

DR. KOVÁCS ORSOLYA

ügyvéd

ADÓJOG ÉS FELELŐSSÉG RENDSZERSZINTŰ MEGKÖZELÍTÉSBEN

<https://doi.org/10.61382/MJE.Ertekezések.2026.Kovacs.163>

Összefoglaló

A jelen tanulmány az adójogi felelősség fogalmát a modern jogállami felfogás keretei között vizsgálja, hangsúlyozva, hogy az nem korlátozódhat kizárólag az adózók magatartására. Olyan integrált szemléletet javasol, amely a jogalkotói, a jogalkalmazói és az adózói oldal egyidejű és azonos mélységű kölcsönhatását elemzi. Ez a rendszerszintű megközelítés nemcsak a tudományos elemzést mélyíti el, hanem a közigazgatási peres eljárásokban is alapvető jogértelmezési szempontokat helyezhet előtérbe.

Kulcsszavak: adójogi felelősség; közteherviselés; jogbiztonság; normavilágosság; visszaható hatály tilalma; elévülés

1. Bevezetés

Az adójogi felelősség fogalma hagyományosan az adózók magatartásához kapcsolódik, a modern jogállami felfogás szerint azonban az nem korlátozódhat kizárólag az adóalanyokra.¹ Az adórendszer működésének vizsgálata, ezen belül az adójogi felelősség elemzése megköveteli az adójogi normák megalkotásának és alkalmazásának egyidejű, azonos mélységű vizsgálatát, vagyis a jogalkotói, a jogalkalmazói és az adózói nézőpont együttes figyelembevételét. Ez a megközelítés ugyanakkor nemcsak jelen tanulmány erejéig működhet: ezen integrált szemlélet egy-egy közigazgatási peres eljárásban is olyan szempontokat helyezhet előtérbe, amelyek alapvetően változtathatják meg az érintett jogkérdés megítélését. Az adójogi felelősség kérdése tehát rendszerszintű kategória, amely rendszernek valamennyi eleme hatással van egymásra – s mely hatás nem egyirányú, sokkal inkább kölcsönhatás.

¹ Lásd ERCSEY ZSOMBOR: Felelősség az adójogban. In: SZUCHY RÓBERT (szerk.): *Az üzleti jog egyes modern kihívásai*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017. 114–200.

A felelősség kérdése funkcióhoz, feladathoz és kötelezettséghez társítható fogalom, ekként vizsgálándó az adórendszerhez kötött felelősség kérdése is. Az adórendszer számos funkciója közül a legfőbb a fiskális funkció, azaz az állam működésének biztosítása és annak finanszírozása (lásd egészségügy, oktatás, közlekedési infrastruktúra, honvédelem, igazságszolgáltatás stb.). Ezen túl ki kell emelni még az újraelosztási (redisztributív), (vö. családi adókedvezmények, szociális juttatások), a gazdaság szabályozó (ösztönző) (vö. beruházási kedvezmények, ágazati támogatások), a magatartásbefolyásoló (lásd népegészségügyi termékadó) funkciókat is. Végezetül az adórendszer lényeges feladata vagy éppen következménye (akár pozitív externáliája) a jogállami legitimitáció; azaz az adórendszer igazságossága, átláthatósága és kiszámíthatósága hozzájárulhat az állam legitimitásához.

Ezen funkciók vonatkozásában az adójogi felelősség kérdésének a legfőbb jogforrása Magyarország Alaptörvénye (a továbbiakban: Alaptörvény), mely nemcsak az adójogi felelősség mibenlétét, de azokat is meghatározza, akiket ez a felelősség terhel.

Az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése értelmében „Mindenki köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni”. Ez a rendelkezés az, amely az állam működésének pénzügyi alapját teremti meg, és amely rendelkezés egyben meghatározza a közteherviselési kötelezettség jogalapját és címzettjeit is: a bekezdésből levezethető a közteherviselés anyagi jogi és eljárásjogi alapjai megteremtésének a feladata, a közteherviselés intézményesítésének és az intézmények általi érvényesítésének, végezetül pedig annak viselésének kötelezettsége.

Ebben a tanulmányban az így beazonosítható három felelősi körből gondolatébresztésként a jogalkotói és jogalkalmazói felelősségi kérdésekkel foglalkozom.

2. Adójogi felelősség és a jogalkotó

A jogalkotó feladata a közteherviselés anyagi jogi és eljárásjogi alapjainak megteremtése, ugyanakkor a közteherviselést célzó adójogi szabályozási szabadság nem korlátlan.

A XXX. cikk (1) bekezdésből eredően az Alaptörvény nemcsak megköveteli a közteherviselést mint általános, mindenkit terhelő alkotmányos kötelezettséget, de ahhoz rögtön korlátot is rendel: a teherviselés a fizetőképességhez igazodó kötelezettség kell, hogy legyen. Az arányosság és a konfiskáló jelleg tilalma alkotmányos alapú: sem adó, sem az ahhoz kapcsolódó szankció nem lehet sem konfiskáló (elkobzó), sem aránytalan – ezáltal is biztosítva az igazságos adóztatás célját: az együttműködő adózókat, akik a legalacsonyabban tartható beszedési költségek mellett biztosítják a legszükségesebb közcélok elérhetőségét.

2.1. *Jogbiztonság*

A XXX. cikk (1) bekezdéséből a jogalkotóra kirótt feladat kereteit az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből eredeztetett jogállamiság és jogbiztonság adja meg, e körben a jogalkotóval szemben az adórendszer kialakításakor kiemelt szempontként érvényesül *(i)* a normavilágosság és a kiszámíthatóság követelménye, mely szerint az adójogszabályoknak egyértelműnek, értelmezhetőnek kell lenniük, továbbá *(ii)* a visszaható hatály tilalma.

2.1.1. Normavilágosság, kiszámíthatóság

„Az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében foglalt jogállamiság egyik feltétlen ismérve a jogbiztonság. A jogbiztonság pedig az államtól, és elsősorban a jogalkotótól azt várja el, hogy a jog egésze, egyes részterületei és egyes szabályai is világosak, egyértelműek és a norma címzettjei számára is értelmezhetők és követhetők legyenek.”² Hivatkozom ehelyütt továbbá az Alkotmánybíróság közelmúltbeli döntésére is, amely a jogalkotóval szembeni kifejezett elvárásként határozza meg a norma megfogalmazása (az idézetben: mondatfűzése) tekintetében a grammatikai hibátlanyságot és a norma logikai egységének és közérthetőségének a biztosítását.³

A jogbiztonság és normavilágosság körében releváns, Alkotmánybíróság által megfogalmazott követelmény, hogy „A jogszabályokat a magyar nyelv szabályainak megfelelően, világosan és közérthetően kell megszövegezni”.⁴ Ezen túl a jogszabály szövegének a jogalkalmazás során felismerhető normatartalmat kell hordoznia,⁵ azaz a normavilágosságból következik, hogy a jog egészének, egyes részterületeinek, egyes jogszabályoknak és jogintézményeknek is világosnak, egyértelműnek, működésüket tekintve kiszámíthatónak és előreláthatónak kell lenniük a norma címzettjei számára,⁶ hiszen a jogbiztonság teremti meg a jogalanyok azon lehetőségét, hogy magatartásukat ténylegesen a jog előírásaihoz tudják igazítani.⁷

Más a normavilágosság és a jogbiztonság alkotmányossági mércéje akkor, ha a címzettektől elvárható valamilyen speciális, az értelmezéshez szükséges szakérte-

² 34/2014. (XI. 14.) AB határozat, Indokolás [116], [120], ezeket idézi és fenntartja a 3134/2023. (III. 27.) AB határozat [22] bekezdése.

³ 3134/2023. (III. 27.) AB határozat.

⁴ 9/2025. (IX. 25.) AB határozat.

⁵ 3106/2013. (V. 17.) AB határozat, 34/2014. (XI. 14.) AB határozat.

⁶ 3106/2013. (V. 17.) AB határozat, Indokolás [8]; 24/2013. (X. 4.) AB határozat, 10/2018. (VII. 18.) AB határozat.

⁷ 3208/2013. (XI. 18.) AB határozat, 10/2018. (VII. 18.) AB határozat.

lem, és más, ha a norma általánosságban érinti a jogalanyokat.⁸ Ez utóbbi szempont pedig az adójog területén kiemelt jelentőséggel bír, tekintettel arra, hogy az adójog értelmezéséhez szakértelem és speciális ismeret szükséges.

Az Alkotmánybíróság gyakorlatában⁹ az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből fakadó normavilágosság követelménye a szankciókat, joghátrányokat tartalmazó normák tekintetében is kiemelt jelentőséggel bír, az adójogi típusú normák pedig – a bennük foglalt jövedelemelvonó, befizetéseket előíró tartalom miatt – ilyennek tekintendők.¹⁰ Ekként a pénzügyi következményeket, szankciókat tartalmazó jogszabályi rendelkezéseknek alkalmasnak kell lenniük arra, hogy a potenciális érintettek az elvárható mértékben előre láthassák a magatartásuk várható (lehetséges) következményeit.

2.1.2. A visszaható hatály tilalma

Az Alkotmánybíróság a jogalkotóval szemben elvárt visszaható hatályú jogalkotás tilalma tekintetében a 2/2022. (II. 10.) határozatában adójogi relevanciával bíró ügyben tekintette át a gyakorlatát, kiemelve, hogy „valamely jogszabály nem csupán akkor minősülhet az említett tilalomba ütközőnek, ha a hatálybalépés visszamenőlegesen történt, hanem akkor is, ha a jogszabály rendelkezéseit – erre irányuló kifejezett rendelkezés alapján – a jogszabály hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra is alkalmazni kell”.

A kérdéses ügyben a releváns jogkérdés az adó megállapításához való jog elévülése volt, mely jogkérdéssel a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság kereste meg az Alkotmánybíróságot – a felperesi adózó képviselőjében benyújtott indítványomra.

Az anyagi jogi elévülés főszabály szerinti időtartama az adójogban 1991. január 1. óta változatlanul 5 év. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 202. § (1) bekezdésében hatályos szabályt még a 2003-as Art.-t¹¹ megelőző adóeljárás törvény vezette be a lényeg tekintve a jelenlegivel azonos tartalommal [vö. az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény 95. § (1) bekezdés]. A hatályos rendelkezés úgy szól, hogy az „adó megállapításához való jog annak a naptári évnek az utolsó napjától számított 5 év elteltével évül el, amelyben az adó-

⁸ 3336/2024. (IX. 23.) AB határozat.

⁹ 4/2023. (V. 16.) AB határozat.

¹⁰ 20/2020. (VIII. 4.) AB határozat, és hasonló értelemben a 3046/2024. (II. 23.) AB határozat, 3041/2021. (II. 19.) AB határozat.

¹¹ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény.

ról bevallást, bejelentést kellett volna tenni, illetve bevallás, bejelentés hiányában az adót meg kellett volna fizetni”.

Az 5 éves időtartamot meghosszabbító és az elévülés nyugvását kiváltó okok, továbbá bizonyos bűncselekmények esetében az időtartamot eltérítő szabályok, valamint a nemzetközi vitarendezési eljárásra vonatkozó speciális előírások folyamatosan jelentek meg az adóeljárási kódex(ek)ben. A jogalkotó 2012. január 1-jei hatálybalépéssel emelte a 2003-as Art. 164. § (13) bekezdés c) pontjába azt a szabályt, miszerint az adó megállapításához való jog elévülésének időtartama meghosszabbodik, amennyiben az adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata során a bíróság új eljárás lefolytatását rendeli el.

Eredetileg a meghosszabbodás 6 hónapos időtartamot fedett le.¹² E törvénymódosításhoz speciális átmeneti rendelkezést fűzött a jogalkotó. A 6 hónapos meghosszabbodást a 2003-as Art. 189. § (2) bekezdésébe a Módtv. 359. §-ával iktatott rendelkezés értelmében a 2012. január 1-jén vagy azt követően indult eljárásokban kellett először alkalmazni. Tehát azon korábban indult adóeljárásokban, amelyek még folyamatban voltak az új szabály hatálybalépése napján, az elévülés időtartama egy utóbb hozott bírósági döntés következtében nem növekedett meg 6 hónappal. Az átmeneti rendelkezés ugyanakkor nem szólt kifejezetten arról, hogy a megismételt eljárás esetén az alapeljárás vagy a megismételt eljárás kezdő időpontja az irányadó. A bírósági gyakorlat azzal a tartalommal válaszolta meg ezt az értelmezési kérdést, hogy mivel az alapeljárás a megismételt eljárással egységet képez, az alapeljárás kezdő időpontja a releváns (Kfv.V.35.270/2014/5., Kúria Kfv.I.35.195/2014/4.). Ezzel azt az eredményt érték el, hogy annak ellenére sem hosszabbodott meg az elévülés 6 hónappal, hogy a megismételt adóeljárás 2012. január 1-jét követően indult, feltéve, hogy az alapeljárás ezen időpont előtt vette kezdetét.

Összegezve: a folyamatban lévő adóeljárásokra nem hatott ki az adó megállapításához való jog elévülésének Módtv. szerinti meghosszabbodása. Ehhez képest a jogalkotó a 6 hónapos időtartamot 12 hónapra emelte 2015. január 1-jével,¹³ de továbbra is hatályában fenntartotta a 2003-as Art. Módtv. 359. §-ával megállapított 189. § (2) bekezdését. Ezt a bírói gyakorlat úgy értékelte, hogy az alapeljárás és a megismételt eljárás egységére alapított törvényértelmezés továbbra is fenntartható, azaz a folyamatban lévő adóeljárásokban érvényesített anyagi jogi adókötelezett-

¹² Vö. egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény (a továbbiakban: Módtv.) 347. §-a.

¹³ Az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2014. évi LXXIV. törvény 225. § 23. pontja.

ségeket vagy akár jogosultságokat az elévülés 12 hónapos meghosszabbodása sem érintette.

Az Art. a meghosszabbodás 12 hónapos időtartamát megőrizte [lásd Art. 203. § (7) bekezdés c) pont]. Ezt a rendelkezést azonban – hasonlóan az Art. szabályainak túlnyomó többségéhez – a törvényalkotó úgy léptette hatályba 2018. január 1-jén, hogy kifejezetten rendelkezett arról, hogy azt nemcsak a hatálybalépését követően indult eljárásokban, hanem a megismételt eljárásokban is alkalmazni kell. Ezzel – az alap- és megismételt eljárás egységének elvét megbontva – azt az eredményt érte el a jogalkotó, hogy annak ellenére hosszabbodott meg az elévülés immár 12 hónappal a folyamatban lévő eljárásokban, hogy az alapeljárás még 2012. január 1-jét megelőzően indult, és a törvénysértést is ezt megelőzően követte el az adózó, feltéve, hogy a megismételt eljárás 2018. január 1-jét követően kezdődik.

Az adott ügyben az Alkotmánybíróság kiindulásként rámutatott, hogy a visszaható hatálynak az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdése nem minden esetben akadálya. A visszaható hatály tilalma ugyanis abban az értelemben is viszonylagos, hogy az nem terjed ki a kedvező hatást kifejtő visszaható hatályú jogalkotásra. Ez utóbbi esetben más alkotmányossági kérdések merülhetnek fel, így különösen az, hogy megkülönböztetéstől mentesen kell az előnyöket biztosítani.

Ugyanakkor az Alkotmánybíróság a kérdéses ügyben nem tekinthetett el az ügy sajátosságaitól, és vizsgálata alapján arra jutott, hogy a hátrányt okozó visszaható hatály tilalmának a sérelme akkor merül fel, amikor egy jogi norma oly módon lép hatályba, hogy hátrányosan megváltoztatja a hatálybalépés időpontjában már fennálló tényállás anyagi jogi jellegű jogkövetkezményét a folyamatban lévő eljárásokban. Ebben az esetben további kérdésként tekintette, hogy a tilalom megsértésének oka valóban a jogalkotásból eredeztethető-e, vagy a jogalkalmazó szervek visszaható hatályú jogalkalmazást előíró kifejezett jogszabályi rendelkezés hiányában jutottak arra az eredményre, amely kimeríti a tilalomban foglaltakat. Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint a tilalom megsértése akkor tudható be a jogalkotónak, amikor annyira konkrétan, illetve olyan mereven határozza meg a hátrányt okozó szabály visszaható hatályú alkalmazási kötelezettségét az anyagi jogi jellegű jogviszonyokban, hogy az kizárja az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésével összeegyeztethető jogértelmezést.

Összegzőként az Alkotmánybíróság szerint a sérelmezett szabály teljesen egyértelmű normatartalmat hordozott: az Art. rendelkezéseit a hatálybalépését (2018. január 1.) követően indult és megismételt eljárásokban kell alkalmazni, és megállapította, hogy az Art. 271. § (1) bekezdése nem hagyott értelmezési mozgásteret a hátrányt okozó visszaható hatályú szabály alkalmazásának elkerülésére, ekként a normaszövegrészt megsemmisítette.

2.2. Alapjogok korlátozása

A fentiek értelmében a jogalkotó adójogi felelőssége a világos és előre megismerhető normák megalkotása a törvényesség elve alapján, mely normák megalkotásakor a jogalkotó ugyanakkor – az Alaptörvény által felhatalmazottan – az alapjogok korlátozására is jogosult: ezen alapjog-korlátozást az Alaptörvény I. cikk (3) bekezdése alapján gyakorolhatja.

Ilyen alapjog-korlátozási szempontokat vet fel az adóbírság intézménye, amely az adójogi felelősség egyik legsúlyosabb következménye. Az Art. szabályozza, alapvető jellemzője, hogy az adóhiányhoz kötött, százalékos mértékben meghatározott és differenciált (50% és 200%).

Az adóbírság az Alkotmánybíróság következetes gyakorlata szerint egy sajátos, kettős természetű jogintézmény. Az adóbírság elsődlegesen közigazgatási jogkövetkezménynek minősül, ugyanakkor represszív jellegére tekintettel nem nélkülözi a büntetőjogi szankciókhoz hasonló funkciókat sem. E kettősség indokolja, hogy az Alkotmánybíróság az adóbírság alkotmányossági vizsgálata során bizonyos büntetőjogi garanciákat – különösen a tisztességes eljárás követelményeit – analóg módon alkalmazott. A vizsgálata során az Alkotmánybíróság több alapjogi rendelkezésből indult ki, érintve a jogbiztonság kérdését [(B). cikk, a normavilágosság, a kiszámíthatóság és a visszaható hatály tilalma], a tisztességes eljáráshoz való jogot (Alaptörvény XXVIII. cikk), továbbá a tulajdonhoz való jogot (XIII. cikk). Az adóbírság ugyanis szükségképpen vagyoni jellegű beavatkozást jelent, amely az adózó tulajdoni pozícióját közvetlenül érinti.

Az Alkotmánybíróság gyakorlata szerint az adóbírság alkotmányosságának egyik kulcseleme az arányosság követelménye. A testület következetesen hangsúlyozza, hogy a szankció mértékének arányban kell állnia a jogsértés súlyával, valamint az adózó magatartásának felróhatóságával. Ennek megfelelően önmagában nem alkotmányellenes a magas – akár az adóhiány jelentős százalékában meghatározott, például 200%-os mértékű – bírság, amennyiben annak alkalmazása törvényi keretek között történik, és a jogalkalmazó számára biztosított a mérlegelés lehetősége. Az arányossági kontroll tehát nem absztrakt mértékhatárokhoz kötődik, hanem az egyedi ügy körülményeinek értékelését, azaz az e körben releváns tényállás bizonyítását is megköveteli.

2.3. A jogalkotó kontrollja

Jelen tanulmány ezen fejezetében az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése szerinti hatásköri korlát mibenlétét és annak az Alkotmánybíróság határozataiban megje-

lenő gyakorlatát elemeztem. A tanulmány kéziratának lezárását követően azonban 2026. július 18. napján az Alaptörvény 17. módosítása hatályon kívül helyezte az Alaptörvény 37. cikk (4) és (5) bekezdéseit, ekként a tanulmány ezen fejezete immár egy nem hatályos jogszabályhely elemzését tartalmazza.

A jogalkotó adójogi felelősségének kontrolljában az Alkotmánybíróság kulcsszerepet játszik – ekként ezen kontroll eszközeiként tekinthetünk az utólagos normakontrollra, amely lehet absztrakt [Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *e*) pont], illetve lehet bírói kezdeményezésre induló konkrét normakontroll [Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *b*) pont], valamint alkotmányjogi panasz is [Alaptörvény 24. cikk (2) bekezdés *c*) pont].

Ugyanakkor az Alaptörvény 17. módosításáig a fenti kontrollok kérdése/lehetősége adóügyekben korlátozott volt. A jogalkotó ugyanis 2010. november 19-i hatállyal módosította az Alkotmányt, amelynek 32/A. § (2) bekezdése rögzítette az ún. hatásköri korlátot. Később az Alaptörvény is rögzítette a 37. cikk (4) bekezdésében, hogy „Mindaddig, amíg az államadósság a teljes hazai össztermék felét meghaladja, az Alkotmánybíróság a 24. cikk (2) bekezdés *b*)–*e*) pontjában foglalt hatáskörében a központi költségvetésről, a központi költségvetés végrehajtásáról, a központi adónemekről, az illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvények Alaptörvénnyel való összhangját kizárólag az élethez és az emberi méltósághoz való joggal, a személyes adatok védelméhez való joggal, a gondolat, a lelkiismeret és a vallás szabadságához való joggal vagy a magyar állampolgársághoz kapcsolódó jogokkal összefüggésben vizsgálhatja felül, és ezek sérelme miatt semmisítheti meg. Az Alkotmánybíróság az e tárgykörbe tartozó törvényeket is korlátozás nélkül jogosult megsemmisíteni, ha a törvény megalkotására és kihirdetésére vonatkozó, az Alaptörvényben foglalt eljárási követelmények nem teljesültek.”

A fenti hatásköri korlátot azonban lazították az Alkotmánybíróságnak ezen felülvizsgálatot kizáró hatásköri korlátozás bevezetéséig hozott határozatai,¹⁴ amelyek a mai napig relevánsak (lásd az adózás igazságossága, a jogbiztonság és az arányosság tárgykörében hozott döntéseit stb.).

Hangsúlyozni kell azonban, hogy ezen hatásköri korlát sem jelentett teljes korlátozást: valójában az Alkotmánybíróság kimunkált gyakorlata szerint vizsgálandó szempontok alapján minden egyes esetben érdemben döntött egy-egy adójogszabály vonatkozásában a tényleges korlát fennállásáról, így az Alkotmánybíróság hatásköre az adójogot érintően szélesebb, mint gondolnánk. Az Alkotmánybíróság ugyanis ezen hatásköri korlát fennállásával kapcsolatban vizsgálta:

¹⁴ Vö. ERCSEY: Felelősség az adójogban. 114–200.

- „(i) az államadósság aktuális mértékét;
- (ii) hogy az Alkotmánybíróság előtt folyamatban lévő eljárás az Alaptörvény 24. cikk *b)–e)* pontjai szerinti hatáskörök egyikébe tartozik-e¹⁵ – a hatásköri korlát alól kivétel például az adott jogszabály nemzetközi szerződésbe ütközésének vizsgálati lehetősége;
- (iii) hogy a támadott jogszabályi rendelkezések olyan tárgykört érintenek-e, amelyre a klauzula kiterjed;
- (iv) hogy a támadott jogszabályi rendelkezések jogforrási státusa törvényi-e – ekként például az önkormányzati rendeleti szinten meghatározott adó nem esik a korlátozás alá;
- (v) hogy az indítvány olyan alapjogokra hivatkozik-e, amelyek érintettsége esetén az Alkotmánybíróság akkor is eljárhat, ha a támadott jogszabályi rendelkezések főszabály szerint nem lennének vizsgálhatók;
- (vi) hogy a támadott jogszabályi rendelkezések vonatkozásában teljesültek-e a megalkotásukra és kihirdetésükre az Alaptörvényben foglalt eljárási követelmények.”¹⁶

Fontos szempont, hogy a hatásköri korlátot megszorítóan kellett értelmezni, és a hatáskör fennálltának vizsgálata minden esetben tartalmi és nem formai.¹⁷ Továbbá hangsúlyos, hogy az Alkotmánybíróság a tárgyi hatály megszorító értelmezése mellett az alaptörvényi rendelkezéseket [lásd fenti felsorolás (v) pontját], amelyekre indítvány alapítható, kiterjesztően értelmezte.¹⁸

E körben az Alkotmánybíróság azt is rögzítette, hogy „[35] 2.2. Az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdésében lefektetett szabály célja a költségvetésre, a zárszámadásra és az államháztartás egyes bevételi forrásaira vonatkozó törvényi szabályok

¹⁵ (2) Az Alkotmánybíróság

- a) az Alaptörvénnyel való összhang szempontjából megvizsgálja az elfogadott, de ki nem hirdetett törvényeket;
- b) bírói kezdeményezésre soron kívül, de legkésőbb kilencven napon belül felülvizsgálja az egyedi ügyben alkalmazandó jogszabálynak az Alaptörvénnyel való összhangját;
- c) alkotmányjogi panasz alapján felülvizsgálja az egyedi ügyben alkalmazott jogszabálynak az Alaptörvénnyel való összhangját;
- d) alkotmányjogi panasz alapján felülvizsgálja a bírói döntésnek az Alaptörvénnyel való összhangját;
- e) a Kormány, az országgyűlési képviselők egynegyede, a Kúria elnöke, a legfőbb ügyész vagy az alapvető jogok biztosa kezdeményezésére felülvizsgálja a jogszabályoknak az Alaptörvénnyel való összhangját;
- f) vizsgálja a jogszabályok nemzetközi szerződésbe ütközését;
- g) az Alaptörvényben, illetve sarkalatos törvényben meghatározott további feladat- és hatásköröket gyakorol.

¹⁶ 3214/2023. (V. 5.) AB határozat.

¹⁷ 18/2024. (XI. 11.) AB határozat [31], valamint 3385/2024. (XI. 8.) AB határozat [20].

¹⁸ 3385/2024. (XI. 8.) AB határozat.

alkotmányossági kontrolljának átmeneti szűkítése” [22/2013. (VII. 19.) AB határozat].

Ennek alapján az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése szerinti hatásköri korlát értelmezésénél egyrészt az volt a kérdés, hogy mely közterhek minősülnek a 37. cikk (4) bekezdésében említett, a központi költségvetés bevételi forrását képező központi közterheknek, vagyis hogy egy adott ügyben az Alkotmánybíróság esetleges határozata közvetlenül befolyásolná-e a központi költségvetés bevételeit.¹⁹ Kérdés volt emellett az is, hogy az adott központi közteher milyen kapcsolatban áll az államadóssággal, amelynek mértéke indokolta az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése szerinti hatásköri korlátozás bevezetését.

Az Alkotmánybíróság a 3214/2023. (V. 5.) AB határozatában, amikor a fenti szempontok közül a tárgyköri feltételt vizsgálta, kimondta: „[48] [...] nem elegendő a közpénzügyi hatáskör-korlátozó klauzulában szereplő köztehortípusokkal összevetni a támadott rendelkezések szerinti fizetési kötelezettséget, hanem arról is meg kell győződni, hogy az a központi költségvetést érinti-e.” [...] [51] A költségvetéssel való összefüggés másik esete az, hogy az adott fizetési kötelezettséget nem a költségvetési törvény hozza létre, de az a költségvetés bevételi oldalán szerepel. [...] Erre az indokolásra alapozva az Alkotmánybíróság [...] kimondta, hogy [...] az nem a központi adónemekre vonatkozó szabályozáson belül helyezkedik el, és nem tartozik közvetlenül a központi költségvetés bevételei körébe, ezért a [...] az Alkotmánybíróság érdemben vizsgálta [...] [52].”

A központi bevételhez kapcsolódó hatásköri korlát vonatkozásában az Alkotmánybíróság további szűkítést is alkalmazott: soha nem az egész törvény mint jogforrás, hanem egyes rendelkezések tekintetében vizsgálódott, megfelelően ezáltal is az Alaptörvény 37. cikk (4) bekezdése szerinti zártkörű lista szerinti felsorolásnak. Ennek megfelelően a testület adott ügyekben például nem sorolta a hatásköri korlát hatálya alá a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény, valamint az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény adott ügyekben sérelmezett normáit.

Ugyanígy az Alkotmánybíróság nem sorolta az Art.-t sem a hatásköri korlátozás alá eső törvények közé [vö. 3334/2019. (XII. 6.) AB határozattal]. A 2/2022. (II. 10.) AB határozat értelmében „Az Art. nem rendelkezik sem központi, sem más adónem központi feltételeiről, sem illetékről, sem járulékról, sem vámról. A központi költségvetésről és annak végrehajtásáról sem szól. Az Art. alapvetően azokat a szabályokat rögzíti, amelyeknek megfelelően a különböző közterhek jogszerűen teljesíthetők.”

¹⁹ 3311/2014. (XI. 21.) AB határozat.

A mindenkori Art. alapvetően egy adóeljárási kódex azzal, hogy magában foglal néhány anyagi jogi hatást kifejtő jogintézményt is (lásd elévülés). Márpedig az Alkotmánybíróság 3264/2017. (X. 19.) AB határozatában, valamint a 3040/2021. (II. 19.) AB határozatában rögzítette, hogy eljárásjogi kérdések a hatásköri korlától függetlenül vizsgálhatók, továbbá a 2/2022. (II. 10.) AB határozatban azt is rögzítette, hogy eljárásjogi szabályokon túl vizsgálhatók az Art.-ben rögzített anyagi jogi joghatást kifejtő jogintézmények is. Ekként vizsgálható volt az adó megállapításához való jog elévülése is, amely anyagi jogi kötelezettség megszüntetését kiváltó időmúlás jogkövetkezményét rögzíti, azaz nem valamelyik közteher, hanem „valamennyi közteher megfizetésének a kötelezettségét szünteti meg”.²⁰

A hatásköri korlát vonatkozásában kérdés lehetett még, hogy adójogi fogalom-meghatározások képezhetik-e az Alkotmánybíróság vizsgálódásának a tárgyát; ezek olyan fogalmak, amelyek nem rendelkeznek semmilyen adófizetési kötelezettségről, és nem magatartási szabályok.²¹

Összegzésként elmondható, hogy bár a hatásköri korlát a jogalkotás vonatkozásában az Alkotmánybíróság felülvizsgálati lehetőségét leszűkítette, mégis egyes esetekben van egy bizonyos mozgástér, amelyet esetről esetre vizsgálni javasolt.

3. Adójogi felelősség és a jogalkalmazó

Az adójogban a jogalkalmazás kiemelt jelentőségű, mivel a szabályok gyakran absztraktak, ekként csak egyedi ügyekben konkretizálódnak, ahol a kulcsszereplő az adóhatóság, illetve az eljáró közigazgatási bíróságok. E szervek működése közvetlenül befolyásolja az adózók adójogi felelősségének a megállapítását, ezért indokolt sajátos „intézményi felelősségük” vizsgálata.

Fontos szempont a II. fejezethez kapcsolódóan: a jogalkotó és jogalkalmazó felelőssége kölcsönhatásban áll egymással, a két felelősségi szint több ponton érintkezik. Egy homályos tartalmú adójogi norma széles mérlegelési lehetőséget biztosíthat a jogalkalmazó számára, ami jogalkalmazói kockázatot eredményezhet; e kockázat kiküszöbölése érdekében jogalkotói beavatkozás válhat szükségessé.

Az adójogi jogalkalmazás elsődleges szereplője a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV), tevékenységét elsődlegesen az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény szerint gyakorolja, ugyanakkor az adóhatóság nem pusztán „bevétele-maximalizáló szerv”, hanem közhatalmi jogosítványokkal bíró, ám jogállami kötelezettségekhez kötött hatóság.

²⁰ 2/2022. (II. 10.) AB határozat.

²¹ Vö. 3113/2021. (IV. 14.) AB végzés [18]–[23] pontjaival.

3.1. A törvényesség és joghoz kötöttség elve

A jogalkalmazó felelőssége a jogállami kötelezettségek megtartása tekintetében – a jogalkotó felelősségéhez képest – számok alapján vizsgálható. E körben az adóhatóság évente megjelenő évkönyve ad áttekintést az adószakmai ellenőrzésekről. Az évkönyv külön fejezetben foglalkozik a jogszerűség kérdésével, amelyben számszerűen bemutatja az adóügyekben a jogalkalmazó határozataival szembeni jogorvoslatok eredményességét. A NAV legutóbbi hozzáférhető évkönyvei a 2024-es és a 2025-ös, ennek releváns számai az alábbiak:

1. táblázat.

Jogszerűségi arányok 2024		Jogszerűségi arányok 2025	
Fellebbviteli jogorvoslat	5336 indított eljárás 5202 döntés 88%-os jogszerűség	Fellebbviteli jogorvoslat	5780 indított eljárás 5639 döntés 89,7%-os jogszerűség
Közigazgatási perek	834 indított eljárás 586 ítélet 82,1% a NAV javára	Közigazgatási perek	800 indított eljárás 572 ítélet 89,2% a NAV javára
Kúriai felülvizsgálati perek	198 indított eljárás 77,4% a NAV javára	Kúriai felülvizsgálati perek	172 indított eljárás 80,9% a NAV javára
NAV elnöki jogorvoslat	183 indított eljárás 162 érdemi döntés 93,4%-os jogszerűség	NAV elnöki jogorvoslat	151 indított eljárás 148 érdemi döntés 98%-os jogszerűség

Az adóhatóság alsófokú szervei 2024-ben 11 millió, 2025-ben 11,7 millió elsőfokú érdemi döntést hoztak, ugyanakkor mindösszesen 5202, illetve 5639 érdemi döntést hozott jogorvoslat eredményeként a NAV Fellebbviteli Igazgatóság, melyből 2024-ben 88%-ban, 2025-ben 89,7%-ban minősítette jogszerűnek az elsőfokú hatósági döntéseket. Becslésként az mondható tehát, hogy 11 millió döntésből mindösszesen 624, illetve 581 döntés bizonyult jogellenesnek.

A NAV Fellebbviteli Igazgatóság jogerős döntésével szemben indult eljárásban 586, illetve 572 ítélet született, melynek 82,1%-a, illetve 89,2%-a helyben hagyta a jogerős hatósági határozatot. 2024-ben a 586 ítéletből 198 esetben, 2025-ben 572 ítéletből 172 esetben nyújtottak be felülvizsgálati kérelmet – ahol a Kúria 2024-ben 77,4%-ban, 2025-ben 80,9%-ban ítelt az adóhatóság javára –, azaz 2024-ben a 198 esetből 153 esetben, 2025-ben pedig 80 esetben helyben hagyta az elsőfokú bíróság

keresetet elutasító döntését. A fennmaradó ügyekben pedig feltehetően hatályon kívül helyezte a bíróság jogerős határozatát, és szükség esetén az ügyben eljáró bíróságot új eljárás lefolytatására utasította, vagy oly módon változtatta meg a jogerős határozatot, hogy a közigazgatási cselekményt semmisítette meg, és a közigazgatási szervet kötelezte új eljárás lefolytatására.

Megjegyzem, hogy a NAV elnöke jogorvoslati döntéseiben 2024-ben 93,4%-ban, 2025-ben 98%-ban minősítette jogszerűnek a NAV Fellebbviteli Igazgatóságának döntéseit (2024-ben 183 ilyen eljárás folyt, 162 érdemi döntés született, 2025-ben 151 ilyen eljárás volt, ahol 148 érdemi döntés született). Adalékként: 2024-ben 688, 2025-ben 765 panasz érkezett az adóhatósághoz, legtöbbje adó- és illetékügyet érintett; 2025-ben a kivizsgált panaszok 82,6%-a megalapozatlannak bizonyult.

A 2024-es és 2025-ös számok szerinti tendencia az adóhatóság erősödő jogszerűségi arányait mutatja. Ugyanakkor még egy aspektussal egészen biztosan árnyalható a jövőbeli számokról való gondolkodás: a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 2025. december 31-i hatállyal módosult. A módosítást követően a Kúriának 2025. december 31-től módjában áll, hogy maga hozza meg a jogszabályoknak megfelelő határozatot, feltéve, hogy a felülvizsgálati kérelem alapján megindult eljárásban a döntéshez szükséges tények megállapíthatók. Ezzel kapcsolatban annyi rögzíthető, hogy az eddig született ítéletekben, amelyekben a Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdés második fordulata szerint élt a megváltoztatás lehetőségével, minden esetben – összesen négy ügyben – az elsőfokú bíróság határozatát változtatta meg oly módon, hogy megsemmisítette az alperesi határozatot, és új eljárásra utasította az adóhatóságot.

Kérdés, hogy az adóhatóság döntéseinek jogszerűtlenségét megállapító bírósági ítéletek fényében, melyek voltak azok az adóhatóság részéről megállapított jogszabálysértések, amelyek indokolták az adóhatóság határozatának megsemmisítését, illetve hatályon kívül helyezését.

A jogalkalmazó felelőssége alapvetően a tisztességes eljárás biztosításában, a tényállás megalapozott feltárásában és az arányos döntéshozatalban jelenik meg.

Jogforrásként az Alaptörvény XXIV. cikke szolgál, mely 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.” Ugyanígy a jogalkalmazó adóhatóság felelősségét keretező jogszabály az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény, melynek alapelvei és eljárásjogi szabályai tükrében ítéltető meg az adóhatóság tevékenysége.

Ezen alapelvek a törvényesség (legalitás) elve,²² a szakszerű és hatékony eljárás elve,²³ a megkülönböztetés és „részrehajlás” tilalma,²⁴ az egyedi elbírálás elve,²⁵ a méltányos eljárás elve,²⁶ a tájékoztatási kötelezettség, az adózói jogok gyakorlásának előmozdítása,²⁷ a közérthetőség elve,²⁸ a jóhiszemű eljárás követelménye és az együttműködési kötelezettség elve. Hangsúlyozom ugyanakkor, hogy az alapelvek fontossága mellett az adóhatóság döntésének jogszerűtlensége nem állapítható meg kizárólag alapelvi sérelem alapján; a határozat érdemi vizsgálata nem mellőzhető.

Az adóigazgatási eljárás során tehát minden résztvevőnek a rá irányadó szabályok szerint kell eljárnia. A joghoz kötöttség elve alapján a jogalkalmazó az eljárása során köteles megtartani és másokkal is betartatni a jogszabályok rendelkezéseit, a törvényben biztosított méltányosság gyakorlásának lehetőségén túl köteles garantálni, hogy a konkrét adóügyi tényállás teljes körű felderítése mellett alapvető fontosságú, hogy az adózó jogai és kötelezettségei érvényesülhessenek – és itt az egyensúly és arány kérdése elengedhetetlen. E körben az adóhatóság felelőssége az is, hogy az adózónak a jogszabályok megtartásához szükséges tájékoztatást megadja, az adóbevallás és adóbefizetés rendjét megismertesse, és hogy méltányosan járjon el. Az adóhatóság felelőssége tehát kettős, amely látszólagosan ellenirányú: felelős az adóbevételek beszedéséért, ugyanakkor a felelőssége áll fenn az adózók jogainak tiszteletben tartásáért is.

Ehhez kapcsolódó szempont, hogy az adóhatóság ma már olyan korszerű technológiákkal rendelkezik, amelyek a rendelkezésre álló hatalmas adathalmaz strukturálását, hasznosítását nagymértékben segítik. Ez az adóhivatal szolgáltató funkcióját erősítheti, és az ügyintézési lehetőségeket megkönnyítheti. Ekként adott esetben képesnek kell lennie arra, hogy egy esetleges adózói hiba esetén tájékoztassa az adózót, és lehetőséget adjon hibás kérelemének javítására és ismételt beadá-

²² Az adózó, az eljárás egyéb résztvevője és az adóhatóság e törvénynek és más jogszabályoknak megfelelően gyakorolhatja jogait és teljesíti kötelezettségeit.

²³ Az adóhatóság a szakszerűség, a hatékonyság és a költségtakarékosság érdekében úgy szervezi meg a tevékenységét, hogy – a tényállás tisztázására vonatkozó követelmények sérelme nélkül – az eljárás a lehető leggyorsabban lezárható legyen, és az adózónak, az eljárás egyéb résztvevőjének és az adóhatóságnak a legkevesebb költséget okozza.

²⁴ Az adóhatóság minden ügyben jóhiszeműen, megkülönböztetés nélkül, a jogszabályoknak megfelelően köteles eljárni és intézkedni.

²⁵ Az adóhatóság az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valóságghű tényállásra alapozza.

²⁶ Az adóhatóság köteles méltányosan eljárni, és ha a törvényben meghatározott feltételek fennállnak, az adótartozást mérsékli, illetve fizetési könnyítést engedélyez.

²⁷ Az adóhatóság az adózónak a jogszabályok megtartásához szükséges tájékoztatást megadja, az adóbevallás, az adóbefizetés rendjét vele megismerteti, az adózót jogainak érvényesítésére figyelmezteti.

²⁸ Az adóigazgatási eljárásban az adózókkal való kapcsolattartás nyelvezetének egyszerűnek és közérthetőnek kell lennie.

sára – szankció alkalmazása nélkül. Ezen megközelítést maga az Európai Bíróság minősítette a megfelelő, tisztességes ügyintézés elve alapján az adóhatósággal szemben elvárhatónak (C-396/20).²⁹

Az adóhatóság felelőssége a jogértelmezés körében is fennáll. Nemcsak a következetes gyakorlat az, ami elvárt, hanem az előreláthatóság biztosítása is, amely mindenképpen kettős látásmódot követel. Egyrészt az adóhatóság szolgáltatói szemléletének erősítését, azaz az adóhatóság felelősségi körében vizsgálható azon jogalkotóval szemben is fennálló normavilágossági követelményt, amely az adóhatóság vonatkozásában többletigényt támaszt. Másrészt e normavilágosság mellett a normaszöveg megértéséhez szükséges, az adózó oldalán fennálló szakértelem hiányát is valamelyest az adóhatóságnak feladata pótolni. Továbbá az előreláthatóság kérdéskörében vizsgálandó az ún. visszatekintési torzítás jelensége is, mely szerint egy-egy adójogi tényállás megítélése nem függhet az időközben bekövetkezett joggyakorlat változásától. Ez azt jelenti tehát, hogy egy adójogi tényállás számonkérhetősége, értelmezése az adójogi tényállás megtörténtének időpontjára vetítetten létező és hozzáférhető ismeretanyagtól függhet.

3.2. Kártérítési felelősség

Az adóhatóság kártérítési felelőssége jogsértő eljárása esetén speciális szabályok szerint vizsgálható: az érvényesíteni kívánt kártérítési igénynek az anyagi jogi előfeltételeit a Ptk. határozza meg azzal, hogy a polgári perrendtartás a közigazgatási per hiányát perakadályként szabályozza.

Mielőtt megnézzük ennek a jogi hátterét, ténykérdés, hogy a NAV legutóbb publikált évkönyve szerint 2025-ben három közigazgatási jogkörben okozott kár megtérítésére irányuló per zárult le, mintegy 211 millió forint pertárgyérték mellett. Az egyik ügyben a bíróság a felperes 170 ezer forintos követelését érdemben elutasította, míg a másik két esetben visszautasításra és megszüntetésre került sor. Az év végén a folyamatban lévő öt per közül az egyik kiemelt értékű, ez a vádemelés és adóhatósági megállapítás nélkül zárult ügyekkel hozható összefüggésbe: itt a felperes mintegy 1,5 milliárd forint kártérítést kér a hivatal nyomozati tevékenysége, valamint az adóhatósági eljárásban fogatosított foglalatások, ideiglenes biztosítási intézkedések kapcsán.

²⁹ Judgment of the Court (Third Chamber) of 21 October 2021 (request for a preliminary ruling from the Kúria – Hungary) – CHEP Equipment Pooling NV v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Case C-396/20).

Ehhez képest 2024-ben egy közigazgatási jogkörben okozott kár megtérítése iránti per zárult le, melyben több mint 233 millió forint kártérítésre kötelezték a NAV-ot, és mindösszesen hat új ilyen per indult. Összehasonlításként 2023-ban öt közigazgatási jogkörben okozott kár megtérítésére irányuló polgári per zárult le, melyből négy ügyben csaknem 1,9 milliárd forint megtérítésére irányuló keresetet utasítottak el a bíróságok, egy esetben a NAV-ot elmarasztaló döntés született arra hivatkozással, hogy az adóhatóság nem tárta fel teljeskörűen a tényállást a közigazgatási eljárásban, így a vissza nem térített adó összegével a felperesnek kárt okozott.

2022-ben hat közigazgatási jogkörben okozott kár megtérítése iránt indult polgári per zárult le: öt ügyben csaknem 537 millió forint megtérítésére irányuló kereseteket utasítottak el, és egy ügyben perbeli egyezség született, melyben a NAV 3 millió forint kifizetését vállalta.

Ezen számok a fenti statisztikákban bemutatott össz-ügyszámokhoz képest rendkívül alacsony számú ilyen típusú keresetet mutatnak – a megnyert perek pedig rendkívül alacsony összegű megtérítésre kötelezést mutatnak, mégis érdekes megnézni ezen kártérítési felelősség anyagi jogi előfeltételeit.

A Ptk. 6:548. § (1) bekezdése alapján a kártérítési felelősség anyagi jogi előfeltétele, hogy a kár közigazgatási perben nem volt elhárítható. Ugyanakkor a Pp. 24. § (3) bekezdése szerint a közigazgatási jogkörben okozott kár megtérítése iránti igény érvényesíthetőségének feltétele, hogy a közigazgatási ügyben eljáró bíróság – ha a közigazgatási bírói út biztosított – a jogsértést jogerősen megállapítsa.

A közigazgatási jogkörben okozott kár fogalmi körébe a Ptk. szerint a közhatalom gyakorlása és a hatósági feladatok ellátása során történő károkozás tartozik, viszont a közhatalom gyakorlása során az egyedi ügyben hozott döntések jogalkalmazási vagy jogértelmezési tévedései csak akkor járnak kártérítési felelősséggel, ha azok kirívóan súlyosak. Ilyen kirívó súlyosságú jogsértésnek minősült, amikor a hatóság a bíróság korábbi hatályon kívül helyező ítéletében megfogalmazott egyértelmű utasításának mellőzésével hozta meg a kérelmet ismételten elutasító döntését. Ugyanakkor más ügyben nem állapították meg az adóhatóság felelősségét az adójogszabályok eltérő – utóbb tévesnek bizonyult – értelmezésén alapuló határozat meghozataláért, mivel az alkalmazandó jogszabályok rendelkezéseit teljesen és nyilvánvalóan egyértelműnek nem lehetett tekinteni.³⁰

A bíróságok számos esetben hangsúlyozták, hogy nem lehet szó a felróhatóság körén kívül eső téves jogalkalmazásról, ha a jogszabály rendelkezése teljesen és nyilvánvalóan egyértelmű, a ténymegállapítás és a döntés pedig nem mérlegelés eredménye. Ekként ha a hatóság a jogszabály egyértelmű, több értelmezési lehető-

³⁰ BDT 2004.1042.

séget nem megengedő rendelkezését hagyja figyelmen kívül, menthető jogalkalmazási tévedésről nem lehet szó.

Alapvetően kérdés, hogy károkozás esetén (lásd nem menthető jogalkalmazási tévedés) mi lehet a kár, tekintettel arra, hogy egy megnyert adóügy esetén a megfizetett adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék késedelmi kamattal növelt összegben visszajár. Ekként kárként valójában az adózó részéről a jogérvényesítése során felmerült egyéb költségek (ügyvédi munkadíj, esetleges szakértői díjak stb.) lehetnek érvényesíthetők, ugyanakkor – a fenti statisztikák alapján is látható módon – nagyon csekély számú az ilyen adóhatósággal szemben érvényesített kárigény. Abban a csekély számú ügyben is, amelyből következtetést vonhatunk le, a károk sokkal inkább az adóhatóságnak az adótartozáshoz kapcsolódóan foganatosított végrehajtási cselekményei, illetve költségvetési csalás okán folyamatban lévő büntetőeljárásban foganatosított intézkedései (inkasszó, lefoglalás, lefoglalt áru értékesítése, zár alá vétel stb.) eredményeként bekövetkezett vagyoni, illetve nem vagyoni károk voltak.

3.3. Bíróságok

Egy rövid gondolat erejéig vizsgálható a bíróságok felelőssége az adójoghoz kapcsolódóan, tekintettel arra, hogy a bíróságok gyakorolják az adójogi döntések felletti kontrollt, amelynek célja az egységes jogértelmezés, a jogvédelem biztosítása és a hatósági önkény korlátozása.

A bíróságok e vonatkozásban nem formális, hanem érdemi kontrollt gyakorolnak – biztosítva az alá-fölé rendeltségen alapuló adójogi jogviszonyban a fegyveregyenlőséget, a bizonyítás jogszerűségét, alakítva jogértelmezési tevékenységükkel az adójog tartalmát. A bíróságok által az adójog tartalmának értelmezése korlátozottan történhet azzal, hogy a bíróságok „kapuőr” szerepet töltenek be az alkotmányosság érvényesítésében – a bírói kezdeményezés jogának fényében.

Fontos szempont a két szerv, az adóhatóság és a bíróságok kapcsolata is. Kérdés, hogy felelősségük hogyan viszonyul egymáshoz. Az adóhatóság elsődleges funkciója ugyanis a jogalkalmazás, ehhez képest a bíróságok felelőssége ennek kontrollja. Ekként az elsődleges döntéshozó maga a jogalkalmazó, a bíróságok mindösszesen felülvizsgálati jogosultsággal bírnak, jogvédelmi céllal. A két szerv felelőssége tehát komplementer, együtt biztosítják a jogállami működést.

Az, hogy a bíróságok ezt a szerepkört milyen módon töltik be, szintén számszerűsíthető, vö. fenti táblázatban foglalt számokkal. Arra vonatkozó konkrét adat azonban nehezen nyerhető ki a kérdéses adatbázisokból, hogy a Kúria felülvizsgálati határozatai milyen arányban voltak hatályon kívül helyező ítéletek, amelyek az ügyben eljáró elsőfokú bíróságot utasították új eljárás lefolytatására, illetve

milyen arányban semmisítették meg a megtámadott közigazgatási cselekményt, és kötelezték az adóhatóságot új eljárás lefolytatására.

Felhasznált irodalom

ERCSEY ZSOMBOR: Felelősség az adójogban. In: SZUCHY RÓBERT (szerk.): *Az üzleti jog egyes modern kihívásai*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017. 114–200.

Abstract

TAX LAW AND LIABILITY: A SYSTEMIC PERSPECTIVE

This study explores the concept of tax liability through a modern, rule-of-law approach, arguing that it extends beyond the conduct of taxpayers. It proposes an integrated approach that examines the simultaneous and equally profound interactions among the legislator, the judiciary/authorities and taxpayers. This systemic framework not only enhances academic analysis but also introduces crucial perspectives into administrative litigation.

Keywords: *tax liability; contribution to public burdens; legal certainty; normative clarity; prohibition of retroactivity; statute of limitations*