Publicationes Universitatis Miskolcinensis
Sectio Juridica et Politica, Tomus XXXV (2017), pp. 101–118.

A VEZETŐ TISZTSÉGVISELŐ ADÓJOGI FELELŐSSÉGE

ERDŐS ÉVA[*]–MAJOROS TÜNDE[**]

Bár az új Polgári Törvénykönyv hatálybalépése óta a vezető tisztségviselő felelőssége számos jogtudományi cikk témája, az adójogi vetületekkel kevesen foglalkoznak. Jelen tanulmány célja, hogy választ találjon arra a kérdésre, hogy a vezető tisztségviselő vonatkozásában beszélhetünk-e önálló adójogi felelősségről, tehát hogy lehetnek-e magatartásának olyan jogkövetkezményei, amelyeket az adójog szabályoz, és amelyek közvetlenül vagy közvetve a vezető tisztségviselőt szankcionálják.
Kulcsszavak: vezető tisztségviselő, felelősség, adójog, Art., adójogi szankció, adójogi felelősség

Though the responsibility of the officers of Business Partnership is a favourite topic since the new Hungarian Civil Code came into force, the tax liability of the officers (managers or executive officers) is not the part of the interest. The purpose of this study is to answer the questions of whether there is a separate tax liability for a senior officer, manager, whether there may be any legal consequences of his conduct that are governed by tax law and which penalize direct or indirect the executive officers.
Keywords: executive officer, liability, tax law, taxation, sanction, tax liability

Vitathatatlan, hogy a gazdasági szereplőkre vonatkozó magánjogi szabályoknak vannak adójogba vezető szálai. Bár az új Ptk. kodifikációs koncepciójának megfelelően mellőzi a más jogszabályokra való utalást, mégis tudjuk, hogy számos, a társasági jogban is használt fogalom – mint az *éves beszámoló, vagyonmérlegtervezet, osztalék,* és még sorolhatnánk, az adójogban is jelentéstartalommal bír, e fogalmak meghatározását adójogszabályokban találjuk. A két jogterület kapcsolatát szemlélhetjük a vezető tisztségviselő személyén keresztül is.

[*] **Dr. Erdős Éva**
PhD, tanszékvezető egyetemi docens
Miskolci Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar
Államtudományi Intézet
Pénzügyi Jogi Intézeti Tanszék
3515 Miskolc-Egyetemváros
jogerdos@uni-miskolc.hu

[**] **Dr. Majoros Tünde**
PhD-hallgató
Miskolci Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar
Civilisztikai Tudományok Intézete
Kereskedelmi Jogi Intézeti Tanszék
3515 Miskolc-Egyetemváros
majorostunde@hotmail.com

A társasági jog oldaláról: a jogi személy, amely neve alatt jogképes: jogok és kötelezettségek alanyaként részt vehet a gazdasági forgalomban, ám mesterséges jogi képződményként képviselő nélkül nem képes cselekedni. Ezt a funkciót tölti be a vezető tisztségviselő, aki a valóságban az általa képviselt jogi személy nevében, annak kinyújtott kezeként, a cégjegyzés jogával felruházva cselekszik. Magatartását a jogi személy magatartásának kell tekinteni. Az adójog oldalán egy közjogi normaanyagot találunk, amely az alá-fölérendeltség mentén kötelezettségeket ró, és jogokat biztosít az adójogviszony két pólusán lévő alanyokra, illetve alanyoknak. Az adójogviszony tartalmát jogok és kötelezettségek adják, ám tekintettel annak céljára és közjogi jellegére, a kötelezettségek vannak túlsúlyban, és csak szűkebb körben érvényesülnek a jogosultságok.[1] A jogviszony egyik oldalán az állam és a képviseletében eljáró adóhatóság áll, a másik oldalon pedig az adóalany, aki az egyes anyagi adójogszabályok személyi hatályának megfelelően sokféle jogalany lehet.[2]

A kötelezettségeket e tekintetben összefoglalóan adókötelezettségnek nevezzük, amelyek teljesítése viszont már eljárásjogi kérdés, így a választ is eljárási adójogszabályok adják meg: az adókötelezettség alanyaként az *adózót*[3] nevesítik. Ez a terminológia eljárási jellegű, és már ezen a ponton elkerülhetetlen a használata, hiszen itt ragadható meg a társasági jog és az adójog elsődleges kapcsolódása: a vezető tisztségviselő személye. Hiszen az általa képviselt jogi személy lesz az adózó, aki az adókötelezettségeit csak a képviselője útján képes teljesíteni. Így a vezető tisztségviselő magatartása révén jelenik meg az adóalany (adózó) az adóügyi eljárásokban, az ő gondos eljárása vagy hanyagsága, mulasztása a jogi személynek betudható pozitívum, illetve negatívum, így az előnyök és a hátrányok is az adózónál jelentkeznek.

Éppen ezért fontos annak vizsgálata, hogy az adójog határai hol húzódnak a vezető tisztségviselő szankcionálása, felelősségre vonása tekintetében, vagyis hogy van-e önálló adójogi felelőssége. Amennyiben igen, akkor az hogyan viszonyul a polgári jogi, társasági jogi felelősségi alakzatokhoz, illetve hogyan határolható el az adózó felelősségi szabályaitól és az őt érintő adójogi szankcióktól. Jelen tanul-

---

1 ERCSEY Zsombor: Adó és felelősség. *Glossa Iuridica – Jog és felelősség* (Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar), II. évfolyam, 2016/3–4, 48.

2 A vezető tisztségviselő ebben a kontextusban vezető minőségével összefüggésben nem értelmezhető adóalanyként, hiszen az anyagi adójogszabály személyi hatálya nem rá, hanem az általa képviselt jogalanyra terjed ki. Magánszemélyként természetesen adóalany lehet ő maga is, hiszen pl. személyi jövedelemadójának bevallásáért és megfizetéséért mint az őt terhelő adókötelezettség teljesítéséért felelős, de ez nem tárgya a tanulmánynak. Ld. BÉKÉS Balázs: A vezető tisztségviselő adójogi felelőssége. In: (Szerk.: CSEHI-SZABÓ) *A vezető tisztségviselő felelőssége*. Wolters Kluwer, Budapest, 2015, 329.

3 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 6. § (1) bekezdés alapján adózó az a személy, akinek adókötelezettségét, adófizetési kötelezettségét, adót, költségvetési támogatást megállapító törvény vagy e törvény írja elő.

mány a vezető tisztségviselő adózással kapcsolatos feladatainak áttekintése révén, valamint az ezekkel kapcsolatos mulasztásainak következményeiként jelentkező joghátrányok vizsgálatával igyekszik bemutatni a vezető tisztségviselő felelősségének adójogi vetületeit, illetve választ találni a fenti kérdésekre.

1. A VEZETŐ TISZTSÉGVISELŐ FUNKCIÓJA ÉS FELELŐSSÉGE A TÁRSASÁGI JOGI SZABÁLYOK ALAPJÁN

A jogi személy szervezetének szükségképpeni eleme az ügyvezetési tevékenységet ellátó vezető tisztségviselő. Funkciója két irányból ragadható meg:

1) A jogi személy irányában (belső viszony): a vezető tisztségviselő irányítja a jogi személy működését, ellátja a napi szinten felmerülő, operatív teendőket, esetlegesen munkáltatói jogkört gyakorol, utasítja az alkalmazottakat. A Ptk. negatív oldalról közelíti meg a definíciót: a vezető tisztségviselő hatáskörébe tartozik mindaz, ami nem a legfőbb szerv feladata [Ptk. 3:21. § (1) bekezdés].
2) Harmadik személyek irányában (külső viszonyok): a vezető tisztségviselő törvényes, szervezeti képviselő, aki a külvilág számára megjeleníti a jogi személyt, jogokat szerez, kötelezettségeket vállal, jognyilatkozatokat tesz, írásban képvisel (cégjegyzés). Témánk szempontjából ennek a törvényen alapuló szervezeti képviseleti jognak van jelentősége az adóügyi eljárásokban.

A vezető tisztségviselő feladatellátását önállóság és autonómia jellemzi, tehát döntéseit képességeihez és tudásához mérten – esetlegesen a többi vezető tisztségviselővel együttműködve – szabadon hozza meg. Tevékenységének van azonban törvényes zsinórmértéke és három korlátja is. A vezető tisztségviselő tevékenysége során a jogi személy érdekeinek megfelelően köteles eljárni (Ptk. 3:21. § (2) bekezdés),[4] döntési szabadságának korlátját pedig a *1) jogszabályok, 2) a jogi személy létesítő okirata és 3) legfőbb szervének határozatai* jelentik. E háromnak a vezető tisztségviselő alá van rendelve. Témánk szempontjából a jogszabályok hangsúlyosak, hiszen a vezető tisztségviselőnek az adózó adókötelezettségeinek teljesítésére vonatkozó eljárási szabályokat mint jogszabályokat be kell tartania.

A vezető tisztségviselő funkciójának belső, illetve külső vetületeihez kapcsolódóan, vagyis a jogi személy felé és külső, harmadik személyek irányában is felelősséggel tartozik. Ez alapján felelősségének három irányát különböztetjük meg.

---

[4] Ez a magatartási mérce a jogi személy rendes működése során érvényesül. Kivételes helyzetet teremt számára a jogi személy gazdasági működésében fellépő zavar, amelyet fizetésképtelenséggel fenyegető helyzetnek nevezünk, amikor is már nem csak a jogi személy, hanem a hitelezők érdekeit is tekintetbe kell vennie. Jogirodalmi vita folyik arról, hogy az új Ptk. 3:118. § által megváltoztatott terminológia valójában hogyan alkalmazható a gyakorlatban, vagyis, hogy fenti helyzetben a vezető tisztségviselőnek a hitelezők érdekeit csupán figyelembe kell-e vennie, vagy azok elsődlegességével kell-e eljárnia.

1) Ha a vezető tisztségviselő ügyvezetési tevékenysége során *a jogi személynek okoz kárt*, akkor a szerződésszegéssel okozott károkért való felelősség szabályai szerint felel [Ptk. 3:24. § (1) bekezdés]. Ez azt jelenti, hogy a vezető tisztségviselő tevőlegesen vagy mulasztással kötelezettséget szeg: nem a jogi személy érdekeit szem előtt tartva jár el, nem tartja be a jogszabályi rendelkezéseket, a létesítő okiratban foglaltakat vagy a legfőbb szerv határozatainak előírásait. Mindezek folytán a jogi személyen „csattan az ostor", őt éri kár, ám belső viszonyuk mentén a jogi személy szembefordulhat vezető tisztségviselőjével és felelősségre vonhatja, mégpedig a kontraktuális kárfelelősségi normák mentén *(belső felelősség)*.[5]
2) Jelen tanulmány szempontjából a két utóbbi, külső viszonyokhoz kapcsolódó felelősségi alakzatnak kisebb a relevanciája, de a vezető tisztségviselő bemutatása körében nem mellőzhető legalább egy rövid utalás. A felelősség második iránya *a harmadik személyeknek okozott károk esetköre*, amelyre az új Ptk. hatálybalépését követően a 6:541. §-t kellett alkalmazni, ám a jogértelmezés bizonytalanságai miatt a jogalkotó a fenti rendelkezést hatályon kívül helyezte, és a 3:24. §-ába (2) bekezdésként iktatott egy szabályt, miszerint ha a jogi személy vezető tisztségviselője e jogkörében eljárva harmadik személynek kárt okoz, akkor azért a jogi személy felel, és csak szándékos károkozás esetén fordulhat a károsult egyetemlegesen a vezető tisztségviselővel és a jogi személlyel szembe.[6]
3) A külső felelősség másik vetülete az az angolszász gyökerű, hitelezővédelmi jogi eszköz, amelyet *wrongful trading*nek nevez a jogirodalom. *A csalárd gazdálkodásért való felelősség* a jogi személy rendes gazdasági működése során fel sem merül, ám amikor bekövetkezik az ún. fizetésképtelenséggel fenyegető helyzet, vagyis a jogi személy likvid vagyona nem fedezi a tartozásait, akkor a vezető tisztségviselő a hitelezők érdekeinek elsődlegessége mentén köteles eljárni. Ha ennek a követelménynek nem tesz eleget, vagyis csalárdul gazdálkodik, és ennek folytán a jogi személy vagyona csökken, vagy más módon meghiúsul a hitelezők követeléseinek kielégítése, akkor további feltételek fennállása esetén a jogi személy hitelezői „a jogi személyiség védőleplét átszúrva" közvet-

---

[5] A Ptk. 3:24. § (1) bekezdése egy utaló norma, amely a Ptk. 6:142. §-ára irányítja a jogalkalmazó figyelmét. A szerződésszegéssel okozott károkért való felelősség (megváltozott) szabályainak alkalmazása számos problémát vet fel a jogalkalmazásban, de erre részletesen jelen tanulmányban nem térünk ki. Ld. erről bővebben: BARTA Judit–MAJOROS Tünde: A vezető tisztségviselő társasággal szembeni és harmadik személyeknek okozott károkért való felelősségének neuralgikus kérdései. *Miskolci Jogi Szemle*, 2015/2, 5–16.

[6] Ez a felelősségi norma olyan helyzetekre ad iránymutatást, amikor a vezető tisztségviselő deliktuális alapon okoz kárt a jogi személlyel szerződéses kapcsolatban nem álló harmadik személynek, és amely károkozásra e jogviszonya, vezetői minősége teremtett alkalmat (üzleti tárgyalás, céges autó). Ld. BARTA–MAJOROS i. m. 11–15.

lenül a vezető tisztségviselővel szemben érvényesíthetnek – ugyan korlátozott mértékű – kártérítési igényt.[7]

Mindezek alapján láthatjuk, hogy a vezető tisztségviselő felelősségének adójogi vetületei valamilyen módon a belső felelősséghez kapcsolódnak majd, de mielőtt az összefüggésekre rávilágítanánk, fontos, hogy a felelősség alapjául szolgáló, adókötelezettséget megállapító normákat megvizsgáljuk, és számba vegyük, hogy a vezető tisztségviselőnek milyen adózással kapcsolatos feladatai vannak.

2. A VEZETŐ TISZTSÉGVISELŐ MINT AZ ADÓZÓ KÉPVISELŐJE

A jogi személy egyes létszakainak, illetve az adóhatóság eszközeinek áttekintésével felvázolható a vezető tisztségviselő adózással kapcsolatos feladatköre és a felmerülő felelősségi kérdések.

2.1. A jogi személy alapítása, az előtársaság

A jogi személy alapítására vonatkozó társasági jogi szabályok részletes bemutatását mellőzve ehelyütt csak az adójogi relevanciával bíró normákra utalunk, amelyek közül egyesek a jogi személy általános szabályai között találhatóak, míg mások a gazdasági társaságok közös szabályainál.[8] Az alcímben jelzett előtársaság is egy ilyen kategória: csak a gazdasági társaságok esetében értelmezhető, ám a téma szempontjából különös jelentőséggel bír, ezért szükséges annak kiemelése.

Jogi személy létesítő okirattal alapítható, ám ennek megléte és a szigorú formai követelmények teljesítése nem elegendő; a nyilvántartó bíróság bejegyzése konstituálja a jogi személyt. A nyilvántartásba való bejegyzés kulcsfigurája egyértelműen a vezető tisztségviselő. A jogi személy létre sem jöhetne az ő eljárása nélkül, hiszen a Ptk. 3:12. § (1) bekezdése szerint *a létesítendő jogi személy nyilvántartásba való bejegyzése iránti kérelmének benyújtására a jogi személy képviseletére kijelölt személy köteles.* A jogi személy első vezető tisztségviselőjét a létesítő okiratban

---

[7] Ennek részletszabályait a Ptk. 3:118. §, valamint a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (Ctv.) 118/B. § és a csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény (Cstv.) 33/A. § tartalmazzák.

[8] Az új Ptk. Harmadik Könyve a Jogi személy címet viseli. A könyv szabályozása az általánostól a különös felé halad. Először a jogi személy általános szabályait olvashatja a jogalkalmazó, amelyek minden jogi személyre irányadóak. Majd az egyes nevesített jogi személyeket, és azok részletszabályait sorolja fel a törvény: egyesület, gazdasági társaságok, szövetkezet, egyesülés, alapítvány, s végül az állam mint a polgári jog alanya. A társasági jogi joganyag szabályozása tehát többszintűvé vált: egy adott gazdasági társaságtípusra vonatkozóan három helyen kell irányadó normát keresni: a jogi személy általános szabályainál, a gazdasági társaságok közös szabályainál, illetve az egyes társaságok speciális rendelkezéseinél.

jelölik ki az alapítók. Így az ő feladata a bejegyzési kérelem és az előírt mellékletek maradéktalan, hiánytalan benyújtása. Helyes, gondos eljárása révén veszik nyilvántartásba (jegyzik be) a jogi személyt (szűkebbre vonva vizsgálódásunk tárgyát: a gazdasági társaságot), amely ezt követően kerül abba a helyzetbe, hogy adószám birtokában jogszerű, üzletszerű gazdasági tevékenységet folytasson. A Ptk. fent idézett 3:12. §-ának (2) bekezdése szerint *a kérelem benyújtásának elmulasztásából vagy késedelméből, valamint a hiányos vagy hibás bejelentésből eredő károkért a képviselő az alapítókkal szemben a szerződésszegéssel okozott károkért való felelősség szabályai szerint felel.* Láthatjuk, hogy ebben a normában a belső felelősségnél említett kontraktuális kárfelelősségi szabályokat hívja fel a jogalkotó, vagyis ha a vezető tisztségviselő (kijelölt képviselő) magatartása révén a jogi személyt kár éri, jelen esetben a nyilvántartásba való bejegyzési kérelemhez kapcsolódó hanyagsága miatt, akkor a jogi személy alapítói a szerződésszegéssel okozott kárért való felelősség szabályai mentén vonhatják felelősségre a kijelölt képviselőt. A jogkövetkezmények tehát ebben az esetben is a jogi személynél csapódnak le, ám belső viszonyuk mentén a jogi személy szembefordulhat a vezető tisztségviselőjével.

A gazdasági társaságok közös szabályai tovább cizellálják az alapításra vonatkozó normákat és az azokhoz kapcsolódó vezetői feladatokat. A gazdasági társaságok létesítő okiratának közokiratba foglalása vagy ügyvédi vagy jogtanácsosi ellenjegyzése fontos mérföldkő, ugyanis ettől az aktustól kezdve beszélünk előtársasági létszakról, innentől kezdve működik az előtársaság. Ennek tényét minden jognyilatkozaton fel kell tüntetni [Ptk. 3:101. § (1) bekezdés)]. Az előtársasági létszak a jogerős cégbejegyzésig tart. Az előtársaság a cégbejegyzési kérelem benyújtását követően üzletszerű gazdasági tevékenységet folytathat,[9] adóköteles tevékenységet azonban csak adószám birtokában. Ehhez viszont az adóhatósághoz való bejelentkezési kötelezettségének kell eleget tennie.

2.2. Bejelentkezési kötelezettség, az adóregisztrációs eljárás

Az adókötelezettségek sorában ez az első, amelyet a tanulmány témáját adó jogi személyeknek, vagyis az őket képviselő vezető tisztségviselőknek teljesíteni kell. Az Art. 16. § (1) bekezdése előírja, hogy *adóköteles tevékenységet csak adószámmal rendelkező adózó folytathat,* a (2) bekezdés pedig ennek kapcsán megállapítja, hogy *az adóköteles tevékenységet folytatni kívánó adózó adószám megállapítása végett köteles az állami adó- és vámhatóságnál bejelentkezni.* Külön szabályok vonatkoznak a jogi személyekre. Az Art. 17. § (1) bekezdés *b)* pontja szerint *az adózó, ha üzletszerű gazdasági tevékenységet csak a cégbejegyzése iránti kérelem*

[9] Előfordulhat, hogy az előtársaságnak már ebben a létszakban is bejelentési kötelezettsége keletkezik az adóhatóság felé. Ebben az esetben ennek a kötelezettségének adószám hiányában, annak feltüntetése nélkül tesz eleget, azonban az adószám megszerzését követő nyolc napon belül ismét eleget kell tennie bejelentési kötelezettségének. Ld. Art. 16. § (8) és (9) bekezdések.

benyújtását követően folytathat, a cégbírósághoz intézett bejegyzés iránti kérelem (kitöltött nyomtatvány) és mellékletei benyújtásával kéri az adószám megállapítását, amellyel az adózó teljesíti az állami adó- és vámhatósághoz történő bejelentkezési kötelezettségét. Ez tehát azt jelenti, hogy a cégbírósági bejegyzésre kötelezett adózók „egyablakos" rendszerben, a cégbejegyzési kérelem cégbírósághoz való benyújtásával egyidejűleg eleget tesznek az adóhatóságnál való bejelentkezési kötelezettségüknek, és az adószám megállapításához szükséges adatokat is a cégbíróság továbbítja az adóhatóságnak. Az adószám megállapítása azonban 2012. január 1-je óta nem automatikus, hanem az ún. adóregisztrációs eljárás eredménye. Ennek szabályait az Art. 24/C. §–24/E. § tartalmazzák, amelyeknek csak legfontosabb elemeit emeljük ki itt.

Az adóregisztrációs eljárás bevezetését a cégekkel kapcsolatos visszaélések és a feketegazdaság léte indokolta. Az eljárás célja, hogy az adóhatóság az új adózók alapítását, illetve a már létező adózók működését fokozottabban ellenőrizni tudja: „olyan személyek, akik magatartásukkal hozzájárultak ahhoz, hogy egy adózó jelentős adótartozást halmozott fel, jelentős jogsértést követett el, vagy elérhetetlenné vált az adóhatóság számára, az új adózó alapításában vagy működésében meghatározott körülmények fennállásáig, vagy meghatározott ideig ne vehessenek részt."[10] Két esetben merül fel az adóregisztrációs eljárás lefolytatása: 1) új adózó esetén az adószám megállapítását megelőzően (cégbejegyzési kérelem alapján), 2) működő adózó esetében a vezető tisztségviselő vagy a tag személyében bekövetkező változás esetén (változásbejegyzési kérelem folytán). Az adóhatóság ennek keretében azt vizsgálja, hogy az adózó vezető tisztségviselőjével, cégvezetőjével, képviseletre jogosult tagjával vagy korlátolt felelősségű társaság, zártkörűen működő részvénytársaság törvényben meghatározott mértékű szavazati joggal rendelkező tagjával vagy részvényesével szemben fennáll-e az Art.-ben meghatározott olyan kizáró ok, amely az adózó tekintetében az adószám megállapítását akadályozza, vagy annak törlését vonja maga után. Jelen tanulmányban csak a vezető tisztségviselőkre vonatkozó rendelkezéseket mutatjuk be.

A kizáró ok felmerülhet egyrészt az adózó (cég) vonatkozásában: ilyen például, ha az adózó vezető tisztségviselője olyan más adózó (volt vagy jelenlegi) vezető tisztségviselője, amely a törvényben meghatározott mértékű és ideje fennálló adótartozással[11] rendelkezik, vagy ilyen mértékű adótartozással öt éven belül jogutód nélkül szűnt meg; illetve amelynek adószámát az adóhatóság jogerősen törölte.

---

[10] BÉKÉS Balázs: i. m. 334.

[11] Az Art. 178. § 4. pontja értelmében *adótartozás: az esedékességkor meg nem fizetett adó és a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás; az adóhatóságnál nyilvántartott adótartozás, vagy tartozás összegét – nettó módon számítva – csökkenteni kell az ugyanazon adóhatóságnál nyilvántartott túlfizetés összegével, ide nem értve a letétként nyilvántartott összeget az adóigazolás kiállítása iránti eljárásban vagy ha jogszabály valamely, az adózó által érvényesíthető kedvezmény igénybevételét adóhatóságnál nyilvántartott adótartozás, vagy tartozás hiányához köti.*

Másrészt az Art. olyan kizáró okokat is felsorol, amelyek közvetlenül a vezető tisztségviselő személyében vizsgálandók: pl. ő rendelkezik a törvényben meghatározott mértékű és ideje fennálló adótartozással, illetve vezető tisztségétől vagy e foglalkozásától jogerősen eltiltották. Az adóhatóság elektronikus úton adatbázisok egybevetésével a cégbíróság által továbbított adatok alapján vizsgálja az akadályok esetleges meglétét. Ha azok egyike sem valószínűsíthető, akkor az eljárás egy munkanapon belül pozitív eredménnyel zárul: az adóhatóság az adózó számára megállapítja az adószámot és értesíti a cégbíróságot, illetve a változás-bejelentéssel érintett adózó esetében mellőzi az adóregisztrációs eljárás lefolytatását. Abban az esetben, ha az akadály fennállása valószínűsíthető, akkor az eljárás lefolytatására nyolc munkanapon belül kerül sor. Az adószám megállapításáig az adóhatóság egy technikai azonosító számon tartja nyilván az adózót, akit erről a cégbíróság útján kell tájékoztatni. Az adózó a technikai azonosító feltüntetésével teljesíti adókötelezettségeit, de számlakibocsátásra ez alapján nem jogosult.

Ha az eljárás negatív eredménnyel zárul, vagyis valamely kizáró ok fennállása bebizonyosodik, akkor új adózó esetén az adóhatóság az adószám megállapítását megtagadja, és erről a cégbíróságot értesíti (aki elutasítja a cégbejegyzési kérelmet),[12] a változásbejegyzéssel érintett adózót pedig felszólítja, hogy az akadályt negyvenöt napon belül hárítsa el; ha a felszólítás eredménytelen, akkor az adóhatóság törli az adószámot. A törvény megteremti a kimentés és a jogorvoslat lehetőségét is, de jelen tanulmányban e részletszabályokra nem térünk ki.

Témánk szempontjából az adóregisztrációs eljárás társasági joggal összefüggő szálainak vizsgálata fontos, mégpedig az, hogy a vezető tisztségviselő személye milyen relevanciával bír a bejelentkezési kötelezettség teljesítésekor, és fordítva: az adójogi szabályok hogyan csapódnak le a vezető tisztségviselő felelősségét érintő kérdésekben. Az első fontos megállapítás, hogy a jogi személy adójogi szempontból való létrejöttéhez (nyilvántartásba vétel, adószám megállapítása) elengedhetetlen a vezető tisztségviselő gondos eljárása. Ám önmagában a feladat adminisztratív teljesítése nem elegendő: a második fontos észrevétel, hogy a vezető tisztségviselő személye jelentősen kihathat arra a kérdésre, hogy az adóhatóság egyáltalán nyilvántartásba veszi-e az adózót, megállapít-e számára adószámot. Ez a tény pedig a vezető tisztségviselő magatartásának megítélése: hogyan látta el vezetői feladatait akár az adott, akár más jogi személy vonatkozásában. Ha magatartásának voltak már negatív következményei[13] (adótartozás felhalmozása, jogutód nélküli megszűnés adótartozással, adószám törlése), vagy kifejezetten a személyében hordoz olyan „stigmákat", amelyek a gazdasági élet számára jelzik negatív

[12] Ebben az esetben az előtársaság adókötelezettségeinek teljesítéséért az előtársaság tagjai egyetemlegesen felelnek. [Art. 24/C. § (10) bekezdés]

[13] Felmerülhetett akár a wrongful trading felelőssége is.

előéletét (vezető tisztségtől eltiltás, foglalkozástól eltiltás),[14] akkor mindez az adóhatóság számára jelzésértékű: az adózó nem szerez adószámot, vagy elveszíti adószámát. Így a létrehozni kívánt adózó adószám híján nem válik a gazdasági élet szereplőjévé, illetve a változással érintett adózó nem folytathatja tovább tevékenységét. Nem mindegy tehát, hogy a jogi személy „milyen zászlót tűz ki hajórára" – milyen vezető tisztségviselőt jelöl ki, választ magának, hiszen a következmények ismét nála csapódnak le. A jogalkotó az adóregisztrációs eljárás bevezetésével hatékonyan tudja érvényre juttatni a fent említett célkitűzését, s ebben jó eszköz a vezető tisztségviselő személye mint a legalitás és a jogkövetés egyfajta szűrője. Az adóregisztrációs eljárás kapcsán tehát megállapítható, hogy a vezető tisztségviselő (társasági jogi, polgári jogi) felelőssége és annak magánjogi, illetve közjogi szankciói (eltiltás) az adójogba is begyűrűznek, és közvetlenül érintik az adózó jogi személyt.

2.3. A jogi személy működése során teljesítendő adókötelezettségek

Az adózó az Art. 14. § (1) bekezdése alapján *az adó és a költségvetési támogatás megállapítása, megfizetése (kiutalása) érdekében köteles*[15] *jogszabályban vagy e törvényben előírt:*

a) bejelentésre, nyilatkozattételre,
b) adómegállapításra,
c) bevallásra,
d) adófizetésre és adóelőleg fizetésére,
e) bizonylat kiállítására és megőrzésére,
f) nyilvántartás vezetésére (könyvvezetésre),
g) adatszolgáltatásra,
h) adólevonásra, adóbeszedésre,
i) pénzforgalmi számlanyitásra és adóköteles tevékenységével összefüggő kifizetésnek az e törvényben meghatározott módon való teljesítésére.

A jogi személyt az adóügyi eljárásokban főszabály szerint a vezető tisztségviselő képviseli [Art. 7. § (2) bekezdés *a)* pont első fordulata].[16] A vezető tisztségviselő

---

[14] A vezető tisztségviselő cégbíróság általi eltiltásáról lásd részletesen: MAJOROS Tünde: *Das Betätigungsverbot des Geschäftsführers vom Handelsregistergericht.* In: Miskolci Egyetem Doktoranduszok Fóruma 2016. november 17. (szerk.: SZABÓ Miklós) Szekciókiadvány. Kiadja a ME Tudományos és Nemzetközi Rektorhelyettesi Titkársága, Miskolc, 2017, 205–208.

[15] A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény további szabályokat tartalmaz a beszámolási kötelezettség (4. §–10. §), a könyvvezetési kötelezettség (12. §–13. §), az éves beszámoló (17. §–20. §), a közbenső mérleg (21. §) tekintetében, illetve a sajátos beszámolási kötelezettség (135. §–141. §) és a letétbe helyezés, közzététel vonatkozásában (153. §–154/B. §).

[16] Az Art. vonatkozó szakaszai hosszan sorolják fel, hogy ki járhat el az adózó képviselőjeként. Társasági jogi szempontból érdekes, hogy az Art. 7. § (8) bekezdése szerint *nem*

cselekményei (ide értve a mulasztást is) az adózónak tudhatók be.[17] A jogi személy a működése során számos adókötelezettségnek köteles eleget tenni: mindezek maradéktalan teljesítése a vezető tisztségviselő útján valósul meg, azok elmaradása esetén azonban főszabály szerint a jogi személyt mint adózót szankcionálja az adóhatóság. Van viszont néhány kivétel, amikor a vezető tisztségviselő közvetlen felelősségre vonására kerül sor. A felsorolt adókötelezettségek teljesítésének miként je a témánk szempontjából irreleváns, nem így annak vizsgálata, hogy miként szabályozza a jogalkotó a vezető tisztségviselő mulasztásait, vagyis az adókötelezettségek teljesítésének elmaradását és annak adójogi következményeit. Kit szankcionál az adóhatóság: az adózót vagy a vezető tisztségviselőt?

2.4. Az adózó minősítése

Az Art. 6/A. §–6/M. § tartalmazzák az adózók minősítésére vonatkozó szabályokat. Az adóhatóság 2016. január 1-jétől kezdve, negyedévente megvizsgálja a cégjegyzékbe bejegyzett és az áfa-regisztrált adózókat, majd a folyamat eredményeként minősíti őket: kockázatos vagy megbízható kategóriában. Az Art. vonatkozó szakaszai részletesen felsorolják a minősítés alapjául szolgáló kritériumokat, amelyeket az adóhatóság az adott negyedév utolsó napján fennálló adatok alapján saját döntéseit, eljárásait, illetve a cégbíróságtól érkezett információkat együttesen figyelembe véve vizsgál meg. A megbízhatóként minősítés feltétele például (ehelyütt a törvényi cizellációt mellőzve), hogy az adózó legalább három éve folyamatosan működik, vagy legalább három éve áfa-regisztrált adóalanynak minősül; a törvényben meghatározott mértékben és időszak tekintetében, illetve többletfeltételek mellett a terhére megállapított összes adókülönbözet nem haladja meg adóteljesítményének 3%-át; nem állt és nem áll csőd-, felszámolási, illetve kényszertörlési eljárás alatt; nem rendelkezik 500 000 forintot meghaladó nettó adótartozással; nem állt és nem áll adószám felfüggesztés vagy törlés hatálya alatt. Kockázatosnak minősíti az adóhatóság azt a felszámolás, végelszámolás vagy kényszertörlés alatt nem álló adózót, vagy áfa-regisztrált adóalanyt, aki szerepel a nagy összegű adótartozással, adóhiánnyal rendelkező vagy be nem jelentett alkalmazottat foglalkoztató adózók listáján. Ezek mind olyan körülmények, amelyekre egy vezető tisztségviselőnek jelentős befolyása lehet, illetve amellyel felelősségi kérdések is összekapcsolódhatnak. Az adózó minősítése tehát egy újabb példa arra, miként hat vissza a vezető tisztségviselő személye az általa képviselt adózóra. A jogkövetkezmények

járhat el meghatalmazottként az adóhatóság előtti eljárásban az eltiltás hatálya alatt az a magánszemély, akit a cégbíróság vagy a bíróság jogerősen eltiltott a vezető tisztségviselői tisztség gyakorlásától. Az eltiltásnak mint a cégbíróság által alkalmazott szankciónak tehát még akkor is vannak adójogi vetületei, ha egy adott személy nem vezető tisztségviselőként, hanem magánszemélyként (meghatalmazottként) kíván képviseletet ellátni.

[17] BÉKÉS Balázs: i. m. 332.

ebben az esetben is a jogi személynél csapódnak le, ugyanis a megbízható adózók törvényben rögzített előnyöket élvezhetnek, míg a kockázatos adózók szigorúbb megítélés alá esnek. Így például megbízható adózó esetén rövidül az ellenőrzéssel érintett időszak tartama, adókötelezettség elmulasztása esetén az adóhatóság először felhívást intéz az adózó felé, s csak ennek eredménytelensége esetén szab ki mulasztási bírságot, csökkentett mértékű adóbírságot alkalmaz, automatikus részletfizetést biztosít, rövidül az áfa kiutalásának ideje. Ezzel szemben kockázatos adózó esetén az ellenőrzési határidő hatvan nappal hosszabbodik, az adóhatóság emelt összegű késedelmi pótlékot szab ki, nem mellőzi a mulasztási és az adóbírság kiszabását, és nő az áfa kiutalásának ideje is.

2.5. Az adószám felfüggesztése és törlése

Egy olyan gazdasági szereplő számára, amely adóköteles tevékenységet folytat, az adószám felfüggesztése és törlése a lehető legsúlyosabb adójogi szankció. Ezek szabályait az Art. 24/A. §–24/B. § tartalmazzák. Az adószám felfüggesztésének okául határozza meg a törvény, ha az adóhatósági iratok kézbesíthetetlensége fiktív székhelyre utal [Art. 24/A. § (1) bekezdés *a)* és *b)* pontok], illetve ha az adózó a bevallási vagy adófizetési kötelezettségének a törvényben meghatározott határidőn belül nem tesz eleget [Art. 24/A. § (1) bekezdés *c)* pont]. Bár egy jogi személy székhelyének meghatározása alapvetően az alapítók, tagok döntése (és a létesítő okirat kötelező tartalmi eleme), a hivatalos iratok kézbesítése, érkeztetése, kezelése, tárolása a központi ügyintézés helyén történik, amely nyilvánvalóan kapcsolódik a vezető tisztségviselő személyéhez, akinek így komoly befolyása van erre a körülményre. Az adózó bevallási vagy adófizetési kötelezettsége teljesítésének és a vezető tisztségviselő gondos eljárásának összefüggése még ennyi fejtörést sem okoz: nyilvánvalóan a vezető tisztségviselő felelősségének körébe esik, ha e fontos adókötelezettségeket az adózó nem teljesíti a törvényes határidőn belül. Az adószám felfüggesztését követően az adózó folytathatja (adóköteles) gazdasági tevékenységét, számlát is kiállíthat, hiszen adóalanyisága nem szűnik meg, de a felfüggesztés tényét az adóhatóság közzéteszi honlapján, a cégbíróság pedig bejegyzi azt a cégjegyzékbe, így ez egy jelzés a gazdasági forgalom többi szereplője számára is.[18]A legfontosabb jogkövetkezmény, hogy az adózó az adószám felfüggesztéséről szóló határozat jogerőre emelkedésének napjától kezdve nem gyakorolhatja adólevonási jogát, adó-visszaigénylést, adó-visszatérítést, költségvetési támogatás iránti igényt nem érvényesíthet, sőt, szélsőséges esetben az adószám törlésére is sor kerülhet.[19] Az adószám törlését azonnali szankcióként, vagyis az adószám előzetes felfüggesztése nélkül is alkalmazhatja az adóhatóság, például ha az adózó székhe-

[18] Fiktív székhelyre utaló körülmény esetén a cégbíróság törvényességi felügyeleti eljárást indít.

[19] Ez a helyzet akkor áll elő, ha az adószám felfüggesztésére okot adó körülmény a törvényben meghatározott többletfeltételek mentén és időben nem szűnt meg.

lyéről bebizonyosodik, hogy nem valós cím, ha az adózó nem jelenti be szervezeti képviselőjét, vagy bebizonyosodik, hogy nem valós személy, illetve – témánk szempontjából a legrelevánsabb ok –, ha a számviteli törvény hatálya alá tartozó adózó a beszámoló letétbe helyezési- vagy közzétételi kötelezettségének ismételt felhívás ellenére sem tesz eleget. Utóbbi a vezető tisztségviselő egyik legfontosabb feladata, amelynek számos más – nem csak adójogi, hanem – társasági jogi, fizetésképtelenségi jogi következménye is lehet.[20] E két szankció újabb példája annak, hogy az adójog elsősorban az adózót szankcionálja.

2.6. Ellenőrzésre kiválasztás

Az adóhatósági revízió legfontosabb eszköze az ellenőrzésre történő kiválasztás [Art. 89. §–90/B. §], amelynek célja az adózók által közölt adatok, adóbevallások valódiságának, megfelelőségének vizsgálata. Ennek során az adóhatóság adónemenként és ellenőrzéssel érintett időszakonként, számos kritérium mentén ellenőrzésre választ ki bizonyos adózókat. Ilyen kiválasztásra okot adó körülmény lehet a kockázatosabb tevékenységi kör (építőipar, színesfém-kereskedelem), az adóbevallás és az éves beszámoló vagy ezek hiánya, a gyakori székhelyváltás vagy akár egy korábbi adóellenőrzés adatai. Témánk szempontjából különös jelentőséggel bír, hogy az Art. 90. § (7) bekezdése alapján az adóhatóság minden naptári évben a jogelőd nélkül alakult gazdasági társaságok tíz százalékát ellenőrzésre választja ki, amelynek keretén belül a tagok, vezető tisztségviselők „adójogi múltját" vizsgálja. Az ellenőrzés alapvetően arra irányul, hogy a fenti személyek köthetők-e olyan korábbi adózóhoz, amely adótartozással jogutód nélkül szűnt meg, vagy amellyel szemben az adóhatóság adóhiányt tárt fel, üzletzárás intézkedést alkalmazott, illetve amelynek adószámát az adóhatóság felfüggesztette vagy törölte. A vezető tisztségviselő korábbi vezetői ténykedése tehát okként szolgálhat arra, hogy az adózót az adóhatóság látókörébe vonja.

2.7. Az adókötelezettségek teljesítésének elmaradása és azok jogkövetkezményei: késedelmi pótlék, önellenőrzési pótlék, adóbírság, mulasztási bírság

Az egyes adókötelezettségek teljesítésének elmulasztásához a törvény különböző jogkövetkezményeket fűz. Az adó késedelmes megfizetésekor például *késedelmi pótlékot*, az önellenőrzési jog körében való helyesbítés esetén *önellenőrzési pótlékot*, adóhiány esetén *adóbírság* fizetését, bejelentési, bevallási, bizonylatolási kötelezettség megszegése vagy adószám hiányában folytatott adóköteles tevékenység esetében pedig *mulasztási bírságot* szab ki az adóhatóság. Emellett még intézkedésként *lefoglalást, visszatartást, lezárást, felügyelet alá vonást* foganatosíthat.

[20] A hitelezőkkel szembeni ún. wrongful trading felelősségi helyzetben a beszámoló fent körülírt hiányához a jogalkotó egy komoly törvényi vélelmet kapcsol: a hitelezői érdekek sérelmét. Ez nagyfokú bizonyítási könnyítést jelent a felperes hitelező számára a felelősség megállapítására irányuló perben. Ld. a Cstv. 33/A. § (3) bekezdés második mondata.

A szankciók túlnyomó többsége az adózót érinti, de van néhány kivételes eset, amikor az adóhatóság közvetlenül a vezető tisztségviselőt szankcionálja, pl. a számlaadási kötelezettség [Art. 172. § (3) bekezdés], beszámoló letétbe helyezési és közzétételi kötelezettség [Art. 174/A. § (1) bekezdés] elmulasztása vagy az adóhatóság eljárásának akadályozása miatt [Art. 172. § (9) bekezdés]. Ha a vezető tisztségviselő személyes megjelenése szükséges az adóhatóság előtt, és e kötelezettségének nem tesz eleget, akkor szigorú többletfeltételek mellett az adóhatóság vezetője elrendelheti a vezető tisztségviselő elővezetését (Art. 102. §).

2.8. Kényszertörlés, végelszámolás, felszámolás

Az Art. 14. § (4) bekezdése úgy rendelkezik, hogy ha az adózó kényszertörlési, végelszámolási vagy felszámolási eljárás alatt áll, akkor az irányadó szabályoknak [a cégnyilvánosságról, a bírósági cégeljárásról és a végelszámolásról szóló 2006. évi V. törvény (Ctv.) és a csődeljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény (Cstv.)] megfelelően az adóhatóság a vezető tisztségviselővel, végelszámolóval vagy felszámolóval szemben szab ki mulasztási bírságot, ha az adózó az adókötelezettségeit a törvényben meghatározottak szerint nem teljesíti. Ez egy kivételes helyzet, amikor az adójogi szankció címzettje közvetlenül a vezetői feladatokat ellátó személy, és nem az adózó jogi személy.

3. A VEZETŐ TISZTSÉGVISELŐ ADÓJOGI FELELŐSSÉGE

A 2. fejezet megállapításaiból kiindulva a következőkben a vezető tisztségviselő adójogi felelősségére vonatkozó konzekvenciát kell levonnunk. A tanulmány során többször idézett szerző, Békés Balázs három csoportot különböztet meg: 1) a vezető tisztségviselő *közvetlen* adójogi felelősségének eseteit, 2) a vezető tisztségviselő *közvetett* adójogi felelősségének eseteit, 3) a vezető tisztségviselő kellő körültekintéséhez, gondos eljárásához kapcsolódó adójogi kérdésköröket.

Egyetértve a szerzővel, a mi megállapításunk is az, hogy a vezető tisztségviselő adójogi felelőssége főszabály szerint *közvetett*, vagyis az adójog szankciói, az adóhatóság eszközei elsősorban az adózót érintik, és az adójog ezzel el is éri végső határait: a belső felelősségre vonást a polgári jogra hagyja.[21] Az előző fejezetben tárgyalt képviseleti helyzet, az adóregisztrációs eljárás, az adózó minősítése, az adószám felfüggesztése és törlése, az ellenőrzésre történő kiválasztás mind-mind ezt támasztják alá.[22] A vezető tisztségviselő személyének, korábbi adózónál töltött múltjának és az adott adózónál tanúsított magatartásának jelentős befolyása van

---

[21] BÉKÉS Balázs: i. m. 340.

[22] Érdekes módon kevesebb szó esett a szó szoros értelmében vett adójogi jogkövetkezményekről, amelyeket a törvény is ekként nevesít. A vezető tisztségviselő közvetett felelőssége kapcsán sokkal nagyobb teret nyernek a szankciónak nem nevezhető, ám mégis fontos adójogi következményeket magukban hordozó jogintézmények.

arra, hogy az adóhatóság milyen képet fest az adózóról, milyen eszközökkel lép fel, milyen szankciókat alkalmaz, illetve intézkedéseket foganatosít. Az idézett szerző is a közvetett felelősség körében említi az adóregisztrációs eljárást, az ellenőrzésre kiválasztást, illetve ide sorolja az adó megfizetéséért való felelősséget, kiemelve azt az adókötelezettségek sorából. Teszi ezt azért, mert az Art. 35. § (2) bekezdés *f)* pontja szerint, ha az adózó az adót nem fizeti meg, akkor az adó megfizetésére határozattal kötelezhető a gazdasági társaság rá vonatkozó szabályok szerint helytállni köteles tagja, vezető tisztségviselője. Az adójog tehát megteremti a mögöttes felelősség lehetőségét, de utal a külön jogszabályokra, vagyis e kérdésnek a rendezését is a polgári jogra bízza.[23] Megjegyzendő, hogy a polgári jogi szabályok is csak szűk körben engednek lehetőséget arra, hogy akár a tag, akár a vezető tisztségviselő helytálljon a jogi személy tartozásaiért.

Akadnak azonban kivételes helyzetek, amelyek felvetik a vezető tisztségviselő *közvetlen* adójogi felelősségének lehetőségét. Békés Balázs ide sorolja azt a helyzetet, amikor a mulasztási bírság a vezető tisztségviselőt, végelszámolót vagy felszámolót sújtja, vagy amikor az adóhatóság vezetőjének utasítására a vezető tisztségviselővel szemben elővezetést foganatosítanak. Ezekben a ritka esetekben az adójogi szankció címzettje közvetlenül a vezető tisztségviselő, ám a példák is jelzik, hogy ezek a jogkövetkezmények különleges, akár szélsőséges szituációkban nyernek értelmet.

A szerző által megkülönböztetett harmadik csoportba olyan esetek tartoznak, amelyeknél már egy kiszabott adójogi szankció méltányosságból való mérséklése vagy mellőzése körében merül fel a vezető tisztségviselő körültekintő, gondos eljárása. „Bár az Art. mind az adóbírság, mind a késedelmi pótlék mértékét főszabályként objektív alapon határozza meg (azaz a szankció mértéke nem függ a jogsértés felróhatóságától), kisegítő szabályként érvényesül, hogy az adóbírságot és a késedelmi pótlékot méltányossági alapon mérsékelni, illetve mellőzni lehet, ha az adózó vagy az adózó vezető tisztségviselője tőle elvárható gondossággal járt el [Art. 171. § (1) bekezdés és 165. § (4) bekezdés]. Ugyanezen elv érvényesül a mulasztási bírságok mérséklése esetében is."[24] Előfordulhat tehát, hogy a már megállapított (objektív) szankciót méltányosságból mérsékli, vagy mellőzi az adóhatóság, tekintettel egy szubjektív elemre: az adott helyzetben tőle elvárható gondosság követelményére. Ennek értékelése a hatóság és a bíróság mérlegelési körében tartozik.[25] A vezető tisztségviselő eljárása tehát ilyen módon is hathat az általa képviselt adózóra.

---

[23] Ld. BÉKÉS Balázs: i. m. 337.

[24] BÉKÉS Balázs: i. m. 337.

[25] Ld. erről részletesen a joggyakorlat bemutatásával együtt BÉKÉS Balázs: i. m. 337–339.

4. A VEZETŐ TISZTSÉGVISELŐ ADÓZÁSÁNAK SZABÁLYAI, KÖZTEHERVISELÉSI FELELŐSSÉGE

Először is ebben a körben azt kell tisztázni, hogy milyen jogviszonyban vehet részt a vezető tisztségviselő adójogi szempontból a gazdasági társaságban, tehát hogyan, milyen jogcímen szerezhet onnan jövedelmet.

Vezető tisztségviselőnek minősül:

a) a közkereseti társaság üzletvezetésre kijelölt vagy megválasztott tagja; kijelölés vagy választás hiányában valamennyi tag jogosult az üzletvezetésre, és minden tag önállóan járhat el,
b) a betéti társaság üzletvezetésre jogosult tagja,
c) a korlátolt felelősségű társaság egy vagy több természetes személy ügyvezetője, az ügyvezetést nemcsak a társaság tagja, hanem a társaságon kívüli személyek is elláthatják,
d) egyesülésnél – a társasági szerződésben foglaltak szerint – az igazgató, vagy az igazgatóság, mint testület látja el az ügyvezetési teendőket.[26]

A vezető tisztségviselő e feladatát – a társasággal kötött szerződés szerint – munkaviszonyban vagy megbízási jogviszonyban láthatja el.

A munkaviszonyban ellátott vezető tisztségviselői tisztségért kapott díjazás lehet: munkabér, prémium, kereset-kiegészítés, illetmény, tiszteletdíj, jutalom, mely díjazások adózási szempontból az összevonandó jövedelmek csoportjába tartoznak, és *nem önálló tevékenységből származó jövedelemként* adóznak. Ennek megfelelően[27] a bevétel egésze minősül jövedelemnek, költségelszámolásnak, levonásnak nincs helye a bevétellel szemben[28]. Adózás szempontjából a megbízási szerződés alapján végzett vezető tisztségviselői (választott tisztségviselői) tevékenység és abból származó bevétel is a nem önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősül[29], így adózása az előbbi szabály szerint alakul: a bevétel egésze minősül jövedelemnek, költséglevonásnak – csak a jogszabályban meghatározott esetekben lehet helye[30] – egyébként nincs lehetősége a bevétellel szemben.

Ezzel ellentétben a megbízási jogviszonyban végzett egyéb tevékenység, amely nem a vezető tisztség ellátására vonatkozik, önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősül, amely szintén az összevonandó jövedelmek csoportjába tarto-

---

[26] Ptk. 3:144. §, 3:196. §, 3:373. §.

[27] 1995.évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról (továbbiakban Szja.) 24. § (1) bekezdés d.) pontja, és 24. § (2) bekezdése

[28] Szja. 25. § (1) és (2) bekezdése

[29] Lásd erről még: KÁROLYI Géza: Javaslatok az önálló tevékenységből jövedelmet szerző magánszemélyek társadalombiztosítással összefüggő közterheinek szabályozásához. *Gazdaság és Jog*, HVG Orac, XXIV. évfolyam, 2016. szeptember 22.

[30] Szja. 25. § (1) és (2) bekezdés

zik, de az adózási jogcím más, mint a nem önálló tevékenységből származó jövedelemnél. A bevétellel szemben itt lehet költséget elszámolni és levonni, vagy a diktált rezsikulcsos jövedelemszámítást alkalmazhatja az adózó, ebben az esetben a bevétel 90%-a minősül jövedelemnek[31].

Amennyiben a vezető tisztségviselő a társaságon kívüli személy, úgy társadalombiztosítási jogviszonyát a járulékfizetés szempontjából a Tbj. 5. § (1) bekezdés g) pontja[32] alapján kell megítélni. A díjazás ellenében munkavégzésre irányuló egyéb jogviszony keretében – megbízási szerződés – személyesen munkát végző személy csak abban az esetben válik biztosítottá, amennyiben az e tevékenységéből származó és járulékalapot képező jövedelme eléri a minimálbér 30%-át, illetőleg naptári napokra számolva annak harmincad részét.

A társadalombiztosítási szabályok szerint a közkereseti társaság, a betéti társaság, a korlátolt felelősségű társaság olyan természetes személy tagját, aki a társaság ügyvezetését nem munkaviszony keretében látja el, társas vállalkozónak minősítik.

Amennyiben a társas vállalkozásnak a vezető tisztségviselő egyben a tagja is, úgy alapvetően mint tag háromféle jogviszonyban végezhet munkát a társaságban:

a) munkaviszony,
b) megbízási jogviszony,
c) tagsági jogviszony, személyes közreműködés.

A tagi mellékszolgáltatás végül is egy speciális megbízási szerződés, amelyet a Ptk. 3:182. §-a szabályoz.[33] Ha a tag erre irányuló külön jogviszony hiányában személyesen közreműködik a társaság tevékenységében, ezzel összefüggésben ellenszolgáltatást a társasági szerződés rendelkezései szerint igényelhet.[34]

Adózási szempontból a tag, aki egyben ügyvezetői teendőket is ellát a társaságban, vezető tisztségviselőként a nem önálló tevékenységből származó jövedelemre vonatkozó rendelkezések szerint adózik, és személyes közreműködése is a *nem önálló tevékenységből származó jövedelembe* tartozik.

A társadalombiztosítási szabályok szerint a közkereseti társaság, a betéti társaság, a korlátolt felelősségű társaság olyan természetes személy tagját, aki a társaság ügyvezetését nem munkaviszony keretében látja el, társas vállalkozónak kell minősíteni, kivéve, ha az adott társaságban a vezető tisztségen felüli feladatok ellátását az ügyvezető társas vállalkozói jogviszony keretében végzi. Megbízás esetén a jogviszonyt át kell minősíteni a fenti szabály szerint: a megbízási szerződés alapján munkát végző személy csak akkor lesz biztosított, ha az e tevékenységből származó tárgyhavi járulékalapot képező jövedelme eléri a minimálbér 30%-át.

---

31 Szja. 16. § (2) bekezdés, 17. § (3) bekezdés b) pontja

32 1997. évi LXXX. tv. a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló törvény (továbbiakban Tbj.)

33 KÁROLYI Géza: i. m. 22.

34 Ptk. 3:182. §.

Amennyiben a tag a vezető tisztségviselő tevékenysége tekintetében társas vállalkozónak minősül, a biztosítási kötelezettsége a társas vállalkozásnál létesített vezető tisztségviselői jogviszony létrejötte napjától annak megszűnése napjáig tart. Amennyiben a vezető tisztségviselő nem tagja a társaságnak, úgy társas vállalkozói jogviszony nem állapítható meg. Ilyen esetben a vezető tisztségviselő megbízási jogviszonyban vagy munkaviszonyban látja el a feladatát, és biztosítási kötelezettségét az alapjául szolgáló jogviszony alapján kell megállapítani. Főszabály szerint az egyidejűleg több biztosítást megalapozó jogviszonyban álló személy biztosításának fennállását mindegyik jogviszonyában külön-külön kell elbírálni.[35]

Abban az esetben tehát, ha a vezető tisztségviselő a társaság tagja is, mindig vizsgálni kell a biztosítási jogviszony tekintetében, hogy kizárólag vezető tisztségviselői feladatokat lát el, vagy a társaságban egyidejűleg más tevékenységet is végez.

a) Amennyiben a vezető tisztségviselő tag megbízási jogviszonyban kizárólag ügyvezetői feladatokat lát el, úgy társadalombiztosítási szempontból a megbízást társas vállalkozói jogviszonnyá kell átminősíteni. Ebben az esetben a tag járulékfizetési és a szociális hozzájárulási kötelezettségét, valamint társadalombiztosítási bejelentését is a társas vállalkozókra irányadó szabályok szerint kell teljesíteni.
b) Amennyiben a tag megbízási jogviszonyban kizárólag ügyvezetői tevékenységet végez, de más munkáltatónál munkaviszonyban áll (pl. közalkalmazott), úgy az ügyvezetés szempontjából társas vállalkozónak minősül, és a munkaviszonya után csak a tényleges, e tevékenységéből származó jövedelme után kell megfizetnie a járulékot és a szociális hozzájárulást.[36]
c) A tag megbízási jogviszony keretében kizárólag ügyvezetői tevékenységet végez, de más társaságban társas vállalkozóként közreműködik, akkor úgy kell tekinteni a megbízási jogviszonyt biztosítási szempontból, mint egy többes társas vállalkozói viszonyt.
d) A tag megbízási jogviszonyban ellátja az ügyvezetői feladatokat, és más tevékenységet is végez az adott társaságban, pl. személyes közreműködést vállal, ekkor már társas vállalkozói jogviszonya van tagként, ezért az ügyvezetői megbízást nem kell társas jogviszonynak minősíteni.[37]

Munkaviszony esetén a tag, mint vezető tisztségviselő a jövedelme után a szociális hozzájárulási adót és az egyéni járulékfizetést a munkaviszonyra vonatkozó szabályok szerint fizeti meg.

---

[35] SZÉLL Zoltánné: Ügyvezetés, személyes közreműködés gazdasági társaságokban, *Adó- és Pénzügyi szaklap*, XXX. évfolyam, 2016/11, 60.

[36] SZÉLL Zoltánné: i. m. 61.

5. KÖVETKEZTETÉSEK, ZÁRÓ GONDOLATOK

A tanulmányban számba vettük a vezető tisztségviselőt érintő adójogi felelősség közvetett és közvetlen következményeit, adózási és közteherviselési felelősségének szabályait.

A fentiek alapján megállapíthatjuk, hogy a vezető tisztségviselőnek a feladatellátása során nem csupán magatartásának lehetséges magánjogi, társasági jogi következményeivel kell számolnia, hanem tekintettel kell lennie arra is, hogy akár a közvetlen adójogi felelőssége is felmerülhet. Ha a helyzete ilyen módon nem is eszkalálódna, arra mindenképpen ügyelnie kell, hogy tevékenysége során számos adójogi norma címzettje, az általa képviselt adózó az ő magatartása által teljesíti, vagy mulasztása révén nem teljesíti adókötelezettségeit, így jelentős befolyása van arra, hogy az adóhatóság milyen szankciókat állapít meg, s egyáltalán milyen kép rajzolódik előtte a képviselt adózóról. Ilyen módon a vezető tisztségviselő közvetett adójogi felelőssége tény. Más kérdés, hogy a jogkövetkezmények túlnyomó többsége az adózónál jelentkezik, így a belső felelősségre vonás tekintetében a polgári jogi, társasági jogi szabályokat kell alkalmazni.

Adózási és járulékfizetési kérdésekben megállapítható, hogy a szabályok néhol ellentmondásosak, – keverednek a munkaviszonyban, megbízási jogviszonyban, és a személyes közreműködésben végzett vezető tisztségviselői díjazás adójogi és járulékfizetési szabályai, – ezért ezen, a fentiekben bemutatott, szabályok egyszerűsítésére, valamint összehangolására lenne szükség. Mindenképpen szükséges a megbízási jogviszonyban végzett ügyvezetői tevékenység adózásának egyértelművé tétele, és a biztosítási jogviszonnyal történő összeegyeztetése. Az adózási és közteherviselési szabályok egyszerűsítése egyben megkönnyítené a vezető tisztségviselők adójogi felelősségét is.

[37] SZÉLL Zoltánné: i. m. 62.