

TOMBOR CSABA

Pénzügyi Jogi Tanszék

Témavezető: dr. Kecő Gábor PhD, egyetemi adjunktus

DOI: <https://doi.org/10.56966/2024.6.Tombor>

A NÉMET ÉS A MAGYAR ADÓJOGI MÖGÖTTES FELELŐSSÉG ÖSSZEHASONLÍTÁSA

A német és a magyar adójogi mögöttes felelősség összehasonlítása

I. Bevezetés

Doktori kutatásom témája az adó megfizetésére kötelezés, azon belül az adó megfizetésére kötelezett személy jogállása, jogorvoslati jogának terjedelme. A hazai rendszer működése pozitívumainak, illetve hiányosságainak feltárásához elengedhetetlenül szükségesnek tartottam egy másik jogrendszer beható megismerését és összevetését a magyarral. Választásom a német szabályozás és bírósági joggyakorlat feldolgozására esett, ami a rendszerváltás utáni időszakban megtermékenyítően hatott a magyar adójogi jogalkotásra és jogalkalmazásra. A jelen tanulmány célja, hogy a német rendszer hazaiával való összevetésének eredményeként választ találjak arra a fontos kérdésre, hogy a kiindulópontjában jó mintának tűnő német „helytállásra kötelezés” (*Haftung im Steuerrecht*) jogintézménye tud-e „jó gyakorlatot” mutatni a magyar jogalkotás és jogalkalmazás számára, illetve melyek lehetnek azok a szabályozási vagy értelmezési problémák, amelyeket érdemes megelőzni.

Jelen tanulmányban elsőként a két ország adózást érintő alapvető szabályozási környezetét vizsgálom, kiemelten az adójogi mögöttes felelősség szempontjából releváns rendelkezéseket. Másodikként a jogintézmények általános jellemzőit vetem össze egymással, majd harmadikként a figyelembe vehető adójogi mögöttes felelősöket érintő azonosságokat és különbségeket tekintem át. Negyedikként a jogintézmények gyakorlatban való működésére térek ki, amelyhez kapcsolódóan végül a mögöttes felelősöket megillető jogorvoslati lehetőségeket és azok kereteit veszem górcső alá.

II. A szabályozási környezet összevetése

A nemzeti jogalkotók az adóeljárásokat érintő legfontosabb szabályokat mindkét esetben, alapvetően pragmatikus szempontokból, az ágazati adótörvényekben való ismétlődések elkerülése végett, általános kódexekben definiálták. Amíg azonban a Bundestag Németországban mindent egy „kalap alatt” szabályozott az 1976-os *Abgabenordnungban* (a továbbiakban: AO), addig hazánkban az Országgyűlés 2018. január 1-től kezdődően szakított

az AO-hoz hasonló egységes koncepcióval rendelkező, az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvényben (a továbbiakban: Art.I.) és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvényben (a továbbiakban: Art.II.) foglaltakkal, és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.III.), az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.), valamint adótarozás, az adóhatóság által foganatosítandó végrehajtási eljárásokról szóló 2017. évi CLIII. törvény (a továbbiakban: Avt.) triászára bontva rendezte a legfontosabb adózási kérdéseket érintő generális szabályokat. A kódexek céljai közé tartozott valamennyi esetben az ismétlődő és egymásnak ellentmondó rendelkezések elkerülése az ágazati adótörvényekben.¹

A kodifikációs eltéréseken túl azonban lényegesebb különbség fedezhető fel a két ország szabályozási környezetében a kódexek címzettjei és az adókötelezettségek meghatározása tekintetében. Az AO ugyanis az adózó (*Steuerpflichtige*) definícióját abszolút jellegű gyűjtőfogalomként használja, és azon belül tesz éles különbséget az egyes kötelezettségek címzettjei között. Ennek megfelelően e fogalomba egyidejűleg belefér az ágazati adótörvények főkötelezettje, az adóalany (*Steuerschuldner*), és a helyette meghatározott feltételek fennállása esetén igénybe vehető helytállásra kötelezett személy (*Haftungsschuldner*), illetve az egyes eljárási adókötelezettségek, így az adóbevallásra, könyv- és nyilvántartás vezetésére kötelezett, valamint kifizető személye is. Ezzel szemben az Air. II. fejezete 3. alcímében, ami „az adózó” fogalmát pozitív és negatív ismérvek mentén rögzíti, egyfelől kevert, az ágazati adótörvényi, önkormányzati rendeleti és az adókódexekben lefektetett kötelezettségeket „egybegyűró” gyűjtőfogalmat határoz meg, másfelől szigorúan elhatárolja azt az adójogi mögöttes felelős, az adó megfizetésére kötelezett személyétől.² Ez alapvető strukturális eltérést jelent a német és magyar megoldás között, amelynek a rendszer működése szempontjából van jelentősége. A német szabályozásban, az AO-ban ugyanis könnyen követhető módon lehet azonosítani, mely jogosultság és kötelezettség címzettje pontosan az adóalany, a helytállásra kötelezett személy vagy éppen mindkettő, közös adózói minőségükből eredően.³ A hazai szabályozásban viszont, annak ellenére, hogy az Air. 11.§ (3) bekezdése egyértelműen rögzíti, hogy az adó megfizetésére kötelezett személyt azonos jogok illetik meg az adózóval, mégis anomáliák állnak fenn a kettős szabályozás okán. Ezek meglátásom szerint a megfelelő dogmatikai differenciálás hiányára is visszavezethetők.⁴

A másik jelentős differencia a két rendszer felépítése között a német szabályozás kötelmi jogi szemléletéből adódik. Az AO-ban központi szerepet kaptak a fizetési követeléssel járó ún. igények (*Ansprüche*), így többek között az adófizetésre és a helytállásra kötelezésre vonatkozó igények. Ezek lényegében anyagi jogi jogviszonyoknak tekintendők, amelyek relációjában értelmezhető valamennyi „egyéb” adókötelezettség, amelyek eljárási oldalról azok teljesülését, megvalósulását szolgálják. A magyar rendszerben a valamennyi adókötelezettségről rendelkező

¹ Tipke-Lang 2018. 18., Koenig 2014.3. és Hampel-Benkendorff 2001. 1.

² Vö.: AO 33. § (1) bekezdése és Air. 11. §-a.

³ Vö.: AO 169. §-a és 191. §-a.

⁴ Az Air. 11. § (3) bekezdésében foglalt egyértelmű rendelkezések ellenére a jogalkotó az Art. III. fizetési kedvezményekről szóló XV. fejezetében, a 198. § (1) bekezdésében (korábban az Art. I. 81. § (1) bekezdésében, valamint az Art II. 133. § (1) bekezdésében) ismételten kiemelte, hogy az adó megfizetésére kötelezett személy számára is engedélyezhető részletfizetés és fizetési halasztás. Ennél hangsúlyosabb, szükségtelen duplikációt jelent az adó megfizetésre kötelezett személy számára a fellebbezési jog „ismételt” biztosítása az Air. 123. §-ában. Utóbbira a VI. pontban részletesen kitérek.

Art.III.-ban egyáltalán nem lelhető fel e kötelmi jogi látásmód. Az Air. ugyan az adózó fogalmánál azok kifejtése nélkül utal az egyes adónemek szerinti főkötelezettségekre. A jogalkotó viszont az Art.III. első rész IV. fejezetében az adózót terhelő adókötelezettségeket eljárási kötelezettségként az egyes adónemekről rendelkező törvényekben meghatározott adófizetési kötelezettségekhez, anyagi jogi igényekhez kapcsolja, majd a második részében részletezi tovább azok tartalmát.⁵ Fontos megjegyezni, hogy ez – a strukturális szemléletbeli különbség mellett – több lényeges következménnyel is jár, amelyek tárgyalása azonban szétfeszítené ennek a tanulmánynak a kereteit

III. Az adójogi mögöttes felelősség intézményének általános jellemzői

A magyar és a német nemzeti szabályozásban is helytálló az a megállapítás, hogy a jogintézmény célja az adóbevételek hatékony és eredményes biztosítása. Mindkét esetben az adófizetésre kötelezés elsődleges címzettje (adóalany, adózó) teljesítésének veszélybe kerülése/kiesése esetére biztosít a jogalkotó fakultatív lehetőséget, de egyben kvázi kötelezettséget az adóhatóság részére „helyettes” személy igénybevételére.⁶ Amint arra az előző pontban már utaltam, jelentős különbség áll fenn viszont a jogintézmények strukturális elhelyezését illetően. A német rendszer a helytállásra kötelezést egyértelműen anyagi jogi igényként definiálja, amelynek érvényesítéséhez az AO későbbi, másik részében található rendelkezései kapcsolnak eljárási rendelkezéseket. Ezzel szemben a magyar szabályozásban az adó megfizetésére kötelezés az Art.III. adókötelezettségei, azon belül is az adófizetés körében található, amely így alapvetően eljárási kategóriának tűnik.⁷

A két rendszer között azonosságot jelentenek a jogintézmény fakultatív voltán túl a további ismertetőjegyei is. Így az adójogi mögöttes felelős kötelezése mindkét esetben akkor merülhet fel, amennyiben fennáll az adózónál egy adó tartozás, azaz olyan kötelezettség, amelyhez szervesen tapadhat a helytállási kötelezettség. Elsődleges követelés hiányában, önmagában nem létezhet a járulékos kötelezettség, az adójogi mögöttes felelősség. Ennek eredményeként, ha a főkötelezettség, akár teljesítés, akár elévülés útján elenyészik, a helytállási kötelezettség is megszűnik.⁸

A fakultatív alkalmazás és a járulékoság mellett a harmadik releváns jellemzőnél, a szubszidiaritásnál is alapvető azonosságok mutatkoznak. Mindkét rendszerben fő szabály szerint ugyanis a jogintézmény „élesben” való alkalmazására kizárólag akkor kerülhet sor, ha az adózónál, adóalanynál folytatott végrehajtás nem járt eredménnyel, azaz az adójogi mögöttes felelős „sortartás” mellett vehető igénybe.

⁵ Vö.: Art. III. 9. §-a és AO 33. §-a és 37. §-a.

⁶ Sem a magyar, sem a német adóhatóságnak nincs „igénybevételi kötelezettsége”, viszont a hazai rendszerben az Alaptörvény 37. cikk (1) bekezdése szerinti költségvetés végrehajtásának szabálya, Németországban pedig az adóbevételek hatékony érvényesítésének követelménye valójában ilyen irányt határoz meg számukra. A hazai szabályozásban ráadásul van példa a kötelező alkalmazásra az örökös által kapott örökrésszel való helytállás esetében. Klein 2014. 1169., Koenig 2014. 1443., Tombor 2021. 367.

⁷ Vö.: AO 37. § (1) bekezdése, 69-76. §-ai és Art. 59-60. §-ai

⁸ Vö.: Jakob 2010. 148. és Szabó 2017. 50-51.

A szabályozások és joggyakorlatok között két lényeges különbségre szükséges rámutatni. Egyfelől a német szabályozás kivételes esetekben, – így például az adócsalást és adóorgazdaságot elkövetőknél, azok kiugró mértékű szubjektív felelőssége okán –, „áttöri” a szubszidiaritás alapelvét, és az adótartozás teljesítésére az érintetteket az adóalany mellett közvetlenül figyelembe veszi. Másfelől az adóalany teljesítőképességének hiányához – szemben a magyar szabályozással – nem vár teljes bizonyosságot. Megelégszik annak vélelmével, hogy a tartozás várhatóan nem lesz behajtható az adóalanytól.⁹ E két különbség alapján kimondható, hogy a német jogalkotó a jogintézménynél a hatékonyságot fő szempontnak tartotta.

Szintén hasonlóságot jelentenek a két szabályozásban az adójogi mögöttes felelősség fajtái. Az egyes esetek alapvetően két csoportba sorolhatók: a törvényi rendelkezésen és a felek akaratán nyugvó, polgári jogi szerződésen alapulóra.¹⁰ A „fajtaazonosság” -hoz képest viszont jelentős eltérés mutatkozik a két csoport tagjainak adóhatósági kötelezhetőségekor. Amíg ugyanis a német rendszerben a szerződésen nyugvó helytállási kötelezettséget az adóhatóság polgári peres úton tudja érvényesíteni, addig a magyarban erre kizárólag adóigazgatási eljárás keretében, adóhatósági határozattal van lehetőség.¹¹

IV. Az adójogi mögöttes felelősök

Mindenekelőtt rögzítendő, hogy az alanyi oldalnál a II. pontban már említett rendszertani, dogmatikai eltérésekből fakadóan a strukturális elhelyezkedésükben eltérések figyelhetők meg. Az AO-ban a helytállásra kötelezettekkel szemben a hozzájuk kapcsolódó tényállással egyértelműen anyagi jogi igény jelenik meg. A jogalkotó az eljárási szabályokat azokhoz rendelte, de azokat tőlük egyértelműen elhatárolható helyen szabályozta. Ezzel szemben a magyar jogalkotó az adó megfizetésére kötelezetteket és a tényállásokat az adófizetési kötelezés eshetőleges részelemeként, az eljárási kötelezettségek között és az igénybevitelükhöz szükséges feltételekkel együttesen nevesítette.¹²

A konkrét alanyi kört illetően megállapítható, hogy a hazai és a német szabályozásban is domináns szerepet játszanak az eljárási kódexek. A jogalkotók a legfontosabb tényállásokat az Art.III.-ban és az AO-ban definiálták. Lényeges különbség viszont a kifelé „nyitottság” kérdésköre. Az Art. III. a kezességi típusú mögöttes felelősségre az 59. § (1) bekezdés c) pontjában kifejezetten lehetőséget teremt. Ezzel szemben az AO a 191. § (1) bekezdésének „*wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet...*”¹³ és a (4) bekezdésének „*Ergibt sich die Haftung nicht*

⁹ Vö.: Art. III. 59. § (1) bekezdés és AO 219. §-a. A behajthatatlanság fogalmának eltéréseire részletesen az V. pontban térek ki.

¹⁰ Megjegyzendő, hogy a hazai jogalkotó az adózó és az adó megfizetésére kötelezett személy számára valójában nem biztosít ilyen mértékű szerződési szabadságot az adótartozáshoz kapcsolódó kezességvállalásnál. Az Art.III. 61. § (2) bekezdése szerint a megkötött szerződést annak érvényességéhez az adóhatóságnak még jóvá kell hagynia.

¹¹ Vö.: AO 192. §-a és Art.III. 59. § (1) bekezdés c) pont és 61. §-a.

¹² Vö.: AO 37. § (1) bekezdés, 69-75. §-ai és 191.§-a, valamint Art.III. 59-60. §-ai. A német rendszer dogmatikai koherenciáját bizonyos szintig megbontja a 191.§ (1) bekezdésének a más törvényekben szabályozott tényállásokra való utalása.

¹³ „*aki adó megfizetéséért törvény alapján helytállni köteles...*”

aus den Steuergesetzen...”¹⁴ formuláival tárta szélesre a kaput a helytállásra kötelezett személyek lehetséges körének bővítése előtt. Ez csupán közvetett felhatalmazásnak tekinthető. Ennek visszasságait a német tudományos élet is észlelte, és e szabályozási problémát Roman Seer és Walter Schick is jogállami deficitként jelölte meg.¹⁵ Elmondható viszont, hogy a magyar rendszer az Art.III.-ban közvetlenül szavatolt nyitottsága ellenére sokkal inkább tekinthető zártnak. Tudomásom szerint jelenleg mindössze a forgalmi típusú adókról (áfa, jövedéki adó) szóló törvényekben jelenik meg olyan adó megfizetésére kötelezhető személy, aki/amely nem szerepel az Art.III. felsorolásában. Ezzel szemben a német szabályozás valóban nyitott típusúnak számít, mivel az AO mellett nem csupán ágazati adótörvények (*Einkommensteuergesetz*, *Grundsteuergesetz*), hanem számos civiljogi tárgyú törvény (*Handelsgesetzbuch*, *Bürgerliches Gesetzbuch*) is nevesít helytállásra kötelezhető személyeket.¹⁶

Mindkét rendszerben elvégezhető a helytállás terjedelmén és a felelősségen alapuló csoportosítás is.¹⁷ A felelősség szerinti elválasztásnál rögzítendő, hogy amíg mindkét szabályozásban az objektív esetek a polgári jog által szabályozott kezességen nyugszanak, addig a szubjektívek a kártérítési felelősség jellemzőit mutatják. A „kezesi esetek” viszont annyiban eltérőek, hogy a német rendszerben az AO 219. §-ában definiáltak, az eredménytelen végrehajthatóság vélelmezhetősége okán a helytállásra kötelezettek sortartó kezesnek feleltethetők meg. Ezzel szemben a magyar „esetek” a sortartó kezesek további alcsoportjába, a kártalanító kezesek körébe tartoznak, mivel kizárólag akkor vehetők igénybe, amennyiben a végrehajtás teljes körűen eredménytelennek minősült az adózónál.¹⁸ A felelősségi alapú besorolás hasonló jellemzőit mutatja mind a német, mind a magyar szabályozásban, hogy az objektív tények mentén kötelezhető személyekkel szemben az adótartozás mellett további szubjektív szankciók, mellékkötelezettségek megfizetése nem írható elő. Így például a hazai szabályozás szerint sem az adózó örököse, sem az általa megajándékozott személy terhére nem állapítható meg adóbírság. A német környezetben pedig a vagyontárgy tulajdonosának és az üzem átvevőjének helytállási kötelezettsége nem terjed ki az adózási mellékkötelezettségekre.¹⁹

A releváns joggyakorlat áttekintésének eredményeként az egyes mögöttes felelősök kapcsán elmondható, hogy mindkét rendszerben ugyanazon alanyi kör játssza a legfontosabb szerepet, azaz legtöbb alkalommal azonos szereplőket vesznek figyelembe. Ennek megfelelően az adóalanyok/adózók törvényes képviselői, tagjai, illetve örökösei jelennek meg túlnyomó többségében az adóhatóságok „látókörében”. Lényeges különbséget jelent viszont a gazdasági társaságok vezető tisztségviselői kötelezhetőségének „kivitelezése”. A magyar szabályozásban

¹⁴ „amennyiben a helytállásra kötelezés nem adótörvényből következik...”

¹⁵ Tipke-Lang 2018. 267. és Schick 1993. 28-29.

¹⁶ Ld: Tombor 2022. 263. 1. táblázat

¹⁷ Felelősségi alapú csoportosítás fogalmi ismérveiről ld: Tombor 2023a. 214-215.

¹⁸ E „kemény” értelmezést, amely egy gazdasági társaság esetén a felszámolási eljárás befejezésének „bevárását” is magában foglalja, a bírósági joggyakorlat alakította ki a Kfv.I.35.466/2020/6. számú határozatával. Ez egyebekben teljes mértékben megfeleltethető a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény 6:421. §-ában meghatározott kártalanító kezesség fogalmának.

¹⁹ Vö.: Art.III. 215. § (2) bekezdés b) pontja és AO 74-75. §-ai. Szükséges rögzíteni, hogy a szankciókért való helytállás meghatározása az AO-ban strukturálisan eltér az Art.III.-ban foglaltaktól. Amíg ugyanis utóbbiban főszabály szerint az adó megfizetésére kötelezett személy „mindent visz”, addig az előbbiben kizárólag akkor felel a helytállásra kötelezett személy az adózási mellékkötelezettségeikért, amennyiben azt adott tényállás rögzíti.

a gazdasági (polgári) jog által szabályozott kötelezettségek megszegése esetén merülhet fel az igénybevételük. Ezzel szemben a német jogalkotó az adókötelezettségek megszegésére helyezte a hangsúlyt, az adójogi mögöttes felelős figyelembevételébe nem „keverte bele” a polgári jogi felelősség megállapításának szükségességét.²⁰ Ez nyilvánvalóan a jogintézmény hatékonyságát eredményezi a „német oldalon”, mert nem szükséges a polgári ügyekben hatáskörrel rendelkező bíróságok határozatára várni. Az adóeljárás kötelezettségszegés tényéről az adóhatóság saját hatáskörében jogosult dönteni.

Különbséget jelent az is a mögöttes felelősök felelősségének mértékénél, hogy amíg a magyar joggyakorlat szerint a helytállási kötelezettség *cum viribus* jellegű, addig a német joggyakorlat alapján annak terjedelme a vagyontárgy helyébe lépő értékre, azaz a *surrogatumra* is kiterjed.²¹ Az adójogi mögöttes felelősség esetei közül ez többek között az örökséghez, a vagyontárggyal való helytálláshoz kapcsolódóknál bírhat relevanciával.

A német bírósági joggyakorlat által kimunkált arányos törlesztés alapelve (*Grundsatz der anteiligen Tilgung*), amely szerint a helytállásra kötelezett felelősségének terjedelme a valamennyi hitelezői követelés megtérítési arányához igazodik, a magyar szabályozásban ismeretlen. Hazánkban ugyanis a mögöttes felelősség terjedelmét nem befolyásolja az adózó gazdasági társaságnak az adó megfizetésére kötelezhető vezető tisztségviselőnek saját felróható magatartásától független rossz gazdasági helyzete, hanem minden esetben a teljes adótartozásért válik felelőssé.²²

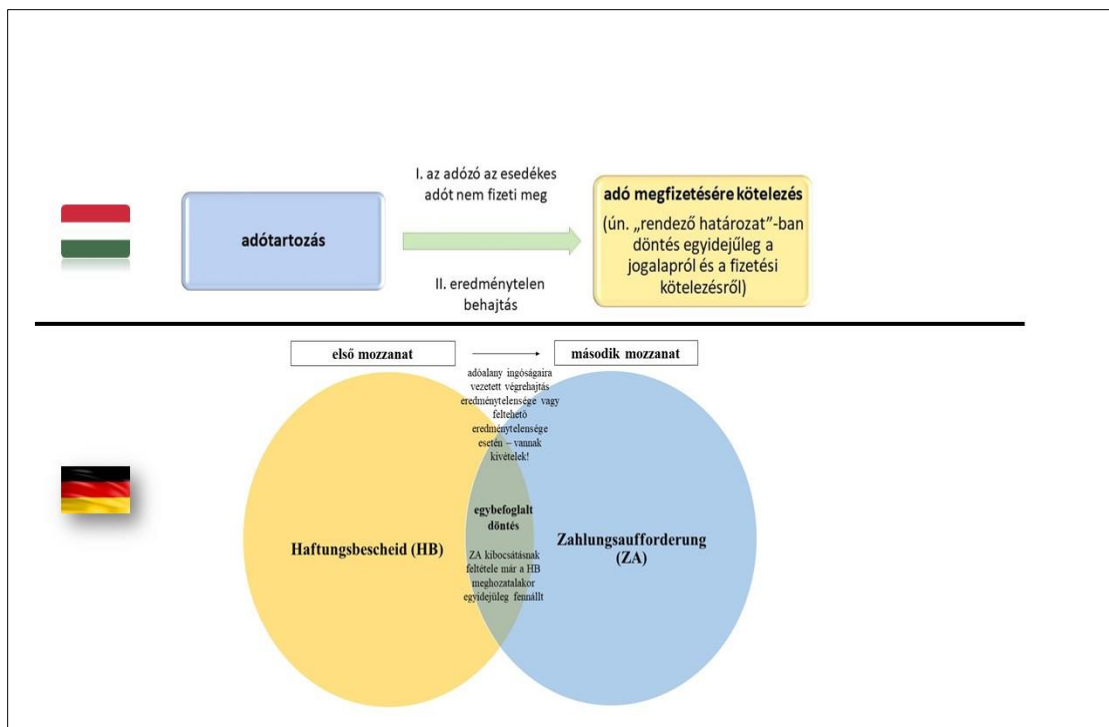
V. A jogintézmények „működése”

A jogintézmény adóhatósági igénybevételénél szintén komoly különbség mutatkozik a két rendszer működése között.

²⁰ Vö.: Art.III. 59. § (1) bekezdés e) pontja, Ptk. 3:117.-118. §-ai és AO 69. §-a.

²¹ Ezt mindkét országban a legfelső szintű bírói fórumok (Kúria, *Bundesfinanzhof* [a továbbiakban: BFH]) joggyakorlata alakította ki. Vö.: BFH VII R 63/10., valamint Kfv.I.35.199/2010/5. és Kfv.I.35.241/2012/4.

²² A BFH az arányos törlesztés alapelvének részletesen kimunkált szabályait a BFH VIII R 110/99 határozat [19] bekezdésében fektette le.



1. ábra: Az adójogi mögöttes felelősség jogintézményének működése a német és a magyar rendszerben²³

Az 1. ábra alapján kimondható, hogy a magyar szabályozás alapján az adóhatóság az adó megfizetésére kötelezett mögöttes felelősségének fennállását (jogalapját) és az adótartozás megfizetésére kötelezését egy döntésben rendezi. A német adóhatóság viszont fő szabály szerint a helytállásra kötelezés jogalapját (*Haftungsbescheid*) és a már helytállásra kötelezett személy tényleges fizetésre kötelezését (*Zahlungsaufforderung*) külön-külön határozatban állapítja meg.²⁴ Ez érdemi eltérésekhez vezet a két szabályozás között. A magyar rendszerben a jogalap megállapítása és az adó megfizetésére kötelezett személy megfizetésre kötelezése időben nem válhat el egymástól, ezért mindkettő esetén megjelenik konjunktív feltételként az adózónál vezetett eredménytelen behajtás/végrehajtás követelménye, ami egyben a jogintézmény szubszidiaritásának jele. Ez ráadásul, amint arra a 18. lábjegyzetben már utaltam, a Kfv.I.35.466/2020/6. számú ítéletben foglaltak szerint „kemény”, teljes körű végrehajtást jelent, azaz a gazdasági társaság adózónál a felszámolási eljárás befejezésének szükségszerű bevétele is magában foglalja.²⁵ Mindössze az adó megfizetésére kötelezett magánszemélyek képeznek kivételt ez alól, ahol az állandó jövedelem rendkívül alacsony volta esetén merülhet fel szűk körben a végrehajtható vagyon esetén a behajthatatlanság.²⁶

Ezzel szemben a német szabályozásban a helytállásra kötelezhetőségről, a jogalap fennállásáról rendelkező *Haftungsbescheid*-nél az releváns, hogy a potenciális adójogi mögöttes felelősre vonatkozó törvényi tényállási elemek megvalósultak-e.²⁷ Az adótartozásra lefolytatandó végrehajtási eljárás kimenetele tehát nem előfeltétel a jogalapról való

²³ Saját szerkesztés az Art.III. 59. § (1) bekezdése, illetve az AO 191. §-a és 219. §-a alapján.

²⁴ Vö.: AO 191. §, 219. § és Art. III. 59. § (1) bekezdése.

²⁵ Kfv.I.35.466/2020/6. [24]-[26] bekezdései.

²⁶ Kfv.I.35.577/2014/6.

²⁷ Tombor 2022. 265.

rendelkezésnél. Ennek oka minden bizonnyal az, hogy a német jogalkotó minél hatékonyabb intézmény kialakítására törekedett, mert az adóalany nemteljesítése esetén azonnal a helytállásra kötelezett megfizetésére tud áttérni, így időt már nem veszít a jogalap megállapításával. A német jogalkotó a tényleges fizetésre kötelezés, a *Zahlungsaufforderung* meghozatalánál a magyarral szemben szintén az effektivitást helyezte előtérbe. Az AO 219. §-a értelmében ugyanis „puha” végrehajtási szintről beszélhetünk az adóalany adótartozásait illetően, mivel elegendő a „*végrehajtás várhatóan eredménytelen lenne*” klauzulának való megfelelés. Ráadásul ez is korlátozottan érvényesül, mert az adóhatóságnak fő szabály szerint csupán az adóalany ingó vagyona kell feltétlenül megkísérelnie a végrehajtást.

A német szabályozás bizonyos esetekben, amikor a helytállásra kötelezett személy közrehatása kirívóan magas volt az adótartozás keletkezésénél, a magyarral ellentétben lehetőséget biztosít az adóhatóság számára az adóalanytól a végrehajtás lefolytatásának mellőzésére és a helytállásra kötelezett személy közvetlen kötelezésére. Így például az adócsalást és adóorgazdaságot elkövetők, valamint a törvényben meghatározott, az adó levonására kötelezett kifizetők és mások közterheit viselő személyek nem sortartást követően, hanem akár az adóalanyokat megelőzően figyelembe vehetők az adótartozás teljesítésénél. Az AO 219. §-ában definiált e speciális szabály, ami egyidejűleg áttöri a jogintézmény szubszidiaritását, mint alapvető jellemzőjét és alkalmazása konjunktív feltételét, szintén a helytállásra kötelezés még hatékonyabbá válását szolgálta. Ilyen, az adó megfizetésére kötelezés alapvető jellemzőivel ellentétes „gyorsítást” a hazai jogalkotó az adóhatóság számára nem tett lehetővé.

Az adóhatóságok mindkét szabályozás esetében, a jogintézmények fakultatív alkalmazhatóságából eredően, mérlegelési jogkörükben döntenek az adójogi mögöttes felelős kötelezéséről.²⁸ Rögzítendő viszont, hogy eltérően alakul az adóhatóságok mérlegelési jogának terjedelme az AO-ban és az Art.-ben a hasonló tartalommal szabályozott tényállásoknál. A magyar rendszerben a bírósági joggyakorlat által is megerősített egyértelmű jogállamisági garancia, hogy a gazdasági társaságban korlátozott felelősségű tag vagy bűncselekmény elkövetőjének felelőssége kizárólag polgári, valamint büntetőügyekben eljáró bíróság határozatával „törhető át”. Ezzel szemben e követelmény a német szabályozásban nem érvényesül, mivel valamennyi polgári jogi tárgyú törvényben meghatározott felelősségi tényállás, illetve az AO-ban definiált büntetőjogi tényállás esetén is az adóhatóság lesz jogosult és kötelezett is arra, hogy ezen tényállások megvalósulását kimerítően megvizsgálja és megindokolja ahhoz, hogy a helytállásra kötelezésre sor kerülhessen.²⁹ A német adóhatóság általi „kibővített” mérlegelési jogkör ismételtén a jogintézménynek a „hatékonyság mindenek előtt” jellemzőjét támasztja alá.

Az adó megfizetésére kötelező határozatnak, a *Haftungsbescheid*nek és a *Zahlungsaufforderung*nak is megfelelően indokoltnak kell lennie. Ezek alapvetően a közigazgatási döntések indokolási kötelezettségéből fakadnak.³⁰ Viszont ennek pontos

²⁸ Vö.: Tombor 2022. 262. és 265., valamint Tombor 2021. 366-367.

²⁹ A magyar rendszerben mindössze az Art.III. 60. §-a, a tagi részesedését átruházó, korlátozott felelősséggel rendelkező tagnál teszi lehetővé az adóhatóság számára szűk körben a hatósági „felelősségtörést”. Vö.: Tipke-Lang 2018. 265. és Tombor 2023a 215-216.

³⁰ Vö.: AO 121. § (1) bekezdés és Air. 73. § (1) bekezdés c) pontja.

tartalmát mindkét országban hangsúlyosan alakította a bírósági joggyakorlat, így meghatározta a döntések konkrét kötelező tartalmi elemeit (érintett adónem, időszak, behajthatatlanság terjedelme és időpontja), a semmisségi oknak minősülő hiányosságokat is.³¹ Fontos megjegyezni, hogy a német rendszerben, a jogintézmény osztott kialakítása okán, az adóhatóságnak a *Haftungsbescheid*ban rögzítettekre elegendő a szükséges mértékig visszautalni, azokat nem kell egészében megismételnie, abban a tényleges fizetési kötelezés feltételeinek megvalósulását kell részletesen megindokolnia. A magyar rendszer, annak egységessége miatt, nem hozott létre ilyen eltérő indokolási szinteket.

Szükséges még szólni a több mögöttes felelős igénybevételének esetéről. Ez mindkét szabályozás alapján lehetséges, akár több jogcímen „szereplő” személyekkel is. Az adóhatóságoknak arra kell törekedniük, hogy az adóbevételek teljesülésének hatékonyságát biztosítsák, ezért adott számukra a mögöttes felelősök egyidejű kötelezése.³² Különbség mutatkozik viszont abban, hogy a hazai szabályozási környezetben három esetben is kötelező jelleggel kell figyelembe venni az adó megfizetésére kötelezett személyeket, amennyiben azokból több van: az örökösöket, közös tulajdon esetén a tulajdonostársakat, illetve a szülői felügyelet alatt álló kiskorú gyermek esetén a szülőket.³³

VI. A jogorvoslathoz való jogok alakulása³⁴

Az adójogi mögöttes felelősöket megilleti az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésében és a német alkotmányban, a *Grundgesetz* (a továbbiakban: GG) 19. cikk (4) bekezdésében meghatározott jogorvoslathoz való jog. A jogorvoslati jog terjedelme mindkét rendszerben teljes körűnek számít, azaz a mögöttes felelősség kiindulási pontját képező adótartozás mind a jogalap, mind annak összecszerúsége tekintetében vitatható.³⁵ Amíg e körben a német rendszerben a *Bundesverfassungsgericht* (a továbbiakban: BVerfG) egyfajta megerősítő, addig az Alkotmánybíróság alakító szerepet játszott.³⁶ Előbbi ugyanis a kialakult rendes bírósági joggyakorlatot megerősítette, utóbbi viszont több döntésével is, alkotmányos követelmény megfogalmazásával, aktívan módosította a korábbi szűkítő, eljárásjogi szempontokra korlátozott bírósági jogértelmezést, és lehetővé tette a teljeskörű vitathatóságot az adó megfizetésre kötelezett személy számára. A taláros testületek egyaránt azzal indokolták ezt, hogy a valódi és hatékony jogvédelem így valósulhat meg az adójogi mögöttes felelős személyénél.³⁷ A német rendszerben mindössze a *Zahlungsaufforderung* tartalmának vitathatóságával kapcsolatban jelennek meg korlátok. A *Zahlungsaufforderung*gal szembeni

³¹ Vö.: Tombor 2022. 265-266. és Tombor 2021. 368-370., valamint BFH XI R 33/09 és Kfv.V.35.498/2017/6., Kfv.I.35.577/2016/6., Kfv.I.35.466/2020/6.

³² Klein 2014. 1174.

³³ Art.III. 59. § (1) bekezdés a), f) és g) pontjai.

³⁴ Az e pontban leírtaknál hangsúlyosan támaszkodtam a Tombor 2023b. 425-433.-ban leírtakra.

³⁵ A magyar szabályozási problémáról ld.: Kecő 2019. 124.-126. és Tombor 2021. 361.

³⁶ Ld. részletesen: Tombor 2023b. 427-431., valamint vö.: 2 BvR 1157/93 számú határozatot (a továbbiakban: Határozat) és 2/2013. (I.23.) AB határozatot (a továbbiakban: Abh1.), a 9/2013. (III.6.) AB határozatot (a továbbiakban: Abh2.), a 20/2015. (VI.16.) AB határozatot (a továbbiakban: Abh3.), a 22/2017. (IX.11.) AB határozatot (a továbbiakban: Abh4.).

³⁷ Vö.: Abh1. [50] bekezdése és Határozat [24]-[25] bekezdései.

jogorvoslati kérelemben a *Haftungsbescheid*ban rögzítetteket nem lehet vitatni A jogalap és az adóösszezszerősége kizárólag a *Haftungsbescheid*dal szembeni jogorvoslati kérelemben tehető jogvita tárgyává. A *Zahlungsaufforderung* tekintetében kizárólag eljárásjogi jogsértések hívhatók fel.³⁸

A német szabályozásban a jogorvoslathoz való jog eljárásjogi kereteit az AO 347. §-ában definiált általános, a hatósági döntésekkel szembeni fellebbezési klauzula (*Einspruch*) biztosítja, amellyel a helytállásra kötelezett a *Haftungsbescheid*dal és a *Zahlungsaufforderung*gal szemben is élhet. A magyarban ezzel szemben a generális szabályozás (Air. 122. § (1) bekezdés) mellett egyidejűleg megjelennek a speciális (Air. 123. §-a) jogorvoslati (fellebbezési) rendelkezések is. Utóbbiak kiemelt esetekre, így a korlátozott tagi felelősséggel rendelkező személyek, a vezető tisztségviselők vitatási jogának terjedelmére tartalmaznak konkrét szabályokat. E duplikálás azonban szükségtelenül történt meg a hazai jogalkotó részéről, mivel az Alkotmánybíróság és a jogalkalmazó bíróságok megfelelő tartalommal ki tudták volna tölteni az adó megfizetésére kötelezett személyeket megillető jogorvoslati jog tartalmát az általános szabályok alapul vételével is. Erre utal az Abh.2.-ben meghatározott alkotmányos követelmény is, amelynek eredményeként egyebekben először jelent meg a jogrendszerben e rendelkezés.³⁹ Ráadásul az Air 123. § (1) bekezdése visszalépést jelent a teljes körű vitathatóságot illetően abból a szempontból, hogy a bírósági felülvizsgálatot korlátként jelölte meg a jogalkotó az alaphatározat vitathatósága tekintetében. A kettős jogorvoslati szabályozás egyebekben olyan helyzetet teremthetett, amelyből akár levonható az a következtetés is, hogy kizárólag az Air. 123. §-a szerinti kört illeti meg teljeskörű jogorvoslati jog. A fennmaradó többi adó megfizetésére kötelezett személyt, így például a megajándékozottat, az adóbevétel csökkenését előidéző, vagyoni hátrányt okozó bűncselekmény elkövetőjét a *lex specialis derogat legi generali* elv miatt viszont nem. Ez az interpretáció a jogorvoslathoz való alapjog sérelmét jelentené, azaz alaptörvényellenes helyzetet teremtene véleményem szerint.⁴⁰

A német szabályozásban törvényi korlátként jelenik meg az AO. 166. §-a, az ún. „közreműködés az adómegállapításnál” (*Drittwirkung der Steuerfestsetzung*) klauzula, amely szerint az adótartozásról rendelkező döntés jogereje a helytállásra kötelezett részéről már nem törhető át, amennyiben korábban az adózó képviselőjeként, meghatalmazottjaként vagy saját jogán lehetősége lett volna vitatni az adótartozás alapját képező megállapításokat. E személyi körnél a hazai szabályozás nem ismer ehhez hasonló törvényi korlátozást.

Álláspontom szerint az Alkotmánybíróság, a BVerfG-hez hasonlóan, az adó megfizetésére kötelezett jogorvoslati jogának terjedelmének irányát helyesen jelölte ki, azaz a hazai jogértelmezésben fennállt interpretációs problémát megfelelően „diagnosztizálta” és tette lehetővé a mögöttes felelős számára a teljes körű vitathatóságot. Ennek megfelelően téves volt a rendes bíróságok azon gyakorlata, amely az adó megfizetésére kötelezett jogorvoslati jogát szűkítően értelmezte. A „gyógymódot” azonban, a BVerfG-vel szemben, helytelenül

³⁸ Tombor 2022. 267.

³⁹ Az Alkotmánybíróság az Abh.2.-t 2013. március 6-án hozta meg, a jogalkotó a speciális fellebbezést 2014. január 1-jével építette be az Art.II. 136/B. §-ába. E rendelkezéshez fűzött miniszteri indokolás külön utalt az Abh.2. által elvárt követelményekre.

⁴⁰ Tombor 2023b. 433.

választotta meg. Azzal ugyanis, hogy az Abh2.-ben, Abh3.-ben, Abh4.-ben kifejtettekkel az adó megfizetésére kötelezett személy, az egyes konkrét esetekben a betéti társaságok beltágjai, vezető tisztségviselői számára a vitathatóságot a tulajdonhoz való alapjogra történt hivatkozással az adózóval szembeni alapeljárásban és nem az adó megfizetésére kötelezettnél indított eljárásban kívánta biztosítani, lényegében az adózóval azonos státuszba helyezte. Ezáltal nem vette figyelembe azt, hogy így a jogintézmény alapvető jellemzőinek, többek között annak járulékoságának mondott ellent, tehát lényegében átalakította azt. Mivel az elsődleges kötelezés fennállása nélkül nem lehetséges az adó megfizetésére kötelezés, ezért dogmatikailag kizárt, hogy ennek hiányában már megjelenhessen az alapeljárásban egy másik, a későbbiekben esetlegesen potens adó megfizetésére köteleztként számba vehető személy. Az elsődleges kötelezett szükségességét, így a jogintézmény járulékos jellegét maga az Alkotmánybíróság is több alkalommal rögzítette.⁴¹ Megjegyzendő viszont, ha ez még kisebbségi álláspont is a taláros testületen belül, az Abh4.-hez fűzött párhuzamos indokolásában megjelentek már ezzel kapcsolatos aggályok.⁴² A német joggyakorlat ezzel szemben a valódi és hatékony jogorvoslatnak a helytállásra kötelezett személy részére való szavatolását a vele szemben indított eljárás keretében tartja szükségszerűnek, azaz a jogintézmény határainak tiszteletben tartása mellett képzelel el azt.

E hazai alkotmánybíróági értelmezés azzal is jár, hogy annak ellenére, hogy az Alkotmánybíróság az Abh2.-ben és az Abh3.-ban lefektetett, majd az Abh4.-ben megerősített alkotmányos követelményével lényegében kimondta, hogy az Alaptörvény értelmezése a jelenleg is hatályos szabályozási kereteken belül is érvényre juthat, valójában szétfeszíti a szakjogi kereteket.⁴³ Amint arra már utaltam, az Air. 11. § (3) bekezdése az adózót és adó megfizetésére kötelezett személyt elhatárolja. Ezzel szemben az Alkotmánybíróság az Abh2.-ben és Abh3.-ban amellet foglalt állást, hogy a betéti társaság tagjaként, vezető tisztségviselőjeként adó megfizetésére kötelezett személy adózónak minősül. Ez azonban olyan mértékű kollízió, amely a hatályos jog keretein belül nem oldható fel.⁴⁴ Hasonló súlyú probléma nem merült fel a német rendszerben, mivel abban, amint azt a II. pontban bemutattam, az adózó, az adóalany és a helytállásra kötelezett dogmatikailag és rendszertanilag is helyesen került meghatározásra, illetve a BVerfG sem kívánta az értelmezésével a szereplőket „átcsoportosítani”.

VII. Követendő minta vagy riasztó példa?

Az összevetés elvégzése alapján azt gondolom, kimondható, hogy a német rendszerre esett választásom helyes volt, mivel hasznosnak bizonyult a magyar szabályozás és gyakorlat előnyeinek és anomáliáinak kimutatására.

⁴¹ Ld. Abh2. [21] bekezdése és Abh3. [14] bekezdése, valamint Tombor 2023b. 432-433.

⁴² Abh4. [52]-[55] bekezdései.

⁴³ A szakjogi keretek szétfeszítésének problematikáját korábban már Kecő Gábor is felvetette, foglalkozott vele és megoldási javaslatot is megfogalmazott: Kecő 2019. 125-126.

⁴⁴ Tombor 2023b. 432-433.

A kódex jellegű alapvető szabályozási azonosság ellenére kimondható, hogy a német rendszer kötelmi jogi szemlélete (anyagi jogi igények nevesítése) és a címzetti kör „gyűjtőfogalma” strukturális eltéréseket eredményezett a két szabályozás között. Meglátásom szerint megfontolandó lenne az Art.III. és Air. eljárási szemléletének bizonyos fokú megváltoztatása és közelítése a német megoldáshoz. Ezzel az adó megfizetésére kötelezés intézménye dogmatikailag a helyére kerülhetne, az adózó-adó megfizetésére kötelezett személy kapcsán fennálló rendszerbeli hibák pedig az „egy ernyő” alá vonással korrigálhatóvá válnának.

Az adójogi mögöttes felelősség intézményének mindkét esetben ugyanaz a három általános jellemzője van: a járulékoság, a szubszidiaritás és a fakultatívitas. A német rendszerben viszont, lényegében a jogalkotó és a bírósági joggyakorlat által közösen „kitaposott ösvény” eredményeként ezeket jelentősen korlátozták a hatékonyság növelése érdekében. Ezt nekem személyesen megerősítette Reinhard Mußnug professzor 2023 nyáron a Heidelbergi Egyetem Pénzügyi és Adójogi Jogi Tanszékén folytatott beszélgetésünk során. Álláspontját a tanszék valamennyi munkatársa maximálisan helyeselte, amikor rámutatott arra, hogy a helytállásra kötelezés azért létezik a német jogrendszerben, hogy a veszélybe kerülő állami bevételek mindenképpen szavatolva legyenek, ezért ennek rendkívül hatékonynak kell lennie és a túlzott korlátoktól megtisztítottan szükséges érvényesülnie. Azt gondolom, hogy ez a magyar (bírósági) szemlélet számára, amely az egyén jogvédelmét előtérbe helyezi, idegen és kétségesen lenne követhető, még ha csábítónak is tűnik.

Az adójogi mögöttes felelős személyeknél a magyar rendszerbe épített közvetlen nyitottság feltétlenül jobb kialakítás a németben meglévő közvetett felhatalmazásnál. Ez ugyanis a jogbiztonság szavatolását szolgálja, amelyet a német rendszer is egyszerű jogszabályi módosítással, a rendszerbe való „belenyúlás” nélkül is magáévá tudna tenni.

A jogintézmények működésénél az „egymozzanatos” és „kétkozzanatos” eljárások más-más típusú igényérvényesítést predesztináltak. A német megoldás itt is a hatékonyságot helyezte az előtérbe: egyrészt a jogalap gyors megállapíthatóságával, másrészt az ehhez kapcsolódó adóhatósági mérlegelési jog rendkívül tágra bővítésével. Utóbbit aggályosnak tartom, mivel ezzel olyan alapvető jogállami garanciák sérülhetnek, így például a büntetőjogi felelősség büntetőeljáráson kívüli megállapítása, a polgári jogi felelősség áttörése bírósági út nélkül, amelyek komoly veszélyeket hordoznak magukban. Ezeket nem tartom követendőnek a hazai rendszerben.

A jogorvoslati utaknál mindkét rendszerben helytállóan teljes körű vitathatóság illeti meg az adójogi mögöttes felelősöket. A német fellebbviteli szabályozás egyszerűsége, amely az Abh2.-öt és a szabályozás duplikálását megelőzően a magyart is jellemezte, a jó példája annak, hogy a kevesebb valójában néha több. Ennek megfelelő működéséhez persze elengedhetetlen a megfelelő jogalkalmazói értelmezés is. A kereteket ehhez a BVerfG szavatolta azzal, hogy megerősítette, hogy a helytállásra kötelezett személyt a teljes körű jogorvoslati jog a vele szemben hozott helytállásra kötelező határozattal szemben előterjesztett ellentmondásban illeti meg és nem az alapeljárásban.

Felhasznált irodalom

- Hampel, Hans – Benkendorff, Peter: *Abgabenordnung*. Heidelberg, C.F. Müller 2001.
- Jakob, Wolfgang: *Abgabenordnung*. München, C.H. Beck 2010.
- Kecső Gábor: *Az adó megfizetésére kötelezett személy jogállása alapjogi szempontból vizsgálva – státusváltás!?* Iustum Aequum Salutare 2019/4. 113-126.
- Klein, Franz (szerk.): *Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht – Kommentar*. München, C.H. Beck 2014.
- Koenig, Ulrich (szerk.): *Abgabenordnung-Kommentar*. München, C.H. Beck 2014.
- Schick, Walter: *Haftung für Steuerschulden auf Grund Privatrechts?: Zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung Steuerrecht-Privatrecht*. Köln, Dr. Otto Schmidt 1993.
- Szabó Ildikó: *Mögöttes felelősség – I. rész*. Adó szaklap 2017/4. 50-59.
- Tipke, Klaus – Lang, Joachim (szerk.): *Steuerrecht*. Köln, dr. Otto Schmidt 2018. DOI: <https://doi.org/10.9785/9783504384173>
- 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. <https://www.ajk.elte.hu/media/40/98/60646312f01ad8eddd2a42efabe5abf0a2d8e99011b5ea544b5bbedd70a8/jogitanulmanyok2021.pdf> (letöltve: 2024. július 4.)
- Tombor Csaba: *Az adó megfizetésére kötelezés a német jogrendszerben*. In: Fazekas Marianna – Nagy Marianna (szerk.): *Jogi Tanulmányok 2022*. Budapest, ELTE ÁJK 2021. 254-270. <https://www.ajk.elte.hu/media/3f/a5/71ad5ce006c90666c85312f55c75f9d76658556f78ca3338bf1edb923424/jogitanulmanyok2022.pdf> (letöltve: 2024. július 4.) DOI: <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 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 2023b. 421-434.

COMPARISON OF THE LIABILITY TO PAY THE TAX IN THE GERMAN AND HUNGARIAN SYSTEMS

The aim of this paper is to find an answer to the important question, as a result of the comparison of the German system with the Hungarian system, whether the legal institution of the liability to pay the tax in German tax law (*Haftung im Steuerrecht*), which seems to be a good example, can show "good practice" for Hungarian legislation and judicature, and what are the problematic cases that should be avoided proactively.

In my present paper, I first deal with the basic regulatory environment for taxation in the two countries. In this context, I will focus on provisions which are relevant to the liability to pay the tax. Secondly, I compare the general characteristics of legal institutions. After that, I review the similarities and differences concerning the person who liable the pay the tax. Fourthly, I will describe the functioning of legal institutions in practice. In connection with this, I also review the legal remedies available to persons who liable to pay the tax. Finally, I will briefly try to determine which German solutions are to be followed for the Hungarian system and which are not.