törvényben meghatározottak szerint kötelesek döntéseiket indokolni.”

„XXVIII. cikk (7) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.”

III.

[15] Az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panaszt 2015. október 12-én befogadta, mivel az Abtv.-ben támasztott feltételeknek maradéktalanul megfelelt.

[16] Az Alkotmánybíróság az indítvány alapján a vizsgált ügyben elsősorban azt értékelte alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésként, hogy a társaság tartozásaiért helyt állni köteles panaszos jogorvoslatához való joga sértült-e azáltal, hogy nem gyakorolhatta az adózót megillető jogait az adóhatósági eljárás során.

IV.

[17] Az alkotmányjogi panasz az alábbiak szerint megalapozott.

[18] 1. Az Alkotmánybíróság legutóbb a 20/2015. (VI. 16.) AB határozat (a továbbiakban Abh2.) keretében foglalkozott a jelen indítvány által is felvetett alkotmányjogi összefüggésekkel. A bírói kezdeményezésre okot adó ügyben megállapított tényállás alapján az adóhatósággal szemben indult per felperese egy betéti társaság belfogója volt. A felperes tagsági jogviszonyának megszűnését követően a gazdasági társasággal szemben az adóhatóság adóellenőrzést folytatott tagsági jogviszonyát is érintő adóévek tekintetében, és határozatában bírságot szabott ki. Az elsőfokú határozat fellebbezés hiányában jogerőre emelkedett, majd az adóhatóság végrehajtási eljárást folytatott le a társasággal szemben, amely eredménytelen volt, így a NAV az ügy felperesét – a gazdasági társaság korábbi belfogójaként – az adótartozás megfizetésére kötelezte az Art. 35. § (2) bekezdésének *f*) pontja alapján. A felperes – az adó megfizetésre kötelező határozattal szemben előterjesztett keresetében – arra hivatkozott, hogy a társasággal szembeni adóellenőrzési alapügyről őt az adóhatóság nem értesítette, ezért nem is lehetett ráhatása az adóhiány és jogkövetkezményei jogalapjára és összecszerúságára.

[19] A jelen ügghöz hasonló tényálláson alapuló bírói kezdeményezés elsődlegesen arra irányult, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg az Art. 6. § (2) bekezdése és 136. § (1) bekezdése alaptörvény-ellenességét és semmisítse meg ezeket a rendelkezéseket, illetve zárja ki azok alkalmazhatóságát a bíróság előtt folyamatban volt alapügyben. A másodlagos indítványi kérelem arra irányult, hogy az Alkotmánybíróság állapítsa meg azokat az alkotmányos követelményeket, amelyek alapján – figyelemmel az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésére és XXVIII. cikk (7) bekezdésére – „a betéti társaság belfogójának a tagsági jogviszonya megszűnését követően lefolytatott adóellenőrzés során hozott határozat olyan érdemi határozatnak minősül, melyre tekintettel az adó megfizetésére köteles személy is adózónak minősül, ezáltal az alapügyben hozott határozattal szemben fellebbezési jogával élhet.”

[20] Bár az Alkotmánybíróság az Art. támadott rendelkezései alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére, illetve a folyamatban lévő ügyben történő alkalmazhatóságának kizárására irányuló indítványt elutasította, alkotmányos követelményként határozta meg, hogy milyen feltételekkel marad az Alaptörvény keretein belül az adó megfizetésére gazdasági társaság helytállni köteles tagjaként kötelezett személy mögöttes felelősségét adott esetben kiváltó, a gazdasági társasággal szemben indult adóhatósági ellenőrzési alapeljárás azokban az esetekben, amikor a mögöttesen felelős tag tagsági jogviszonya már megszűnt.

[21] A fentiek szerint az Alkotmánybíróság megállapította, hogy „azokban az adóhatósági és az adóhatósági határozatokat felülvizsgáló bírósági eljárásokban, amelyek olyan személy mögöttes felelősségét érintik, aki az adó-

ellenőrzés megindításakor már nincs a mögöttes helytállási felelősségét megalapozó jogviszonyban az adótartozásért elsődlegesen felelős szervezettel, az Art. 6. § (2) bekezdése második mondatának, 35. § (2) bekezdése f) pontjának, 100. § (3) bekezdésének, 136. § (1) bekezdése második mondatának, valamint 143. § (1) bekezdésének alkalmazása során az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdéséből és XXVIII. cikk (7) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, hogy az adótartozásért mögöttesen felelős személy az adótartozásért elsődlegesen felelős szervezettel szemben indult adóhatósági ellenőrzési alapeljárás megindításától, valamint az adóhatósági határozatokat felülvizsgáló bírósági eljárásban gyakorolhassa az adózót megillető azon jogokat, amelyek lehetővé teszik, hogy a helytállási kötelezettségét érintő adótartozás jogalapját és összecszerűségét vitathassa. Ezen adózási jogok gyakorlásának lehetősége a gazdasági társasággal szemben folytatott alapeljárásban alkotmányos feltétele a mögöttesen felelős tag későbbi esetleges marasztalásának” (Abh2., Indokolás [23]).

- [22] A határozat mindezt alkotmányos követelményként – a jelen alkotmányjogi panaszban is hivatkozott – Abh1. rendelkező részének 1. pontjára visszautalva fogalmazta meg, az abban foglaltakat kiterjesztve az adóhatósági és az adóhatósági határozatokat felülvizsgáló bírósági eljárásokra is.
- [23] Az alkotmányjogi panasz alapjául szolgáló jelen ügyben a betéti társasággal szemben az adóhatósági határozat adókülönbözetet és adóbírságot állapított meg, az adótartozás a cégtől azonban nem volt behajtható, ezért az adótartozásért helytállni köteles egykori beltagot, az indítványozót – a mögöttes felelősség elve alapján – kellett fizetésre kötelezni. Az indítványozó az adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt keresetet nyújtott be, és az elsőfokú ítélet a határozatokat hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Az adóhatóság felülvizsgálati kérelme alapján eljáró Kúria azonban a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte és a felperes keresetét elutasította.
- [24] Megállapítható tehát, hogy az alkotmányjogi panasz egy adóhatósági határozatot felülvizsgáló bírósági eljárással kapcsolatosan olyan személy mögöttes felelősségét érinti, aki az adóhatósági eljárás megindításakor már nincs a mögöttes felelősséget megalapozó jogviszonyban az adótartozásért elsődlegesen felelős szervezettel.
- [25] Az ügy megítélése tehát abban az esetben maradna az Alaptörvény keretein belül, amennyiben az indítványozó az adóhatósági ellenőrzési alapeljárás megindításától gyakorolhatta az adózót megillető azon jogokat, amelyek lehetővé teszik, hogy a helytállási kötelezettségét érintő adótartozás jogalapját és összecszerűségét vitathassa. Az Alkotmánybíróság ugyanakkor megállapította, hogy az indítványozónak e jogok gyakorlására nem nyílt lehetősége, amely – figyelemmel az Abh2. jogorvoslathoz való joggal összefüggő indokolására is – az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésének sérelmét idézte elő.
- [26] 2. „Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésére mint a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelmére – az Alkotmánybíróság gyakorlata alapján – csupán olyan esetben alapítható alkotmányjogi panasz, ha a sérelmesnek vélt bírósági eljárás közigazgatási határozat felülvizsgálata iránt zajlott. Az Alkotmánybíróság legutóbb az 5/2017. (III. 10.) AB határozatában semmisítette meg a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság ítéletét az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésébe ütközés miatt abból az okból, hogy a bíróság helyben hagyott egy jogszabálysértő közigazgatási határozatot, ezzel mintegy «elfogadva» az alaptörvény-ellenességét.” {3071/2017. (IV. 19.) AB végzés, Indokolás [12]}. A tisztességes bírósági eljáráshoz való alapjogot az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése rögzíti, az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése „[a] közigazgatási hatósági eljárás vonatkozásában fogalmazza meg a tisztességes eljárás követelményét” {3265/2014. (XI. 4.) AB határozat, Indokolás [23]}.
- [27] Jelen esetben az Alkotmánybíróság a megjelölt ítéletet a jogorvoslathoz való jog alapján alaptörvény-ellenesnek találta és megsemmisítette, így eltekintett az egyéb indítványelemek, köztük az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének, valamint a B) cikk (1) bekezdésének vizsgálatától.

Budapest, 2017. szeptember 4.

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke

Dr. Balsai István s. k.,
előadó alkotmánybíró

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke,
az aláírásban akadályozott

dr. Czine Ágnes
alkotmánybíró helyett

Dr. Dienes-Oehm Egon s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Horváth Attila s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Juhász Imre s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Pokol Béla s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Salamon László s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Schanda Balázs s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Stumpf István s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szabó Marcel s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szalay Péter s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Szívós Mária s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Varga Zs. András s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Czine Ágnes alkotmánybíró párhuzamos indokolása

- [28] Egyetértek a rendelkező részben foglaltakkal, ugyanakkor fontosnak tartom az indokolás kiegészítését az alábbiak szerint.
- [29] Az ügyben hangsúlyosan merült fel kérdésként, hogy az Alkotmánybíróság által megállapított alkotmányos követelményeket a bíróságoknak mennyiben kell érvényre juttatniuk. Az ügyben emellett felmerült az a probléma is, hogy alapíthatja-e egy bírói döntés alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését az Alkotmánybíróság egy olyan alkotmányos követelmény tartalmára, amelyet az Alkotmánybíróság az alkotmányjogi panasszal támadott bírói döntés meghozatala után állapított meg.
- [30] Az Alkotmánybíróság már korai gyakorlatában kiemelte, és az Alaptörvény hatályba lépését követően még hangsúlyosabbá vált az a követelmény, hogy a bíróságok jogalkalmazásuk során nem hagyhatják figyelmen kívül az alkotmányos rendelkezéseket, és a konkrét ügyekben érvényre kell juttatniuk az Alaptörvényt. Ennek során pedig a bíróságok az előttük folyamatban lévő ügy szakjogi normái mellett – ha az ügynek van alapjogi relevanciája – szükségképpen alkalmazzák és értelmezik az alkotmányos rendelkezéseket. Ebből következően nem csak az Alkotmánybíróság, hanem minden bírói jogalkalmazó szerv – figyelemmel az Alaptörvény 28. cikkére – alkalmazza az Alaptörvényt.
- [31] Az Alkotmánybíróság esetenként alkotmányos követelménybe foglalt jogértelmezés útján nyújt támpontot a jogalkalmazó szervek számára, és jellemzően akkor alkalmazza e jogkövetkezményt, ha az egyedi ügyben kialakított bírói jogértelmezés a bírói gyakorlatot tükrözi vissza.
- [32] Egy alkotmányos követelmény azt fejezi ki, hogy a jogalkalmazónak eleve az alkotmányos követelményben foglaltaknak megfelelően kellett volna értelmeznie az előtte folyamatban lévő ügyben alkalmazandó normát. Az alkotmányos követelmény ezért a konkrét ügyön túlmutató relevanciával bír. Ennek ellenére az Alkotmánybíróság az alkotmányos követelmény megfogalmazása során is kötve van ahhoz a konkrét üggyhöz, amelyben az alkotmányos követelmény megfogalmazása szükségessé válik. Ez az indoka annak, hogy az Alkotmánybíróság az Abh1. rendelkező részében kifejezetten „a gazdasági társaság felszámolása során indult adóhatósági ellenőrzési eljárás” vonatkozásában határozta meg az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből és XXVIII. cikk (7) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelményt.
- [33] Az Abh1. indokolásában azonban az Alkotmánybíróság hangsúlyozta, hogy a jogorvoslathoz való jog sérelmét lényegében az a körülmény alapozza meg: a vizsgált „hatósági, illetve bírósági eljárásokban nem járhat el ügyfélként, illetve félként a mögöttes felelős személy, így ezekben az esetekben a helytállási kötelezettségét kiváltó határozatokkal szemben semmilyen jogvédelmi eszközt nem vehet igénybe” (Indokolás [34]). E megállapításon alapult az, hogy az Alkotmánybíróság az Abh2.-ben kiterjesztette az Abh1.-ben foglalt alkotmányos követelmény hatályát.
- [34] Az Alkotmánybíróság az Abh2.-ben hangsúlyozta, hogy „[m]ás mögöttes felelősségi konstrukciókkal szemben [lásd a 2/2013. (I. 23.) AB határozattal elbírált ügyet] a gazdasági társaság tagja esetében már az alapkötelezettség (adó tartozás) keletkezésekor is kettős az eredetileg kötelezett személye, mivel a tagsági jogviszony alatt keletkezett tartozásokért – a gazdasági társaságon kívül – annak mögöttes felelősként helytállni köteles tagja vagyonával felel, ha azokat a gazdasági társaság vagyona valamilyen okból nem fedezi (Abh2., Indokolás [30]). Ezért mindazokban az eljárásokban, amelyekben felmerülhet a gazdasági társaság egykori tagjának mögöttes felelőssége, olyan érdemi hatósági vagy bírósági döntések születhetnek, amelyek jelentős mértékben érinthetik a mögöttesen felelős személy vagyoni helyzetét, így az Alaptörvény XIII. cikk (1) bekezdésébe foglalt tulajdonhoz való jogát. Mivel a mögöttes felelősségi pozíció önmagában kiváltja a releváns – az Art.-ben is konkréti-

zált – alapjogok gyakorolhatóságát, ezért az érintett alapjogok érvényesülése nem függhet attól, hogy a gazdasági társasággal szemben már felszámolási eljárás van-e folyamatban” (Indokolás [18]).

- [35] A fentiek alapján, véleményem szerint megállapítható, hogy az Alkotmánybíróság az Abh1.-ben nem a felszámolási eljárás sajátosságainak tulajdonított döntő jelentőséget, hanem annak, hogy a mögöttes felelős személy a hatósági, illetve bírósági eljárásokban nem járhat el ügyfélként, illetve félként, így ezekben az esetekben a helytállási kötelezettségét kiváltó határozatokkal szemben semmilyen jogvédelmi eszközt nem vehet igénybe.
- [36] Álláspontom szerint a Kúriának az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésére figyelemmel vizsgálnia kellett volna, hogy az előtte folyamatban lévő ügy alapjogi relevanciája miatt a meghozott döntése összhangban áll-e az érintett alapjog alkotmányos tartalmával.
- [37] A kifejtettek mellett, meglátásom szerint, nem hagyható figyelmen kívül az a szempont sem, hogy az indítványozó az eljárás folyamán mindvégig hivatkozott az ügy alapjogi relevanciájára [az indítványozó a 2/2013. (I. 23.) AB határozatban és az Abh1.-ben foglaltak figyelembe vételét indítványozta a bírósági eljárás folyamán]. Az elsőfokú bíróság a jogerős hatósági határozatot hatályon kívül helyező ítéletét – hivatkozva az ügy alapjogi relevanciájára – az Alkotmánybíróság az Abh1.-ben foglaltakra alapította. Ítéletének indokolásában kiemelte: az adó megfizetésére kötelezett indítványozó részére a beltagsági jogviszonyának megszűnését követően indult adóhatósági eljárásban lehetőséget kellett volna biztosítani arra, hogy gyakorolhassa az adózót megillető azon jogokat, amelyek lehetővé teszik, hogy a helytállási kötelezettséget érintő adótartozás jogalapját ésösszegezését vitathassa.
- [38] Az Alkotmánybíróság több határozatában is egyértelművé tette, hogy az alapvető jogok védelme nem kizárólag az Alkotmánybíróság feladata. A jogalkotó az alapjogok védelmének egy összetett intézményrendszerét alakította ki. Ebben az intézményi rendszerben a bírói jogvédelmet a bíróságok és az Alkotmánybíróság együttesen biztosítja azzal, hogy az Alkotmánybíróság autentikus jogértelmezése mindenre kötelező.
- [39] Az alapjogok védelmére irányuló kötelezettség ugyanakkor nem jelenti, hogy a bíróságok az előttük folyamatban lévő ügy szakjogi megítélését figyelmen kívül hagyhatják. Nem vitásan különösen problémát okoz ez azokban az esetekben – amint erre a Kúria a jelen ügyben kifejezetten is hivatkozott –, ha a meghozott bírói döntés egységes gyakorlaton alapul. Ilyen esetekben, úgy gondolom, megoldást jelenthet a bíróságok számára, ha az előttük folyamatban lévő eljárás felfüggesztése mellett bírói kezdeményezéssel élnek az Alkotmánybíróság felé. Ennek keretében egyértelműen tisztázható az ügy alapjogi relevanciája és az alkalmazandó normáknak az érintett alapjognak megfelelő, az Alaptörvénnyel összhangban álló értelmezése.

Budapest, 2017. szeptember 4.

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
az Alkotmánybíróság elnöke,
az aláírásban akadályozott
dr. Czine Ágnes
alkotmánybíró helyett

- [40] A párhuzamos indokoláshoz csatlakozom.

Budapest, 2017. szeptember 4.

Dr. Sulyok Tamás s. k.,
alkotmánybíró

- [41] A párhuzamos indokoláshoz csatlakozom.

Budapest, 2017. szeptember 4.

Dr. Szívós Mária s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Hörcherné dr. Marosi Ildikó alkotmánybíró párhuzamos indokolása

- [42] 1. A többségi határozat rendelkező részével egyetértek, de indokolásával nem. Álláspontom szerint az adó megfizetésére kötelezett indítványozó – a mögöttes felelős – számára nem az alapeljárás megindításától kezdve szükséges biztosítani az ügyféli jogokat, amelyek közé tartozik egyebek mellett a hatékony jogorvoslathoz való jog is, hanem az adó megfizetésére kötelezés tárgyában az indítványozóval szemben meghozott külön határozat vitatása során kell azokat lehetővé tenni. Ily módon élhet az indítványozó az alaphatározatban megállapított fizetési kötelezettség jogcíme és összezszerűsége körében is teljes körű és érdemi jogorvoslattal.
- [43] 2. Előjáróban utalni kell arra, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) által szabályozott adóigazgatási eljárás, mint szakosított közigazgatási eljárás szerkezetét tekintve hármas tagolódású: a jogsértés feltárásával zárult ellenőrzési szakaszt a hivatalból indított hatósági eljárás követi, míg a hatósági eljárásban megszületett jogerős közigazgatási határozatban foglaltak önkéntes teljesítésének elmaradása esetére kerül sor – szintén hivatalból – az adóvégrehajtásra.
- [44] 2.1. Az adóigazgatási eljárás szerkezetét azért szükséges szem előtt tartani, mert az Alkotmánybíróság korábbi kapcsolódó döntéseiben (Abh1. és Abh2.) nem mulasztásban megnyilvánuló alaptörvénysértést állapított meg, hanem a hatályos törvényi szabályok értelmezését igazította az Alaptörvény rendelkezéseihez. Ennek megfelelően az Abh2.-ben kiterjesztette az Abh1.-ben megállapított alkotmányos követelményt. A mögöttes felelős adójogi kötelezésével kapcsolatos továbbá a 2/2013. (I. 23.) AB határozat is, amelyben a testület szintén tartózkodott jogalkotói mulasztást megállapítani.
- [45] Az adóvégrehajtás során az adóhatóság leltárt készít az adózó vagyonáról, majd végrehajtási cselekmények foganatosításával kísérletet tesz az adótartozás behajtására. Ha az adózó vagyona az adótartozást nem fedezi teljes mértékben, akkor az adóhatóság azt behajthatatlannak nyilvánítja és elévüléséig ekként tartja nyilván [Art. 162–162/A. §]. A behajthatatlanná nyilvánítás jelentős döntés, mert csupán ezt követően kerül(nek) az adóhatóság látókörébe azok a személyek, akik/amelyek az Art. 35. § (2) bekezdése értelmében mögöttes felelősként az adótartozásért helyt állni tarthatnak. Az adóhatóságnak külön határozatban kell köteleznie a mögöttes felelőt az adó megfizetésére. Ez a tény a jelen ügy megítélése szempontjából szintén relevanciával bír.
- [46] 2.2. Az adó megfizetésére kötelezés, mint jogintézmény az Art. alapelvei között első helyen rögzített törvényességgel és eredményességgel [Art. 1. § (1) bekezdés] áll szoros kapcsolatban. Egyfelől az adóhatóság számára a jogalkotó hatékony eszközöket, eljárási lehetőségeket biztosít annak érdekében, hogy a demokratikus jogállam működtetéséhez szükséges közös források rendelkezésre álljanak az államháztartásban. Másfelől viszont a jogállamiságra alapozott alkotmányosság alapvető követelményeként az adóhatóság, ahogyan a közigazgatás egésze is a jognak alárendelten, a törvényekhez kötötten köteles hatásköreit gyakorolni.
- [47] Az adózásra vonatkozó szabályozás – és gyakorlat – tekintetében is érvényesül az alkotmányosság követelménye. Az államháztartás finanszírozási igénye ezért nem ronthatja le a garanciális rendelkezéseket, jóllehet utóbbiak biztosítása nem válhat kizárólagos szemponttá. Egyensúlyra van szükség a szabályozásban és a gyakorlatban is.
- [48] Az adó megfizetésére kötelezés célja, hogy az adóhatóság az adóigazgatási eljárásban érvényesíthessen olyan felelősségi alakzatokat, amelyeket más hitelezők, illetve hatóságok jellemzően bírósági eljárásban tehetnek meg. Az adó megfizetésére kötelezés tehát a közpénzek eredményes behajtását mozdítja elő azzal, hogy *sui generis* mögöttes felelősséget telepít meghatározott személyekre. Ugyanakkor e felhatalmazással az adóhatóság csak alkotmányos és törvényes keretek között élhet. Az Art. 35. § (2) bekezdés bevezető mondatrésze három általános, ám konjunktív feltételt tartalmaz: 1) az adózó az esedékes adót nem fizette meg, 2) azt tőle nem lehet behajtani, 3) az adó megfizetésére kötelezésről határozat született. Ezeket követik a speciális feltételek az előbbi bekezdés egyes pontjaiban [a)–k) pontok], valamint az Art. 35. § (7)–(9) bekezdéseiben.
- [49] A fentebb hivatkozott alkotmánybírói gyakorlat rendszeresen visszatérő jogkérdése, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy jogorvoslati jogának mi a terjedelme. A mögöttes felelős, aki/amely nem adózó, kizárólag a vele szemben hozott külön határozat jogszerűségét vitathatja, vagy kétségbe vonhatja az adózóval szemben lefolytatott ellenőrzést követően meghozott alaphatározat jogszerűségét is?
- [50] Az Alkotmánybíróság eddigi döntései tükrében rögzíthető, hogy a gazdasági társaság utóbb helytállni köteles tagja tekintetében akkor alkotmányos a döntés, ha azzal szemben a kötelezett teljes körű és érdemi jogorvosla-

tot gyakorolhat. Ehhez hozzá tartozik az is, hogy vitathatja részben az alaphatározatban megállapított fizetési kötelezettség jogcímét ésösszecszerúségét, valamint a vele szemben hozott határozat körében az általános és különös feltételek teljesülését is {lásd: 20/2015. (VI. 16.) AB határozat, Indokolás [16]–[18]; 9/2013. (III. 6.) AB határozat, Indokolás [29]–[32]}.

- [51] 3. Az adóigazgatási eljárás szerkezeti rendjéből az következik, hogy a teljes körű adóvégrehajtás sikertelensége esetén az elsőfokú adóhatóság áttekinti, hogy van-e olyan személy, aki/amely az Art. alapján kötelezhető kizárólag az adó megfizetésére. Igenlő válasz esetén a személyt külön határozattal – az alaphatározatra való hivatkozással – az adóhatóság döntésétől függően kötelezi.
- [52] 3.1. Hangsúlyozandó tehát, hogy a hatályos szabályozás nem számol azzal, hogy az alaphatározat meghozataláig az adózón, illetve annak aktuális képviselőjén kívül más is adózói, azaz ügyféli minőségben jelenik meg az eljárásban. Ennek az alapvető oka az, hogy az adóhatóság elsődlegesen az adózóval áll közigazgatási jogviszonyban, figyelme nem terjed ki – és nem is kell, hogy kiterjedjen – arra, hogy van-e a mögöttes felelősségre szükség. A sikertelen végrehajtás irányítja az adóhatóság figyelmét a lehetséges mögöttes felelősökre.
- [53] A többségi álláspontból következhet az is, hogy már az adóigazgatási eljárás legelején fel kell tételnie 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 adózóként az eljárásba. Az utóbbi státusz legalább annyi kötelezettséggel jár együtt, mint joggal. Ez a megközelítés – több korábbi beltagot feltételezve – olyan személyeket is bevonna az adóigazgatási eljárás egészébe, akiknek a kötelezettségét az alaphatározat egyáltalán nem érinti, mert például azon időszakra, amely alatt ők voltak a képviselők, megállapítást nem tesz a hatóság.
- [54] A hatóság tehát nem tudhatja előre, hogy kik lehetnek a mögöttes felelősök és kötelezésükre lesz-e lehetőség, illetve szükség. Emiatt a többségi indokolásban megfogalmazott elvárás általános átültetése a hatósági, illetve bírósági gyakorlatba – törvénymódosítás hiányában – aggályos.
- [55] 3.2. A törvényhozó módosította az Art. rendelkezéseit mind az Abh1., mind az Abh2. meghozatalát követően. Az Art. 136/B. §-ába betűzött szabály lényege, hogy az Art. 35. § (2) bekezdés *f*) pontja alapján az adó megfizetésére kötelezett személy a helytállási kötelezettségét megállapító elsőfokú határozat ellen benyújtott fellebbezésében vitathatja az alaphatározatot is, ha utóbbit bíróság nem vizsgálta felül. A mögöttes felelős által gyakorolt fellebbezés alapján hozott döntés kizárólag vele szemben, és nem az adózóval szemben hatályosul.
- [56] 4. A fentebb írtakat jelen döntés szempontjából összegző véleményem az, hogy az ügy megítélése akkor marad az Alaptörvény keretein belül, ha az indítványozó a vele szemben indított eljárás kezdetétől fogva gyakorolhatja az adózót megillető azon jogokat, amelyek lehetővé teszik számára, hogy a fizetési kötelezettségét megalapozó adó tartozás jogalapját ésösszecszerúségét is vitathassa függetlenül attól, hogy azokat már az alapeljárásban megállapította az adóhatóság az adózóval szemben lefolytatott eljárásban. A jogorvoslathoz való jog [Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdés] sérelmét az idézte elő, a vizsgált esetben, hogy e jogok gyakorlására az indítványozónak nem volt lehetősége, emiatt a rendelkező részben írtakkal egyetértek.
- [57] Ugyanakkor a kifejtettek alapján álláspontom az, hogy az indítványozó mint mögöttes felelős Alaptörvényben biztosított jogának védelméhez nincs szükség arra, hogy az indítványozó már az alapeljárásban részt vegyen, és adózónak minősüljön. Megjegyzem, hogy ez a megoldás nem is lenne értelmezhető az Art. által intézményesített eljárás szerkezetében. A mögöttes felelős indítványozó jogorvoslathoz való jogának hatékonysága akkor is biztosított, ha a fizetési kötelezettségét megállapító döntés elleni fellebbezésben, ezt követően bírósági felülvizsgálati kérelmében vitathatja az alaphatározat két lényeges pontját, az adó tartozás jogalapját ésösszecszerúségét.

Budapest, 2017. szeptember 4.

Dr. Hörcherné Dr. Marosi Ildikó s. k.,
alkotmánybíró

[58] A párhuzamos indokoláshoz csatlakozom.

Budapest, 2017. szeptember 4.

Dr. Schanda Balázs s. k.,
alkotmánybíró

Dr. Pokol Béla alkotmánybíró párhuzamos indokolása

- [59] Támogatom a rendelkező részi pont megsemmisítését, de egy eltérő indokolás alapján. A megsemmisítés alapja az, hogy az alkotmánybíróság korábban már alkotmányos követelményként kimondta az adóhatósági eljárásokban mögöttes felelősként kötelezettnek a teljes körű jogorvoslathoz való jogát, amit a megsemmisítendő kúriai döntés nem tartott be. Ám ezen alkotmányos követelmény kimondása két egymást követő időszakaszban történt meg, először az Abh1.-ben, majd az Abh2.-ben oly módon, hogy az első még csak a gazdasági társaság felszámolása során indult adóhatósági ellenőrzési eljárásra szűkítve mondta ki a vitatott jogbővítést, míg a későbbi már e korlát nélkül általában is megadta ezt az adóhatósági és az ezeket felülvizsgáló bírósági eljárásokban mögöttes felelősséget viselőknél. A mostani határozattal megsemmisített kúriai döntés az Abh1. után és az Abh2. meghozatala előtt 2014 szeptemberében született, és mivel a jelen ügyben nem egy gazdasági társaság felszámolása alatt indult eljárásban felvetődő mögöttes felelősségre kötelezettől volt szó, így a kúriai döntés – ezt expliciten kiemelve – eltekintett a szűkített megfogalmazás miatt erre nem vonatkozó Abh2. alkotmányos követelményétől. Ezt nyilvánvalóan nem tehette volna meg 2015 nyara után, miután a korábbi kiterjesztő Abh2. megjelent, és a kérdés most az volt, hogy a 2017 januárjában döntő Alkotmánybíróság hogyan ítélje meg az Abh2. kötelező erejének időhatályát.
- [60] Az így felmerült alaptörvényi dilemma elvi szintre emelve úgy fogalmazható meg, hogy az egyes törvényi, jogszabályi rendelkezések mellé telepített alkotmányos követelmények – illetve tágabban: a kúriai értelmezésben megnyilvánuló esetjogi normák időbeli hatálya – miként áll, és mikor lehet a visszaható hatály tilalmát megállapítani a vonatkozásukban. Az egyes törvényhelyek mellé telepített kúriai normatív értelmezési iránymutatások esetében már több döntésünkben megállapodtunk abban, hogy ezek nem tesznek mást, mint kibontják az értelmezett törvényi normában eleve benne lévő normatív tartalmakat, így ezen bírósági precedensek tartalma már kezdettől fogva benne volt elvileg az értelmezett normában. Ily módon még a kúriai értelmező precedens meghozatala előtti cselekményeket elbíráló bírósági eljárásokban is támaszkodni lehet erre, jóllehet formailag a cselekmények idején ezek még nem kerültek megfogalmazásra (csak impliciten voltak benne az alkalmazandó törvényhelyben.)
- [61] A kérdés most tehát az, hogy ezt az álláspontot milyen érveléssel vihetjük át a jelen esetben felmerült ügy eldöntésére, amikor nem kúriai precedensről, hanem alkotmánybírósági alkotmányos követelmény időbeli hatályáról van szó. Be kell ugyanis látni, hogy ez nincs korlátozva a törvényi rendelkezésben eleve benne lévő tartalom kibontására, hanem ezt alaposan ki is egészítheti, amennyiben valamelyik alapvető jog, alaptörvényi jog, alapelv vagy értékdeklaráció ezt a tartalmat megköveteli az adott törvényi hely alkalmazása közben. Ezért ez a nyilvánvaló kiegészítési jelleg felveti egyik értelmezésként, hogy ez csak az adott alkotmányos követelmény megfogalmazása és nyilvános kihirdetése *után* lehet számon kérhető. Ám egy másik értelmezés – és én ezt támogatom párhuzamos indokolásomban – azt mondja, hogy a rendes bíróságok bírái 2012 januárjától mindenkor kötelesek az adott jogszabályi rendelkezések értelmezésekor az Alaptörvénnyel összhangban álló értelmezést választani, így ha utólag az Alkotmánybíróság egy-egy törvényhely mellé alkotmányos követelményt telepít – és csak azzal együtt tekinti alkotmányosnak az adott törvényhely alkalmazását – akkor ez éppúgy tekinthető az adott törvényhely hatályba lépésének kezdetéig visszamenő hatályúnak, mint a rendes felsőbírósági precedensek, noha ez nem az adott törvényhely belső tartalmából lett kibővítvé, hanem – a bírákra amúgy is kötelező – alaptörvényi rendelkezésekből.
- [62] A fentiek által megalapozva tehát két védhető álláspont lehetséges a mostani dilemmában. Vagy arra az álláspontra helyezkedik a testület, hogy az alkotmányos követelmény csak a kihirdetése utáni időtől hatályos, és így azon a bírósági döntésen, mely ezt megelőzően értelmezte az adóellenőrzési eljárásban felmerült mögöttes felelős ügyféli jogállását, ez nem kérhető számon; vagy arra, hogy mivel az Alaptörvény 28. cikke alapján a bírák mindenkor az Alaptörvénnyel összhangban kötelesek értelmezni az alkalmazott jogi rendelkezéseket, így ha az Alkotmánybíróság ezt későbbi időben mondja is ki, akkor csak azt teszi, amit a bírónak eleve tennie kel-

lett volna, így ez az alkotmányos követelmény utólag is vonatkozik a bírói döntésre, és megsemmisíthető erre alapozva.

- [63] Párhuzamos indokolásomban azért is a másodiknak jelzett álláspontot fogadom el, mert csak ezzel lehet eleget tenni az alkotmányjogi panasz funkciójának általános szinten is. Ugyanis ha a testületi többség alaptörvényi problémát lát egy alkotmányjogi panasz kapcsán egy alkalmazott jogszabályban, akkor ennek megállapítása után egy állandó dilemmaként merül fel a mi megállapításunk *előtt* meghozott bírói döntés megsemmisítésének a kérdése. Ha jövőbeli hatállyal semmisítünk meg egy törvényhelyet, akkor azt egyben addig Alaptörvénnyel egyezőnek mondtunk ki, így erre alapozva nem lehet megsemmisíteni a támadott bírói döntést (sőt még a jövőbeli megsemmisítésig meghozott többi bírói döntést sem); ugyanígy fogalmilag kizárt a bírói döntés megsemmisítése, ha csak mulasztás megállapításával orvosoljuk a törvényhely alaptörvényi problémáját. Így szinte csak az azonnali (vagy visszamenő hatályú) törvénymegsemmisítés kimondása esetére maradna fenn az alkotmányjogi panasszal támadott bírói döntés megsemmisítése, melyek a legritkábban alkalmazottak az alkotmánybírói gyakorlatban. Mivel az alkotmányjogi panasz benyújtásának a közvetlen motivációja az, hogy az indítványozót közvetlenül sértő bírói döntés kerüljön megsemmisítésre – most eltekintve a jogvédők tipikus perlési politizálási motivációitól –, ezért hosszabb távon az alkotmányjogi panasz eljárásainak kiürüléséhez vezet, ha csak kivételképpen teszünk eleget az indítványozók kérésének, miközben eszközként felhasználva ezeket az alaptörvényi rendelkezések konkretizálásához és tartalmuk kibontásához megállapítjuk az általuk sérelmezett jogszabályi rendelkezések alaptörvényi problémáit. Mivel a fent kifejtettek miatt az alkotmányos követelmények megállapítása esetén egyik lehetséges opció a támadott bírói döntés megsemmisítése, így az alkotmányjogi panasz-funkció kiürülésének elkerülése érdekében, ezt az opciót látom képviselhető álláspontnak a jelenlegi ügyben.
- [64] A többségi döntésben elfoglalt álláspontot, mely a támadott bírói döntést megelőzően, 2013-ban kimondott alkotmányos követelmény alapján mondja ki a támadott bírói döntés megsemmisítését, vállalhatatlannak tartom. Ez az alkotmányos követelmény ugyanis tiszta érveléssel csak a már megindult felszámolási eljárás sajátosságaira tekintettel, és ezt hangsúlyozva adja meg az adóhatósági ellenőrzési eljárásban a mögöttes felelősként kötelezettnek az ügyféli jogokat, és a támadott kúriai döntés épp erre alapozva nem tartotta alkalmazhatónak ezt az alkotmányos követelményt 2014-ben. Megsemmisíteni ezt a bírói döntést megítélésem szerint csak az általam hangoztatott, jelzett időbeli hatály kérdésének rendezésével lehetett volna.

Budapest, 2017. szeptember 4.

Dr. Pokol Béla s. k.,
alkotmánybíró

Alkotmánybírói ügyszám: IV/1980/2014.

Közzétéve a Magyar Közlöny 2017. évi 143. számában.

