

**EÖTVÖS LORÁND TUDOMÁNYEGYETEM ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR
DOKTORI ISKOLA**

TOMBOR CSABA

AZ ADÓ MEGFIZETÉSÉRE KÖTELEZETT SZEMÉLY JOGÁLLÁSA

DOKTORI TÉZISEK

DOI-AZONOSÍTÓ: 10.15476/ELTE.2026.056

témavezető: KECSŐ GÁBOR

BUDAPEST, 2026.

Tartalomjegyzék

I. A kutatás tárgya, célkitűzése, aktualitása	3
I.1. Előfeltevések és célkitűzések	3
I.2. A témaválasztás aktualitása.....	5
II. A kutatás során alkalmazott tudományos módszerek	7
III. A kutatás főbb eredményei	9
III.1. De lege lata felvetések	10
<i>III.1.1. Az Art. III. 59. § (1) bekezdés a)-d) és f)-i) szerinti személyek</i>	<i>11</i>
<i>III.1.2. Az Art. III. 59. § (1) bekezdés e) és 60. § (1) bekezdése szerinti személyek.....</i>	<i>12</i>
III.2. De lege ferenda javaslatok.....	13
IV. A doktori értekezés témakörében készült publikációk jegyzéke	16

I. A kutatás tárgya, célkitűzése, aktualitása

I.1. Előfeltételek és célkitűzések

Az adófizetési kötelezettség esetén fennáll annak a veszélye, hogy az eredeti kötelezett nem jogszerűen teljesíti azt. Az állam költségvetési érdeke viszont az, hogy a kieső, vagy az esetlegesen kieső adóbevételeket pótolja, így a működéséhez szükséges valamennyi elérhető költségvetési bevételt biztosítsa. Ezért amennyiben a mindenkori adózás rendjéről szóló törvényben meghatározott tényállás megvalósul, akkor az adó megfizetésére kötelezett személy az adózót terhelő adófizetési kötelezettségért, külön határozatban helytállásra kötelezhető.

Az adó megfizetésére kötelezésnél a disszertációm kiindulópontját egy olyan jogszabályi rendelkezés képezi, amely a hazai szabályozásban a rendszerváltozás óta lényegében folyamatosan változatlan az adókodeksekben: mind adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény (a továbbiakban: Art. I.), mind az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art. II.), illetve mind az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art. III.) „ikertestvérét” jelentő az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) akként fogalmazott, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy nem minősül adózónak, habár azonos jogosultságokkal rendelkezik, mint amelyek az adózót a törvény szerint megilletik. E tételmondatból jogosan lenne feltételezhető, hogy a szabályozás lényegi elemének állandósága békés és nyugalmas helyzetet hordozott magával a jogértelmezés szempontjából. Így a törvényi szinten deklarált különbözőségük okán nem vetődhetett fel olyan helyzet, hogy az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy bizonyos esetekben – például a jogorvoslati jog gyakorlásánál – azonos pozícióban találják magukat, amely azzal fenyegetett volna, hogy a normatív tartalommal szemben az éles elválasztásuk elmosódott volna és már nem lettek volna egymástól megkülönböztethetők. Ezt erősíti az is, hogy az adóigazgatási eljárás hatékonysága is – amely egyben az adózók jogait is védi – jelentősen sérülne az adó megfizetésére kötelezett személynek az adózóval szemben folytatott ellenőrzésben való megjelenésével. Az élő jog e hipotetikus feltevessel szemben egészen más képet mutat.

Az elmúlt évek során komoly jogértelmezési feladatot jelentett az adó megfizetésére kötelezett személyt megillető jogorvoslati jog terjedelmének meghatározása. Az Art. I. és az Art. II. jogorvoslati jogot érintő releváns rendelkezéseihez egészen 2013-ig kapcsolódó – egyben a hatósági jogalkalmazást elfogadó – rendes bírósági gyakorlat értelmében az adó megfizetésére

kötelezett a vele szemben hozott marasztaló döntés ellen benyújtott fellebbezésében csupán korlátozott, az adózóval szembeni megállapítások jogalapját és összecszerűségét nem érintő jogorvoslati jogot gyakorolhatott. E bírósági jogértelmezésen az Alkotmánybíróság 2013-tól kezdődően változtatott alapjaiban. Az adó megfizetésére kötelezett személy jogorvoslati jogának terjedelmével az elmúlt évtizedben összesen 4 alkalommal foglalkozott. A 2/2013. (I.23.) AB határozat (ABH 2013, 78; a továbbiakban: Abh1.), a 9/2013. (III.6) AB határozat (ABH 2013, 340; a továbbiakban: Abh2.), a 20/2015. (VI. 16.) AB határozat (ABH 2015, 511; a továbbiakban: Abh3.), valamint az 22/2017. (IX.11.) AB határozat (ABH I, 483; a továbbiakban: Abh4.) alkotmányos követelmények megfogalmazásával tisztázta az e körben felmerült értelmezési problémákat, a joggyakorlat irányát. Ennek megfelelően az Alkotmánybíróság meghatározta, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy az adózót érintő megállapítások jogalapját és összecszerűségét is vitathatja. A gyakorlati „kivitelezésre” azt a lehetőséget választotta, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy – az egyes ügyekben a betéti társaságok beltagjai, vezető tisztségviselője – számára a vitathatóságot az adózóval szemben folytatandó alapeljárásban kell biztosítani.

Ez azzal a következménnyel járt, hogy az Alkotmánybíróság gyakorlata folytán az irányadó szakjogi keretek szétfeszültek. Ennek eredményeként ugyanis az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy közötti eljárási státuszbeli különbségek – az egy eljárásban való megjelenés miatt – a hatályos Air. 11. § (3) bekezdésében definiált éles elválasztás ellenére lényegében eltűntek. Ezzel az adó megfizetésére kötelezés törvényes és az alapvető jellemzői szerinti működőképessége ellehetetlenülésének veszélye fenyeget.

Ráadásul a Kúria –a Kfv.I.35.295/2018/10. számú ítélete [25]-[26] bekezdései szerint – az alkotmányos követelményekben rögzítettekkel ellentétben az adó megfizetésére kötelezett személy jogorvoslati jogának gyakorolhatóságát – összhangban az adóigazgatási eljárásban a jogorvoslati jog terjedelmét hatályosan szabályozó Air. 122. §-ának és 123. §-ának rendelkezéseivel – a vele szemben külön meghozott marasztaló döntéssel szemben látta megvalósíthatónak.

A doktori disszertációmmal az alkotmányossági követelmények folytán beálló ellentét feloldására keresek megoldást. Átfogó intézményi reformokat nem kívánok megfogalmazni, az meghaladná ennek a dolgozatnak a keretét. Azt gondolom, hogy a jogintézmény a jelen szabályozási formájában és jellemzőivel rendkívül értékes a hazai jogrendszerben és alkalmas a céljainak betöltésére. Ez pedig alapvetően azt jelenti, hogy az adóhatóság számára egy hatékony eszközt biztosít a veszélybe kerülő közbevételek szavatolására.

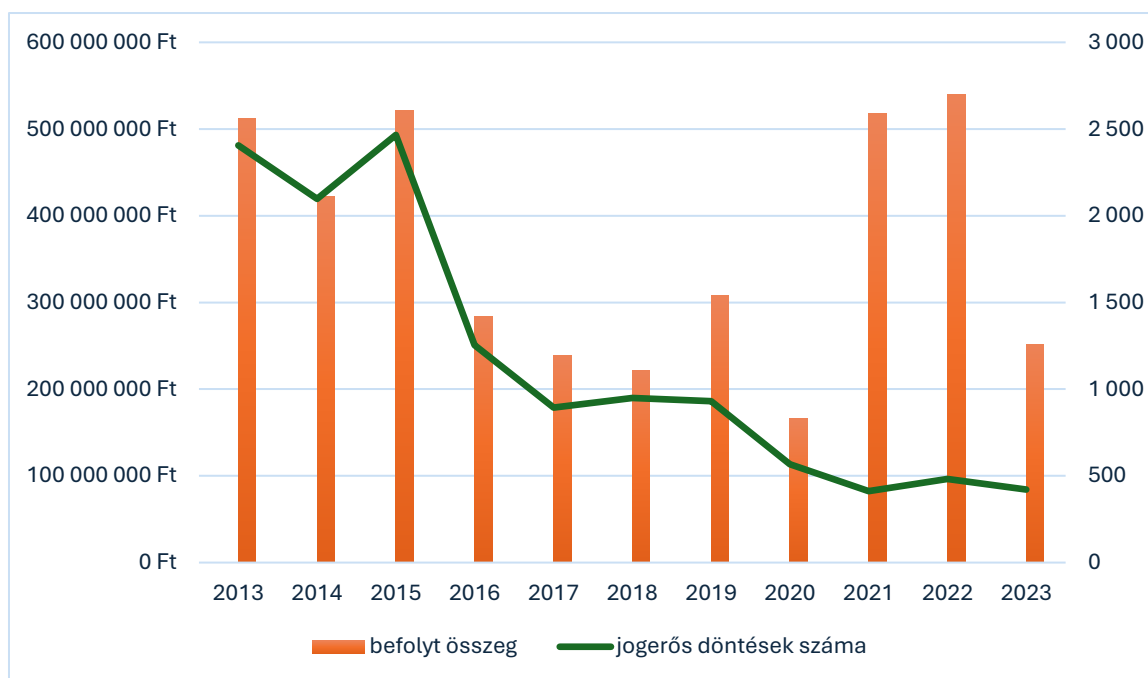
Az Abh2.-ben, az Abh3.-ban és az Abh4.-ben megfogalmazott alkotmányos követelményekkel szemben az a feltevés, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy önálló jogállással rendelkezik az adózó személyéhez viszonyítottan. Ezért az adó megfizetésére kötelezett személyt nem az adózóval szemben folytatott eljárásban kell az adózó mellé állítani annak érdekében, hogy teljeskörű jogorvoslati jogot tudjon gyakorolni, hanem a megfizetésre kötelező határozat mindenre kiterjedő vitathatóságát kell számára biztosítani.

Dolgozatom célja tehát, hogy az adó megfizetésére kötelezett alapeljárásban való megjelenéséből következő konfliktus feloldására javaslatokat fogalmazzak meg és a jogorvoslati jog gyakorlását illetően az ő jogállását érintő dogmatikai jellemzőkkel összhangot teremtő értelmezést, illetve szabályozást javasoljak. Meglátásom szerint ehhez a jogintézmény más típusú szemlélete lenne szükséges, amelynek részleteit a dolgozat további fejezetei tartalmazzák. Feltételezésem szerint ez kizárólag azon megoldás keretei között képzelhető el, amely szerint az adó megfizetésére kötelezett személy a vele szemben külön meghozott marasztaló döntés elleni fellebbezésében vitathatja az adó tartozás jogalapját és összegszerűségét.

1.2. A témaválasztás aktualitása

Az adó megfizetésére kötelezett személy jogállásáról való értékezés több okból is időszerű. Egyrészt ezt támasztják alá az I.1. pontban már kifejtettek. Másrészt a téma aktualitását az uniós érintettség is megeremti. Az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) a 2025. február 27-én kelt C-277/24. számú Adjak ügyben hozott ítélete [ECLI:EU:C:2025:130] lényegében a disszertációm kiindulási pontját képező jogkérdést érintette. Az EUB a kezdeményező lengyel bíróság kérdéseire tekintettel a lengyel jog fennálló szabályozása tekintetében vizsgálta, hogy megfelelő és elegendő-e az adó megfizetésére kötelezett személynek a vele szemben meghozott kötelező döntés elleni jogorvoslati eljárásban szavatolni a jogorvoslathoz való joga gyakorlását. E jogeset arra világít rá, hogy az általam felvetett kérdések napjainkban nem csupán hazai kontextusban, hanem más tagállam relációjában is értelmezési vitákat váltott ki. Ebből következően azok megválaszolása nem csupán elméleti síkon számít relevánsnak, hanem komoly gyakorlati következményekkel is jár.

Harmadrészt a jogintézményből a költségvetésnek tényleges bevétele származik, amit az 1. ábra szemléltet.



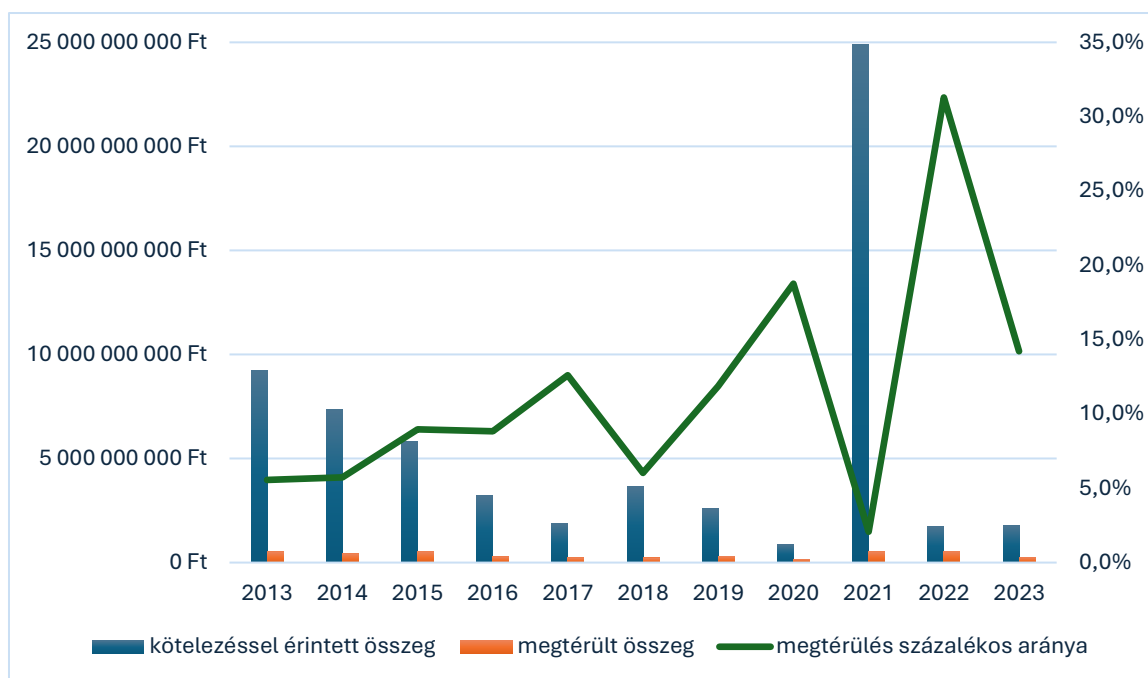
1. ábra Az adó megfizetésére kötelezés útján befolyt költségvetési bevételek összege¹

Az 1. ábrából látható, hogy a 2013-2023. időszakban minden évben több száz millió forintos bevételt eredményezett a jogintézmény alkalmazása a hazai költségvetés számára. A vizsgált időintervallumban ennek legkisebb összege 220.984.000 forint (2018), legmagasabb összege pedig 539.708.000 forint (2022) volt. Ez persze a legjelentősebb adónemekből származó bevételek viszonyítva nem számít kiemelkedő összegnek de nem nevezhető jelentéktelen tételnek.²

Megfigyelhető, hogy az adóhatóság a jogintézményt egyre hatékonyabban veszi igénybe. Az 1. ábra alapján szépen kirajzolódó tendencia, hogy az adóhatóság átlagosan egyre kevesebb döntés meghozatalával ér el egyre nagyobb bevételt. Amíg 2013-ban 2.406 darab döntése eredményeként gyűjtött be 512.362.000 forintot, addig 2022-ben a hasonló nagyságú 539.708.000 forint bevételezéséhez már csupán 482 határozat meghozatalára volt szüksége.

¹ A 2. mellékletben feltüntetett, a Nemzeti Adó-és Vámhivaltól 2024. szeptember 10-én közérdekű adatigénylésre kapott statisztikai tájékoztatás alapján saját szerkesztés.

² Így például a Központi Statisztikai Hivatal adatai szerint 2024-ben az általános forgalmi adóból (a továbbiakban: áfa) a központi költségvetésnek 7.376,2 milliárd forint, viszont a teljes önkormányzati szektornak a különféle települési adókból mindössze 294 millió forint bevétele származott.



2. ábra Az adó megfizetésére kötelezéssel megkísérelt összegek és a ténylegesen realizált bevételek aránya³

A 2. ábra kapcsán fontos azt is rögzíteni, hogy ugyan a jogintézménnyel érintett adótartozás összecszerúségében magas értéket képvisel, viszont ennek csupán töredéke az adóhatóság által ténylegesen elért összeg. A vizsgált időintervallumban az adóhatóságnak a megkísérelt összeg mindössze 11,4 százalékát sikerült eredményesen érvényesíteni. Éves bontásban a leghatékonyabb érték 31,3 százalékot (2022), a legkevésbé célravezető pedig 2,1 százalékot (2021) tett ki.

Összességében megállapítható, hogy a jogintézménnyel való foglalkozás időszerúségét a jogértelmezési kérdések hazai és uniós naprakész érintettsége mellett a költségvetési szempontok is megalapozzák.

II. A kutatás során alkalmazott tudományos módszerek

Disszertációm egyfelől a doktrinális vagy dogmatikai szemlélet mentén haladva készítettem el. Ennek első eleme az autoratív források megfelelő szélességben való megtalálása, illetve azok minél nagyobb mélységben, rendszerszerű összefüggéseiben való áttekintése jelentette.

³ A 2. mellékletben feltüntetett, a Nemzeti Adó- és Vámhivaltól 2024. szeptember 10-én közérdekű adatigénylés okán kapott statisztikai tájékoztató alapján saját szerkesztés.

Az előbb említett források a következők voltak: a pozitív jog, ami alapvetően a releváns adójogi szabályokat, elsődlegesen a korábbi és jelenleg hatályos adóeljárás kódexeket foglalta magában. A multidiszciplináris kutatás elvégzése is elengedhetetlennek számított a jogforrások tekintetében. Az adó megfizetésére kötelezés jogintézménye támaszkodik a polgári jogi mögöttes helytállásra. Ebből következően annak alapjait is szükséges volt vizsgálni. Az alkotmányos kitekintés is mellőzhetetlen volt az adó megfizetésére kötelezett személy jogorvoslati joga terjedelmét illetően. A jogi szövegekre vonatkozó kutatásom kiemelt elemét képezte az egyes jogszabályokhoz tartozó törvényi indokolások szövegének feldolgozása. Ebből ismerhető meg ugyanis a jogalkotói értékválasztás, ami a vitatott kérdésre adott válaszok kiindulási pontját jelenti a teleologikus jogértelmezés útján.

Autoratív forrásaim közé tartoztak az eseti döntések is. Az I.1. pontban megjelölt konfliktusok megfelelő mélységű detektálásához és analizálásához ezt indokoltnak láttam. E körben a korábbi legfelsőbb bírósági, illetve kúriai határozatokat dolgoztam fel. Törekedtem arra, hogy a kialakult joggyakorlatot ne szelektíven mutassam be. Így a hazai 1989-es rendszerváltást követően az Art. I., az Art. II., az Art. III. és az Air. lényeges rendelkezéseihez kapcsolódó valamennyi érdemi megállapítást tartalmazó – azaz a felülvizsgálati kérelmet érdemi vizsgálat nélküli elutasító vagy visszautasító, illetve az eljárását megszüntető határozatoktól eltérő tartalmú – határozatot áttekintettem. Ezek tételesen az Art. I.-nél 11 darab, az Art. II.-nél 63 darab, az Art. III.-nál 4 darab, valamint Air.-nél 1 darab felsőbbbírósági határozatot jelentettek. A Bírósági Határozatok Gyűjteménye adatbázist meghaladó komplex vizsgálódás lehetőségét azt teremtette meg számomra, hogy korábban igazságügyi alkalmazottként, majd bíróként lehetőségem nyílt a bíróságok saját adatbázisaiban való kutatások elvégzésére. A rendes bíróságok joggyakorlata mellett az I.1. pontban megjelölt releváns alkotmánybírósági határozatokat is részletesen feldolgoztam, amelyek kontextusában értékeltem is az előbbieket.

A dogmatikai szemléletű kutatásom során a szakirodalom minél alaposabb feldolgozására is törekedtem. Így a monográfiák, a szócikkek, a tanulmányok, valamint a kommentárok tartalmát tekintettem át annak érdekében, hogy a kutatási témámban minél szélesebb nézőpont birtokába kerülhessek. Az elméleti alapok megértéséhez, a felelősségtanhoz jogtörténeti – pénzügyi jogi és magánjogi – kitekintést is tettem.

Kutatásom során a funkcionális jog- összehasonlítás módszerét alkalmaztam. A nemzetközi kitekintés elvégzése az adó megfizetésére kötelezésnél elengedhetetlen az általam az I.1. pontban diagnosztizált problémák megválaszolásához. Azt gondolom, hogy egy másik nemzeti szabályozás és joggyakorlat alkalmas lehet arra, hogy a felvetett problémákra a „jó

gyakorlatával” zsinórmértékként szolgálhasson. Erre alkalmasnak a német jogot találtam, aminek két fő indokát láttam. Egyfelől az a hazai szabályozással hasonlóságokat mutat. Minden bizonnyal egyfajta minta volt a magyar szabályozás számára a rendszerváltáskor. Másfelől az elmúlt évszázadban a világégések, az ország két részre történő szakadásának és a keleti részt érintő rendszerváltás (*Wende*) dacára a (nyugat)német szabályozási környezet stabilnak volt mondható, ezért megvolt annak a lehetősége, hogy a joggyakorlat már számos olyan kérdéssel találkozjon, amellyel a magyar bíróságoknak és Alkotmánybíróságnak mindössze kicsivel több, mint 30 éve állt rendelkezésére. Ezt a nyelvi ismereteim segítségével kellően autentikus módon tudtam áttekinteni. E körben a releváns jogi szabályozást, a szakirodalmat és a joggyakorlatot is feldolgoztam.

A kvalitatív módszerek alkalmazására korlátozottan nyílt lehetőségem. Itt viszont kiemelném a doktori tanulmányaim során az Erasmus+ keretében a Heidelbergi Egyetemen 2023. júliusában eltöltött egy hetes tanulmányutamat. A heidelbergi Pénzügyi Jogi Tanszéken a kutatási témámból prezentálhattam a tanszék kollektívája számára. Az ezt követő személyes beszélgetés során számos rendkívül értékes észrevételt és visszajelzést kaptam a tanszéki professzoroktól – *Ekkehart Reimer, Reinhard Mußgnung* és *Hanno Kube* – a német adójogi helytállási rendszer gyakorlati működésének és alkalmazási szempontjainak megértéséhez.

III. A kutatás főbb eredményei

Azt gondolom, hogy a magyar rendszer részletes áttekintése, annak a német szabályozással való összevetése és az EUB gyakorlatára való kitekintése elvégzése képes volt az I.1. pontban leírt célok eléréséhez való hozzásegítésre és megmutatták, hogy az általam megfogalmazott hipotézis helytállónak bizonyult. *Az adó megfizetésére kötelezett személy önálló jogállása megőrzendő érték.*

Az önálló jogállás tartalmi helyességét a következő jellemzők támasztották alá. Mindenekelőtt a jogintézmény anyagi jogi jellege. Ez visszavezethető a polgári jogi dogmatika megállapításaira. Az adójogviszony a magánjogi kötelmi jogviszony bizonyos jellemzőivel is rendelkezik. Ezért indokolt azt figyelembe venni. Ez persze nem eredményezi azt, hogy a kötelelem fogalmának használata „elmagánjogiasítaná” az adójogviszony pénzügyi jogi definícióját. Az mindössze – *Takács György* szavaival élve – „egyszerűen felismeri, vagy felismerni véli anyagának szerkezeti tulajdonságait.” Az anyagi jogi jelleg azt eredményezi, hogy az adóhatóság másodlagos kötelezett adó megfizetésére kötelezethnél folytatott

igényérvényesítése elkülönül az elsődleges kötelezett adózónál megvalósítottól. Így az adójogi mögöttes helytállásra kötelezett a jogorvoslati jogosultságait is önálló eljárásban tudja gyakorolni.

E megállapítást erősítette meg két további jellemző azonosítása is: a járulékos és a szubsidiaritás. Az előbbi szerint két különböző jogállású kötelezettől beszélhetünk a jogintézménynél: a főkötelezettől és a járulékos kötelezettől van szó. Ez szintén a valódi elkülönültséget támasztja alá. Utóbbi pedig azzal, hogy az alkalmazást az adózónál lefolytatott sikertelen végrehajtás köti, szintén az adó megfizetésére kötelezés önállóságát bizonyítja.

E jellemzők segítségével azonosítani tudtam, hogy a magyar szabályozás mely jegyei érdemesek a továbbvitelre és hol szükséges a korrekció a megismert „jó gyakorlatok” alapján. Ez annak tükrében kifejezetten lényeges, hogy hazánkban az Abh2., az Abh3. és az Abh4. miatt alapjaiban kérdőjeleződött meg a jogintézmény hatályos formában való fenntarthatósága. Álláspontom szerint viszont e működő modellt kell korrigálni dogmatikai és tartalmi szempontok mentén egyaránt. A megszerzett ismeretek birtokában két neuralgikus terület azonosítható e körben: egyfelől az adókötelezettségek címzettjeinek pontos meghatározása, tehát a hazai hatályos szakzsargon szerint az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy következetes elválasztásának kidolgozása. Ezzel utóbbi személy jogállási autonómiája valósulna meg. Másfelől az elsőként diagnosztizált megállapításhoz szorosan kapcsolódik az adó megfizetésére kötelezett személy teljeskörű jogorvoslati jogának biztosítása, mégpedig a vele szemben meghozott rendező határozat elleni fellebbezésben.

A következőkben két lehetséges utat vázolok fel ezek megvalósítására, elérésére. Elsőként a jelenleg fennálló szabályozási keretben fogalmazok meg általam helyesnek vélt jogértelmezési irányokat. Másodikként a jogorvoslati szabályoknál olyan korrekciót javaslok megfontolásra, amely a jogalkotás útján lenne megvalósítható.

III.1. De lege lata felvetések

Az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy jogorvoslati jogának gyakorlása a jogállási elkülönültség okán ideális esetben külön-külön eljárásban lenne szavatolandó. Ennek elérése

az Abh2.-ben, az Abh3.-ben, illetve Abh4.-ben nevesített alkotmányos követelmény általam időszerűnek tartott felülvizsgálata útján lenne lehetséges.⁴

III.1.1. Az Art. III. 59. § (1) bekezdés a)-d) és f)-i) szerinti személyek

Egyfelől indokoltnak tartanám az alkotmányos követelmény revideálását az Art. III. 59. § (1) bekezdés a)-d) és f)-i) pontjai szerinti mögöttes helytállásra kötelezetteket érintően a *jogorvoslati szabályok duplikálásának jogszerűtlensége középpontba állításával*. E személyek jogorvoslati joga ugyanis az Air. 122. § (1) bekezdésében meghatározott általános fellebbviteli jogon alapul. Ezzel szemben viszont a jogalkotó Air. 123. §-ában foglalt speciális fellebbviteli szabályokkal a helytállásra kötelezhető tagoknál, vezető tisztségviselőknél olyan helyzetet teremtett, amely értelmezhető úgy is, hogy kizárólag őket illeti meg teljeskörű jogorvoslati jog. Ez az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében definiált jogorvoslatihoz való alapjog szükségszerű sérelmét vonná maga után, amely megteremthetné a „jogalapot” az alkotmányos követelmény helytállóságának az Alkotmánybíróság általi átgondolására.

A jogalkotó célja nem lehetett ugyanis az adó megfizetésére kötelezett személyek bizonyos körénél a jogorvoslatihoz való jog szűkítése és mindössze a gazdasági társaságokhoz jogilag valamilyen formában kapcsolódó mögöttes helytállásra kötelezettek teljeskörű vitathatósággal való kitüntetése. Ez az előbbi csoportnál nem igazolható hátrányos diszkriminációhoz vezetne. A speciális szabály megléte ugyanis az általános szabályok alapján fellebbezésre jogosultaknál kizárólag a rendező határozat meghozatala jogszerűségének vitathatóságát tenné lehetővé, az alaphatározat jogalapját és összességét nem.

E disszonancia felszámolására tett javaslatom megfontolása egyidejűleg szükségszerűen lehetőség adna a szakjogi kereteket szétfeszítő alkotmányossági követelmény felülvizsgálatára is. Az Abh2.-ben, az Abh3.-ben, illetve az Abh4.-ben rögzített alkotmányos követelmény tartalmával a jelenleg is hatályos általános fellebbviteli szabályok, továbbá az adó megfizetésére kötelezés jogintézménye, illetve az adó megfizetésére kötelezett személy jogállásának dogmatikája kérdőjelesen egyeztethető össze. Az Alkotmánybíróság ezt elvi élel

⁴ Amennyiben lehetőségem nyílna az Alkotmánybíróság felé javaslatok megfogalmazására, azt több irányból, a III.1.1. és a III.1.2. pontokban részletezettek szerint tenném meg. Ennek leghatékonyabb módja egy bírói kezdeményezésre induló, az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 25. § (1) bekezdése szerinti egyedi normakontroll indítvány lehetne. Ez az Air. 123. §-ában foglaltak alaptörvény-ellenességének megállapítására és az egyedi ügyben való alkalmazása kizárására, valamint az Abtv. 46. § (3) szerinti alkotmányos követelmény egyidejűleg való meghatározására irányulna.

saját maga is meghatározta több döntésében.⁵ Hangsúlyozni kell, hogy *az Alkotmánybíróság által elvártakkal szemben az adóhatóság számára a potenciális adó megfizetésére kötelezett személyek felkutatása és elérése komoly akadályokba ütközhet.* Így például a magánszemély adózó esetén az örökös alapeljárásba állítása – annak kilétének ismeretlensége okán – lényegben objektíven lehetetlen. Hasonló a helyzet a korlátozott tagi felelősséggel működő gazdasági társaságok tagjai, a vezető tisztségviselők, valamint a mögöttes felelősséget eredményező bűncselekmények elkövetői esetén, amennyiben azok felelősségét, bűnösségét a bíróság jogerősen még nem állapította meg. Ezen esetekben tehát hiányzik azon feltétel, amely lehetővé tenné számukra az alapeljárásban részvétel lehetőségét, amely indokolatlan ellentétes kezelésükhöz vezetne más mögöttes helytállásra kötelezettekkel szemben.

A rendező határozattal szembeni fellebbezésben érvényesülő teljeskörű vitathatósága megfogalmazásának elősegítéséhez figyelembe veendőnek tartom a német rendszer „jó gyakorlatát”, hangsúlyosan a *Bundesverfassungsgericht* (a továbbiakban: BVerfG) 1996. november 29-én meghozott 2 BvR 1157/93 számú határozatát (a továbbiakban: Határozat) az abban lefektetett elvi megállapítások kiemelésével. Ez szintén képes lehetne a BVerfG döntéseire előszeretettel támaszkodó Alkotmánybíróság szemléletét az általam helyesnek vélt irányba való formálására. Az EUB Adjak ügyben hozott ítéletét szintén relevánsnak tartalommal bírónak tekintem. A lengyel bíróság által feltett kérdés analóg helyzetet érintett az alkotmányos követelményben megfogalmazottal.

Az alkotmányos követelmény újragondolása mellett szólna az is, hogy az Alkotmánybíróság értelmezése folytán az adó megfizetésére kötelezett személy az adózóval azonos jogállásúvá válik. E követelmény megfogalmazása a hatályos szabályozási környezettel, így az Air. 11. § (3) bekezdésével aggályosan hozható összhangba. *Az adójogi mögöttes kötelezés intézménye karakterjegyeivel az Air. hatályos rendelkezései korrelálnak, mivel az két különböző, időben egymástól elváló – az elsődleges és a másodlagos kötelezésként megjelenő – anyagi jogi adójogviszonyt jelent, amelyek címzettjei ezért egymástól szükségszerűen elválnak.*

III.1.2. Az Art. III. 59. § (1) bekezdés e) és 60. § (1) bekezdése szerinti személyek

Másfelől az alkotmányos követelmény újragondolását eredményezhetné az Art. III. 59. § (1) bekezdés e) pontja és a 60. § (1) bekezdése szerinti mögöttes adójogi helytállásra kötelezettek

⁵ Ld.: Abh2. [21] pontja és Abh3. [15] pontja.

esetén az *Air. 123. §-ának alaptörvény-ellenességének átgondolása*. Ebben az esetben a jogorvoslathoz való *alapjog sérelmét a speciális fellebbezési klauzulában rögzített, korlátozó jellegű res iudicata jellemzőhöz látnám hozzákapcsolhatónak*. E körülmény az adó megfizetésére kötelezett személy teljeskörű vitathatósági jogosultságát akadályozza. Az adózó alapeljáráshoz tartozó, rosszul megfogalmazott kereseti hivatkozásai, az abban foglalt téves támadási irányok ugyanis önhibáján kívül elzárják a vele nem azonos adó megfizetésére kötelezett személyt az őt megillető érdemi jogorvoslati jog gyakorlásától. Ezen alkotmányos problémával szintén „kéz a kézben” járnak a III.1.1. pontban általam bemutatott, az alkotmányos követelményt aggályossá tevő dogmatikai szempontok.

III.2. De lege ferenda javaslatok

Az előző pontban bemutatott javaslatok pozitív realizálódása jóval több lenne, mint a seb egyszerű „gyorskötözése”. Általuk ismételten a dogmatikai jellemzőkkel és a hatályos normatív tartalommal összhangban működhetne az adó megfizetésére kötelezés intézménye. A teljes „gyógyulásához” viszont komolyabb terápiát javasolnék: a mögöttes adójogi helytállásra kötelezett jogállásának megfelelő tisztázásához a jogalkotónak érdemes lenne kiegészítenie a jelenlegi szabályozást a dogmatikai és a tartalmi hiányosságok, ellentmondások miatt. A megvalósításban könnyebbséget jelent, hogy ahhoz az Alaptörvény és sarkalatos törvények módosítása nem lenne szükséges.

Ez két irányból lenne indokolt. *Egyfelől az adó megfizetésére kötelezett személy fogalmának újragondolását és rendszertani áthelyezését látnám indokoltnak*. Ezzel jobban megjeleníthetővé válna annak anyagi jogi jellege és így az adózótól való elkülönültsége. A jelenleg hatályos szabályozás szerinti „egybegyűrt” adózói fogalma felváltandó lenne a német adóeljárési kódexből, az *Abgabenordnungból* megismert abszolút jellegű gyűjtőfogalommal. A definíciók megfogalmazásának segítségével pontosan meghatározhatóvá válnának az egyes adójogi jogviszonyok alanyai. Az adóalany és az adó megfizetésére kötelezett személy fogalmát indokoltnak tartanám definíciószerűen meghatározni. Az adókódexek személyi körének átstrukturálása viszont egy olyan átfogó téma, amelynek megalapozása és az eredményeinek bemutatása a jelen dolgozat kereteit meghaladja. Erre tekintettel a javaslataimat részletesebben e körben nem fejtem ki.

Másfelől az adó megfizetésére kötelezett személy önálló jogállási pozíciója egyértelműsítése érdekében megalapozottnak tartanám a hatályos szabályozásban az őt megillető jogorvoslati

jog érvényesülésénél bizonyos átalakítások és pontosítások elvégzését. Ennek során az Abh1., az Abh2., az Abh3. és az Abh4. indokolásaiban is rögzített valódi és hatékony jogvédelem követelményének maximális, viszont a dogmatikai félreértést kizáró, a jogalkalmazók számára egyértelmű érvényre juttatása szükséges.

Azt gondolom, hogy a megoldás fundamentumait a most is hatályos jogi normák képeznék, amelyek ideális kiindulási pontot jelenthetnének a megfelelően funkcionáló szabályozás megfogalmazásához. Az Air. 122. § (1) bekezdésében foglalt generális fellebbezési szabályok kielégítő és elegendő keretet tartalmaznak az adójogi mögöttes helytállásra kötelezettek számára a jogorvoslatihoz való alapjoguk érvényesüléséhez. Abból ugyanis egyértelműen következik, hogy a rendező határozattal szemben illeti meg őket az alaphatározatban foglalt jogalapra és az összecszerűsége kiterjedő vitatási jogosultság. Erre tekintettel elsődlegesen erős deregulációt látnék szükségesnek ezen a területen. Ezt akként képelném megvalósíthatónak, hogy *az Air 123. §-ának egészét hatályon kívül helyezésre javasolnám.* E rendelkezés teret enged annak a lehetséges téves értelmezésnek, hogy az adó megfizetésére kötelezett személyek közül csupán gazdálkodó szervezet korlátolt felelősséggel rendelkező tagja, részvényese, vezető tisztségviselője és a jogi személy tartozásaiért korlátozottan felelős, részesedését átruházó tag vagy részvényes jogosult az alaphatározatban foglaltak teljeskörű vitatására. E speciális rendelkezés törlésével valamennyi adó megfizetésére kötelezett személy vitathatatlanul azonos pozíció kerülne.

Az adójogi mögöttes helytállásra kötelezettek az anyagi jogi igény címzetti illetősége okán a jogorvoslati jogának gyakorlásához az alapeljárásban megjelenése helytelen, mivel autonóm léte tekintettel e jogosultságát a vele szemben igényt érvényesítő rendező határozat elleni fellebbezésében gyakorolhatja. E körülmény is amellet szól, hogy elegendő az általános fellebbezési klauzula fenntartása az adó megfizetésére kötelezett személyek valódi és hatékony jogorvoslati jogának érvényesüléséhez az adóeljárások rendszerében.

„Elővigyázatosságból” – az Alkotmánybíróság későbbi „meggyőzése” okán – azon megoldást is támogatnám, amely a jelenleg hatályos általános fellebbezési klauzulát a következő mondattal vagy önálló bekezdéssel egészítené ki: *„Az adó megfizetésére kötelezett személy az adózó terhére tett megállapítások jogalapját és összecszerűségét a vele szemben meghozott, adó megfizetésére kötelező határozattal szemben benyújtott fellebbezésében gyakorolhatja”.* Ebben az esetben az Air.-t módosító rendelkezéshez fűzött törvényi indokolásban megjeleníteném, hogy a módosítást, azaz az egyértelműsítést az indokolja, hogy az adó megfizetésére kötelezés intézményének jellemzői, így az anyagi jogi jellege, a járulékosága és

a szubszidiaritása azt indokolja, hogy az adójogi mögöttes helytállásra kötelezettek a teljeskörű jogorvoslati jogukat a rendező határozattal szembeni fellebbezésben érvényesítsék. E körben – hasonlóan a III.1.1. pontban kifejtett okból – a BVerfG Határozatára és az EUB Adjak ügyben hozott ítéletére is utalnék.

A különleges fellebbezési rendelkezések deregulációjával az adójogi mögöttes helytállásra kötelezettek a fellebbezési joguk egy indokolatlan korlátozása alól is mentesülnének végérvényesen: a továbbiakban önmagában az alaphatározattal szembeni jogerős bírósági határozat már nem képezne akadályt a teljeskörű vitathatóság érvényesülésének. Ilyen általános érvényű tiltás álláspontom szerint az Alkotmánybíróság által elvárt hatékony és valódi jogvédelem akadályát képezi.

IV. A doktori értekezés témakörében készült publikációk jegyzéke

TOMBOR Csaba: *Az adó megfizetésére kötelezés – a jogintézmény alapjainak és fogalmi összetevőinek fejlődése az Alkotmánybíróság és a Kúria döntéseiben* in FAZEKAS Marianna (szerk.): Jogi Tanulmányok 2021, Budapest, ELTE ÁJK, 2021., 360-373.

TOMBOR Csaba: *Az adó megfizetésére kötelezés a német jogrendszerben* in FAZEKAS Marianna – NAGY Marianna (szerk.): Jogi Tanulmányok 2022, Budapest, ELTE ÁJK, 2022., 254-270.
<https://doi.org/10.56966/2022.17.tombor>

TOMBOR Csaba: *Az adó megfizetésére kötelezett személy: objektív vagy szubjektív felelős?* in JÁMBORNÉ RÓTH Erika (szerk.): Doktoranduszok Fóruma, 2022. Miskolc-Egyetemváros, ME ÁJK, 2023. (2023a.), 210-216.

TOMBOR Csaba: *Az adójogi mögöttes felelős jogorvoslati jogának kérdései a hazai és a német szabályozás tükrében* in MISKOLCZI-BODNÁR Péter – JAKAB Éva (szerk.): XXV. Jogász Doktoranduszok Országos Konferenciája, Budapest, KRE ÁJK, 2023. (2023b.), 421-434.

TOMBOR Csaba: *A német és a magyar adójogi mögöttes felelősség összehasonlítása* in FAZEKAS Marianna (szerk.): Jogi Tanulmányok 2024, Budapest, ELTE ÁJK, 2024., 74-87.
<https://doi.org/10.56966/2024.6.tombor>

TOMBOR Csaba: *Mögöttes felelősség a német adójogban - követendő minta vagy kerülendő út?* Iustum Aequum Salutare 2024/2., 161-194.

TOMBOR Csaba: *„Kik vagyunk mi”? Az adó megfizetésére kötelezett személy jogorvoslathoz való jogának problematikája,* Miskolci Jogi Szemle 2025/1., 118-135.
<https://doi.org/10.32980/MJSz.2025.1.118>