



PÉNZÜGYMINISZTERIUM  
MINISZTER

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	IV/3694 - 4 / 2021
Érkezett:	2021 NOV 15.
Példány:	1
Melléklet:	8 d
Kezelőiroda:	

Dr. Sulyok Tamás úr részére  
elnök

Alkotmánybíróság

Budapest  
Pf. 773.  
1535

[REDACTED]

Tisztelt Elnök Úr!

A IV/3694/2021. számú AB indítványhoz a következő amicus curiae beadványt kívánom benyújtani az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 57. § (1b) bekezdése alapján.

Az indítványozó az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) adóregisztrációs eljárást szabályozó 20. § (5) bekezdés b) pontja „az adózóban közvetlenül vagy közvetett módon ötven százalékot meghaladó szavazati joggal nem rendelkezett és” szövegrésze Alaptörvény-ellenességének megállapítását és megsemmisítését kérte az Alaptörvény (B) cikk (1) bekezdése, XII. cikk (1) bekezdése, XXIV. cikk (1) bekezdése, valamint XXVIII. cikk (1) és (7) bekezdése alapján.

Az indítványozó az Art. 25. §-a alapján annak igazolását kérte az adóhatóságtól, hogy esetében nem állnak fenn az Art. 19. § (2) bekezdésében felsorolt adóregisztrációs akadályok. Az adóhatóság a kérelmet az Art. 19. § (2) bekezdés a) pont ac) alpontjára hivatkozással elutasította, mivel megállapította, hogy az indítványozó a 2005-2018. közötti időszakban egyedüli tagja volt egy gazdasági társaságnak (a továbbiakban: akadályhordozó adózó). Az akadályhordozó adózó adószámát az adóhatóság 2016-ban jogerősen törölte, mivel nem tett eleget a 2014. évről vonatkozó beszámoló letétbe helyezési és közzétételi kötelezettségének. A kérdéses időszakban az adóregisztrációs ügyben érintett gazdasági társaság (a továbbiakban: akadályhordozó társaság) ügyvezetője az indítványozó felesége volt. Az adóhatóság határozata ellen az indítványozó fellebbezést és egyben kimentési kérelmet nyújtott be. Az adóhatóság az Art. 20. § (3)-(5) bekezdése alapján a kimentési kérelmet elutasította. Ebben előadta, hogy az indítványozó ugyan az érintett időszakban nem volt az akadályhordozó társaság vezető tisztségviselője, de abban 100%-os tagsági jogviszonnyal rendelkezett. Az indítványozót megillető szavazati arány mértékére tekintettel nem lehetett javára értékelni azt a körülményt, hogy az akadályhordozó társaság törvényes működését egyébként helyreállította, mivel ez a kimentési lehetőség csak azon tagok számára adott, akik 25%-ot meghaladó, de 50%-nál nem magasabb szavazati aránnyal rendelkeznek.

Az indítvánnyal kapcsolatos álláspontomat a következők szerint foglalom össze:

Az Alaptörvény XII. cikk (1) bekezdése szerint: „Mindenkinek joga van a munka és a foglalkozás szabad megválasztásához, valamint a vállalkozáshoz. Képességeinek és lehetőségeinek megfelelő munkavégzéssel mindenki köteles hozzájárulni a közösség gyarapodásához.”

Az Alkotmánybíróság a 3243/2014. (X. 3.) AB határozatában az Alaptörvény XII. cikk (1) bekezdésében biztosított alapjoggal kapcsolatban elvi élel leszögezte, hogy a munkához való jog – hasonlóan mint a vállalkozáshoz való jog – nem biztosít alanyi jogot egy meghatározott foglalkozás végzéséhez. Rögzítette továbbá, hogy „[a] munka és a foglalkozás szabad megválasztásához való alapjog [...] nem alanyi jogot garantál meghatározott foglalkozás folytatásához, tevékenység végzéséhez.” Másként megfogalmazva: „senkinek sincs abszolút joga a meghatározott foglalkozás, illetve valamely foglalkozásnak az általa kiválasztott formában történő gyakorlásához”. Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény XII. cikk (1) bekezdésében foglalt alapvető joggal kapcsolatos joggyakorlatát összefoglaló 3134/2013. (VII. 2.) AB határozata szerint az Alkotmánybíróság jellemzően abból indul ki, hogy „a munkához, foglalkozáshoz, vállalkozáshoz való alapjog a szabadságjogokhoz hasonló védelemben részesül az állami beavatkozások és korlátozások ellen. E korlátozások alkotmányossága azonban más-más mérce alapján minősítendő aszerint, hogy a foglalkozás gyakorlását vagy annak szabad megválasztását korlátozza-e az állam, és az utóbbin belül is különbözik a megítélés az adott foglalkozásba kerülés objektív, illetve szubjektív korlátokhoz kötésének megfelelően. A munkához, foglalkozáshoz, vállalkozáshoz való jogot az veszélyezteti a legsúlyosabban, ha az ember az illető tevékenységtől el van zárva, azt nem választhatja. A szubjektív feltételek előírása is a választási szabadság korlátozása, de ezek teljesítése azonban elvileg mindenki előtt nyitva áll. Ezért ilyen esetben a jogalkotó mozgástere némileg nagyobb, mint az objektív korlátozásnál.” Az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata alapján valamely alapjog korlátozása abban az esetben alkotmányos, ha az valamely megfelelő súlyú alkotmányos indokra tekintettel szükséges és a beavatkozás az elért kívánt céllal arányban áll.

Az adóregisztrációs eljárás célja egyebek között a feketegazdaság visszaszorítása, a hitelezők, valamint a költségvetési bevétel érdekében a kifejezetten adóelkerülési célból létrehozni szándékozott társaságok alapításának megakadályozása, illetve megnehezítése. Ezen belül az adóregisztrációs eljárás azt a célt szolgálja, hogy meghatározott kritériumoknak megfelelő személyek új adózó alapításában vagy működésében meghatározott körülmények fennállásig vagy meghatározott ideig ne vehessenek részt. Az eljárás azokat a személyeket érinti, akik magatartásukkal korábban hozzájárultak ahhoz, hogy a cégbejegyzésre kötelezett adózók jelentős mértékű adótartozást halmozzanak fel, jelentős jogsértést kövessenek el vagy elérhetlenné váljanak az adóhatóság számára. A törvény az adószám megállapítását kérő társaság vezető tisztségviselői és az irányítására döntő befolyással bíró – 50%-os mértéket meghaladó szavazati joggal vagy minősített többségi befolyással rendelkező –, valamint a cég képviselőjére jogosult tagok (a továbbiakban: tagok) vonatkozásában e személyek adózói múltjával kapcsolatos objektív kizáró okokat határoz meg.

A cégbejegyzésre kötelezett adózók más adózókhoz – például egyén vállalkozó, közkereseti társaság, betéti társaság – képest jellemzően kiterjedtebb gazdálkodást folytatnak, a gazdasági tevékenységük során számos vállalkozóval kerülnek kapcsolatba, vállalkozási tevékenységük során jelentősebb összegű szerződéseket kötnek és fizetési kötelezettségeket vállalnak, továbbá a tagok jellemzően korlátolt felelősséggel rendelkeznek a társaság tartozásáért. Álláspontom szerint e körülmények szükségessé teszik, hogy a jogalkotó az adózók gazdasági tevékenységének gyakorlása tekintetében korlátozásokat állapítson meg. Az Art. azokat a legsúlyosabb, a gazdasági

élet szempontjából legnagyobb jelentőséggel bíró eseteket sorolja fel, amelyek az adószám törléséhez vezetnek, és amelyek esetében az ilyen adózóban tagként, vezető tisztségviselőként részt vett személyekre tekintettel – ha más cégbejegyzésre kötelezett adózóban tagként, vezető tisztségviselőként kívánnak részt venni és nem tudják magukat kimenteni – az adóhatóság megtagadja az adószám kiadását.

Az adószám megállapításának megtagadásához vezethet az akadályhordozó adózó adószámának törlése, amelyre abban az esetben kerül sor, ha az akadályhordozó adózó a működésével szemben támasztott legalapvetőbb követelményeknek – például számviteli beszámoló közzététele és letétbe helyezése – sem tesz eleget. Ezen feltételek fennállását az Art. alapján az adóhatóság nem bárkivel, hanem csak egy szűk személyi körrel szemben vizsgálja. Konkrétan azon személyekkel összefüggésben vizsgálja, akik vezető tisztségviselőként, tagként (korlátolt felelősségű társaság és részvénytársaság esetén 50%-os részesedéssel vagy minősített befolyással rendelkező tagként) az adótartozást felhalmozó vagy a működés legalapvetőbb törvényes feltételeit nem teljesítő adózó és az adószámot igénylő adózó működése tekintetében érdemi befolyással rendelkeznek. Ezen szabályozás álláspontom szerint biztosítja, hogy csak azon személyekkel szemben merüljön fel az adószám megtagadásának indoka, akik nemcsak, hogy érdemi befolyással rendelkeztek az adózó működésében, de ez az érdemi befolyásolási lehetőség akkor állt fenn, amikor a vezető tisztségviselő mulasztásáról tudomást szerezhettek volna, gondoskodhattak volna a törvényes működés helyreállításáról, valamint végső esetben a nem szabályszerűen eljáró vezető tisztségviselő megbízását egyoldalúan meg is szüntethették volna. A vezető tisztségviselőre döntő, meghatározó befolyással bíró személyek – mint például egy gazdasági társaság egyedüli tagja – a Polgári Törvénykönyvben biztosított számos jogosítvánnyal – például utasításadási joggal – rendelkeznek. Álláspontom szerint ebből következően az ilyen személyeknek joga és kötelessége, hogy a gazdasági társaság törvényes működéséért mindent megtegyenek. Ennek elmulasztása a gazdasági élet többi szereplőjének és a költségvetés védelmének az érdekében ésszerű és nem aránytalan indokul szolgál az adószám kiadásának megtagadásához.

Az adószám törlésével és a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) szerinti beszámoló letétbe helyezési és közzétételi kötelezettség elmulasztásával kapcsolatban kiemelem, hogy az Art. 227. §-a szerint az állami adó- és vámhatóság az Sztv. szerinti beszámoló letétbe helyezési és közzétételi kötelezettség elmulasztása esetén harmincnapos határidő tűzésével felhívja az adózót a kötelezettség teljesítésére. Ha az adózó a felhívás szerinti határidőben a kötelezettség teljesítését nem pótolja, az állami adó- és vámhatóság harmincnapos határidő tűzésével kettőszázezer forint mulasztási bírság kiszabása mellett ismételt felhívja az adózót a kötelezettség teljesítésére. Ha az adózó a beszámoló letétbehelyezési, illetve közzétételi kötelezettségének az ismételt felhívásban szereplő határidőn belül sem tesz eleget, az állami adó- és vámhatóság az adózó adószámát hivatalból törli és erről a cégbíróságot elektronikus úton haladéktalanul értesíti és kezdeményezi a cég megszűntnek nyilvánítását.

Az adószám törlését tehát az adózó többszöri felszólítása előzi meg, mivel a jogalkotó is számolt az adószám törlésének az adózót a gazdasági életben ellehetetlenítő következményével, amely megmutatkozik a differenciált szabályozásban.

Az indítványozó érvelése szerint „a legfőbb szerv hatáskörébe tartozik többek között a számviteli törvény szerinti beszámoló jóváhagyása, ezen feladatköröket az egyszemélyes társaságnál az alapító tag vagy az egyedüli tag gyakorolja. A beszámoló közzétételéről viszont nem az indítványozónak, mint tagnak, hanem az ügyvezetőnek kellett volna intézkednie, aki ezt az intézkedési kötelezettségét az adóhatóság kétszeri felhívása ellenére is elmulasztotta.”

Nem vitatom az indítványozó azon álláspontját, amely szerint a tag és a gazdasági társaság két elkülönült személy és e tényre nincs befolyással az a körülmény, hogy egy tag kizárólagos tagsági jogviszonnyal rendelkezik. A beszámoló letétbe helyezése és közzététele jellemzően, de – ahogy lentebb bemutatom – nem kizárólagosan és automatikusan az ügyvezető feladata. A tagsági jogviszony azonban nem vezethet oda, hogy a tag – akinek érdeke, hogy a tulajdonában álló gazdasági társaság törvényesen működjön – arra való hivatkozással, hogy a gazdasági társaság napi működésének biztosítása a vezető tisztségviselő feladata és kötelezettsége, mentesüljön minden felelősség alól. Különösen nem fogadható el ez abban az esetben, ha a tag kizárólagos tulajdonosa a gazdasági társaságnak. Ha a vezető tisztségviselő nem tesz eleget a jogszabályi és az alapító okiratban foglalt kötelezettségének, az egyedüli tag joga és egyben kötelessége is, hogy a szükséges intézkedéseket megtegye. Az 50% feletti szavazati joggal rendelkező tag esetén ez ehhez szükséges jogkörök is rendelkezésére állnak. Az indítványozó azon érvelése, miszerint a tag passzív személyként nem volt érintett a jogellenes helyzet kialakulásában, továbbá minden felelősség a vezetőt terheli, álláspontom szerint nem helytálló és nem fogadható el. Álláspontom szerint a többségi befolyással rendelkező tag nem mentesülhet a gazdasági társaság egyik legfontosabb kötelezettségének – a beszámoló letétbe helyezésének – elmulasztása és az arra vonatkozó hatósági felhívások következetes figyelmen kívül hagyásának jogkövetkezménye alól.

A beszámoló letétbe helyezésének és közzétételének kötelezettsége jogszabály alapján nem az ügyvezető kötelezettsége, azt bárki, akinek jogosultsága van – akár a tag is – megteheti.

Az Igazságügyi Minisztérium Céginformációs és az Elektronikus Cégeljárásban Közreműködő Szolgálat Elektronikus Beszámoló Portál (gov.hu) oldalán a „1.1. Ki jogosult megküldeni a beszámolót?” kérdéshez kapcsolódóan az alábbi információt teszi közzé:

„Az elektronikus ügyintézés és a bizalmi szolgáltatások általános szabályairól szóló 2015. évi CCXXII. törvény (a továbbiakban: E-ügyintézési törvény) 14. §-ával összhangban 2018. január 1-jét követően valamennyi gazdálkodó szervezetnek rendelkeznie kell elektronikus kapcsolattartásra szolgáló elérhetőséggel (a továbbiakban: hivatalos elérhetőség). Ennek teljesítéséhez az állam Céghelyi tárhely, illetve Hivatali Kapu tárhely szolgáltatást biztosít. A gazdálkodó szervezetek hivatalos elérhetőségét az ügyfél ügyintézési rendelkezésének nyilvántartása tartja nyilván, illetve a cégbíróságon bejegyzett cégek esetében a cégnyilvántartás is tartalmazza. A törvény alapján elektronikus azonosításhoz kötött szolgáltatás nyújtása esetén a Központi Azonosítási Ügynök (KAÜ) szolgáltatáson keresztül elérhető elektronikus azonosítási megoldások ügyfél általi használatát kell biztosítani.

Az OBR-en keresztül beadvány (beszámoló, illetve mérleg) kizárólag olyan KAÜ által azonosított felhasználóval nyújtható be, aki az adott cég hivatalos elérhetőségéhez kapcsolattartóként, vagy ügykezelőként hozzáféréssel rendelkezik.

A Céghelyi, valamint Hivatali tárhelyről történő dokumentumküldéshez arra van szükség, hogy az adott cég tárhelyéhez kapcsolattartói (céghelyi megbízotti/felhatalmazott képviselői) vagy ügykezelői (céghelyi megbízott által – a tarhely.gov.hu oldalon – beállított ügyintézői/további felhasználói) jogosultsággal rendelkezzen.”

Fontos hangsúlyozni, hogy az adószám megállapításának megtagadása nem jelenti a vállalkozási jog gyakorlásának kizárását. Az adóregisztrációs eljárás csak cégbejegyzésre kötelezett adózók esetén alkalmazandó, vagyis például egyéni vállalkozókra nem, tehát az érintetteknek lehetősége van arra, hogy vállalkozási tevékenységet folytasson, mivel az Art. csupán a vállalkozási tevékenység végzésének formáját korlátozza, nem zárja el abszolút értelemben az érintett személyt a vállalkozástól, a vállalkozáshoz való jogot általában nem korlátozza. Emellett még cégbejegyzésre kötelezett adózók esetén is lehetősége van az indítványozónak nem tagként, vezető tisztségviselőként, hanem alkalmazottként folytatni a tevékenységet, ezért a

foglalkozáshoz való jog tekintetében is csupán a foglalkozás formáját korlátozza a törvény, a tevékenység más minőségben történő végzésétől az érintett nincs elzárva. Tekintettel arra, hogy a törvény mind az érintett adózói kört, mind pedig a személyi kört a lehető legszűkebben határozza meg, álláspontom szerint a korlátozás a hitelezői érdekek, a költségvetési bevételek, továbbá a forgalombiztonság védelmével arányban áll.

Az előadottak alapján az Art. 20. § (5) bekezdés b) pontja Alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló indítvánnyal nem értünk egyet. Álláspontom szerint a korlátozás nem jelenti sem a vállalkozáshoz, sem pedig a foglalkozáshoz való jog objektív és általános jellegű korlátozását, alkalmazását megfelelő alkotmányos indokok szükségessé teszik és a korlátozás arányban áll az elérni kívánt céllal.

Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdése szerint: „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.” Az irányadó értelmezés szerint ezen cikk a tisztességes hatósági ügyintézéshez való jogot és indokolási kötelezettséget jelenti, továbbá a hatóság kártérítési kötelezettségét foglalja magában. A pártatlan és részrehajlás nélküli ügyintézés megvalósítása szoros összefüggésben áll a jogegyenlőség, a diszkrimináció tilalma, valamint az emberi méltóság alkotmányos elveivel. Mindez azonban nem jelenti azt, hogy a hatóság ne alkalmazhatna megkülönböztetést, hiszen csak azt az indokolatlan megkülönböztetést tiltja, amely az ügy elbírálása szempontjából lényegtelen körülményeken alapul, amely szempontok főként az adott ügytípusra vonatkozó anyagi jogszabályokból fakadnak. A tisztességes ügyintézés követelménye nem csupán a jogszabályok megtartásával azonos, hanem ennél többet is jelent, az írott eljárási alapelvek mellett az olyan szabályokat is magában foglalja, mint az udvarias ügyintézés, de szorosan összefügg az ésszerű időn belül történő döntés követelményével is.

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdése szerint: „Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.” E cikk a bírósági eljárás olyan alkotmányos garanciáit biztosítja, mint a tisztességes eljáráshoz való jog, a fair eljárás elve, a bírósághoz fordulás joga, a védelemhez való jog, a fegyverek egyenlősége, a nullum crimen sine lege és nulla poena sine lege elve, az ártatlanság védelme vagy a jogorvoslathoz való jog, amelyek további részjogosítványokra bonthatóak.

Az Alaptörvény ugyanezen cikkének (7) bekezdése szerint: „Mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely a jogát vagy jogos érdekét sérti.” A jogorvoslathoz való jog olyan alkotmányos alapjog, amely tárgyát tekintve a bírói, illetőleg a hatósági (más közigazgatási) döntésekre terjed ki, tartalmát tekintve pedig azt kívánja meg, hogy valamennyi, az érintett jogát vagy jogos érdekét (helyzetét) érdemben befolyásoló érdemi határozat felülvizsgálata érdekében legyen lehetőség más szervhez, vagy azonos szerv magasabb fórumához fordulni.

Az indítványozó a fenti alapjogok sérelmét arra alapította, hogy az adószám megállapításának megtagadásával, illetve törlésével érintett társaság volt tagjai, – akikkel szemben az eltiltás szankció alkalmazása történik – számára az Art. alapján benyújtható kimentési kérelem csupán formális eszköz, érdemi kimentést nem jelent. Ennek oka az, hogy a volt tag benyújthat ugyan kimentési kérelmet, de azzal kapcsolatban az adóhatóság, illetve közigazgatási perben a bíróság kizárólag azt fogja vizsgálni, hogy a kérelmező szavazati aránya meghaladta-e az 50%-ot, ezen túl semmilyen más körülményt nem lehet figyelembe venni.

A kimentés lehetőségét azon személyek számára indokolt biztosítani, akiknek korlátozott lehetősége van arra, hogy az ügyvezető által elkövetett jogsértés orvosolása érdekében intézkedéseket tegyenek. Ezen tagok esetében indokolt annak vizsgálata, hogy minden tőle elvárhatót megtett-e az akadály bekövetésének elkerülése vagy fennállásának megszüntetése érdekében. Azon tagoktól azonban, akik meghatározó, döntő befolyással bírnak az ügyvezetésre, ésszerűen elvárható, hogy az általuk tulajdonolt gazdasági társaság törvényes működéséhez szükséges intézkedéseket megtegyék, döntéseket meghozzák és ezeket végrehajtsák vagy az ügyvezetővel végrehajtsák.

Az akadályhordozó társaságban tagként vagy vezető tisztségviselőként közreműködő, jelen volt vagy jelen lévő személy nincs objektív módon korlátozva az Alaptörvény XII. cikk (1) bekezdésében foglalt jog gyakorlásában, hiszen számára mindvégig fennáll a gyakorolni kívánt tevékenység más formában történő végzésének lehetősége azáltal, hogy nem tagként, vezető tisztségviselőként vesz részt benne, vagy nem cégbejegyzésre kötelezett társaság formájában folytat tevékenységet.

A kimentési kérelem mindig egy konkrét adóregisztrációs eljáráshoz köthető, valamely akadályhordozó személy vonatkozásában felmerülő akadály tekintetében nyújtható be. Az eljárás tárgyát egy, az adószám megállapítását vagy a változás bejegyzését megelőzően felmerülő akadály képezi, mivel amennyiben ezt követően merülne fel az akadály, az eljárás lefolytatására már nem kerülne sor. Jogágaktól függetlenül az eljárások tárgyát jellemzően múltbeli cselekmények, mulasztások képezik, amelyek tekintetében később kell bizonyítani az érintett felelősségének fennállását vagy annak hiányát. Mindezekre tekintettel álláspontom szerint az, hogy egy korábbi időszakra nézve kell az adózónak bizonyítania az „ártatlanságát”, a hatósági eljárások sajátossága és nem sérti a tisztességes eljáráshoz való jogot.

Tekintettel arra, hogy az indítványozó által előadottakat nem tartom helytállónak, álláspontom szerint nem merül fel Alaptörvény-ellenesség.

Kérem a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy az amicus curiae-ben foglalt álláspontomat az ügy elbírálása során szíveskedjen figyelembe venni.

Budapest, 2021. november „8 .”

Üdvözlettel

Varga Mihály