

Harminckét lap, amely megrengette a világot

Százéves a hozzáadottérték-adó rendszere



Szerkesztette:

Kenyeres Sándor • Kovács Tamás • Vágyi Ferenc Róbert • Varga József

SOPRONI EGYETEM KIADÓ



Harminckét lap, amely megrengette a világot

Százéves a hozzáadottérték-adó rendszere



SOPRONI EGYETEM KIADÓ

Sopron, 2019

Szerkesztők:

Kenyeres Sándor, Kovács Tamás, Vágyi Ferenc Róbert, Varga József

Szakmai lektorok:

Bíró Zoltán: 1., 2., 9. fejezet
Szilovics Csaba: 10., 11., 12. fejezet
Kenyeres Sándor: 4., 5., 6., 8. fejezet
Vágyi Ferenc Róbert: 7., 13. fejezet

Szerzők:

Baksa Anikó	Kovács Ferenc
Darák Péter	Molnár Gábor Miklós
Domokos László	Siemens, Carl Friedrich von
Gilányi Zsolt	Szappanos Júlia
Hajnal Péter	Vágyi Ferenc Róbert
Jancsa-Pék Judit	Varga József
Kenyeres Sándor	Vira Sándor
Király László György	

Nyelvi lektor: Tompáné Székely Zsófia

Technikai szerkesztő: Horváthné Józsa Ágnes

A könyv a Soproni Egyetem és a Magyar Nemzeti Bank közötti együttműködés keretében, a Magyar Nemzeti Bank támogatásával készült.

Kiadja: Soproni Egyetem Kiadó
9400 Sopron, Bajcsy-Zsilinszky u. 4.

Felelős kiadó: Dr. Alpár Tibor László kutatási és külügyi rektorhelyettes

© Soproni Egyetem Kiadó

Nyomdai kivitelezés: Pátria Nyomda Zrt.
Felelős vezető: Simon László vezérigazgató

ISBN 978-963-334-337-1 (nyomtatott)
ISBN 978-963-334-338-8 (elektronikus)
DOI 10.35511/978-963-334-338-8

Minden jog fenntartva.

Az esetlegesen előforduló nyomdai hibákért felelősséget nem vállalunk!

Harminckét lap, amely megrengette a világot

Tartalomjegyzék

Előszó	9
I. rész A forgalmi adók szerkezete	13
1. Az útvámtól a hozzáadottérték-adóig (Kenyeres Sándor)	15
1.1. Mozzanatok az adózás történetéből	15
1.2. Bevezetés	19
1.3. Az adózásról általában	19
1.3.1. Az adózás, mint társadalmi jelenség	19
1.3.2. Az adózás jogi megközelítése	20
1.4. Az adózás folyamata	24
1.4.1. Az adó megfizetése	24
1.4.2. Az adó begyűjtése	25
1.4.3. Az adóteher-viselés és az adóáthárítás	27
1.4.4. Az adók osztályozása	28
1.5. Forgalmi adók	30
1.5.1. A forgalmi adók csoportosítása	30
1.5.2. Forgalmi adók az adójogfennhatóságok között	31
1.5.3. A közvetett adók	32
1.6. A forgalmi adók összehasonlítása	33
1.6.1. Az egyfázisú forgalmi adó	33
1.6.2. Többfázisú forgalmi adó	33
1.6.3. Az összfázisú forgalmi adó	33
1.6.4. A hozzáadottérték-adózás	35
1.6.5. A halmozódás nélküli összfázisú forgalmi adó	39
1.7. A hozzáadottérték-adózás történetéből	41
1.7.1. A hozzáadottérték-adózás előzményei	41
1.7.2. A hozzáadottérték-adózás bevezetése	42
1.8. Összegzés	44
1.9. Irodalomjegyzék	45
2. Az áfa módszertana, jellemzői, logikája, felépítése (Vágyi Ferenc Róbert) ..	47
2.1. A forgalmi adók rendszere	47
2.2. Az áfatörvény hatálya	51
2.2.1. Területi hatály	51
2.2.2. Személyi hatály	51
2.2.3. Tárgyi hatály	52
2.3. A teljesítés helye	54
2.3.1. Termékértékesítés	55
2.3.2. Szolgáltatásnyújtás	55
2.3.3. Közösségen belüli beszerzések	56
2.3.4. Termék importjának teljesítési helye	56
2.4. Adófizetési kötelezettség, adó megállapítása	57

2.5.	Az adó alapja	58
2.6.	Az adó mértéke	60
2.7.	Adómentesség	60
2.7.1.	Tevékenység közérdekű jellegére tekintettel adómentes.	62
2.7.2.	Tevékenység egyéb sajátos jellegére tekintettel adómentes	62
2.7.3.	Adókötelessé tétel	63
2.7.4.	Közösségen belüli értékesítés, beszerzés.	63
2.7.5.	Termék importja	64
2.7.6.	Termékexport.	64
2.7.7.	Nemzetközi közlekedés.	65
2.8.	Az adó levonási jog tartalma	65
2.8.1.	Adólevonási jog keletkezése.	65
2.8.2.	Az adó megosztása	66
2.8.3.	Levonási jog korlátozása	66
2.8.4.	Az adólevonási jog gyakorlásának feltételei.	67
2.8.5.	Különös szabályok	67
2.9.	Az adófizetésre kötelezett.	68
2.10.	Az adó megállapítása	68
2.11.	Számlázási szabályok	69
2.12.	Összefoglalás	69
2.13.	Irodalomjegyzék	71

II. rész A hozzáadottérték-adó történetéről. 73

3. A megnevesített forgalmi adó

(Veredelte Umsatzsteuer) (Carl Friedrich von Siemens). 75

4. Amerikai áfa kísérletek – társasági adó kiváltása

forgalmi adóval (Kovács Ferenc). 99

4.1.	VAT versus GST	99
4.2.	A VAT kialakulása.	101
4.2.1.	A kezdetek	101
4.2.2.	USA-beli elképzelés egy új típusú adóról	101
4.2.3.	A Francia modell	102
4.3.	A Michigani „Single Business Tax”	103
4.3.1.	Az SBT története	103
4.3.2.	Az SBT általános szabályai	104
4.3.3.	Az SBT alapjának meghatározása	104
4.3.4.	SBT kedvezmények, mentességek	106
4.3.5.	Főbb változások az SBT-ben.	107
4.3.6.	Néhány statisztikai adat az SBT-ről.	108
4.3.7.	Néhány záró gondolat	109
4.4.	Irodalomjegyzék	110

5. A franciaországi általános forgalmi adó születésének körülményei (Gilányi Zsolt)	111
5.1. A francia forgalmi adórendszer az áfa bevezetését megelőző években	115
5.2. Az áfa bevezetését megelőző években érvényben lévő francia forgalmi adórendszer pozitívumai.	119
5.3. Az áfa bevezetését megelőző években érvényben lévő francia forgalmi adórendszer negatívumai	120
5.4. Az általános forgalmi adó terve, várt hatások.	125
5.5. Összegzés	127
5.6. Irodalomjegyzék	128
6. Az általános forgalmi adó magyarországi története egy sajátos szemszögből (Vira Sándor)	129
6.1. A kezdetek (1988-1992)	129
6.2. Irány a teljes jogharmonizáció az EU-s forgalmi adó szabályokkal (1993-2004).	135
6.3. Bent az Európai Unióban.	142
6.4. Napjaink (2008-2018).	145
6.5. Irodalomjegyzék	146
III. rész A hozzáadottérték-adó és a pénzügypolitika	149
7. Az Állami Számvevőszék ellenőrzési és egyéb tapasztalatai az áfa adónem területén (Domokos László, Baksa Anikó, Szappanos Júlia).	151
7.1. A központi költségvetés áfa bevételeinek alakulása.	151
7.2. Az adóbevételek teljesülésének számvevőszéki ellenőrzése	154
7.3. A központi költségvetésről szóló törvényjavaslat véleményezése.	157
7.4. Gazdaságfehérítés – versenyképesség.	159
7.5. Az adó- és vámhatósági feladatellátást érintő változások	162
7.5.1. A NAV szervezetét, felügyeletét érintő változások	162
7.5.2. A főbb módszertani változások	163
7.6. A NAV feladatellátása a számvevőszéki ellenőrzések fókuszában	165
7.6.1. 15044 számú jelentés a NAV hátralékkezelési és végrehajtási eljárási, valamint a kiemelt adózói körben gyakorolt tevékenysége szabályszerűségének, az EUROFISC rendszer működésének ellenőrzéséről	166
7.6.2. 17086 számú jelentés a NAV informatikai rendszereinek ellenőrzéséről	167
7.7. Irodalomjegyzék	168

8. Az általános forgalmi adó beszedése (Király László György)	169
8.1. Az áfa jelentősége	169
8.1.1. Az áfa világszintű elterjedtsége	169
8.1.2. Áfa az Európai Unióban	170
8.1.3. Az áfa jelentősége a magyar költségvetésen belül	172
8.2. Az áfa sajátosságai adóbeszedési szempontból	173
8.2.1. A többfázisú forgalmi adó problémája	174
8.2.2. A közösségi kereskedelem problémája	176
8.2.3. A körhintacsálás (caroussel fraud)	177
8.3. Megoldások az áfabeszedés eredményességének javítása érdekében	183
8.3.1. Rendszertípusú megoldások	183
8.3.2. Hatósági típusú megoldások	185
8.3.3. Megoldási elképzelések az EU-ban	189
8.4. Irodalomjegyzék	190
9. A forgalmi adó és az infláció összefüggései (Varga József)	193
9.1. Bevezetés	193
9.2. Az adó és az infláció általános kapcsolata	193
9.2.1. Az inflációs adó értelmezése	193
9.2.2. Az inflációs adó modellezése	195
9.3. A forgalmi adó és az infláció kapcsolata	197
9.3.1. A kapcsolat általános összefüggései	197
9.3.2. A forgalmi adó inflációnövelő hatása	199
9.3.3. A forgalmi adó csökkenésének hatása az árakra	202
9.4. Az adóemelés okozta infláció jövedelem- és vagyonújraelosztási mechanizmusa	204
9.4.1. Az újraelosztás elméleti kerete	204
9.4.2. A költségvetést érintő adórendszerbeli újraelosztási hatások	205
9.5. Irodalomjegyzék	208
IV. rész A hozzáadottérték-adó jogi megítélése	211
10. A hozzáadottérték-adó (hÉa) gyakorlata az európai adójog (az EUB esetjoga), valamint a nemzeti adójog (a magyar közigazgatási bírósági gyakorlat) kölcsönhatásában (Darák Péter)	213
10.1. Bevezetés	213
10.2. Pillanatfelvétel a 2019-ben nyitott jogértelmezési kérdésekben feltárható uniós hÉa gyakorlatról	214
10.3. Pillanatfelvétel az uniós joghoz kapcsolódó hÉa ügyek magyar bírói gyakorlatáról	218
10.4. Következtetések	220
10.5. Irodalomjegyzék	221

11. A közigazgatási áfa perekről (Traveller in time) (Hajnal Péter)	223
11.1. A kezdet – 1992/1993	223
11.2. A kifejlődés – 1996/1997	225
11.3. Csatlakozás előtt – 2002/2003	228
11.4. Csatlakozás után – 2008	232
11.5. Magyar előzetes döntéshozatali ügyek után – 2012	234
11.6. Napjaink – 2017	238
11.7. A jövő	242
11.8. Irodalomjegyzék	243
12. Visszaélések az áfa rendszerében	
büntető bírói szemmel (Molnár Gábor Miklós)	245
12.1. Bevezető gondolatok	245
12.2. A büntetőjogi szabályozás	246
12.2.1. Adócsalás a korábbi Btk-ban	246
12.2.2. A költségvetési csalás	247
12.2.3. Dogmatikai és gyakorlati kérdések a költségvetési csalás köréből	248
12.2.4. Az Európai Unióhoz csatlakozás hatása az áfa bűnözésre	254
12.2.5. A releváns iratok eltüntetése, az iratlopás	255
12.3. Jogkövetkezmények	258
12.3.1. A vagyonelkobzás	258
12.3.2. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal polgári jogi igénye	260
12.3.3. A pénzmosás	261
12.3.4. A „ne bis in idem” elvének újszerű értelmezése az Európai Unió Bíróságának gyakorlatában	261
12.4. Záró gondolatok	263
12.5. Irodalomjegyzék	264
V. rész A hozzáadottérték-adó nemzetközi vonatkozásairól	267
13. Az Európai Unió és a nemzeti hozzáadottértékadó-rendszerek kapcsolata (Jancsa-Pék Judit)	269
13.1. A héa jelentősége	269
13.2. Az EU adópolitikája	271
13.3. Az uniós és a nemzeti jog viszonya	271
13.4. Az áfa harmonizációja az EU-ban: történet	273
13.5. Magyarország	282
13.6. Az áfa jövője – a történet folytatása	284
13.7. Irodalomjegyzék	297
VI. rész A szerzőkről röviden	301
Melléklet	319

Molnár Gábor Miklós

12. Visszaélések az áfa rendszerében büntető bírói szemmel¹

12.1. Bevezető gondolatok

A magyar jogrendszerbe 30 évvel ezelőtt, 1988. január 1. napjával került bevezetésre az általános forgalmi adó.² Kijelenthetjük, hogy azóta az áfa adóztatás a gazdasági bűnözés egyik kitüntetett célpontja. A Pénzügyminisztérium Ellenőrzési Főigazgatóságának utódjaként ugyancsak 1988. január 1. napjával alakult meg az Adó és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH). Utólag talán már kijelenthetjük, hogy a bevezetés időszakában egyáltalán nem létezett az a hatékony eszközrendszer, amellyel az állami adóhatóság az áfa csalásokkal szemben eredményesen védekezhetett volna. A számlázás ellenőrzésének hiányában valójában a legprimítivebb elkövetési módokkal szemben sem tudott eredményesen védekezni az állam. A védelem csak fokozatosan, évtizedek alatt alakult ki, s néhány területen ma is képtelen megelőzni és megakadályozni a visszaéléseket.

A bűnözés ezen új területe a büntető jogalkalmazást is jelentős kihívások elé állította. Abban a viszonylag csekély számú ügyben, amikor sikerült bíróság elé állítani az adócsalókat, számtalan újszerű jogértelmezést igénylő kérdés merült fel. Ilyen volt például az a tipikus eset, amikor egy vagy több hamis számla felhasználásával az adózó egyrészt csökkentette az áfa fizetési kötelezettségét, másrészt egyúttal visszaigénylői pozícióba is került. Annak a korábbi dogmának a megdöntése pedig, hogy az adócsalás speciális bűncselekmény a csaláshoz képest, 18 évig tartott³ (1/2006 BJE).

1 A XII. Soproni Pénzügyi Napok keretében, *Az áfa elmélete és gyakorlati alkalmazása címmel megrendezett pénzügyi, adózási és számviteli szakmai és tudományos konferencián elhangzott előadás anyaga.* Soproni Egyetem Lámfalussy Sándor Közgazdaságtudományi Kara, Sopron, 2018. szeptember 27-28.

2 Az általános forgalmi adóról szóló 1987. évi V. törvény.

3 Az 1/2006. számú büntető jogegységi határozat elfogadásáig.

Az Európai Unióhoz csatlakozásunk (2004) az áfa bűnözésnek további lendületet adott. A határok megnyitásával új perspektíva nyílt. Elénk tárult az Európai Unió egységes piaca, egy hatalmas gazdasági térség, amelyben biztosított az áruk, a tőke, a szolgáltatások és az egyének szabad áramlása, más néven a „négy alapszabadság”. És bár az állami eszközökkel folytatott küzdelem hatékonysága folyamatosan és jelentősen nőtt, továbbra is az áfa visszaélések jelentették és jelentik ma is az egyik legnagyobb kihívást mind az állami adóapparátusnak, mind a bűnüldözésnek.

12.2. A büntetőjogi szabályozás

12.2.1. Adócsalás a korábbi Btk.-ban⁴

Az áfa bevezetését követő első időszakban a büntetőjogi szabályozás változatlan maradt. Nem reagált például arra az alapvető változásra sem, hogy az állami adó-megállapításon alapuló kivetéses adózást legnagyobbbrészt az önadózás váltotta fel.

A korábbi Btk. 310. §-ának (1) bekezdése szerint:

Aki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tény (adatot) a hatóság előtt valótlanul ad elő vagy elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti, vétséget követ el, és egy évig terjedő szabadságvesztéssel, javító-nevelő munkával vagy pénzbüntetéssel büntetendő.

Később – a bevezetésre került, illetve a visszaélésekkel fokozottan érintett – újabb és újabb közterhek védelmében újabb és újabb tényállások kerültek a korábbi Btk.-ba.

1993-ban három új bűncselekmény:

- adó-, társadalombiztosítási csalás⁵;
- Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék fizetési kötelezettség megszegése⁶;
- társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség megsértése⁷.

4 A Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 310. §-a.

5 A Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 310. §-a.

6 A Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 310/A. §-a.

7 A Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 310/B. §-a.

Ehhez kapcsolódott az állami támogatások és az állami támogatáspolitikai védelme érdekében bevezetett Jogosulatlan gazdasági előny megszerzése⁸.

Végül 2002-ben, tehát már a csatlakozási tárgyalások időszakában, s még az Európai Unióba történő belépésünket megelőzően, beiktatásra került a korábbi Btk-ba Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése⁹.

Mindeközben a változó jövedéki és vámszabályozáshoz igazodóan módosult a Visszaélés jövedékkel¹⁰, valamint a Csempészet és vámorgazdaság¹¹ tényállása is.

12.2.2. A költségvetési csalás

E folyamat betetőzéseként jelent meg a költségvetési csalás tényállása, amely minden korábbi, a költségvetés bevételeit és kiadásait védő büntetőjogi tényállás helyébe lépett 2012. január 1-jétől. Utóbb a költségvetési csalás tényállása lényegében változatlan megfogalmazással került be a 2013. július 1. napjával hatályba lépett új Btk.-ba.¹²

Az új tényállás bevezetésekor a jogalkotó elsődleges célja a Magyar államháztartás és az Európai Unió költségvetésének hatékonyabb védelme volt. A költségvetési csalás törvényi tényállása elsődlegesen Magyarország államháztartásának és az Európai Unió költségvetésének a zavartalan működését védi. A szabályozás nemzetközi összehasonlításban is figyelemre méltó eleme, hogy a büntetőjogi védelem kiterjed a nemzetközi szervezet által vagy nevében kezelt, valamint a külföldi állam által vagy nevében kezelt költségvetésekre és pénzalapokra is.

A törvényhozó egy klasszikusan kimunkált, a német dogmatikára épülő, valamennyi lehetséges pénzügyi forrást önálló büntetőjogi védelemben részesítő szabályozás helyett, egy általánosabban megfogalmazott tényállás révén eggyel magasabbra emelte a büntetőjogi védelem szintjét. Ezáltal lényegesen szigorította a büntetőjogi szabályozást, kiterjesztette a büntetőjogi védelmet, és egyúttal csökkentette a lehetséges kiskapuk körét.

8 A Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 288. §-a.

9 A Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 314. §-a.

10 A Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 311. §-a.

11 A büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 312. §-a.

12 A Büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény (Btk.)

Az új szabályozás alapvetően négy területen hozott változást:

- a jogalkotó a bűncselekménnyel védeni kívánt eszközöket és forrásokat (a bűncselekmény quasi elkövetési tárgyait (sic! tudjuk, hogy a költségvetési csalásnak nincs elkövetési tárgya) egy tényállás keretein belül védi (adó, társadalombiztosítás, nyugdíj, állami, uniós és nemzetközi támogatás, jövedék, vám, stb.);
- egy bűncselekmény tényállásába illesztette mindazokat a lehetséges elkövetési magatartásokat, amelyeket a tényállás megalkotásakor ismertünk és az akkor hatályos büntetőtörvény pönalizált. Ezeket egy bűncselekménnyé transzformálta, természetes egységbe foglalta;
- valamennyi sértett – értsd hazai és uniós költségvetés, elkülönített alapok, más államok vagy nemzetközi szervezetek költségvetése – sérelmére elkövetett bűncselekményt törvényi egységbe foglalta (az „és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz” fordulattal);
- a bűncselekmény eredményét a vagyoni hátrányban határozta meg, és a Btk. vagyoni hátrány fogalmát kiterjesztette. Azt a vagyoni hátrány fogalmat, amelyet a Btk. hagyományosan egyfajta gazdálkodással összefüggő eredményként határoz meg, kiterjesztette az igazgatási jellegű kötelezettségek visszaélészerű teljesítésével, vagy nem teljesítésével (elmulasztásával) összefüggésben jelentkező bevételkiesésekre is. Emellett a bűncselekmény olyan fordulatait is meghatározta, amelyek eredmény (a vagyoni hátrány) nélkül is büntetendők.

12.2.3. Dogmatikai és gyakorlati kérdések a költségvetési csalás köréből

12.2.3.1. Természetes egység és törvényi egység egyben

A költségvetési csalás tényállásának jelentős újszerű megoldása, hogy különböző fordulatai természetes egységet és egyidejűleg törvényi egységet is alkotnak. Az időben egybe eső cselekménysorozat a természetes bűncselekmény-egység keretében értékelendő akkor is, ha különböző, egymástól eltérő elkövetési magatartásokkal valósul meg, mert az egységesen jelentkező eredmény, a vagyoni hátrány e különböző magatartásokat a természetes egységbe olvasztja. Ha pedig a pénzeszközökkel visszaélés nem csupán egy, hanem annál több költségvetést érint, erre az esetre a jogalkotó az „egy vagy több költségvetés” fordulattal törvényi egységet létesít.

Ez a szabályozás egyúttal eleget tesz az uniós tagságunkból fakadó jogharmozációs kötelezettségeinknek is. Megfelelően biztosítja az Európai Unió költségvetésének és pénzügyi érdekeinek a büntetőjogi védelmét.

12.2.3.2. Az áfa csalások értékelése a költségvetési csalás keretei között

A törvény egyidejűleg a költségvetési csalás három alapesetét is meghatározza. Az áfa visszaélések körében az első alapeset első fordulata [(1) bekezdésének a) pontja] jelentős.

A bűncselekmény I. alapesetében meghatározott cselekmények csak abban az esetben minősülnek bűncselekménynek, ha a tényállásban felsorolt magatartások vezetnek a vagyoni hátrány bekövetkeztéhez.

Aki költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, tévedésben tart, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy a valós tény elhallgatja, és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, büntetendő.

Az eredmény a vagyoni hátrány, amelyet az elkövető a tényállásban meghatározott elkövetési magatartások tanúsításával egy vagy több költségvetésnek okoz.

A vagyoni hátrány fogalmát a Btk. 459. § (1) bekezdésének 17. pontja határozza meg, amely szerint *vagyoni hátrány: e törvény eltérő rendelkezése hiányában a vagyonban okozott kár és az elmaradt vagyoni előny.*

A Btk. 396. § (9) bekezdés b) pontja szerint azonban a költségvetési csalás tényállásának alkalmazásában *„vagyoni hátrány alatt érteni kell a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételkiesést, valamint a költségvetésből jogosulatlanul igénybe vett vagy céltól eltérően felhasznált pénzeszközt is.”*

12.2.3.3. A költségvetési csalás ítélkezési gyakorlata

Az újszerű és elméletileg is megalapozott szabályozás önmagában nem biztosítja a költségvetések hatékony védelmét, ahhoz elengedhetetlen a megfelelő jogalkalmazói gyakorlat is.

Az adóra elkövetett bűncselekmények ítélkezési gyakorlata integrálja az adójog joganyagát, joggyakorlatát, érvrendszerét. Az alaphelyzet lényege, hogy azonos cselekmény egyidejűleg az adótényállás elemeit és az adóra elkövetett bűn-

cselekmény tényállásának (adócsalás, költségvetési csalás) az elemeit egyaránt kimeríti. Ugyanaz a magatartás egyszerre, egyidejűleg két eljárás megindítását indokolja.

A költségvetési csalás ún. kerettényállás. Az általános forgalmi adóra elkövetett költségvetési csalás tényállásában az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfa tv.) és a vonatkozó egyéb adójogszabályok valamennyi releváns rendelkezését alkalmazzuk. Ezek közül csak a legfontosabbakra utalok:

Az adóalanyiség meghatározása számtalan eldöntendő kérdés szempontjából kiemelkedő jelentőségű a büntetőjogi felelősségre vonás során. Ezek közül meghatározó lehet a tettesség (társtettesség) részesség meghatározásakor. Speciális problémákat vet fel a szervezet keretei között történő elkövetés, és különösen izgalmas lehet a testület (pl. igazgatóság, képviselőtestület, stb.) keretében történő elkövetés. Hogyan tudjuk meghatározni, hogy konkrét esetben ki lesz az általános forgalmi adó alanya?

Fontos kérdés annak meghatározása, mikor keletkezik az általános forgalmi adó fizetési kötelezettség.¹³ Kiemelkedő jelentősége van a számlakibocsátási (számlázási) kötelezettségnek.¹⁴ Az Áfa tv. 159. §-a számla kiállítási kötelezettséget ír elő az adóalany részére a termékértékesítésről, szolgáltatásnyújtásról a termék beszerzője, a szolgáltatás igénybe vevője részére. A Számvitelről szóló törvény 166. § (2) bekezdésében foglaltakra figyelemmel pedig a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. Tehát a számlát csak a megszabott alaki és tartalmi követelményeknek megfelelően, valós gazdasági események vonatkozásában lehet kiállítani.

12.2.3.4. Tipizálható elkövetési módok és azok büntetőjogi értékelése

Az elmúlt évtizedek folyamán számtalan tipizálható elkövetési mód/forma/konstrukció vált ismeretessé. Ide tartozik a bevétel eltitkolása, az áfa jogosulatlan levonása vagy az áfa visszaigénylés fiktív számlázás alkalmazása.

Ezek közül is először a bevétel eltitkolást, valamint a fiktív – valótlan tartalmú – számlák könyvelésbe történő beállítását kívánom bemutatni, mivel e két típus talán a költségvetési csalás elkövetéséhez kapcsolódó két fő konstrukció.

¹³ Lásd Áfa tv. 55. § (1)-(2) bekezdés.

¹⁴ Lásd Áfa tv. 159. §-ától.

A bevétel eltitkolása

A bevétel eltitkolása esetében az elkövetők az általuk nyújtott termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás révén bevételre tesznek szert. A bevételeket az adóhatóság elől eltitkolják. A bevétel rendszerint valós gazdasági eseményen alapul. Az elkövető a megvalósult gazdasági eseményről nem állítja ki a megfelelő bizonylatokat, dokumentumokat (számlák, szerződések), vagy a dokumentáció, a számlázás megtörténik, de azok a könyvelésbe nem kerülnek beállításra, esetlegesen nem szerepelnek a benyújtott bevallásban.

Az adófizetésre kötelezett ez által a befizetendő adó alapját csökkenti. Ennek eredményeképpen a befizetendő adó mértéke is csökken és ezzel a költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz.

A bevétel eltitkolása alapvetően kétféle módon képzelhető el. Lehetséges, hogy az adó alanya az általános forgalmi adó bevallási kötelezettségét nem teljesíti, egyáltalán nem nyújt be adóbevallást. Ezzel azt a látszatot kelti, hogy nem végzett adóköteles gazdasági tevékenységet és általános forgalmi adó fizetési kötelezettsége sem keletkezett.

A másik elképzelhető elkövetési mód, hogy az adó alanya a bevallási kötelezettségének eleget tesz, de nem megfelelő adattartalommal. Lehet, hogy „0-s” adattartalommal nyújtja be a bevallást, amelyben sem értékesítés, sem beszerzés nem szerepel és ennek megfelelően a befizetendő adó rovatban is 0 kerül feltüntetésre.

Lehetséges viszont az is, hogy a bevallásban értékesítés és/vagy beszerzés is feltüntetésre kerül, azonban rendszerint kevesebb értékesítés, mint amennyi valójában megtörtént. A bevétel eltitkolása esetén bizonyítani kell, hogy a gazdálkodó termékértékesítés, szolgáltatásnyújtás révén bevételre tett szert. Annak ellenértéke a részére ténylegesen kifizetésre került.

Ha az adózó a bevallásában tüntet fel beszerzést, értékesítést, akkor azt a hatóság rendszerint elfogadja és az adóhiány számításánál azt veszi számításba. Ha viszont a bevallás adatai alapján a beszerzés, illetve értékesítés összegét nem lehet megállapítani, vagy bevallás nem is került benyújtásra, akkor a tényleges forgalom csak a gazdálkodó dokumentációja alapján határozható meg. Gyakran éppen e dokumentumok hiánya folytán lesz eredménytelen a nyomozás.

A fiktív számlázás

Az előzetesen felszámított adó a törvényben megállapított esetekben áthárítható, illetve levonható. Ez a rendelkezés nem kedvezmény, hanem az adóhalmozódás kiküszöbölését szolgálja. Az adólevonási jog gyakorlásához elengedhetetlen az ügylet teljesítését igazoló számla, illetőleg egyes esetekben további dokumentumok (mint pl. a szabadforgalomba bocsátásról rendelkező vámhatározat). Ha a szükséges bizonylatok, dokumentumok nem állnak rendelkezésre, az adólevonási jog nem gyakorolható. Ugyanez a helyzet, ha a dokumentumok nem felelnek meg a Számviteli tv. 166. § (2) bekezdésében foglalt feltételeknek, azaz valótlan tartalmú, fiktív bizonylatoknak minősülnek.

Alapvető szabály, hogy a gazdasági esemény megtörténte – a jogszabályban előírt feltételek hiányában – önmagában nem jogosít fel adólevonási jog gyakorlására. A gazdasági eseményről kiállított számla pedig tartalmilag csak akkor hiteles, ha az abban foglalt gazdasági esemény a számla szerinti felek között, a számla szerinti módon ment végbe és az ellenérték is megfizetésre került.

A számlák fiktivitásának egységes jogalkalmazói megítélése érdekében a Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiuma az 5/2016. (IX. 26.) KMK véleményében adott iránymutatást az Áfa tv. 120. § a) pontjának¹⁵ értelmezéséről. A kollégiumi vélemény hatékonyan segítette a büntetőügyekben is az egységes gyakorlat kialakítását a számlák fiktivitásának megítélése körében.¹⁶

Az elkövetők a fiktív számlák könyvelésbe történő beállításával megnövelik az előzetesen felszámított, levonható általános forgalmi adó összegét és ezáltal csökkentik a befizetendő adó összegét. Az is lehet, hogy áfát igényelnek vissza vagy növelik az egyébként visszaigényelhető áfa összegét.

¹⁵ 120. § *Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított.*

¹⁶ 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény

1. Ha a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókieljárásról, adócsalásról.
2. Ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor – a tényállás függvényében – vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókieljárásról, adócsalásról.
3. Ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókieljárásról, adócsalásról.

A számlák fiktivitásának vizsgálata kapcsán meg kell állapítani, hogy a számlákon szereplő gazdasági események valóban megvalósultak-e. Amennyiben igen (pl. a ház felépült), akkor be kell azonosítani a munkálatokat elvégző, a szolgáltatást nyújtó személyt. Fel kell mérni, hogy a tevékenységet végző vállalkozó rendelkezett-e a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel, amelyekkel képes lehetett a munka elvégzésére. Ha igazolható a számlák valótlanága, vizsgálni kell a fiktív számlákat befogadó és azokat könyvelésébe beállító személy tudattartalmát.

Ha a számlabefogadó (a vevő) tudata nem fogja át azt a tényt, hogy az általa befogadott bizonylat fiktív és a tőle elvárható kellő körültekintést tanúsította annak érdekében, hogy az ügylet ne valósítson meg adókijátszást, akkor szándékos bűnösségének megállapítására – tévedése folytán – nem kerülhet sor. E kérdésben az Európai Unió Bíróságának C-80/11. és C-142/11. számú egyesített ügyekben hozott ítéletében foglalt iránymutatás a büntetőügyekben is értelemszerűen irányadó.

Amennyiben a kiállított bizonylat a 2006/112/EK irányelvben foglalt valamennyi tartalmi és formai követelménynek megfelel, és a vevő minden tőle ésszerűen elvárható intézkedést megtett a fentiekben kifejtettek elkerülésére, az adólevonási joga nem korlátozható.

Az ismertetett bírósági gyakorlatot alkalmazva hozta meg ítéletét a Kúria a Bfv.II.222/2012./5. számú ügyben. Ez esetben az elkövető gyakorolt adólevonási jogot a jogszabályok megszegése útján, tekintettel arra, hogy a tőle elvárható körültekintést nem tanúsította, valamint tudatában volt annak, hogy az általa befogadott bizonylat tartalma valótlan.

A „számlagyár”

A fiktív számlázáshoz szorosan köthető elkövetési struktúra a „számlagyár” társaság létrehozása, a fiktív számlázás nagyüzemi, nagyipari gyakorlása. A „számlagyár” feladata a valótlan adattartalmú számlák kiállítása – ellenérték fejében – más gazdasági szereplők felé, akik a bizonylatokat a könyvelésükbe beállítják és ezzel a befizetendő adójuk mértékét csökkentik. A számlagyáros utóbb, rendszerint, mint fizikai bűnsegéd vonható büntetőjogi felelősségre. A tettes az lesz, aki a fiktív bizonylatokat az adóalap csökkentése céljából beállítja a könyvelésébe és az adóbevallásában felhasználja.

Láncolatos elkövetés. Bűnszervezetben elkövetés

Az egyes bűnözői körök a bűncselekmény elkövetésének leplezése, a felderítés és a bizonyítás megnehezítése érdekében gyakran nagyobb létszámú szereplőből álló számlázási láncolatot hoznak létre. A láncolatban valós és nem létező cégek is szerepelhetnek.

A láncolat elején álló adózó fiktív számlákat állít be a könyvelésébe meg nem valósult gazdasági események alapján. A bizonylatok áfa tartalmát levonásba helyezi és tovább számláz pl. egy olyan adóalany részére, amely tényleges gazdasági tevékenységet nem folytat, direkt ezzel a céllal került be a láncolatba. Ez minkét fél számára előnyös. A láncolat tetején álló cég mentesülhet a közteherfizetési kötelezettsége alól, sőt, a felduzzasztott adót visszaigényelheti, míg az alul lévő cégek munka nélkül – a számlák kiállításáért – jövedelemhez jutnak, és alkalmasint maguk is valótlan tartalmú számlákat állíthatnak be könyvelésükbe. A több láncszem beiktatásának célja rendszerint annak leplezése, hogy a befogadó és kiállító között közvetlen kapcsolat áll fenn. Az is előfordulhat, hogy az, aki az egész láncolatot szervezi, közvetlenül egyáltalán nem vesz részt a folyamatokban. Az ilyen jellegű elkövetés során sajnos gyakran éppen a szervezőt nem lehet leleplezni. Az ilyen láncolatos elkövetés alapján viszont az ítélkezési gyakorlat egyre gyakrabban állapítja meg a bűnszervezetben elkövetést.¹⁷

A cégtemető

Ismert módszer még a cégtemetőbe süllyesztés. Lényege, hogy az adótartozással vagy más tartozással rendelkező cégektől egyszerűen megszabadulnak, hajléktalanokra, külföldiekre íratják át fiktív társasági, adásvételi szerződésekkel.

A cégek fantomizálása előtt általában a még fellelhető vagyont kivonják, ami sikkasztást, csalást vagy csődbűncselekményt valósíthat meg.

12.2.4. Az Európai Unióhoz csatlakozás hatása az áfa bűnözésre

Az Európai Unióhoz történt csatlakozásunk új távlatokat nyitott az áfacsalók számára. Az egységes gazdasági térségben a vámunió folytán a közösségen belül biztosított áfamentes kereskedelem számtalan új visszaélési lehetőséget kínált, ezért hazánkban is megjelentek az országhatáron átnyúló szervezett bűnelkövetési formák.

¹⁷ A Btk. 459. § (1) bekezdésének 1 pontjában foglalt értelmező rendelkezés szerint a bűnszervezet három vagy több személyből álló, hosszabb időre szervezett, összehangoltan működő csoport, amelynek célja ötévi vagy ezt meghaladó szabadságvesztéssel büntetendő szándékos bűncselekmények elkövetése.

Talán nem túlzás azt állítani, hogy Magyarországon virágkorát éli a költségvetési csalás e változata. Ennek számtalan oka lehet, de bizonyosan szerepe lehet annak, hogy nálunk a legmagasabb az áfa mértéke az Európai Unióban, tehát a közösségen belül elméletileg nálunk lehet bűnös úton a legmagasabb jövedelemre szert tenni.

Az európai uniós szintéren nagyon népszerű az ún. körbeszámlázásos csalás, amelyet gyakran karusszel csalásnak is neveznek. A karusszel vagy a körbeszámlázás az áruk körforgására utal. Fontos azonban kiemelni, hogy ez a körforgás nem mindig jelenik meg, és nem is lényegi eleme e csalási típusnak.

Magyarországon leginkább a szerteágazó, szinte már a végtelennek tűnő számlázási láncolatok alkalmazása a jellemző. A jelenség elleni küzdelem azért nehéz és gyakran azért hiúsul meg, mert a releváns könyvelési anyagot nem sikerül felkutatni, beszerezni, rekonstruálni. E körben a bűnüldözés hatékonyságát is fokozhatná az iratok megőrzésére és a számviteli rendre vonatkozó szabályok további szigorítása, vagy ha nem a szigorítása, de következetesebb betartatása és fokozottabb ellenőrzése.

12.2.5. A releváns iratok eltüntetése, az iratlopás

Közismert az a védekezés, hogy a teljes könyvelési anyagot (iratanyagot) ellopták és a lopás ellen nem lehet védekezni. Az ilyen iratlopásos védekezések megítélése körében – bár nem elsősorban a büntetőjog, inkább az adójogi következmények alkalmazása kapcsán – figyelemre méltó döntést hozott a Kúria felülvizsgálati ügyben.¹⁸

Történt az, hogy a felperes „0” adattartalommal teljesítette bevallási kötelezettségét. A felperesnél az adóhatóság általános forgalmi adó adónemben 2008. III. negyedévére ellenőrzést folytatott le. Az ellenőrzés lefolytatásához szükséges iratokat, nyilvántartásokat a felperes nem tudta az adóhatóság rendelkezésére bocsátani, mert azokat (2006-2010. évekre vonatkozó időszak) eltulajdonították. Ennek igazolására csatolta a rendőrkapitányság nyomozás felfüggesztéséről szóló határozatát. Miután a felperes iratpótlási kötelezettségének nem tett eleget, az adóhatóság az alapellenőrzés során rendelkezésre állt értékesítésről kibocsátott átutalásos és készpénzes gépi számlák alapján tette megállapításait.

¹⁸ A Kúria felülvizsgálati ügyben hozott Kfv.I.35.091/2014/6. számú ítélete.

A felperes a bevallásában a beszerzést terhelő előzetesen felszámított levonható áfa összeget nem vallott be, a beszerzést alátámasztó bizonylatokkal, nyilvántartásokkal nem rendelkezett, értékesítést terhelő adóösszeget a bevallásában nem tüntetett fel. A bevételeit viszont eltitkolta. A „0” adattartalommal teljesített bevallási kötelezettségét csak annak hatására kívánta módosítani, hogy értesítést kapott az ellenőrzésről.

Az adóhatóság az Áfa tv. 147. § (1) bekezdése alapján az adó megfizetésére kötelezte a felperest, miután a számlákon áthárított adót tüntetett fel.

A közigazgatási ügyben eljáró bíróság szerint az alperes helyesen alkalmazta az Áfa tv. 110. § b) pontját. A szerint a becslés alkalmazásának feltételeit illetően a levonható adót az adóhatóság becsléssel abban az esetben állapítja meg, ha a bizonylatok hiányát természeti, illetőleg a felperes érdekkörén kívülálló okból bekövetkező katasztrófa okozta. Az egységes bírói gyakorlat szerint az elháríthatatlanság csak akkor állapítható meg, ha objektíve nem áll fenn a védekezés lehetősége, e körbe pedig a lopás nem tartozik.

Az alperes az Áfa tv. 131. § (1) bekezdés, 127. § (1) bekezdés a) pontja alapján nem volt köteles vizsgálni, hogy a felperes mely okból nem élt a vizsgált időszakban vagy azt megelőzően keletkezett adólevonási jogával. A felperes beszerzéseit terhelő előzetesen felszámított áfa levonása jogosultság, mellyel a felperes az adó megállapításához való jog elévüléséig bármely adómegállapítási időszakban jogszerűen élhet.

A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és az eljáró bíróság új eljárásra történő kötelezése iránt. A jogerős ítélet jogszabálysértését az Art. 110. § b) pontjának téves értelmezésében jelölte meg. Kifejtette, hogy a gépkocsi feltörése, az iratok elvesztése katasztrófának fogható fel, ha az ügy következik be, hogy előzetesen annak megakadályozása érdekében az adózó úgy járt el, ahogyan az adott helyzetben általában elvárható. Az adózoói magatartás megítélésekor nincs jelentősége annak, hogy a társaság az iratok ellenőrzés rendelkezésére való bocsátása helyett előzetesen könyvvizsgálóhoz kívánta vinni azokat. A könyvvizsgáló irodája Budapesten volt, így az iratokat oda kellett eljuttatni, melynek kézenfekvő módja az iratok gépkocsival való elszállítása volt. Annak van jelentősége, hogy az iratokat megfelelően tárolták. Így az Art. 110. § b) pontjából következően a beszerzést terhelő adó becslésének törvényi feltételei fennálltak.

A Kúria szerint a felülvizsgálati kérelem alaptalan.

A Kúria egyetértett az elsőfokú bíróságnak és az adóhatóságnak az értékesítést terhelő adómegállapítás körében kifejtett álláspontjával. A feltárt tényállás szerint a felperes áfabevallásait „0”-ás adattartalommal nyújtotta be. A rendelkezésre álló számlák viszont azt mutatták, hogy számláiban általános forgalmi adót számított fel, melynek bevallására és befizetésére volt köteles. Az Európai Unió Bírósága a C-642/11. (Stroy trans) ügyben is kifejtette, hogy: „A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 203. cikkét a következőképpen kell értelmezni: annak a személynek, aki hozzáadottértékadó-tüntet fel a számlán, az adóköteles ügylet tényleges megvalósulásától függetlenül meg kell azt fizetnie...”

Az Art. melléklete pedig pontosan meghatározza a bevallás gyakoriságára figyelemmel, hogy azt mikor, milyen időszakra vonatkozóan kell benyújtania. Ezek a bevallások képezik az adóhatósági ellenőrzés alapját, kiinduló pontját. Erre tekintettel az irreleváns, hogy a felperes a későbbiekben a mérlegében a 2008. évi általános forgalmi adót feltüntette, mert az ellenőrzés alapját nem ez a mérlegbeszámoló képezi, hanem az általános forgalmi adóról tett bevallásai.

Az általános forgalmi adó becslésének elrendelésére az Art. további speciális rendelkezéseket is előírt. A levonható áfát az adóhatóság becsléssel csak abban az esetben állapíthatja meg, ha a bizonylatok hiánya elháríthatatlan külső okra vezethető vissza. A kialakult bírói gyakorlat értelmében az elháríthatatlan külső ok, a vis maior körébe nem tartozik a lopással, rablással okozott kár. Nem az iratok tárolásának helytelenségét, hanem azt róttá az adóhatóság a felperes terhére, hogy az iratok szállítása körében tanúsított olyan gondatlan magatartást, amely miatt az Art. 110. §-ában megfogalmazott levonható adót érintő becslés nem volt alkalmazható.

Vitathatatlan, hogy a felperesnek joga van az adóhatósági vizsgálat előtt könyvvizsgálóval megvizsgáltatni iratainak helyességét, azonban az iratok szállítása körében tanúsított magatartása vizsgálható és értékelhető. Azáltal, hogy a felperes egy áruház nem őrzött parkolójában a gépkocsit őrizetlenül hagyta, megteremtette a lehetőségét a lopásra, amely nem tekinthető vis maiornak, elháríthatatlan külső oknak. Ebből következően nem volt jogszerű lehetőség az Art. 110. § b) pontja alkalmazására. Ezért a Kúria a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

12.3. Jogkövetkezmények

12.3.1. A vagyonekobbzás

A büntetőeljárások egyik alapvető feladata a bűncselekmény elkövetése során, azzal összefüggésben szerzett bűnös vagyon elvonása. A bűnös gazdagodás elvonására irányuló büntetőeljárás cél érvényesítésének hatékony eszköze a vagyonekobbzás

A Btk. 74. § (1) bekezdésének a) pontja szerint – egyéb esetek mellett – vagyonekobbzást kell elrendelni arra a bűncselekmény elkövetéséből eredő vagyonra, amelyet az elkövető a bűncselekmény elkövetése során vagy azzal összefüggésben szerzett. A Legfelsőbb Bíróság és a Kúria Büntető Kollégiuma jelentős lépéseket tett a bűnös úton szerzett vagyon vagyonekobbzás révén történő elvonása egységes gyakorlatának kialakítása érdekében. Három kollégiumi véleményt – 69. Bkv., 78. BKv., 95. BKv. – is alkotott.

A vagyonekobbzásra vonatkozó büntető anyagi jogi rendelkezések értelmezése során a Kúria abból indult ki, hogy a költségvetési csalás tényállásába foglalt értelmező rendelkezés¹⁹ szerint vagyoni hátrány alatt érteni kell a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételkiesést, valamint a költségvetésből jogosulatlanul igénybe vett vagy céltól eltérően felhasznált pénzeszközt is. Erre figyelemmel vagyonszerzésnek tekintendő az is, ha a költségvetési csalás a költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel függ össze; az elkövető vagyonának növekedését a bűncselekmény révén éri el, vagy annak csökkenését fizetési kötelezettségének bűnös kijátszásával kerüli el. A költségvetési csalás elkövetése révén az elkövető vagy más személy, illetve valamely gazdasági társaság a költségvetési bevétel csökkenésével azonos mértékű vagyont szerez akkor is, ha vagyona ténylegesen gyarapodik, és akkor is, ha a fizetési kötelezettség elkerülésére tekintettel az nem csökken. Ilyenkor a költségvetési bevétel csökkenésével azonos mértékű vagyonekobbzást kell elrendelni.

Ugyanez irányadó akkor, ha az elkövető a költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezményt veszi jogosulatlanul igénybe. Ilyenkor a vagyonekobbzás mértékének meghatározásánál a jogosulatlanul igénybe vett kedvezményre kell figyelemmel lenni.

¹⁹ Btk. 396. § (9) bekezdés b) pontja.

Ugyancsak vagyonekobzásnak van helye akkor, ha a költségvetési csalás azal valósul meg, hogy a költségvetésből származó pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használja fel az elkövető. Ebben az esetben a vagyonekobzás mértékénél a jóváhagyott céltól eltérően felhasznált pénzeszközök az irányadóak.

Költségvetési csalással összefüggő vagyonszerzést jelent az is, ha az elkövető a Btk. 396. § (6) bekezdésében meghatározott módon a jövedéki bevételt csökkenti.

Az így szerzett vagyonra a Btk. 74. § (1) bekezdés a) pontja alapján kell a vagyonekobzást elrendelni. Az intézkedést az elkövetővel szemben, illetve akkor, ha az ilyen vagyonnal gazdálkodó szervezet gazdagodott, a 74. § (2) bekezdésére figyelemmel, azzal szemben kell alkalmazni.

Azonban a kétszeres elvonás tilalmára tekintettel akkor, ha a költségvetési bevétel kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik a vagyonnal gazdagodott, a kiesett bevétel megfizetésére, a jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény visszafizetésére, illetve a jóváhagyott céltól eltérően felhasznált pénzeszközök visszafizetésére már kötelezte, vagyonekobzás alkalmazásának nincs helye.

Amennyiben a kötelezés nem éri el a bíróság által megállapított bevételkiezés, jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény, illetve a jóváhagyott céltól eltérő felhasználás mértékét, az intézkedést – az egyéb feltételek fennállása esetén – a fennmaradó részre kell alkalmazni.²⁰

A vagyonekobzást az elkövetővel szemben, illetve akkor, ha az ilyen vagyonnal nem az elkövető, hanem gazdálkodó szervezet gazdagodott, az utóbbival szemben kell elrendelni [Btk. 74. § (1) bekezdés a) pontja, (2) bekezdése, 76. §].

Vagyonekobzás elrendelésének a Btk. 74. § (1) bekezdés a) pontjára figyelemmel helye van mind az elkövető által a bűncselekmény elkövetése során, mind az azzal összefüggésben szerzett vagyonra. Ez a szabály valamennyi elkövetőre, azaz nem csupán a tettesre (közvetett tettesre) és társtettesekre, hanem a részesekre – a felbujtóra és a bűnsegédre – nézve is irányadó; ezért az intézkedést alkalmazni kell a részesekkel szemben is az általuk a bűncselekménnyel összefüggésben szerzett vagyonra.

²⁰ Lásd a 95/2011. BK vélemény III./b) pontjában.

Az idézett rendelkezés alapján az intézkedés csak a ténylegesen bekövetkezett vagyongyarapodás kapcsán alkalmazható. Miután ez az elkövetőknél – így a részeseknél is – külön-külön következett be, a vagyonekobbzás is csak külön-külön alkalmazandó velük szemben. Ahogy azt a Kúria Büntető Kollégiuma a BKv. 69. számú véleményének III. pontjában már kifejtette: amennyiben a bűncselekményt többen követték el, minden egyes elkövetőnél külön vizsgálandó, hogy a vagyonekobbzás alkalmazásának feltételei fennállnak-e; az intézkedés nem rendelhető el és nem hajtható végre egyetemlegesen.

12.3.2. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal polgári jogi igénye

A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény (a továbbiakban: NAV tv.) korábban úgy rendelkezett, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) jogosult a polgári jogi igény előterjesztésére.²¹ Bár a Legfelsőbb Bíróság, s majd a Kúria álláspontja mindig is az volt, hogy a NAV a NAV tv. kifejezett felhatalmazó rendelkezése ellenére mégsem jogosult a büntetőeljárásban polgári jogi igény előterjesztésére, az ítélkezési gyakorlat megosztott volt, részben azért is, mert az ügyészségek is következetesen elismerték a NAV e jogosultságát.

A vitára a Kúria 4/2015.BJE. számú jogegységi határozata tett pontot. Ebben a Kúria úgy döntött, hogy a NAV a büntetőeljárás során a hatáskörébe tartozó kötelező befizetésekkel vagy költségvetési támogatással kapcsolatban elkövetett bűncselekménnyel okozott kár megtérítése érdekében magánfélként polgári jogi igényt nem érvényesíthet és ennek biztosítása érdekében zár alá vételt sem indíthat.

A jogegységi határozatába a Kúria világosan megfogalmazta, hogy a NAV a sértetti jogokat a büntetőeljárás bírósági szakaszában nem gyakorolhatja. Az ügyész fokozott felelőssége, hogy a bíróság döntését megfelelően előkészítse, a bíróságnak pedig kötelessége a bűnös úton szerzett vagyon elvonása.

A dolgok normális rendje az, hogy az adóhatóság az adóigazgatási eljárásban kötelezi az adóhiány okozóját az adóhiány megfizetésre. Az adóigazgatási eljárásban hozott jogerős kötelezés pedig a 95/2011. számú BK vélemény szerint a vagyonekobbzás alkalmazását egyebekben is kizárja, hiszen ez a kétszeres elvonás tilalmába ütközik.

²¹ A NAV tv. 2017. december 31. napjáig hatályos 13. § (1) bekezdés e) pontja szerint a NAV adóztatási szerve, illetve vámszerve előterjeszti a hatáskörébe tartozó kötelező befizetésekkel vagy költségvetési támogatással kapcsolatban elkövetett bűncselekménnyel okozott kár megtérítése iránt az állam nevében a polgári jogi igényt.

A polgári jogi igény érvényesítése az ügyész által is aggályos. Az ügyész ugyanis akkor élhet keresettel, ha a jogosult nem képes az igénye érvényesítésére. Az adócsalás sértettje viszont a Magyar Állam, az pedig aligha merülhet fel, hogy a Magyar Állam nem képes az igénye érvényesítésére.

Fentiekből következően az állam megtérítési igénye a kötelezően alkalmazandó vagyonekhozás elrendelésével akkor is érvényesül, ha az adóhatóság az adóigazgatási eljárásban nem kötelezi az adóhiány okozóját az adóhiány megfizetésre és a NAV nem élhet a polgári jogi igény bejelentésének jogosultságával. A vagyonekhozás biztosítása érdekében pedig az ügyész már a nyomozás során zár alá vétel elrendelését indítványozhatja.

12.3.3. A pénzmosás

Amennyiben a fent kifejtettek szerint a költségvetési csalás elkövetője az adóbevétel csökkentésével, a kedvezmény jogosulatlan igénybe vételével, illetve a pénzeszközök jóváhagyott céltól eltérő felhasználásával – amint arra a BKv. 95. számú állásfoglalás is rámutatott – e pénzeszközök összegével azonos mértékű vagyont szerez, e vagyon a továbbiakban már a pénzmosás elkövetési tárgya lehet.

A pénzmosás önálló uniós kötelezettség, ha azt az Európai Unió költségvetéséből származó pénzeszközökre követik el. Örömmel tapasztaljuk, hogy 2-3 éve az ügyészség már vádat emel a kapcsolódó pénzmosás miatt is, a vádirat gyakran már tartalmazza a pénzmosás megállapításának alapjául szolgáló tényeket.

12.3.4. A „ne bis in idem” elvének újszerű értelmezése az Európai Unió Bíróságának gyakorlatában.

A büntetőjogi felelősség önálló elbírálásának elve büntetőjogunk sarkalatos szabálya. Abban a kérdésben, hogy a terhelt követett-e el bűncselekményt, a bíróságot, az ügyészséget és a nyomozó hatóságot nem köti a polgári, a közigazgatási, a szabálysértési, a fegyelmi vagy más eljárásban hozott határozat, illetve az abban megállapított tényállás [Be. 7. § (5) bek.].

A büntetőjogi felelősség önálló elbírálásának elvéből fakad, hogy nem ütközik a többszöri eljárás tilalmába, ha a más eljárásban hozott határozattal elbírált cselekmény miatt büntetőeljárás indul vagy folyik. Az Európai Unió Bíróságának az Aklagaren contra Hans Akerberg Fransson ügyben C-617/10. szám alatt meghozott ítélete azonban új megvilágításba helyezte ezt a sarkalatos hazai szabályt.

A Hans Akerberg Fransson ügyben az adóbírságot kiszabó határozat indokát ugyanazok a téves adatközlési tényállások képezték, mint amelyeket az ügyészség büntetőeljárás tárgyává tett. Az eljáró bíróság előtt felmerült a kérdés, hogy a vádlottal szemben emelt vádat el kell-e utasítani azon az alapon, hogy ugyan-ezen tényállás alapján egy másik eljárásban már szankciót alkalmaztak a vádlottal szemben, ami – álláspontja szerint – ellentétben áll Az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény²² (továbbiakban: EJE) 7. kiegészítő jegyzőkönyvének 4. cikkével és a Charta 50. cikkével.

Az Európai Unió Bírósága a C–617/10. számú ítéletében a következőket fejtette ki:

Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkében²³ szabályozott „ne bis in idem” elve nem zárja ki, hogy valamely tagállam a hozzáadottérték-adóval összefüggő bevallási kötelezettségek teljesítésének elmulasztásában megnyilvánuló ugyanazon tényállásra egymást követően adójogi szankciót és büntetőjogi szankciót alkalmazzon, amennyiben az első szankció nem büntető jellegű, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

Az adóbírság büntető jellegének mérlegelése szempontjából három kritériumnak van jelentősége

1. a jogsértés belső jog szerinti jogi minősítése,
2. a jogsértés jellege,
3. az érintett személlyel szemben kiszabható szankció természete és súlya.

Ezen érvelés lényeges tartalmát és a döntés hatását a hazai gyakorlatunkra még vizsgáljuk.

Ismeretes, hogy az Európai Parlament és a Tanács (EU) elfogadta a 2017/1371. irányelvét (2017. július 5.) az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről (továbbiakban: Irányelv), amelyet 2019. július 6-tól kell kötelezően alkalmazni. Az Irányelv Preambuluma szerint: a büntetőjogi szankcióknak nem megfeleltethető, ugyanarra a személyre ugyanazon magatartásért kiszabott szankciókat figyelembe lehet venni az érintett

²² 1993. évi XXXI. törvény az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény és az ahhoz tartozó nyolc kiegészítő jegyzőkönyv kihirdetéséről.

²³ Európai Unió alapjogi chartája

50. cikk

A kétszeres eljárás alá vonás és a kétszeres büntetés tilalma.

Senki sem vonható büntetőeljárás alá és nem büntethető olyan bűncselekményért, amely miatt az Unióban a törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.

személynek az ezen irányelvben meghatározott bűncselekmény miatti elítélése során. Egyéb szankciók esetében teljes mértékben tiszteletben kell tartani az azonos bűncselekmény miatti kétszeres büntetőeljárás alá vonás és kétszeres büntetés tilalmát (a továbbiakban: „ne bis in idem” elv). (Preambulum 17. pontja)

A tagállamok elvben a továbbiakban is párhuzamosan alkalmazhatnak közigazgatási intézkedéseket és szankciókat az ezen irányelv által szabályozott területen. Az ezen irányelvet átültető nemzeti jogszabályok alkalmazása során azonban a tagállamoknak gondoskodniuk kell arról, hogy a büntetőjogi szankciók ezen irányelvvel összhangban történő kiszabása, valamint a közigazgatási intézkedések és szankciók alkalmazása ne vezessen a Charta rendelkezéseinek megsértéséhez. (Preambulum 31. pontja)

Amint arra fentebb már utalás történt, a költségvetési csalás tényállása ún. kerettényállás, amelynek alkalmazása során – hasonlóképpen, mint az adóigazgatási eljárásban – az Európai Unió joga közvetlenül érvényesül. Az új jogi környezetre tekintettel prognosztizálható, hogy e téren a közeli jövőben jelentős változások várhatóak a hazai jogalkalmazásban.

S ha már a büntetéseknél tartunk, egyúttal utalni kell arra, hogy az új Btk. hatályba lépése (2013) óta pozitív változásként értékelhető, hogy a büntetés kiszabás is jobban igazodik az ilyen cselekmények súlyához, társadalomra veszélyességéhez. Korábban bocsánatos bűn volt adót csalni. Tudjuk, hogy hazánkban – több korszakban is – a nemzeti ellenállás részét is képezte az adómehtagadás, adókikerülés. Mostanság azonban már nem jelképesek a büntetések, hanem szép lassan felzárkóznak a vagyon elleni bűncselekmények büntetés kiszabási gyakorlatához.

12.4. Záró gondolatok

Az adócsalás és a költségvetési csalás miatt indított bűnügyek rendszerint rendkívül összetettek, bonyolultak. Gyakori a sok – 20-30-40, vagy annál is több – vádlottas ügy. Az elkövetéstől az elbírálásig hosszú évek telnek el. A 2018. július 1. napján hatályba lépett új büntetőeljárás törvény²⁴ számtalan lehetőséget kínál a vádlottnak és a védőknek arra, hogy egyezséget, megállapodást kössenek az ügyéssel.

²⁴ A büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény (Be.).

Ha egy sok vádlottas ügyben csak néhány vádlottal sikerül egyezsége jutni, vagy a vádlott beismerésére figyelemmel befejezni az eljárást előkészítő ülésen, már az nagymértékben egyszerűsítheti és gyorsíthatja a még folyamatban maradó ügy elbírálását.

Kijelenthetjük, hogy az új Be. jelenti a legnagyobb kihívást napjainkban a büntető jogalkalmazás terén dolgozóknak. Reméljük, hogy a kezdeti nehézségek után megtaláljuk azokat a megoldásokat, amelyek az ilyen bonyolult, nagy terjedelmű, sok vádlottas ügyek elbírálását is meggyorsíthatják.

12.5. Irodalomjegyzék

1993. évi XXXI. törvény az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény és az ahhoz tartozó nyolc kiegészítő jegyzőkönyv kihirdetéséről

Az Európai Unió Alapjogi Chartája

Az Európai Unió és a Tanács (EU) 2017/1371. irányelve (2017. július 5.) az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről

1978. évi IV. törvény a Büntető törvénykönyvről (korábbi Btk.)

2012. évi C. törvény a Büntető Törvénykönyvről (Btk.)

2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról (Áfa tv.)

2010. évi CXXII. törvény a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról (NAV tv.)

2017. évi XC. törvény a büntetőeljárásról (Be.)

A Kúria 4/2015. Büntető jogegységi határozata a Nemzeti Adó- és Vámhivatal polgári jogi igényéről a büntetőeljárásban

69/2008. BK vélemény a vagyonekobbzásról

78/2009. BK vélemény a vagyonekobbzás elrendeléséről a korrupciós bűncselekmények kapcsán

95/2011. BK vélemény a vagyonekobbzás egyetemleges alkalmazásának tilalmáról, illetve a részesekkel szembeni alkalmazásáról

5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény

A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság Bfv.II.222/2012./5. számú végzése

A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság Kfv.I.35.091/2014/6. számú ítélete

Az Európai Unió Bíróságának C-617/10. szám alatt meghozott ítélete az Åklagaren contra Hans Åkerberg Fransson ügyben