



A KÖLTSÉGVETÉS BÜNTETŐJOGI VÉDELME

KONFERENCIA ELŐADÁSAINAK
SZERKESZTETT VÁLTOZATA



Szerkesztette: Prof. Dr. Domokos Andrea
Budapest, 2017

A KÖLTSÉGVETÉS BÜNTETŐJOGI VÉDELME

 **EMBERI ERŐFORRÁS
TÁMOGATÁSKEZELŐ**


**EMBERI ERŐFORRÁSOK
MINISZTERIUMA**

 **Nemzeti
Tehetség Program**

 **KRE** | Károli Gáspár Református Egyetem
Állam- és Jogtudományi Kar

 **DR. ÚJHELYI BENCE**
egyen ügyvéd



A KÖLTSÉGVETÉS
BÜNTETŐJOGI
VÉDELME

SZERKESZTETTE: PROF. DR. DOMOKOS ANDREA

A KÖLTSÉGVETÉS BÜNTETŐJOGI VÉDELME

KONFERENCIA ELŐADÁSAINAK
SZERKESZTETT VÁLTOZATA

SZERKESZTETTE: PROF. DR. DOMOKOS ANDREA

KÁROLI GÁSPÁR REFORMÁTUS EGYETEM
ÁLLAM- ÉS JOGTUDOMÁNYI KAR
BUDAPEST, 2017

Szerkesztette:
Prof. Dr. Domokos Andrea

© Szerzők, 2017

ISBN 978-963-9808-18-8

“A költségvetés büntetőjogi védelme” című konferencia megrendezésére
részben az NTP-FKT-M-16-0009 sz. pályázat keretei között került sor.

Kiadja a Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kara
Felelős kiadó: Dr. Törő Csaba, dékán

A kiadvány nyomdai munkálatait előkészítette:
Patrocinium Kiadó

TARTALOMJEGYZÉK

OLDALSZÁM

PROF. DR. DOMOKOS ANDREA

Előszó7

PROF. DR. TÓTH MIHÁLY

Működik-e a költségvetési csalás olvasztótégléje?9

DR. MOLNÁR GÁBOR MIKLÓS

Az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás kapcsolata26

DR. KOVÁTSITS GÁBOR

A költségvetési csalás nyomozási kérdései52

DR. KENYERES SÁNDOR

*Az egyes gazdasági események eltérő megítélése az adóeljárásokban
és a büntetőeljárásokban*63

DR. VANKÓ LÁSZLÓ

Az adózás kriminalizálása és annak aktualitásai73

DR. ÚJHELYI BENCE

*Bizonyítási nehézségek és bizonyítási teher az adóigazgatási
eljárásban és a büntetőeljárásban*81

DR. FODOR BALÁZS GÁBOR

*Az áfa-csalások büntetőjogi megítélésének elméleti és gyakorlati
kérdései*90

ELŐSZÓ

A Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kara és Újhelyi Bence ügyvéd közös szervezésében rendeztük meg 2016. november 18-án „A költségvetés büntetőjogi védelme” című konferenciát, amelynek a Magyarországi Református Egyház Zsinati díszterme adott helyet.

Célunk a költségvetési csalás tényállásával üldözött magatartások adójogi, illetve büntetőjogi értékelése volt, különös figyelemmel az általános forgalmi adózásra. Előadóként a téma legnagyobb tiszteletnek örvendő szakértői tisztelték meg konferenciánkat.

Prof. Dr. Tóth Mihály tanszékvezető egyetemi tanár többek között arról beszélt előadásában, hogy a költségvetési csalás „olvasztótégelyének” megalkotása, noha koncepcionális újításnak volt minősíthető a büntetőjog rendszerében, mégsem eredményezett érdemi, tartalmi változást.

Dr. Molnár Gábor Miklós, a Kúria tanácselnöke kiemelte, hogy a ne bis in idem elve nem zárja ki, hogy a hozzáadott-érték-adóval összefüggő bevallási kötelezettségek teljesítésének elmulasztása esetén ugyanarra a tényállásra adójogi szankciót és büntetőjogi szankciót is alkalmazzanak, ha az adójogi szankció nem büntető jellegű.

Dr. Kovatsits Gábor, a Központi Nyomozó Főügyészség osztályvezető ügyésze arról szólt, hogy a költségvetési csalás esetén elengedhetetlen igazságügyi könyv- és adószakértő kirendelése. Meglátása szerint az ügyek egy részében a bíró olyan kérdés megválaszolását bízta a szakértőre, amely nem tartozik a szakértő kompetenciájába, mivel az jogkérdés, vagy a bizonyítékok értékelésének a körébe tartozik.

Dr. Kenyeres Sándor okleveles adószakértő, igazságügyi adó- és járulék szakértő az adóeljárásokban és a büntetőeljárásban használatos fogalmakat határozott meg, így a gazdasági esemény, az adóhiány, az adókülönbözet, az adótartozás, illetve a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány definícióját is.

Dr. Vankó László dandártábornok, NAV Bűnügyi Főigazgató előadásának írásos változatát nem kaptuk meg, az ő előadását hangfelvételtől

rövidített, szerkesztett formában adjuk közre. Dandártábornok úr az igazgatási, a rendészeti eszközrendszer, valamint a büntetőjog szerepéről beszélt.

Dr. Újhelyi Bence ügyvédként számos javaslattal élt az áfát érintő bűncselekményekkel kapcsolatban. Például a számlakiállító, vagy befogadó személyek esetében helyesnek tartaná a tárgyalásról lemondásos eljárás engedélyezését, ami véleménye szerint a költségvetést ért hátrány részbeni megtérítéséhez is vezethetne, illetve megkönnyítené a többi elkövető felelősségre vonását.

Dr. Fodor Balázs Gábor doktorandusz megfontolandónak tartaná német példára az önfeljelentés intézményének az átvételét a magyar költségvetés érdekében. A német adótörvény ezen szakaszának köszönhetően euro 100 milliókat fizettek be a német költségvetésbe.

Tóth Mihály professzor úr gondolataival egyetértve, magam is remélem, hogy tanácskozásunk hozzájárult a költségvetési csalás jobb megismeréséhez, és segítette „felismerni és tudatosítani az újabb veszélyforrásokat, egységesíteni a szemléletet és erősíteni a közös elszántságot.”

A szerkesztő

PROF. DR. TÓTH MIHÁLY¹

MŰKÖDIK-E A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS OLVASZTÓTÉGELYE?

A hasonló rangos szakmai konferenciákon a nyitó előadásnak talán az lehet a funkciója, hogy megadja az egész problémakör alaphangját, elhelyezze a témát társadalmi valóságunk, s benne a büntetőjog sokszínű és változó világában, felmutassa súlyát, jelentőségét.

A következő rövid áttekintésben magam is erre, s nem többre vállalkozom. Egyébként is jobb, ha a mindennapok konkrét jogalkalmazási dilemmáiról, értelmezési kérdéseiről, gyakorló szakemberek beszélnek, mint ahogyan azt majd teszik is.

A téma tehát a költségvetés büntetőjogi védelme, a költségvetési csalás bűncselekményének elmélete és gyakorlata. A meghívó utal arra is, hogy ne mulasszuk el kiemelten vizsgálni az ÁFA-csalások kérdését.

Engedjék meg, hogy néhány rövid tézist fogalmazzak meg, a nagyon régi gyökerekből táplálkozó, csak formálisan új szabályozás genezisééről, helyéről és súlyáról a büntetőjog hazai rendszerében, s érintőlegesen – mintegy a további elemzések lehetséges súlypontjait kiemelve – jelezzek néhány olykor az egységes alkalmazás útjában álló, a gyakorlatra is kiható dogmatikai problémát.

1. A költségvetést károsító cselekmények büntetőjogi megítélésének fejlődése – dióhéjban

Magyarországon a „költségvetés védelméről” klasszikus értelemben sokáig nem beszélhettünk, minthogy a feudális viszonyok között a rendszertelen hadisarcokon kívül csak a birtok funkcionált elsődleges

¹ egyetemi tanár, PTE ÁJK Büntetőjogi tanszék, tudományos tanácsadó, MTA TK JTI

bevételi forrásként. Egészen a XIX. század közepéig az államjóságok és regálék – királyi haszonvétek – képezték az állami jövedelmet. Az állami pénzügyi bevételek rendjének megsértésére vonatkozó szabályok 1848 előtt gyakorlatilag csak a só- lőpor- és salétromjövedéllel kapcsolatos visszaélésekre vonatkoztak.

1850-től kezdve császári nyíltparancsokkal büntették az ugyanilyen módon előírt egyenes- és fogyasztási adókra, a jövedékekre és az illetékekre vonatkozó előírások megszegőit. A Csemegi-kódex ennek megfelelően az adócsalás bűncselekményét nem ismerte, s először csak a közadók kezeléséről szóló 1883. évi XLIV törvény 100. §-ában találunk ide vonatkozó előírásokat. Eszerint „az adótörvények és szabályok elleni kihágások az egyes adónemekre nézve fennálló törvények és szabályok szerint büntettetnek. A mennyiben a büntetés mérvéről, s minőségéről, valamely pénzügyi kihágásra nézve, külön törvény vagy szabály határozottan nem intézkednék, alapelvül szolgál, hogy a kincstár megrövidítésének, károsításának, az adóköteles személyek vagy adótárgyak eltitkolásának, kijátszásoknak, valamint valótlan bemondásoknak bírsága 1-8 annyi, mint azon összeg, melylyel a kincstár megkárosított... A kincstár megkárosítására irányzott bűncselekvények bűnvádi eljárás útján fenyítendőek meg.” Kihágásnak minősítette a törvény az adókötelezettek összeírása során a „szükséges adatok be nem mondását” és az adóbevallás elmulasztását.

A kifejezett adócsalás fogalmát először az államkincstár megkárosítására irányuló büntetésekről és vétségekről (adócsalásról) szóló 1920. évi XXXII. tc. határozta meg: „adócsalás az államkincstár megkárosítására irányuló az a cselekmény, amelyet adóról vagy egyéb köztartozásról rendelkező törvény kifejezetten adócsalásnak nyilvánít.” Ilyen rendelkezéseket tartalmaztak pl. a fényűzési forgalmi adóról, a vagyónátruházási illetékről, a fegyver- és vadászati adóról, a házadóról és fényűzési lakasadóról, az általános kereseti adóról a társulati adóról stb. hozott, a 20-as években született törvények.

Ez a szabályozási elv – tehát hogy az egyes adókat szabályozó törvények külön rendelkeztek a visszaélések megtorlásáról –, egészen az adócsalás üldözését új alapokra helyező 1959. évi 18. tvr. hatályba lépéséig tartott, az itt szereplő rendelkezéseket az 1961. évi V. törvény lényegében válto-

zatlanul átvette, s az adócsalás bűncselekményét valamennyi adónemre nézve egységesen határozta meg. A törvény három elkövetési magatartása közül az első szó szerint megegyezik a ma hatályos első fordulattal, a második adómentesség vagy kedvezmény megtevesztéssel történő igénybe vételét, a harmadik a később önállóvá vált jövedékekkel visszaélést büntette.

A fejlődés legújabb kori állomásai a következők voltak:

- felismerték, hogy a kedvezmény vagy mentesség is adókötelezettség megállapítása szempontjából lényeges tény lehet, így külön említése felesleges. Ugyanakkor a jövedéki visszaélést külön szabályozták;
- a már megállapított adó meg nem fizetése céljából történő megtevesztést is a büntetendő cselekmények sorába emelték;
- az értelmező rendelkezésekkel amúgy is kiterjesztett elkövetési tárgyat kiegészítették a társadalombiztosítási járulékkal, az egészségbiztosítási járulékkal és a nyugdíjjárulékkal. (1993 évi XVII. tv.),
- az 1997. évi CXL. törvény felemelte a meglévő büntetési tételeket, és bevezette a „nagyobb mértékű” csökkenést eredményező fordulatot. (Az alapeset után korábban nyomban a „jelentős mértékű” csökkenésre vonatkozó fordulat következett);
- az 1999. évi CXX. törvény a védett tárgyak körét ismét kiterjesztette, ezúttal a baleseti járulékra valamint a magán-nyugdíjpénztári bevételre, és az alapesetre nézve beiktatott egy új büntethetőséget megszüntető okot;
- a 2005. évi XCI. törvény egyszerűsítette a szabályozást, nem kellett ugyanis éles szem annak felfedezéséhez, hogy az adó- és a járulékcshalás külön tényállásban szereplő változata szó szerint megegyezik, az egyedüli kivétel az elkövetési tárgy. Szinte tálcán kínálta magát tehát az a megoldás, hogy az adó fogalmának – értelmező rendelkezés útján való – kiterjesztésével, megspórolhatunk egy tényállást. S ha már hozzányúlunk a 310. §-hoz, talán helyesbíthetjük az „adóhatóság előtt” szavakban benne rejlő indokolatlan szűkítő értelmezést is.

Ez meg is történt: az adóknak az elkövetési magatartások kapcsán történő összevonásán kívül a tett ettől kezdve nem kizárólag a hatóság előtt volt elkövethető.

Annak a felismerésnek a jegyében, hogy a feketemunka elleni határozottabb fellépéshez nem elégséges a foglalkoztatót terhelő járulékfizetési kötelezettség elmulasztásának eddigi szankcionálása, megszületett a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás tényállása.. Ezzel sajátos, és nehezen értelmezhető tényállás született: első fordulata tiszta mulasztásos cselekményt szabályozott,, a másik azonos volt az adócsalásával, ám itt – de csakis itt – feltámasztották a nem feltétlenül kedves emlékű „értékegybefoglalást”, hogy így adott esetben súlyosabb büntetés legyen kiszabható, mint a halmazati szabályok alkalmazásával.

A 2007. évi XXVII. törvény csupán nyomatékosította a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás kapcsán, hogy az adóbevétel csökkenésének meghatározásakor az elvont adók összegét egybe kell számítani.

2. Az új koncepció indokai

A költségvetési csalás címben jelzett olvasztótégelyének lassan öt évvel ezelőtti létrehozása a büntetőjog rendszerében nem eredményezett érdemi *tartalmi*, változást, mégis koncepcionális újításnak volt minősíthető.

A korábbi Btk. rendszerében – az adócsalás ismertett fejlődésének állomásaitól is függetlenül – fokozatosan, igazolhatatlan módon túlburjázottak a csalás-szerű tényállások.

Szinte hihetetlen, de még a költségvetési csalás létrehozása után lassan öt évvel, napjainkban is több tucat olyan bűncselekményt vehetünk számba, melyek elkövetői közvetlenül vagy közvetve más megtevesztése révén jutnak jogosulatlan előnyökhöz.

Távrolról sem a teljesség igényével, íme néhány ilyen deliktum, egyedül a több-kevesebb konszenzussal gazdasági bűncselekménynek tekintett tényállások köréből:

- *Csődbűncselekmény* (404. §) esetében az eltitkolással, elrejtéssel, a színlelt ügylettel a tettes általában megteveszti a hitelezőit, máskor a megtevesztés a csalárd bukásban ölt testet;
- a *gazdasági adatszolgáltatás elmulasztása* (409. §) nem is annyira mulasztással, mint inkább a valós adatok iránti igény csalárd megíúsításával valósul meg;

- *rossz minőségű termék forgalomba hozatala vagy minőség hamis tanúsítása* (415-416. §) esetén a forgalmazó gyakran megtéveszti a fogyasztót;
- a *fogyasztók megtévesztésének* (417. §) elég a címére utalni, ami itt ritka összhangban áll a tényállás tartalmával
- a *versenytárs utánzása* (419. §) ugyan a versenytárs érdekeit sérti, de szintén a fogyasztók átverésével, vagy annak legalábbis megkísérlésével jár,
- *pénzmosás* (399. §) esetén például a vagyoni javak megtalálási helyének elleplezése nyilván megtévesztéssel jár,
- *tőkebefektetési csalásnál* (411. §) a megtévesztés módja a valótlan adatközlés;
- *információs rendszer felhasználásával elkövetett csalás* (375. §) esetén a megtévesztés a program manipulálása révén történik,
- a *pénzhamisítás* (389. §) forgalmazással megvalósuló alakzata jellemzően az átvevő megtévesztését célozza, történik stb.

Ez az impozáns csokor a költségvetési csalás megalkotása előtt további fél tucat ilyen bűncselekményt tartalmazott. A 2011. évi LXIII. törvény alkotói arra törekedtek, hogy ezt a csalás-dzsungelt, ha nem szüntethető is meg, valamelyest átjárhatóbbá tegyék. A törvény indokolása hitet tett amellett, hogy a csalás-szerű magatartások állandó evolúciója káros, s egyre több alkalmazási, elhatárolási nehézséget eredményez. Olyan jogtárgyat kellett és lehetett találni, ami legalábbis egyszerűsíti a rendszert, s ezt a *költségvetésben* találták meg. Ennek kiemelt védelme azért is időszerűbbé vált, mert – a kissé talán hangzatos, de nem teljesen alaptalan megfogalmazás szerint – a rendszerváltás legnagyobb vesztesévé a költségvetés vált, s ezen segíteni kell.

Úgy vélem ezzel az értékeléssel és ezekkel a célokkal teljesen egyetérthetünk.

Magam már a 2000-es évek elején, a Btk. kodifikációjának kezdeti időszakában hangsúlyoztam, hogy feltétlenül felül kell vizsgálni „az egymást csaknem teljesen átfedő tényállások, és egyes tényállás-típusok

túlburjánzását”, különösen az állami bevételeket sértő magatartások párhuzamos, ismétlődő szabályozását.²

Ennek igénye egyébként távolról sem csak itthon merült fel.

Franciaországban pl. *Seuvic* professzor tarthatatlannak minősítette a különböző csalás-szerű deliktumok külön szaktörvényekbe utalását, s a megtévesztő magatartások folyamatos cizellálását,³ Németországban pedig *Tiedemann* professzor hívta fel a figyelmet a széttagoltság veszélyeire.⁴

Azt persze könnyű volt belátni, hogy valamennyi ilyen jellegű cselekmény egy-két tényállásba történő radikális összevonása nem lehetséges, de a költségvetési csalásnak mégis sikerült számos korábbi bűncselekményt, vagy bűncselekmény-csoportot (az adócsalást, a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást, a jövedékkel visszaélést, a csempészetet, a jogosulatlan gazdasági előny megszerzését, az EK pénzügyi érdekei megsértését, és a csalás költségvetést károsító formáit) egy tényállás keretei közé szorítania.

Mindez nem ment zökkenőmentesen. Előfordult, hogy kezdetben tévesen úgy vélték, a költségvetési csalás megállapíthatósága esetén a korábban önálló bűncselekmények miatt felmentő rendelkezésnek van helye (BH 2013.323), s a Kúriának még 2015-ben is érvelnie kellett a költségvetést károsító tettek egységes megítélése, a korábbi tényállások formális – de csakis formális, tartalmi dekriminalizációt nem eredményező – megszűnése mellett (BH 2015.272).

3. Repedések az olvasztótégelyen

A kezdeti bizonytalanságokon átlendültünk ugyan, mégsem mondható el, hogy a pontosan lefektetett célok megvalósulásával elégedettek lehetnénk. Amit ugyanis a jogalkotó az egyik kezével adott, azt a másikkal szinte nyomban vissza is vette. Ezt két szinte egyidejűleg beiktatott új bűncse-

2 Néhány szempont a gazdasági bűncselekmények új szabályozásához. I. rész Büntetőjogi Kodifikáció 2004/3.

3 Jean-Francois Seuvic: *L'incrimination de l'escroquerie: etude legislative et jurisprudentielle*. Nancy, 1984, 529–535. old.

4 Klaus Tiedemann: *Wirtschaftsstrafrecht, Einführung und Allgemeiner Teil*, 4. Aufl., Verlag Franz Vahlen, München, 2014, § 5.

lekmény biztosan igazolni látszik.

- a) A „*társadalombiztosítási szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés*” a hivatalos indokok szerint azért került a Btk.-ba, mert határozott büntetőjogi fellépésre volt végre szükség az állítólag elharapódzott táppénzcsalások elkövetőivel és segítőikkel szemben. Nos, a büntetőjogi szigor fegyvere e speciális bűncselekmény által azok ellen vált bevethetővé, akik 50 ezer forintnál több, de százezernél kevesebb kicsalt táppénzhez jutnak. 50.000 Ft-os értékhatár alatt ugyanis (sok más bűncselekmény mellett) ez a deliktum sem büntethető (mert nincs rá szükség), 100 ezer forint fölött viszont – ahol a költségvetési csalás fenyegetettsége kezdődik – a két, egyaránt a költségvetési károsító bűncselekmény azonosan büntetendő.

100.000 Ft fölötti táppénzcsalás tehát minden további nélkül minősíthető az ilyen tetteket is maradéktalanul értékelő költségvetési csalásnak. Eszerint mindössze 50.000 Ft-ra, a büntetőjogi „kisebb érték” egy tizedét kitevő összegre kellett a költségvetési csalás – más esetekben a jogalkotó által is határozottan elvetett – „evolúciójával” speciális tényállást alkotni?

Nyilvánvaló, hogy az 50 és 100 ezer forint közötti „táppénzcsalások” pótlékokkal és bírságokkal is elintézhetők lennének, s ha nem ezt teszik, talán még a Btk. tekintélyét is veszélyeztetik. A bűncselekmény nagy terhet a nyomozó hatóságnak minden esetre nem jelent, 2015-ben 6, 2016-ban a mai napig egyetlen ilyen bűncselekmény vált ismertté. Ennyit az „elharapódzott” táppénzcsalásokról.

- b) A másik, a koncepciónak nyilvánvalóan ellentmondó lépés a Btk. elfogadásával a „*gazdasági csalás*” bűncselekményének beiktatása volt. Ezzel a jogalkotó megint saját egy évvel korábbi indokait vetette sutba, ráadásul újfent egy teljesen feleslegesnek látszó kriminalizálás érdekében. Magam a gazdasági csalás tényállásának mibenlétére – a csalástól vagy adott esetben a hűtlen kezeléstől való elhatárolás szempontjaira – az utóbbi két évben nem tudtam rájönni. Minden esetre az e tényállásba ütköző „színlelt gazdasági tevékenység végzése” miatt szintén egyetlen ismertté vált esetet rögzít az ENYÜBS.

Meggyőződésem, hogy e két bűncselekményre semmi szükség, és perspektivikusan meg lehetne fontolni néhány további csalásszerű magatartás büntetőjogon kívüli eszközökkel történő szankcionálását. Ilyen lehet például a rossz minőségű termék forgalomba hozatala (415. §), a megfelelőség hamis tanúsítása (416. §) vagy a saját tőke csorbítása (407. §). Az e tényállásokban szabályozott magatartások nézetem szerint megfelelő fogyasztóvédelmi illetve társasági jogi szankciókkal kezelhetők.

4.A költségvetési csalások volumene és súlya

S most lássuk a költségvetési csalások alakulását, helyüket, súlyukat, következményeiket a büntetőjog rendszerében.

- a) A gazdasági, s még inkább a gazdálkodással összefüggő bűncselekmények többé-kevésbé egységesen kezelt kategóriája az új Btk. hatályba lépésével gyakorlatilag megszűnt. A kriminológiai szempontú definiálás sajnos sokkal inkább képlékeny, mint a bűnözésről szóló korábbi tájékoztatók vitatható, ám mégis évről-évre azonos módon rögzített fogalomrendszere. Mégis, ha e korábbi statisztikai számbavétel alapvető kategóriáit aktualizáljuk, gazdasági bűncselekménynek kell tekintenünk a Btk. pénzforgalmi (XXXVIII. fejezet), költségvetést károsító (XXXIX. Fejezet), pénzmosását szabályozó (XL. fejezet), gazdálkodás rendjét sértő (XLI. Fejezet) és a fogyasztókat, a versenyt védő bűncselekményeit (XLII. Fejezet).⁵

Ennek figyelembe vételével a helyzetet a következő ábra szemlélteti⁶:

-
- 5 A további „finomhangolás” már csak az egyes bűncselekmények részletes vizsgálata révén lehetséges. Így tudható meg (lenne megtudható), hogy pl. a bankkártyákkal kapcsolatos visszaélések mekkora hányada jelenti az individuális sérelmeken túlmutató gazdasági érdekek sérelmét is, milyen számban illetve arányban érintik az informatikai bűncselekmények a gazdaság területét, mennyiben sértenek egyes kartell- vagy korrupciós bűncselekmények tágabb gazdasági érdekeket is, stb.
 - 6 Az itt, s a következőkben szereplő statisztikai adatok forrása az Egységes Nyomozóhatósági és Ügyészségi Bűnügyi Statisztika (ENYÜBS). Az újabb, az előadás idejében még nem közölt adatokat az ORFK bocsátotta rendelkezésemre.

A költségvetési csalások száma és aránya

	Összes bűncselekmény (A)	Összes gazdasági bűncselekmény (B)	Adócsalás (C) 2013-költség- vetési csalás	% (C-A)	% (C-B)
2000	451.000	10.986	2552	0,56	23
2005	437.000	16.140	2661	0,60	16
2010	447.000	21.119	2075	0,46	10
2011	451.000	32.490	1602	0,36	4,9
2012	472.000	24.001	1255 (+300 költségvetési csalás – 1555)	0,33	6,5
2013	378.000	13.187	2178	0,58	16,5
2014	330.000	6.929	2284	0,69	32,9
2015	280.113	7.710	2154	0,76	27,9

Látható, hogy az ismertté vált összébűnözés néhány év stagnálás után 2012 óta folyamatosan csökken. A stagnálás időszakában azonban a regisztrált gazdasági bűnözés markánsan nőtt, majd 2012 óta itt is párhuzamos tendencia, erőteljes csökkenés volt kimutatható, ez a csökkenés azonban 2015-ben megállt.

Ugyanakkor a költségvetési csalások száma az ominózus négy évvel ezelőtti fordulathoz képest gyakorlatilag folyamatos növekedést mutat, minimális csökkenés az előző évihez képest csak 2015-ben látszik. A költségvetési csalások a gazdasági bűncselekményeknek tekintett deliktumoknak csupán kb. egy harmadát teszik ki. Ennek oka, hogy pl. a gazdasági bűncselekmények körében számba vett készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel történő visszaélések volumene gyakran megközelíti a költségvetési csalásokét. Ha a kétes besorolhatóságú, vagy többféle jogi tárgyat veszélyeztethető bűncselekményektől eltekintենék, azt lehetne mondani, hogy a költségvetési csalások száma megközelíti a gazdasági bűncselekmények két harmadát, s körülbelül 80 %-uk adó- illetve ÁFA-csalás.

- b) Aggasztó és egyértelműbb tendenciák rajzolódnak ki a gazdasági bűncselekményekkel, illetve a költségvetési csalásokkal okozott károk, illetve azok megtérülése kapcsán.

Károk és megtérülésük

év	Gazdasági bűncselek.. okozott kár (milliárd Ft)	Megté- rült %	Költségve- tési csalások- kal okozott kár (milliárd)	Megté- rült %
2009	42	7,2	16,0	2,9
2010	34	18,2	24,1	2,9
2011	34	5,1	21,6	14,7
2012	67	4,3	17,1	2,8
2013	65	5,1	39,4	5,8
2014	81	2,8	65,2	2,8
2015	127	4,1	107,6	4,6

A károk növekvő tendenciája – amely 2015-ben már meghaladta a 100 milliárd forintot⁷ (s ennek közel 90 %-át költségvetési csalások okozták) stagnáló – általában öt százalék alatti – kármegtérüléssel párosul.

Jól értsük, az Egységes Nyomozó hatósági és Ügyészégi Bűnügyi Statisztikai rendszer adatai szerint a vádemelésig az okozott károk kevesebb, mint 5 %-a térül meg. Sarkosan és kíméletlenül fogalmazva azzal a

⁷ Csekély vigasz, de Európában gazdaságilag fejlettebb országok is hasonló gondokkal küzdenek. Németországban 2013-ban a gazdasági bűncselekmények 3,8 milliárd euró kárt okoztak, 2 %-kal többet, mint az előző évben, jóllehet az ismertté vált ilyen bűncselekmények száma az előző évihez képest egytizedével csökkent.

Érdekes, hogy az ottani statisztika az ismertté vált gazdasági bűncselekmények 92 %-át felderítettnek tekinti - ez 40 %-kal meghaladja az összes bűncselekmény felderítési mutatóját – ami azzal magyarázható, hogy sikeres eljárásnak könyvelik el, ha egy gazdasági bűncselekmény elkövetőjét azonosítják, függetlenül attól, hogy őt a bíróság bűnösnek mondja-e ki és vele szemben büntetést szab-e ki. (<http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/bka-3-8-milliarden-euro-schaden-durch-wirtschaftskriminalitaet-a-982669.html> - 2016 november 10.)

ténnyel kell szembesülnünk – ami persze a számokat tekintve az utólagos felderítés, a bírósági eljárásban esetleg megtérített kár, a felmentések és megszüntetések folytán utóbb esetleg korrigálásra szoruló elkövetési érték folytán némileg finomítható és pontosítható, de nem a lényegét illetően -, hogy mintegy 100 milliárd forint bűnös úton szerzett pénz körülbelül 90 %-a az elkövetőknél marad.

Több évtizedes tendenciáról van szó, amit felismertek ugyan, de sem a vagyonvisszaszerzés sokszor átgondolatlan korábbi szervezeti keretei és tartalmi szabályai, sem a néhány éve a büntető eljárási törvénybe iktatott vagyon-visszaszerzési eljárás nem hozott kézzelfogható eredményt.

Kifizetődő, a kiszabott szabadságvesztések súlyát tekintve már középtávon megtérülő dolog a gazdasági bűnözés, különösen, ha nagyban csinálják. Néhány évnyi börtön árán örökös jólét teremthető.

Amíg ezen nem tudunk vagy nem is akarunk változtatni, aligha van sok értelme mégoly színvonalas dogmatikai vitáknak például a halmazat és az elhatárolási kérdések tárgyában.

5. Néhány dogmatikai kérdés az egység és többség köréből

A következőkben – csaknem az általánosság szintjén maradván – röviden mégis megemlítek néhány értelmezési kérdést, a költségvetési csalás üzletszerű és bünszövetségben történő elkövetése, illetve – a ma még sajnos viszonylag nagy számban folyamatban lévő – korábbi adócsalások folytatólagosan történő megvalósíthatósága kapcsán.

a) Tudjuk, az üzletszerűség ugyanolyan vagy hasonló bűncselekmények rendszeres, haszonszerzési céllal történő elkövetését jelenti (459. § (1) bekezdés 28. pont)

Az ugyanolyan értelmezése (éppen a sokat emlegetett olvasztótégely okán) nem okoz gondot, ahhoz pedig, hogy mely bűncselekményeket kell a költségvetési csaláshoz hasonlóknak tekinteni, a *Kúria 39. sz. Büntető Kollégiumi véleménye* ad szempontokat. Eszerint hasonlóknak minősül

- a pénzhamisítás (Btk. 389. §),
- a pénzhamisítás elősegítése (Btk. 390. §),
- a bélyeghamisítás (Btk. 391. §),

- a készpénz-helyettesítő fizetési eszköz hamisítása (Btk. 392. §)
- a készpénz-helyettesítő fizetési eszközzel visszaélés (Btk. 393. §),
- készpénz-helyettesítő fizetési eszköz hamisításának elősegítése (Btk. 394. §),
- a társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés (Btk. 395. §)
- a jövedékkel visszaélés elősegítése (Btk. 398. §) és a
- a pénzmosás (Btk. 399. §),

mert valamennyi bűncselekmény a pénzforgalom biztonságát sérti. Meggyőződésem azonban, hogy a felsorolást semmi szín alatt nem szabad mechanikusan értelmezni. Ez egyben azt is jelenti, hogy – a büntetőjog elveivel összhangban – nézetem szerint bizonyos fokú megszorító értelmezés indokolt. A pénzforgalom biztonsága egyaránt felvetődhet költségvetési, társasági és egyéni – ha úgy tetszik végfelhasználói, fogyasztói – szinten. Láttuk azonban, hogy a költségvetési csalás esetében a lényeg az állami pénzek, a költségvetés védelme. Ezért ennek megállapíthatósága, vagy hiánya kell hogy a hasonlóság esetében eligazítson. Mindez – a hagyományos pénzzel azonos védelemben részesülő értékpapírokra tekintettel – még például a pénzhamisítás esetében sem egyértelmű, a készpénz-helyettesítő fizetési eszközök esetében azonban biztosan nem. A felsorolásban szereplő bűncselekmények – kivéve, ha esetleg kincstári kártyáról van szó – legtöbbször a pénzintézetek és a betétesek érdekeit (társasági vagy individuális érdekeket) sértik. Nem biztos, hogy helyes ezeket egy klasszikus adócsaláshoz hasonlónak tekinteni. Egy bankkártya jogtalan elvétele révén persze sérülnek állami érdekek is, de csak olyan értelemben, ahogyan például a köznyugalom sérelmére megvalósított bűncselekmények esetében. Másrészről viszont vannak a felsorolásban nem szereplő, gyakran viszont biztosan hasonló bűncselekmények: ilyenek például az gazdaságnak azok a fordulatai, amelyek tárgya költségvetési csalásból származó, vámellenőrzés alól elvont nem közösségi áruk, vagy jövedéki adózás alól elvont termékek. Ha a pénzmosás gyakran hasonló cselekmény, az ilyen tettek nyilván szintén annak tekinthetők.

Igen lényegesnek és mindig szem előtt tartandónak vélem ezért,

a Kollégiumi Vélemény utolsó pontjában írtakat: „a bíróságnak az együttesen elbírált bűncselekmények viszonylatában [a tételes felsorolásokkal csoportokba foglalt] körön kívül is lehetősége van a hasonló jelleg megállapítására; viszont – indokolt esetekben – a jelleg hasonlóság hiánya folytán [az ott] felsorolt bűncselekményeket illetően is mellőzheti az üzletszerű elkövetés megállapítását”.

- b) Sajátos értelmezési gondot jelenthet az üzletszerűség (ugyanolyan, vagy hasonló jellegű bűncselekmények elkövetése révén rendszeres haszonszerzésre törekvés) és a *bűnszövetségben* elkövetés súlyosabban minősülő eseteinek megállapítása, hiszen mindkét fogalom a „bűncselekmények” szó használatával többes számban fogalmaz. A költségvetési csalás pedig – láttuk –, mindig egyetlen bűncselekményként, egységként jelenik meg, függetlenül például az elkövetési magatartások, az adónemek, sokszínűségétől vagy az adóidőszakok számától. A gyakorlat azonban a nyelvtani értelmezés felett nagyvonalúan átsiklik, s ha a költségvetést károsító tetteket folyamatosan, haszonszerzés által motiváltan, vagy tervszerűen, szervezeten valósítják meg, az egységként kezelt bűncselekmény ellenére megállapíthatja a minősített eseteket (a „bűncselekmények” kifejezést tehát nem formálisan értékeli)⁸.

8 A Fővárosi Ítéltábla ennek kapcsán egy adómentes termék adóköteles jövedéki termékévé történő illegális átalakítása kapcsán pl. a következőket fejtette ki: „A költségvetési csalás valóban egységet teremtett a különféle időszakokra és adónemekre elkövetett magatartások között. Ellenben az üzletszerűség minősítő körülmény, és nem esik egy fogalom alá a folytatóságossággal. [...] Az üzletszerűség megállapításának nem akadálya, hogy a bűncselekmény törvényi tényállásán belül értékelendő különböző elkövetési magatartások törvényi egységet alkotnak. Az adóbefizetés elmulasztása önmagában is haszonszerzésre irányuló törekvés, de ez ismétlődő magatartás volt, mivel a jövedéki adó megfizetése nem évente esedékes, hanem a jövedéki termék előállításával, illetőleg az adóraktáron kívül jogellenesen előállított jövedéki termék megszerzésével, birtoklásával, forgalmazásával válik esedékessé. [...] Így, a [mindössze] két elkövetési magatartás állítása tévedés, mivel nem 2004-re és 2005-re kell egy-egy elkövetési magatartást számítani, hanem 2004-re 3 szállítás (átalakítás), 2005-re pedig 7 szállítás (elkövetési magatartás) bizonyítható, ami mindenképpen megalapozza az üzletszerűséget. (Fővárosi Ítéltábla 1. Bf. 90/2015/82)

Minden esetre tökéletlensége ellenére szerencsésebb lenne az a szóhasználat, amely a régen hangoztatott igénynek megfelelően az ominózus kategóriák definiálásakor nem „bűncselekményeket”, hanem „büntetendő cselekményeket” rögzítene.

- c) A folytatólagosság kérdése megérdemel még egy gondolatsort. A jogalkotó által teremtett „törvényi egység” – ami, miután létrejött, a legtöbbször (azonos költségvetés sérelme esetében bizonyosan) *természetes egységként* funkcionál –, költségvetési csalás megállapításakor „megelőzi” a folytatólagosság törvényi egységét, a kettő nem konkurál egymással. A gyakorlat hajlik arra is, hogy – bár nem viták nélkül – elfogadják: a vádemelésig mégoly egymástól és az elbírálástól is távolt eső részcselvények az egységbe foglalhatók. Ám az elkövetéskor hatályban volt törvényt alkalmazva – ami számos még folyamatban lévő, sőt csak most bírói szakba jutott adócsalási ügyben előfordul – a valóságos anyagi halmazat, illetve a folytatólagos egység elhatárolása fejtörést okozhat. A probléma akkor jelentkezik, ha hosszabb adóbevallási időszakokra tekintettel a bevallások esedékessége között viszonylag hosszú idő telik el – ám a folytatólagosság egyéb feltételei fennállnak. Vajon ilyenkor e hosszabb bevallási időszakokra tekintettel a folytatólagosságot kizáró jelentőséget tulajdonítsunk-e a „rövid időköz” hiányának. A dolog tétje nem csekély: a választól függően halmazati büntetés kiszabására kerülhet sor, vagy – a folytatólagosság körébe vonható részcselvények önálló elévülhetetlenségére tekintettel – olyan tettek is marasztalás alapját képezhetik, amelyek folytatólagosság megállapíthatóságának hiányában már esetleg elévültek volna.

A Kúria nemrégiben (s talán nem is először) úgy foglalt állást, hogy az évenkénti bevallási kötelezettség kapcsán megvalósított adócsalás esetében – rendszeresség hiányában – nem beszélhetünk folytatólagosságról.

Az ítélet rögzíti, hogy a vádlott által vezetett Kft. a társasági adó bevallására évente volt köteles, „ezért jelentős időtartam telt el a vád tárgyává tett bevallások között”, így „a rövid időköz, mint törvényi fel-

tétel nem volt megállapítható, ezért e cselekmények nem foglalhatók a folytatólagosság egységébe”.⁹

Magam ezt a döntést vitathatónak vélem.

Éppen a Kúria tanúsított indokolt rugalmasságot például abban a kérdésben, hogy az orgazdaság „azonos sértett” hiányában is lehet folytatólagos, hiszen e bűncselekménynek nincs is sértettje, olyan törvényi feltétel tehát, ami a cselekmény kapcsán fogalmilag kizárt, nem támasztható (4/2004. BJE). Bár ezúttal nem teljesen analóg, de lényegében hasonló helyzetről van szó: ahol a bűncselekmény évenként esedékes adófizetési kötelezettséghez kapcsolódik, ahol tehát az ismétlődő magatartások szükségképpen távol esnek egymástól, ott nem indokolt a rendszeresség – nyilván tetszőleges időközökben elkövethető cselekmények figyelembe vételével kialakított – fogalmához ragaszkodni.

Ha tehát valaki, például hosszú éveken keresztül károsítja a költségvetést, de ez csak az évenként esedékes bevallásokból derül (derülhet) ki, igen formális szemléletre vall a „rendszeresség” hagyományos fogalmának hiányát rögzítő menlevél kiállítása a folyamatosság vádjával szemben. A folytatólagos elkövetés – nézetem szerint –, egyfajta tartós, rögzült szemlélet jegyében zajló ismétlődő bűnözés: azonos sértett sérelmére, azonos érdekek mentén, azonos döntések meghozatalának folyamata. A rendszeresség ennek talán nem is konstitutív eleme, inkább következménye, legtöbbször jellemző sajátossága. Ez a megközelítési mód egyébként beleillik a mostanában mind inkább követett, a halmazati értékelést elkerülni próbáló gyakorlatba – lásd például az 1/2016. számú büntető jogegységi határozatot, melynek kapcsán csak az volt a kérdés, hogy az ismétlődő tettekben testet öltő hűtlen kezelés természetes, vagy folytatólagos egység-e. A bűnhalmazat lehetősége fel sem merült.

Hangsúlyozom, hogy e probléma a 2012 januárja után elkövetett adó- illetve járulék- visszaéléseket már nem érinti, bár némi elvi aggályt jelenthet pl. hosszú évekkal ezelőtt történt adócsalások „természetes egységbe” vonása.

9 Kúria Bhar. I. 625/2016/8.

6. Az örök ÁFA-csalás

A dogmatika kissé száraz világától elszakadva, befejezésül – anélkül, hogy az utánam következő előadók témájába belekontárkodnék – engedjenek meg egy rövid megjegyzést az ÁFA-csalások másod- és harmadvirágzásáról.

A gazdasági bűnözés területén az előző évtizedekben sok kirminogén tényezőt sikerült megszüntetni, vagy legalábbis súlytalanná tenni, egyes valaha prosperáló bűncselekmény-típusok pedig mára a jogtörténet részévé váltak. Ki emlékszik a fiatal kollégák közül a telefonkártyák végtelenítésére, vagy műsoros magnókazetták tömeges becsempészésére? Ma már a kalóz-DVD-k forgalmazása is lassan a múlté, egy-egy pendrive-on vagy memóriakártyán idestova egész filmarchívum elér. Az is elmondható, hogy bizonyos bűnözési formák esetében a gyakorlat vált gyanakvóbbá, s a jogalkotás is tanulva szomorú tapasztalataiból, óvakodott pl. ellenőrizhetetlen dotációk, juttatások révén szinte tálcán kínálni a visszaélések lehetőségeit.

Egyvalami azonban úgy látszik, mindent túlél. Az Áfa-csalások makacsul tartják magukat, s bár újabb és újabb alakban élednek fel, a lényegük ugyanaz: a forgalmi adó jogosulatlan visszaigénylése, amivel beláthatatlan károkat lehet okozni.

Emlékszem, a 90-es évek közepén, még gyakorló jogászként milyen mai szemmel nézve kezdetleges, primitív, ÁFA-csalásokkal kellett szembesülnünk.

A nyilvántartási rendszerek kezdetlegessége, vagy hiánya adott arra alkalmat, hogy nyilvánvalóan hamis számlái teremtsenek alapot általában százezer forintnyi nagyságrendű kifizetésekre. Néha még arra sem ügyeltek, hogy a látszólag teljesen különböző eladók visszaigénylés céljából benyújtott számlái ne azonos számlatömbből származzanak.

Ezeket az éveket a jelenlegi helyzethez képest boldog békeidőknek nevezhetjük.

Ma – a folyamatosan alkalmazkodó és egyre bonyolultabbá, áttételesebbé váló nemzetközi körhintacsálások időszakában – a közösségi ÁFA-visszaélések által okozott kár volumene meghaladja, az EK éves kifizetéseit – mintegy 150 milliárd eurót. Az utóbbi években nemcsak

nálunk – mint látták – hanem nemzetközi téren is folyamatosan romlott a helyzet.

Én mégis abban bízom, hogy a hasonló, rangosnak ígérkező tanácskozások is hozzájárulhatnak valamelyest e nyomasztó folyamatnak a megállításához, mert segíthetik felismerni és tudatosítani az újabb veszélyforrásokat, egységesíteni a szemléletet és erősíteni a közös elszántságot.

AZ ADÓIGAZGATÁSI ELJÁRÁS ÉS A BÜNTETŐELJÁRÁS KAPCSOLATA

Az adóra elkövetett bűncselekmények dogmatikájának elemzése kapcsán alapvető kérdésként merül fel, miként, s hogyan alakul ki a bíróságok jogértelmezése.

Az adóra elkövetett bűncselekmények ítélkezési gyakorlata integrálja az adójog joganyagát, joggyakorlatát, érvrendszerét. Meggyőződésem, hogy ezen a komplex jogi területen kikerülhetetlen a különböző szakterületek együtt gondolkodása. Az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás kapcsolatának áttekintése a bíróságok megközelítésében hasznos lehet azért is, mert abból a jogalkalmazás más területein dolgozók is megismerhetik, hogyan gondolkodnak azok a bíróságok, amelyek döntésükkel a jogvitákat véglegesen lezárják.

Az alaphelyzet lényege, hogy azonos cselekmény egyidejűleg az adó-tényállás elemeit és az adóra elkövetett bűncselekmény tényállásának (adócsalás, költségvetési csalás) az elemeit egyaránt kimeríti. Ugyanaz a magatartás egyszerre, egyidejűleg két eljárás megindítását indokolja. Ebben a helyzetben szükségképpen merülhet fel minden ügyben az alábbi általános jellegű kérdések megvizsgálásának igénye.

- a két eljárás sorrendisége – egymás mellett, egymás után
- a két eljárás egymást kizáró hatása
- a két tényállás adójogi következményeinek (adóvonzat, bírság, pótlék) és büntetőjogi következményeinek (adóvonzat, büntetés) egymáshoz való viszonya
- az egyes eljárásokban beszerzett bizonyítékok felhasználásának lehetőségei a másik eljárásban.

1 tanácselnök, Kúria

1. Az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás kapcsolata általában

1.1. Az adótevénytállás szerepe, jelentősége a két eljárásban

Mindkét eljárás feladata az adótevénytállás elemeinek a tisztázása (ugyanannak az adóalanynak, ugyanarra az adótárgyra elkövetett cselekményének ugyanazon adómértékre tekintettel történő értékelése, stb.).

A bűncselekmény tényállása ún. kerettényállás, amely ugyanazokat a releváns tényállási elemeket tartalmazza és értékeli, mint az adótevénytállás.

A vizsgálat a büntetőügyben ugyanazoknak a tényeknek a tisztázására és megállapítására irányul, mint az adóigazgatási eljárásban, – az adóhiány okainak és összegének feltárására, tisztázására.

A büntetőbíróság ítéletében megállapított tényállás ugyanazokat a tényeket tartalmazza, mint az adóigazgatási eljárás eredményeként meghozott adóhatósági határozat és ehhez teszi hozzá a büntetőjogi többletet, amelynek a lényege a bűnösségben ragadható meg (mert nullum crimen sine culpa).

A különbség a két eljárás között mégsem csupán mennyiségi, hanem minőségi. E minőség pedig a két eljárás törvényben meghatározott hierarchiájából fakad, ugyanis nem egyenrangú eljárásokról van szó.

Bár az adóhiány vizsgálata első lépcsőben – a dolgok természetes rendjében – az adóhatóságra tartozik és az adóhatóság önállóan hozza meg a döntését, a büntetőjogi felelősség vizsgálata – ez előtt, emellett, illetőleg ezt követően – önállóan – tehát adott esetben az adóigazgatási eljárástól, annak eredményétől függetlenül – történik.

Az elvi kérdés vizsgálata során nem hagyhatóak figyelmen kívül a NAV (további) feladatai sem.

A NAV tv.² 13. § (2) bekezdés f) pontja alapján a NAV lefolytatja az Art.³ szerint a központosított ellenőrzést, a felhívott törvényhely (4) bekezdés c) pontja alapján ellátja az adók módjára behajtandó köztartozás végrehajtásával kapcsolatos, illetve az egyéb kötelező befizetésekkel kapcsolatos állami, az adó- és vámhatóság hatáskörébe utalt feladatokat,

2 A Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény

3 Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény

a (7) bekezdés alapján pedig a NAV a bűnüldözési és nyomozóhatósági jogkörében végzi a Be. által hatáskörébe utalt bűncselekmények megelőzését, felderítését, megszakítását és nyomozását.

Az Art. 35. § (2) bekezdés e) pontja szerint akkor, ha az adózó az esedékes adót nem fizette meg, és azt tőle nem lehet behajtani, az adó megfizetésére határozattal kötelezhető, így az adóbevétel csökkentésével kapcsolatos, valamint a költségvetési csalás elkövetésével vagyoni hátrányt okozó bűncselekmény elkövetője is az azzal összefüggő adó tekintetében.

Az Art. 164. § (1a) bekezdés a– e) pontja alapján a bíróság által jogerősen megállapított, a Btk. szerinti csalás, költségvetési csalás, a 2013. június 30-ig hatályban volt korábbi Btk. szerinti költségvetési csalás, csalás, továbbá annak a 2011. december 31-ig hatályban volt rendelkezései szerinti jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, vagy a 2005. szeptember 1-ig hatályban volt rendelkezései szerinti társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék– fizetési kötelezettség megsértése, csődbűncselekmény esetén – ha azt adóra, járulékra, vagy költségvetési támogatásra követték el – az adó megállapításához való jog nem évül el mindaddig, amíg a bűncselekmény büntethetősége el nem évül.

A fenti rendelkezések tehát egyértelművé teszik, hogy az adóhatóság az Art. rendelkezéseinek megfelelően jogosult, illetve köteles már a büntetőeljárás megindítása előtt a törvényben foglalt intézkedéseket megtenni a kötelező befizetésekkel vagy költségvetési támogatással kapcsolatban elkövetett bűncselekménnyel okozott adóhiány (kár, vagyoni hátrány) megtérítése érdekében, és a jogosultsága nem évül el mindaddig, amíg a bűncselekmény büntethetősége el nem évül.

Emellett a NAV jogosultsága nem kizárólag az adó megfizetésére kötelező határozat meghozatalában merül ki; az Art. 165. §-a alapján késedelmi pótlék, 170. §-a alapján adóbírság kiszabásáról is határozhat.

Az általa megállapított követelés érvényesítéséhez pedig más állami szerv, így a bíróság közreműködését igénybe sem kell vennie; közvetlenül intézkedéseket foganatosíthat a végrehajtás érdekében.

A Vht.⁴ 1. §-a szerint a bíróságok és a jogvitát eldöntő más szervek

4 A bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény

határozatait, továbbá az egyes okiratokon alapuló követeléseket bírósági végrehajtás útján e törvény szerint kell végrehajtani, és a 3. § szerint akkor, ha a törvény másképpen nem rendelkezik, a bírósági végrehajtás szabályai irányadók a közigazgatási végrehajtás során foganatosított ingó- és ingatlan-végrehajtás esetén is.

Az adóhatóság közigazgatási végrehajtási jogát az Art. rendelkezései biztosítják; a 72. § (1) bekezdése alapján az állami adóhatóság jár el minden adó, költségvetési támogatás, adó- visszaigénylés, visszatérítés, állami garancia (kezeség) kiutalása és visszakövetelése során.

Jogosult ugyanakkor az adók módjára behajtandó köztartozás végrehajtására, feltéve, ha azt a törvény nem utalja más hatóság vagy adóhatóság hatáskörébe. A felhívott törvényhely (3) bekezdése szerint, a végrehajtás foganatosítójaként az e törvény szabályai alapján az állami adóhatóság jár el.

Az Art. 144. §-a pedig rögzíti, hogy az adóhatóság alkalmazottja a végrehajtási eljárásban az egyes végrehajtási cselekmények foganatosításakor a Vht. rendelkezéseit alkalmazza, ha e törvény másként nem rendelkezik. Az adóvégrehajtót az eredményes végrehajtás érdekében mindazok a jogok megilletik, amit a Vht. a bírósági végrehajtnak biztosít. A fenti törvényi rendelkezések tehát nem hagynak kétséget afelől, hogy az adóhatóság a közigazgatási végrehajtás szabályai szerint jogosult eljárni.

A közigazgatási végrehajtás a Vht.-ban szabályozott végrehajtási eljárások közötti gyűjtő kategória. Körebe tartozik az adóvégrehajtás épp úgy, mint a szűkebb értelemben vett és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (Ket.) alapján elrendelt végrehajtás.

A közigazgatási végrehajtás azonban minden esetben a közigazgatási hatóság eljárási cselekménye, és mint ilyen kívül esik az igazságszolgáltatás körén.

Mindezek alapján az adóhatóság a büntetőeljárársban bejelentett polgári jogi igény érvényesítésétől függetlenül, a Magyar Állam érdekében törvényi felhatalmazás alapján saját hatáskörében jogosult határozathozatalra, hozhat kötelező rendelkezéseket, és intézkedhet azok végrehajtása iránt. Az adóhatóság igényét a közigazgatási, adóhatósági, adóigazgatósági eljárás keretében jogosult, de egyben köteles is érvénye-

síteni akár a büntetőeljárás megindulása előtt, akár a büntetőeljárás alatt is. A számára törvényben megállapított közhatalmi jogosítványaival élve köteles a végrehajtó hatalom részeként eljárni, és nem terelheti a büntető igazságszolgáltatás adhéziós keretei közé az állam közhatalmi jellegű jogosítványaival kapcsolatos igényét.

Ebből viszont az is következik, hogy polgári peres eljárást nem indíthat az adóalannal szemben az adójogviszonyból eredő követelésének érvényesítése érdekében.

1.2. A büntetőjogi felelősség önálló elbírálása (Be. 10. §)

A büntetőeljárás alapelvei szabálya, hogy: *Abban a kérdésben, hogy a terhelt követett-e el és milyen bűncselekményt, a bíróságot, az ügyészt, a nyomozó hatóságot nem köti a más eljárásban, így különösen a polgári eljárásban, a szabálysértési vagy a fegyelmi eljárásban hozott határozat, illetőleg az abban megállapított tényállás.*

A hazai jogrendszer sarkalatos szabálya, hogy a büntetőjogi felelősség elbírálása kizárólag büntetőeljárásban történhet meg. Kizárólag a büntetőügyben, a Be. szabályai szerint eljáró hatóságok (a bíróság, az ügyész és a nyomozó hatóság) jogosultak elbírálni, bármilyen más eljárás eredményétől függetlenül, hogy történt-e bűncselekmény, és azt a terhelt követte-e el.

A büntetőügyben eljáró hatóság szabadon értékeli a bizonyítékokat (78. §) és állapítja meg a tényállást. A más eljárásban hozott határozatban megállapított tényállás a büntetőeljárásban nem irányadó. A büntetőbíróság az adóhatóság, illetve a társadalombiztosítási szerv jogerős határozatához ugyanúgy nincs kötve, mint a törvényben kifejezetten említett más hatósági határozatokhoz.

Nem ütközik a többszöri eljárás tilalmába, ha a más eljárásban hozott határozattal elbírált cselekmény miatt büntetőeljárás indul vagy folyik.

Kivétel ez alól, ha a szabálysértést szabálysértési határozattal bíróság állapította meg.

Ebben az esetben csak a szabálysértési perújítási eljárás lefolytatása és ennek eredményeként a szabálysértési határozat hatályon kívül helyezése után indulhat büntetőeljárás [Be. 6. § (5) bek.].

Ha a szabálysértést büntetőeljárásban bírálták el [Be. 337. § (1) bek.], a bíróság büntetőügyben hozott ügydöntő határozatához az általános szabályok szerint fűződik a többszöri eljárás tilalma.

Fentebb már utalás történt arra, hogy az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás egymástól függetlenül megindulhat és folytatódhat. Adott esetben célszerű lehet azonban, hogy a büntetőügyben eljáró hatóság bevéjra az adóhatóság hatóság határozatát.

A Be. 188. § (1) bekezdésének d) pontja szerint az ügyész határozattal felfüggeszti a nyomozást, ha az eljárás lefolytatásához előzetes kérdésben hozott döntést kell beszerezni.

Ilyen okból a bíróság is felfüggeszti az eljárást [266. § (1) bek.].

A Be. 188. § (2) bekezdése, illetve a 266. § (5) bekezdése szerint az eljárást folytatni kell, ha a felfüggesztés oka megszűnt. Ezekben a rendelkezésekben a törvény a „felfüggeszti” szót használja, de ez nem változtat azon, hogy – a Be. 10. §-ából következően – az előzetes kérdést általában a büntetőeljárásban lehet és kell elbírálni, a felfüggesztés nem kötelező.

A más hatóság által a saját hatáskörében jogerősen elbírált cselekményt azonban, ha nem a büntetőjogi felelősség kérdésében kell dönteni, a büntetőeljárásban nem lehet felülbírálni. Az abban foglalt rendelkezéshez a büntetőügyben eljáró bíróság is kötve van. Így például, ha a polgári (jogi) igényt polgári perben már elbírálták, azt a büntetőügyben a bíróság nem bírálhatja el újra.

S ez utóbbi fordítva is igaz. A büntetőbíróság polgári jogi igényt érdemben elbíráló – annak helyt adó, illetve azt elutasító – rendelkezése minden esetben ún. ítélt dolgot teremt, és a polgári perben történő ismételt előterjesztése a keresetlevél elutasítását vonja maga után (BH2004.178.).

1.3. Az Európai Unió jogának jelentősége

Az adócsalás és utódja, a költségvetési csalás ún. kerettényállás, amelynek alkalmazása során az Európai Unió joga is megfelelően érvényesül – hasonlóképpen, mint az adóigazgatási eljárásban.

A hozzáadottértékadóból (továbbiakban: héa) származó bevételek teljes körű beszedésének a biztosítása, ezáltal pedig a 2006/112 irányelv⁵ (továbbiakban: HÉA irányelv) rendelkezéseinek és az EUMSZ⁶ 325. cikknek megfelelően az Unió pénzügyi érdekei védelmének a biztosítása céljából a tagállamok szabadon választhatják meg az alkalmazandó szankciókat, amelyek ölthetik közigazgatási szankciók, büntetőjogi szankciók formáját, vagy lehetnek a kettő kombinációi.⁷

Az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján létrejött, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló, 1995. július 26-án Luxembourgban aláírt egyezmény (továbbiakban: PIF Egyezmény)

A PIF Egyezmény meghatározza a célokat, a csalás fogalmát és a tagállamok kötelezettségeit egyaránt.

A PIF Egyezmény preambuluma szerint: ezen egyezmény szerződő feleinek, az Európai Unió tagállamainak a meggyőződése, „hogy az Európai Közösség pénzügyi érdekeinek védelme szükségessé teszi az ezeket az érdekeket sértő csalás büntetőjogi üldözését”, és hogy „hatékony, arányos és visszatartó erejű büntetőjogi szankciókkal büntetendővé kell tenni az ilyen magatartást, a különböző esetekben szükségessé váló egyéb szankciók alkalmazása lehetőségének sérelme nélkül, valamint [az], hogy – legalábbis súlyos esetekben – lehetővé kell tenni a szabadságvesztés büntetésének alkalmazását”.

„Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeit sértő csalás ” fogalmát a PIF- egyezmény 1. cikke úgy határozza meg, mint „minden szándékos cselekmény vagy mulasztás [...] olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyi-

5 A Tanács 2006. november 28.-i 2006/112/EK irányelve a közös hozzáadottértékadó-rendszerről

6 Az Európai Unió működéséről szóló szerződés

7 Az EUMSZ 325. cikk előírja: „(1) Az Unió és a tagállamok küzdenek a csalás és az Unió pénzügyi érdekeit sértő minden egyéb jogellenes tevékenység ellen az e cikknek megfelelően meghozandó olyan intézkedésekkel, amelyeknek elrettentő hatásuk van és hathatós védelmet nyújtanak a tagállamokban, valamint az Unió intézményeiben, szerveiben és hivatalaiban.

(2) A tagállamok az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás leküzdésére megteszik ugyanazokat az intézkedéseket, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek.

latkozatok vagy dokumentumok felhasználás[ára] vagy előterjesztés[ésére vonatkozóan], amelyek következménye az [Unió] általános költségvetése vagy az [Unió] kezelésében levő, illetve [annak] nevében kezelt költségvetés forrásainak jogtalan csökkentése”. E fogalom következőképpen magában foglalja egy egységes kulcsnak a héa harmonizált és az uniós szabályok alapján megállapított alapjára való alkalmazásából származó bevételeket. E megállapítást nem kérdőjelezheti meg az a tény, hogy a héat nem közvetlenül az Unió nevében szedik be, mivel a PIF– egyezmény 1. cikke éppen hogy nem ír elő ilyen feltételt, amely ellentétes lenne ezen egyezménynek a céljával, amely egyezmény az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalások elleni lehető leghigorúbb fellépésre irányul.

Ezen egyezmény 2. cikkének (1) bekezdése a következőket írja elő:

„Minden tagállam megteszi a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy az 1. cikkben említett magatartást, valamint az 1. cikk (1) bekezdésében említett magatartásban való részvételt, felbujtást vagy ilyen magatartás kísérletét hatékony, arányos és visszatartó erejű szankciókkal büntesse, beleértve, legalábbis a csalás súlyos eseteiben, a kiadatást megalapozó szabadságvesztéssel járó büntetést; súlyosnak minősül az a csalás, ahol az elkövetési érték eléri vagy meghaladja az egyes tagállamok által meghatározott minimális összeget. A minimális összeg nem lehet magasabb 50 000 [eurónál].”

A PIF Egyezmény 2. cikkének (1) bekezdése alapján a tagállamoknak meg kell tenniük a szükséges intézkedéseket, hogy az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalást megvalósító magatartásokat hatékony, arányos és visszatartó erejű büntetőjogi szankciókkal büntessék, beleértve, legalábbis a csalás súlyos eseteiben, a szabadságvesztéssel járó büntetést.

Az adóigazgatási eljárásban és az adócsalás (költségvetési csalás) miatt indított büntetőeljárásokban másodlagos uniós jogként az Európai Unió Bíróságának (EUB) ítéleteiben foglalt döntések is irányadók. Az EUB az ún. Taricco ítéletében⁸ kimondta, hogy a büntetőjogi szankciók elengedhetetlenek lehetnek a súlyos héacsalás bizonyos eseteivel szembeni hatékony és visszatartó erejű küzdelemhez.⁹

8 Curia C105/14. szám

9 Taricco [39]

A nemzeti bíróság feladata annak a vizsgálata, hogy az alkalmazandó nemzeti rendelkezések lehetővé teszik-e az Unió pénzügyi érdekeit sértő súlyos csalás eseteinek hatékony és visszatartó erejű szankcionálását.

Az EUMSZ 325. cikk (1) és (2) bekezdésének (elrettentő hatású, hatékony) rendelkezései az uniós jog elsőbbségének elve alapján, a tagállamok belső jogával fennálló kapcsolatuk tekintetében azzal a hatással bírnak, hogy – pusztán hatálybalépésük ténye folytán – a nemzeti jog valamennyi, az uniós joggal ellentétes rendelkezését a jog erejénél fogva alkalmazhatatlanná teszik.

Az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: Charta) 49. cikke megállapítja a bűncselekmények és büntetések törvényességének és arányosságának elveit, amelyek szerint többek között senkit sem szabad elítélni olyan cselekményért vagy mulasztásért, amely az elkövetése idején a hazai vagy a nemzetközi jog alapján nem volt bűncselekmény.

Miután az adócsalás (költésévetési csalás) kerettényállás, amelynek tartalmát az adókötelezettséget megállapító igazgatási normák határozzák meg, ugyanazt a jogszabályi anyagot kell alkalmazni mindkét eljárásban. Ha ugyanazt a joganyagot kell alkalmazni és ugyanolyan módon, ugyanúgy értelmezve, akkor elvileg ugyanarra az eredményre kell jutni mindkét eljárásban.

Az EUB iránymutatást adott az HÉA irányelv egyes rendelkezéseinek az értelmezéséhez a C–142/11. számú (Dávid contra NAV), illetve a C–324/11. számú (Tóth contra NAV) ügyekben is. Ezeknek az iránymutatásoknak a lényege abba állt, hogy önmagában egyes adóigazgatási jellegű kötelezettségek elmulasztása (mint pl. az a körülmény, hogy az adózó már nem rendelkezik egyéni vállalkozói igazolvánnyal, vagy az áfalevonáshoz felhasznált számla kibocsátója szabálytalanságot követett el, vagy az adó alanya bejelentkezett-e előzetesen az áfa-körbe (stb.) önmagában nem elégséges ahhoz, hogy az adóhatóság az adóalany héa-levonási jogát megtagadja. Az adóhatóságnak az objektív körülmények alapján ezekben az esetekben is bizonyítania kell, hogy ezen adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az említett számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt

azaz a számlabefogadó tudta, vagy tudnia kellett, hogy héa kijátszására irányuló ügyletben vett részt.

Azon gazdasági szereplőknek, akik minden tőlük ésszerűen elvárható intézkedést megtesznek annak érdekében, hogy az ügyleteik ne valósítsanak meg – akár a héa, akár más adó tekintetében elkövetett – adókijátszást, annak kockázata nélkül kell, hogy bízhassanak ezen ügyletek jogszerűségében, hogy elveszítik az előzetesen felszámított héa levonásához való jogukat.

Főszabály szerint, az adóhatóság feladata az adóalanyoknál az ahhoz szükséges ellenőrzések elvégzése, hogy felderítse a héával kapcsolatos szabálytalanságokat, illetve csalásokat, illetve az e szabálytalanságokat vagy e csalásokat elkövető adóalanyokkal szemben szankciókat alkalmazzon.

A hivatkozott ítéletek részletezett indokolása kifejezetten büntetőjogi gondolkodásmódot tükröz, és teljes mértékben eltér attól a korábban következetes szemlélettől, hogy a közigazgatási következmények alkalmazása során a közigazgatási hatóságok rendszerint valamely objektív helyzetet értékelnek, és soha nem vizsgálják az „elkövető tudattartalmát”

Ezek a döntések ugyanakkor a büntetőügyekben eljáró hatóságok számára semmilyen újabb követelményt nem eredményeztek, tekintettel arra, hogy a szándékos bűnösségi bizonyítása a büntetőügyekben eljáró hatóságokat terheli.

1.4. *A többszöri eljárás tilalma (ne bis in idem)*

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 Åklagaren contra Hans Åkerberg Fransson ügyben C–617/10. szám alatt meghozott ítélete azonban új megvilágításba helyezte ezt a sarkalatos hazai szabályt,

Hans Åkerberg Fransson ügyben az adóbírságot kiszabó határozat indokát ugyanazok a téves adatközlési tényállások képezték, mint amelyek, 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 ugyanezen tényállás alapján egy másik eljárásban már szankciót alkalmaztak vele szemben, ami ellentétben áll Az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény¹⁰ (továbbiakban: EJEE) 7. kiegészítő jegyzőkönyvének 4. cikkével és a Charta 50. cikkével.

Az EJEE 1984. november 22-én, Strasbourghban aláírt 7. kiegészítő jegyzőkönyvének (a továbbiakban: az EJEE 7. kiegészítő jegyzőkönyve) „Kétszeres eljárás alá vonás vagy büntetés tilalma” címet viselő 4. cikke a következőképpen rendelkezik: „(1) Ha valakit egy állam büntető törvényének és büntető eljárási törvényének megfelelően egy bűncselekmény kapcsán már jogerősen felmentettek vagy elítéltek, e személlyel szemben ugyanennek az államnak az igazságszolgáltatási szervei ugyane bűncselekmény miatt nem folytathatnak büntető eljárást, és vele szemben abban büntetést nem szabhatnak ki.

(2) Az előző bekezdés rendelkezései nem képezik akadályát annak, hogy az adott állam büntető törvényeinek és büntető eljárási törvényeinek megfelelően az eljárást újból megindítsák, ha új, vagy újólág feltárt tények, vagy az eljárás alapvető hibái természetüknél fogva kihatással vannak a meghozott ítéletre.

(3) A jelen cikk rendelkezéseitől [az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában 1950. november 4-én kelt európai egyezmény (a továbbiakban: EJEE)] 15. cikkére hivatkozással nem lehet eltérni.”

Az uniós jog keretei között az Európai Unió Alapjogi Chartája „A kétszeres eljárás alá vonás és a kétszeres büntetés tilalma” címet viselő 50. cikkében a következőképpen rendelkezik: „Senki sem vonható büntetőeljárás alá és nem büntethető olyan bűncselekményért, amely miatt az Unióban a törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.”

A Charta 51. cikke az alábbiak szerint határozza meg a Charta alkalmazási körét: „(1) E Charta rendelkezéseinek címzettjei – a szubszidiaritás elvének megfelelő figyelembevételével mellett – az Unió intézményei, szervei és hivatalai, valamint a tagállamok annyiban, amennyiben az Unió jogát

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

hajtják végre. Ennek megfelelően saját hatáskörükben és a Szerződésekben (értsd: az EU alapszerződésai) az Unióra ruházott hatáskörök korlátain belül tiszteletben tartják az ebben a Chartában foglalt jogokat és betartják az abban foglalt elveket, valamint előmozdítják azok alkalmazását.

(2) Ez a Charta az uniós jog alkalmazási körét nem terjeszti ki az Unió hatáskörein túl, továbbá nem hoz létre új hatásköröket vagy feladatokat az Unió számára, és nem módosítja a Szerződésekben meghatározott hatásköröket és feladatokat.”

A Hans Åkerberg Fransson ügyben azt a kérdést kellett eldöntenie a bíróságnak, hogy az EJEE 7. kiegészítő jegyzőkönyvének 4. cikke és a Charta 50. cikke szerinti *ne bis in idem* elvének hatálya alá tartozik-e az adóbűncselekmények miatti vádemelés megengedhetősége, ha korábban ugyanazon téves adatközlés miatt közigazgatási eljárás keretében meghatározott pénzbüntetést (adó bírságot) szabtak ki a vádlottra.

Hazai gondolkodásunkban már a kérdés feltevése is nehezen értelmezhető. Azt mondanánk, hogy eleve rossz a kérdés. A büntetőjogász ugyanis soha nem fogja közös nevezőre hozni a bűncselekmény miatt és a nem bűncselekmény miatt alkalmazott jogkövetkezményeket. Nem büntetőjogi jogkövetkezmény aligha gátolhatja valamely bűncselekmény miatt, a büntetőeljárás lefolytatását és büntetés kiszabását. A kérdés valójában legfeljebb fordítva merülhet fel.

Az EUB a C–617/10. számú ítéletében a következőket fejtette ki: A Charta 50. cikkében szabályozott *ne bis in idem* elvének az adócsalás miatt indított, az alapeljárás szerintihez hasonló büntetőeljárásokra történő alkalmazása azt feltételezi, hogy a vádlottal szemben jogerős határozattal már megtett intézkedések büntető jellegűek.

A *ne bis in idem* elve nem zárja ki, hogy valamely tagállam a héával 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.

A héából származó bevételek teljes körű beszedésének biztosítása, ezáltal pedig az Unió pénzügyi érdekeinek védelme céljából a tagállamok szabadon választhatják meg az alkalmazandó szankciókat.

A Charta 50. cikke csak akkor zárja ki, hogy ugyanazon tényállás alapján ugyanazon személlyel szemben büntetőeljárást indítsanak, ha az adóbírság az említett rendelkezés értelmében büntető jellegű, és jogerőssé vált.

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.

Tehát korántsem önmagában csak annak, hogy a kiszabható bírság „csak” 40 %, vagy 50- 100-200 %. A 40 %-os mértékű bírság is kifejezetten büntető jellegű, ugyanis nyilvánvaló és kizárólagos célja joghátrány okozása. Az EUB felveti a kérdést: a nemzeti jog és az EJEE közötti ellentét esetén milyen következtetéseket kell levonnia, a nemzeti bíróságnak

1. Mint azt az EUSZ 6. cikk (3) bekezdése megerősíti – az EJEE által biztosított alapvető jogok az uniós jogrend részét képezik mint annak általános elvei.
2. A Charta 52. cikkének (3) bekezdése azt a kötelezettséget írja elő, hogy a Chartában foglalt, az EJEE által biztosított jogoknak megfelelő jogok tartalmát és terjedelmét azonosnak kell tekinteni azokéval, amelyek az említett egyezményben szerepelnek, ám ez az egyezmény nem minősül az uniós jogrendbe szervesen beépülő jogforrásnak, mivel az Unió nem csatlakozott hozzá.

Mindezekre figyelemmel döntésében az EUB azt mondta ki, hogy: az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkében szabályozott *ne bis in idem* elve nem zárja ki, hogy valamely tagállam a hozzáadottértékadóval 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.

Hazai adójogunk többféle bírságot is alkalmaz:

Adóbírság

Art. 170. § (1) Adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Az adóbírság mértéke – ha e törvény másként nem rendelkezik – az adóhiány 50%-a. Az adóbírság mértéke az adóhiány 200%-a, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó- visszaigénylési, adó- visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását, és a jogosultság hiányát az adóhatóság a kiutalás előtt megállapította. A bírság alapja ilyen esetben a jogosulatlanul igényelt összeg.

Mulasztási bírság

Art. 172. § (1) A (2) bekezdésben foglalt eltéréssel a magánszemély adózó 200 ezer forintig, más adózó 500 ezer forintig terjedő mulasztási bírsággal sújtható, ha

a) a bejelentési (bejelentkezési, változásbejelentési), adatszolgáltatási kötelezettségét késedelmesen, hibásan, valótlan adattartalommal vagy hiányosan teljesíti,

b) a bevallási, vagyonszerzési illetékekkel kapcsolatos bejelentési (a továbbiakban együtt: bevallási) kötelezettségét a bevallás határidejét követően, de az adóhatóság felszólítását, ellenőrzését megelőzően késedelmesen teljesíti és késedelmét nem menti ki (bevallási késedelem),

Késedelmi pótlék

Art. 165. § (1) Az adó késedelmes megfizetése esetén az esedékesség napjától, a költségvetési támogatásnak az esedékesség előtt történő igénybevétele esetén pedig az esedékesség napjáig késedelmi pótlékot kell fizetni.

Önellenőrzési pótlék

Art.168. § (1) Ha az adózó az adót, a költségvetési támogatást az önellenőrzésre vonatkozó rendelkezések szerint helyesbíti, önellenőrzési pótlékot fizet.

Az aligha lehet kérdéses, hogy a fenti bírságok és pótlékok kifejezetten szankció-jellegűek. A gyakorlatnak kell majd eldöntenie, hogy hazai jogrendszerünk e téren mennyiben áll összhangban az EUB gyakorlatával.

Az EUB döntése nyomán arra vonható következtetés, hogy a ne bis in idem elvét kiterjesztően értelmezte. Ezt a nemzetközi dokumentumok – és a büntetőjog tudománya – ez ideig kizárólag a bűncselekmények, a büntetőeljárások, illetve a büntetőjogi szankciók vonatkozásában értelmezte. Fel sem merült, hogy nem büntetőjogi szankciónak jelentősége lehetne a ne bis in idem elvének alkalmazása körében.

Most vizsgált ítéletében azonban, az EUB a büntetőjogi szankció fogalmát kiterjesztette a közigazgatási hatóság által alkalmazott büntető jellegű jogkövetkezményekre is, ami egészen újszerű helyzetet teremtett és számtalan további kérdést generál. Így például (kérelem hiányában) még nem foglalkozott az EUB azzal, hogy alkalmazható-e az adózóval szemben adóbírság abban az esetben, ha megelőzően büntetőügyben (értelemszerűen) büntetőjogi szankciót szabtak ki vele szemben. E kérdés megoldása kapcsán sajátos helyzetet teremtene, ha jobban járhatna az, aki ellen mindjárt büntetőeljárás indul, s csak azt követően folytatják le vele szemben az adóigazgatási eljárást.

2. Az egyes eljárásokban beszerzett bizonyítékok felhasználása a másik eljárásban

A mindennapi jogalkalmazói gyakorlatban felmerül a kérdés, hogy egyrészről az adóigazgatási eljárásban, illetve másrészről a büntetőeljárásban beszerzett bizonyítékok felhasználhatóak-e a másik eljárásban, s ha igen, miként.

Az adóigazgatási eljárásban is irányadó, a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. tör-

vény (továbbiakban: Ket.) 50. §-ának (4)-(6) bekezdése előírja: „(4) A hatósági eljárásban olyan bizonyíték használható fel, amely alkalmas a tényállás tisztázásának megkönnyítésére. Bizonyíték különösen: az ügyfél nyilatkozata, az irat, a tanúvallomás, a szemléről készült jegyzőkönyv, a szakértői vélemény, a hatósági ellenőrzésen készült jegyzőkönyv és a tárgyi bizonyíték.

(5) A hatóság szabadon választja meg az alkalmazandó bizonyítási eszközt. Törvény előírhatja, hogy a hatóság a határozatát kizárólag valamely bizonyítási eszközre alapozza, továbbá jogszabály meghatározott ügyekben kötelezővé teheti valamely bizonyítási eszköz alkalmazását, illetve előírhatja valamely szerv véleményének a kikérését.

(6) A hatóság a bizonyítékokat egyenként és összességükben értékeli, és az ezen alapuló meggyőződése szerint állapítja meg a tényállást.”

A NAV törvény 51. §-a értelmében: „(1) A [Nemzeti Adó- és Vámhivatal] bünyügi főigazgatósága és a bünyügi főigazgatóság közép fokú szervei (a továbbiakban: felhatalmazott szervek) a Be. által a [Nemzeti Adó- és Vámhivatal] nyomozóhatósági hatáskörébe utalt büncselekmény elkövetésének megelőzésére, megakadályozására, felderítésére, megszakítására, az elkövető kilétének megállapítására, elfogására, tartózkodási helyének megállapítására, bizonyítékok megszerzésére, valamint a büntetőeljárásban résztvevők és az eljárást folytató hatóság tagjainak, az igazságszolgáltatással együttműködő személyek védelme érdekében – e törvény keretei között – titokban információt gyűjthetnek.

(2) Az (1) bekezdés alapján tett intézkedések, az abban érintett természetes és jogi személyek, valamint jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetek adatai nem hozhatók nyilvánosságra.

(3) A felhatalmazott szervek, valamint a beszerzett adat és az információgyűjtés ténye tekintetében az ügyész és a bíró a titkos információgyűjtés során – külön engedély nélkül – megismerhetik a minősített adat tartalmát.”

Az Art. 97. §-ának (4)-(6) bekezdése előírja: „(4) Az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi.

(5) Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, a próbavásárlás, a fel nem fedett próbavásárlás, a próbagyártás, a helyszíni leltározás, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó vagy nyilvánosan elérhető elektronikus adat, információ.

(6) Az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény – a becslési eljárás kivételével – az adózó terhére nem értékelhető.”

Büntetőeljáráásban, a büntetőügyben eljáró hatóságok ugyancsak szabadon értékeli a bizonyítékokat (78. §), és állapítják meg a tényállást. A más eljárásban hozott határozatban megállapított tényállás a büntetőeljáráásban nem irányadó.

A más eljárásban hozott határozat – bár általában nem köti a büntetőügyben eljáró hatóságot – bizonyítási eszközként (mint okirat), akár indítványra, akár hivatalból beszerezhető és a tartalma bizonyítékként felhasználható [76. § (2) bek.]. A más eljárásban hozott, a bizonyítás eszközül szolgáló okiratot a tárgyaláson fel kell olvasni [301. § (1) bek.]. (A tárgyalás megkezdése után is fel lehet függeszteni az eljárást – Be. 307. §).

Egy magyar vonatkozású ügyben a közelmúltban meghozott ítéletben az EUB is foglalkozott a bizonyítékok kölcsönös felhasználásának a kérdésével.

A WebMindLicenses (WML) Kft. keresetett nyújtott be a Nemzeti Adó- és Vámhivatal határozatával szemben, amelynek kapcsán azt kifogásolta, hogy olyan bizonyítékokat használtak fel, amelyeket távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatása és elektronikus levelezések lefoglalása útján a tudta nélkül szereztek be egy párhuzamosan folyó büntetőeljárás keretében, amely bizonyítékokhoz nem fért hozzá.

A WML az EUB-hoz benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmében arra kereste a választ, hogy a HÉA irányelv céljaiból az következik-e, hogy az adóhatóság átveheti a büntetőeljárások keretében beszerzett bizonyítékokat, ideértve a titkos eszközökkel szerzett bizonyítékokat, és azokat felhasználhatja valamely közigazgatási határozat alátámasztásához.

Az EUB a C–419/14. számú ítéletében az alábbiakat fejtette ki:

Először is emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti jog bizonyítási szabályaira figyelemmel kell megvizsgálni, hogy fennállnak-e a visszaélészerű magatartás megállapításának feltételei. E szabályok azonban nem sérthetik az uniós jog hatékony érvényesülését.

Másodszor, az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az uniós jogrendben biztosított alapvető jogokat az uniós jog által szabályozott valamennyi tényállásra alkalmazni kell.

Harmadszor, az alapügy tárgyául szolgálóhoz hasonló visszaélészerű gyakorlat megállapítása nyomán hozott utólagos héamegállapítás a HÉA irányelv 2. cikke, 250. cikkének (1) bekezdése és 273. cikke, valamint az EUMSZ 325. cikk, vagyis az uniós jog végrehajtásának minősül.

Ebből következően nem ellentétes az uniós joggal, ha az adóhatóság egy párhuzamosan folyó és még le nem zárt büntetőeljárás keretében beszerzett bizonyítékokat használhat fel közigazgatási eljárás keretében a héa területén fennálló visszaélészerű gyakorlat bizonyítása érdekében, feltéve hogy az uniós jog, különösen a Charta által biztosított jogokat tiszteletben tartják.

A Charta által biztosított jogok terjedelmét és értelmezését illetően annak 52. cikke (1) bekezdése kimondja, hogy a Chartában elismert jogok és szabadságok gyakorlása csak a törvény által, valamint az említett jogok és szabadságok lényeges tartalmának tiszteletben tartásával korlátozható. Az arányosság elvére figyelemmel, korlátozásukra csak akkor és annyiban kerülhet sor, ha és amennyiben az elengedhetetlen, és ténylegesen az Unió által elismert általános érdekű célkitűzéseket vagy mások jogainak és szabadságainak védelmét szolgálja.

Az arányosság elve értelmében a tagállamok által elfogadható intézkedések nem terjeszkedhetnek túl azon a mértéken, amely a héa pontos beszedésére és az adókijátszás elkerülésére irányuló célok eléréséhez szükséges. Mivel az alapügyben a távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatására és az elektronikus levelezés lefoglalására büntetőeljárás keretében került sor, azok célját és szükségességét ezen eljárásra tekintettel kell értékelni.

Mivel az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a hatodik irányelv elismer és támogat, a büntetőeljárás keretében a különösen az e területen elkövetett bűncselekmények üldözése érdekében végrehajtott nyomozati cselekmények olyan célt szolgálnak, amely megfelel az Unió által elismert általános érdekű célkitűzésnek.

Ami a nyomozati cselekmények szükségességének vizsgálatát illeti, meg kell jegyezni, hogy az adóhatóság a tárgyaláson jelezte, hogy az elektronikus levelek lefoglalására bírói engedély nélkül került sor. E tekintetben meg kell jegyezni, hogy előzetes bírói engedély hiányában a közhatalomnak a Charta 7. cikkében biztosított jogokba történő önkényes beavatkozásával szembeni védelem jogi keretet és szigorú korlátokat követel meg az ilyen lefoglalás tekintetében. Így e lefoglalás csak akkor egyeztethető össze az említett 7. cikkkel, ha a nemzeti szabályozás és gyakorlat megfelelő és kellő garanciákat nyújt a visszaélésekkel és önkényességgel szemben.

Ezzel szemben a Charta 7. cikkére (magan és családi élet tiszteletben tartásához való jog) tekintettel meg kell állapítani, hogy az olyan bizonyítékok adóhatóság általi felhasználása, amelyeket egy le nem zárt büntetőeljárás keretében, távközlési rendszerek útján való kommunikáció lehallgatása és elektronikus levelezések lefoglalása útján szereztek be, önmagában az e cikkben biztosított jog gyakorlása korlátozásának minősül. Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy e felhasználás a Charta 52. cikkének (1) bekezdésében támasztott követelményeknek is megfelel-e.

A követelmény az, hogy e jog gyakorlása csak a törvény által korlátozható.

Míndezek alapján azt állapította meg az EUB, hogy a Charta 52. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes, ha az adóhatóság egy párhuzamosan folyó és még le nem zárt büntetőeljárás keretében a hea területén fennálló visszaélésszerű gyakorlat bizonyítása érdekében az adóalannal szemben folytatott titkos adatgyűjtés során beszerzett bizonyítékokat használhat fel, feltéve hogy e bizonyítékoknak az említett büntetőeljárás keretében való beszerzése és azoknak a közigazgatási eljárás keretében való felhasználása nem sérti az uniós jog által biztosított jogokat.

Egyrészt arról kell vizsgálni, hogy olyan nyomozati eszköz volt-e, amelyet törvény írt elő, és amely szükséges volt a büntetőeljárás keretében, másrészt pedig az ilyen eszközökkel beszerzett bizonyítékoknak az említett hatóság általi felhasználását szintén törvény írta-e elő, és az szükséges volt-e.

Ezenkívül e bíróság (tehát a nemzeti bíróság) feladata annak vizsgálata, hogy a védelemhez való jog tiszteletben tartása általános elvének megfelelően az adóalanyok a közigazgatási eljárás keretében lehetősége volt-e arra, hogy e bizonyítékokhoz hozzáférjen, és azokkal kapcsolatban meghallgassák.

Amennyiben e bíróság azt állapítja meg, hogy ezen adóalany számára nem biztosították e lehetőséget, vagy hogy e bizonyítékokat a Charta 7. cikkének megsértésével szerezték be a büntetőeljárás keretében vagy használták fel a közigazgatási eljárásban, az említett nemzeti bíróságnak ki kell zárnia e bizonyítékokat, és amennyiben ebből következően az említett határozat megalapozatlanná válik, azt hatályon kívül kell helyeznie.

Ugyancsak ki kell zárni e bizonyítékokat, ha e bíróság nem jogosult annak ellenőrzésére, hogy e bizonyítékokat a büntetőeljárás keretében az uniós joggal összhangban szerezték-e be, vagy valamely büntetőbíróság által kontradiktórius eljárás keretében már lefolytatott vizsgálat alapján legalább nem győződhet meg arról, hogy azokat e joggal összhangban szerezték be.

3. Az adójogviszonyból eredő követelés érvényesítése a büntetőeljárásban

3.1. A magánfél meghatározása az Állam vagyoni sérelmével járó bűncselekmények körében

A hazai bíróságok ítélkezési gyakorlata – a Kúria egyértelmű informális iránymutatása ellenére – hosszabb ideje megoszlott abban a kérdésben, hogy a büntetőeljárás során a NAV jogosult-e magánfélként fellépve polgári jogi igényt érvényesíteni, és ha igen, ennek biztosítására zár alá vétel elrendelését indítványozni.

A NAV tv. 13. § (2) 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.

Az Alaptörvény R) Cikkének (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az Alaptörvény és a jogszabályok mindenkire kötelezőek. Ezért nincs alap a NAV tv. – a NAV adóztatási szervét és vámszervét polgári jogi igény benyújtására felhatalmazó – rendelkezésének figyelmen kívül hagyására. (Erre hivatkozott egyebek mellett a legfőbb ügyész a Kúria előtt folyamatban volt jogegységi eljárásban.) A Kúria azonban ezzel nem értett egyet.

Korábban a Legfelsőbb Bíróság – más összefüggésben – részben már szembesült ezzel a kérdéssel. A Legfelsőbb Bíróság a 3/2004. BJE számú határozatában elvi iránymutatást adott a pótmagánvádról az állam vagyoni sérelmével járó bűncselekmények miatt indított büntetőeljárásokban. Kimondta, hogy

1. Az állam vagyoni sérelmével járó bűncselekmények miatt indított büntetőeljárásban helye van pótmagánvádnak.
2. Az államot, mint sértettet pótmagánvádlóként az a szerve képviseli, melynek érdekkörét a cselekmény érintette.

A legfőbb ügyész ezt a jogegységi határozatot megtámadta az Alkotmánybíróság előtt, amely azt a 42/2005. (XI.14.) AB számú határozatával megsemmisítette.

A Be. 54. § (1) bekezdése alapján magánfél az a sértett, aki a büntetőeljárásban polgári jogi igényt érvényesít, és a felhívott törvényhely (4) bekezdése alapján a polgári jogi igényt – a polgári perrendtartásban meghatározott feltételek esetén – az ügyész is érvényesítheti.

A polgári jogi igényt tehát a sértett terjesztheti elő, ezért alapvető kérdés annak a tisztázása, hogy a NAV a költségvetés sérelmére elkövetett bűncselekmények sértettjének tekintendő-e.

A Be. 51. § (1) bekezdése alapján sértett az, akinek jogát vagy jogos érdekét a bűncselekmény sértette vagy veszélyeztette. A joggyakorlat egységes annak megítélésében, hogy az 1978. évi IV. törvény (a továbbiakban: korábbi Btk.) 310. §-a, valamint a 2012. évi C. törvény (a továb-

biakban: Btk.) 396. §-a szerinti költségvetési csalás büntettének sértettje – amennyiben azt a NAV hatáskörébe tartozó kötelező befizetéssel vagy költségvetési támogatással összefüggésben követik el – a Magyar Állam.

A Be. hatályba lépésekor az 54. § (5) bekezdése úgy rendelkezett, hogy az állami adóhatóság hatáskörébe tartozó adóval vagy költségvetési támogatással kapcsolatban elkövetett bűncselekménnyel okozott kár megtérítése iránt az állam nevében a polgári jogi igény előterjesztésére az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal jogosult.

Nem kétséges, hogy a jogalkotó a büntetőeljárás szabályok közül azért mellőzte az adóhatóság polgári jogi igény bejelentésére vonatkozó jogosultságát (2006. évi LI. törvény, 2006. július 1. napjától kezdődő hatállyal), mert ezt – egy korábbi pozitív szabályozással ellentétben – nem kívánta a továbbiakban biztosítani. A törvény módosítását követően a jogalkotó nem iktatott a Be. 54. §-ába olyan rendelkezést, amely a sértetten, illetőleg az ügyészen kívül külön jogszabályban meghatározott személyt is felhatalmazna a polgári jogi igény érvényesítésére.

A Be. nem hagy kétséget afelől, hogy polgári jogi igény előterjesztésére magánfélként kizárólag a sértett, illetve a Pp.-ben meghatározott feltételek esetén – a Be. 54. § (4) bekezdése alapján – az ügyész jogosult; a Be. más személyt ilyen jogosultsággal nem ruház fel.

A NAV a NAV tv., az Art., valamint a Vht. vonatkozó rendelkezései alapján saját hatáskörében jogosult határozathozatalra. Polgári peres eljárást nem indíthat az adóalannal szemben az adójogviszonyból eredő követelése érvényesítése érdekében.

Az adóhatóság igényét a közigazgatási-adóhatósági, adóigazgatósági eljárás keretében jogosult, de egyben köteles is érvényesíteni akár a büntetőeljárás megindulása előtt, akár a büntetőeljárás alatt is. A számára törvényben megállapított közhatalmi jogosítványával élve köteles a végrehajtó hatalom részeként eljárni, és ezért nem terelheti a büntető igazságszolgáltatás adhéziós keretei közé az állam közhatalmi jellegű jogosítványával kapcsolatos igényét. Míután tehát a NAV nem minősül a költségvetést érintő bűncselekmények sértettjének, ezért polgári jogi igényt sem terjeszthet elő.

Ezért azt mondja ki a 4/2015.BJE, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal 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 indítványozhat.

3.2. Sértett közhatalmi szervezet, mint magánfél

A 3/2004. BJE határozatot megsemmisítő 42/2005. (XI.14.) AB számú határozat indokolása szerint annak nincs akadálya, hogy a közhatalommal rendelkező állami szervezet mint sértett a bűncselekményből származó vagyoni kárának megtérítése végett magánfélként fellépjen. Azaz az Alkotmánybíróság is azt a közhatalommal rendelkező állami szervezetet tekinti feljogosítottnak a polgári jogi igény előterjesztésére, amely szervezet tényleges sértetti pozícióban van és így a Be. 54. §-a alapján jogosult fellépni a saját vagyoni hátrányának, kárának megtérítése érdekében.

3.3. Az ügyész polgári jogi igénye

Az Állam a jogai gyakorlására közhatalmi jogosítványokkal felruházott intézményrendszert működtet. Az állami vagyon felügyeletéért felelős miniszter (ezért) nem jogosult a polgári jogi igény bejelentésére. Ez azonban nem érinti (nem zárja ki) az ügyész jogát a polgári jogi igény bejelentésére.

A Be. 54. § (4) bekezdése a – Pp.-ben meghatározott feltételekkel –, jogosítja fel az ügyészt a polgári jogi igény érvényesítésére.

A Pp. 9. § (1) bekezdése alapján az ügyész a felek rendelkezési jogának tiszteletben tartása mellett indíthat keresetet, ha a jogosult jogainak védelmére bármely okból nem képes. Nem indíthat az ügyész keresetet olyan jog iránt, amelyet csak jogszabályban meghatározott személy vagy szervezet érvényesíthet. Mindebből következően, a Be. rendelkezései alapján a sértett – az adott ügyekben a Magyar Állam – érdekében az ügyész jogosult a polgári jogi igény bejelentésére.

Ennek nem mond ellent a Be. 335. § (2) bekezdésének rendelkezése sem, amely szerint akkor, ha a bíróság az ítéletében megállapítja a bűncselekménnyel okozott kár, vagyoni hátrány, adóbevétel- csökkenés, vámbevétel- csökkenés összegét, illetve a bűncselekmény elkövetési értékét, ezen összeg mértékéig az előterjesztett polgári jogi igényt érdemben el kell bírálni, (kivéve, ha az okozott kár vagy a vagyoni hátrány megtérítése iránti igény az 54. § (2a) bekezdése szerinti polgári jogi igény része).

Fentiekből következően akkor, ha a büntetőügyben eljáró bíróság az adóbevétel-csökkenés, vámbevétel-csökkenés összegét megállapítja, az ügyész által érvényesített polgári jogi igényt is elbírálja. A Be. 335. § (2) bekezdése tehát nem cáfolja, hanem alátámasztja az ügyész jogérvényesítési lehetőségét.

3.4. A NAV tekintetében érvényesülő kizárási ok

A Be. 36. § (2) bekezdése szerint a NAV végzi a nyomozást a törvényben felsorolt bűncselekmények miatt; a taxatív felsorolás d) pontja tartalmazza a költségvetési csalást. Az adóhatóság tehát a felsorolt bűncselekmények és így a költségvetési csalás miatt is nyomozó hatóságként jár el.

A Be. 38. § (1) bekezdés b) pontja szerint azonban büntetőügyben a nyomozó hatóság tagjaként nem járhat el, aki az ügyben mint terhelt, védő, továbbá sértett, magánvádló, pótmagánvádló, magánfél, vagy azok képviselőjeként vesz, vagy vett részt, valamint ezek hozzátartozója. E kizárási ok érvényesülése során annak sincs jelentősége, hogy a nyomozás, illetve az igények érvényesítése során esetlegesen a NAV különálló szervei járnak el. A Be. 36. § (2) bekezdése ugyanis egységesen a NAV–ot nevezi meg nyomozó hatóságként, ezért a kizárási szabályai is a teljes szervezetre vonatkoznak.

A NAV nem járhat el ugyanabban az eljárásban egyszerre nyomozó hatóságként és polgári jogi igényt érvényesítő, illetve zár alá vételt indítványozó magánfélként. Az elsődleges érdek pedig nyilvánvalóan az, hogy a Be. 36. § (2) bekezdés d) pontjának megfelelően a NAV a nyomozást végezze el, és az állam vagyoni igényének biztosítása érdekében az egyéb törvényekben meghatározott közhatalmi jogosítványaival élve járjon el.

3.5. Zár alá vétel

A Be. 159. § (2) bekezdése szerint akkor, ha az eljárás során polgári jogi igényt érvényesítenek, és alaposan tartani lehet attól, hogy a kielégítést megghiúsítják, ezek biztosítására dolog, vagyoni értékű jog, követelés vagy szerződés alapján kezelt pénzeszköz zár alá vétele rendelhető el.

A Be. 159. § (3) bekezdése alapján a magánfél által érvényesített polgári jogi igény biztosítására zár alá vételnek csak a magánfél indítványára van helye.

A zár alá vétel elrendelésére vonatkozó jogosultság szabályozása körében sem tartalmaz tehát a törvény egyéb szabályt, mint azt, hogy kizárólag a magánfél jogosult a kényszerintézkedés indítványozására. Azaz a polgári jogi igény, illetőleg a zár alá vétel indítványozására vonatkozó jogosultság nem különíthető el a sértettől; ezen jogosultságokkal kizárólag a sértett élhet. Olyan rendelkezést pedig az eljárási törvény nem tartalmaz, amely erre – akár kiterjesztő értelmezéssel – más személyt is feljogosítana. Emellett a Be. 54. § (1) és (4) bekezdésében foglaltakat nem lehet elkülönítetten értékelni a Be.–nek a zár alá vételre vonatkozó rendelkezéseitől.

3.6. Vagyonelkobzás

A költségvetési csalásként minősülő bűncselekmények rendszerint közvetlenül vagyoni előny megszerzését eredményezik, ezért a büntetőeljárásban jelentősége lehet a Btk. 74. § (1) bekezdése szerinti vagyonelkobzásnak is.

A Kúria BK. 95. számú véleményének III. pontja szerint a költségvetési csalás elkövetőjével szemben akkor, ha a bűncselekmény a költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel függ össze, a költségvetési bevétel csökkenésével azonos mértékű vagyonelkobzást kell elrendelni. Ugyanez irányadó, ha az elkövető a költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezményt veszi jogosulatlanul igénybe, azzal, hogy ilyenkor a vagyonelkobzás mértékénél a jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény az irányadó.

A kollégiumi vélemény kimondja, hogy amennyiben a kiesett bevétel megfizetésére a jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény, illetve a

jóváhagyott céltól eltérően felhasznált pénzeszközök visszafizetésére az annak kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik azzal gazdagodott, már kötelezte, nincs helye vagyonekobbzás alkalmazásának.

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

Fentiekből következően az állam megtérítési igénye a kötelezően alkalmazandó vagyonekobbzás elrendelésével akkor is érvényesül, ha a NAV nem élhet a polgári jogi igény bejelentésének jogosultságával.

A vagyonekobbzás biztosítása érdekében pedig az ügyész a Be. 28. § (7) bekezdésében, illetve 159. § (2) bekezdésében foglalt rendelkezésekre figyelemmel már a nyomozás során zár alá vétel elrendelését indítványozhatja.

A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS NYOMOZÁSI KÉRDÉSEI

Tisztelt Hölgyeim és Uraim!

Előadásom címe: a költségvetési csalás nyomozási kérdései. Figyelembe véve a rendelkezésre álló időkeretet is a cím mindenképpen túlzottan ambiciózusnak tekinthető. Szerényebb és indokoltabb lenne a költségvetési csalás nyomozásának tapasztalatai a Központi Nyomozó Főügyészség által nyomozott ügyek tükrében cím megjelölés.

Felmerülhet a kérdés, hogy melyek azok az esetek, amelyekben a Központi Nyomozó Főügyészség speciális hatásköre és a költségvetési csalási cselekmények összeérnek, összeérhetnek, hiszen a nyomozó főügyészség hatásköre nem elsősorban erre a bűncselekmény típusra terjed ki. A Központi Nyomozó Főügyészségen ugyanakkor az elmúlt időszakban – ha nem is nagyszámú –, de mindenképpen jelentős, közérdeklődésre számot tartó költségvetési csalás miatt folyt, illetve folyik nyomozás.

A Központi Nyomozó Főügyészség költségvetési csalási ügyben három esetben folytathat nyomozást:

1. Az elkövetők valamelyike olyan speciális jogállású személy (pl. mentelmi joggal rendelkezik), akivel szemben a Be. 29.§-a, illetve 11/2003. (ÜK. 7.) LÜ. utasítás 49.§-ának (2) bekezdése alapján a Központi Nyomozó Főügyészség jogosult, és egyben köteles eljárni. Ez az alapja az eljárásunknak – többek között – K. Béla Európai Parlamenti képviselőt, M. Roland országgyűlési képviselőt, valamint S. Gábor korábbi országgyűlési képviselőt érintő büntetőeljárások esetén.
2. Ugyancsak a Központi Nyomozó Főügyészség folytatja a költségvetési csalás miatti nyomozást abban az esetben, ha ez a cselekmény és a Központi Nyomozó Főügyészség hatáskörébe tartozó bűncselekmény

¹ osztályvezető ügyész, Központi Nyomozó Főügyészség

(jellemzően passzív vesztegetés) olyan szoros összefüggést mutat, hogy a cselekmények elkülönítésére nincs lehetőség. Erre az esetre példaként említhető meg V. László diszkókat üzemeltető vállalkozó esete, aki – a benyújtott vádiratokban foglaltak szerint – túl azon, hogy rendszeres havi fizetést biztosított hivatalos személyeknek, bevételének egy jelentős részét eltitkolta, így költségvetési csalást is megvalósított. Ugyancsak példaként említhető annak a Nemzeti Adó- és Vámhivatalban dolgozó osztályvezetőnek az esete is, aki az általános forgalmi adó kiutalások ellenőrzése során, a vádirati tényállás szerint kenőpénz elfogadása mellett költségvetési csalási cselekmények elkövetéséhez is segítséget nyújtott. Mindkét példaként említett esetben vádemelésre került sor, a bírósági eljárások folyamatban vannak.

3. Végezetül szintén a Központi Nyomozó Főügyészség jár el minden olyan esetben, amikor a Legfőbb Ügyészség egyedi ügyben kijelöli eljáró szervként. Jelenleg több, az Európai Unió csalás elleni hivatala, az OLAF által vizsgált és feljelentéssel zárult eljárás nyomozása folyik hatóságunknál. Ezek az ügyek tipikusan az európai uniós támogatásokkal kapcsolatos visszaélésekhez kötődnek.

A Központi Nyomozó Főügyészség által nyomozott ügyek mind jellegükben, mind pedig az elkövetési magatartások tekintetében nagyfokú hasonlóságot mutatnak a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bűnügyi Igazgatóságai által folytatott eljárásokkal, azonban részben az elkövetők jogállása, részben pedig a költségvetési csalási cselekményhez társuló korrupciós cselekmények miatt több speciális elem is felmerül a konkrét eljárások során.

Az előadásom során némiképp önkényesen, ugyanakkor figyelve a többi előadó témájára is, és törekedve az ismétlések elkerülésére, az alábbi témákat kívánom érinteni:

1. A titkos információgyűjtés és a titkos adatszerzés alkalmazásának lehetőségei.
2. A mentelmi jog hatása a nyomozásra, illetve a nyomozás tervezésére.
3. A bizonyításhoz szükséges okiratok körének felmérése, begyűjtése, a házkutatás tervezése.
4. A szakértői bizonyítás nehézségei.

Azt gondoltam, hogy abban a szerencsés helyzetben vagyok, hogy előadásomban nem kell foglalkoznom azzal az alapvető – és ennek ellenére számos ügyben jelentős problémát okozó – kérdéssel, hogy mi az adott költségvetési csalási ügy tárgya, mik azok a tényállási elemek, amelyeket a nyomozás során, illetve azt megelőzően a felderítés szakaszában, illetve a feljelentés elbírálása során vizsgálni kell, mi az a kör, amire a bizonyításnak ki kell terjednie.

Hallgatva azonban a korábbi előadásokat szembesülnöm kellett azzal, hogy az előbbi kérdéseket az előadás során nem kerülhetem meg. Az időkeretre is tekintettel azonban csak utalnék a korábban elhangzott előadásokra, amelyek teljes részletességgel foglalkoztak törvényi tényállás elemeivel, illetve utalnék az utánam következő előadásokra, ahol ismereteim szerint több szó is esik majd a büntetőeljárás során vizsgált időszakokról, illetve az elévülés kérdéseiről. Annak ellenére azonban, hogy még dogmatikai kérdésekben is jelentős véleménykülbségek figyelhetőek meg, előadásomban mégsem a “mit nyomozunk?”, hanem a “hogyan nyomozunk?” kérdéseire keresem a választ.

A felvázolt témák mindegyike olyan terület, amely – különböző okok miatt – jelentős problémát jelent a mindennapi munkában.

1. A titkos információgyűjtés és a titkos adatszerzés alkalmazásának lehetőségei

Szinte nincs olyan nyomozással kapcsolatos szakmai találkozó, eszmecsere, ahol ne merülnének fel a titkos információgyűjtés jelenlegi szabályozásával, illetve gyakorlatával kapcsolatos visszasságok, amelyek alapvető hatással vannak a nyomozás eredményességére. Mi is okozza a gyakorlatban a problémát? Megítélésem szerint, elsősorban a bizonytalanság.

Az itt jelenlévők ismerik a titkos információgyűjtés hatályos szabályozását. A titkos információgyűjtés a nyomozást megelőző adatszerző, adatgyűjtő tevékenység, amelynek feladata operatív eszközök igénybevételeivel annak megállapítása, hogy bűncselekmény gyanúja megállapítható-e. Ezért törvényi elvárás, hogy a titkos információgyűjtést végző szerv nyomban feljelentést tegyen abban az esetben, ha a felderítése

során bűncselekmény gyanúja állapítható meg. Ez a látszólag egyszerű, azonban hatalmas bizonytalanságot eredményez a gyakorlatban, mert az esetek nagy részében az eljárás különböző szakaszában más-más álláspont alakul, alakulhat ki abban a tekintetben, hogy melyik (volt) az a pont, amikor már megállapítható (volt) a bűncselekmény gyanúja, és ehhez a ponthoz képest megtörtént-e nyomban a feljelentés.

Ennek megítélésekor természetesen nem mindegy, hogy mekkora az az adatmennyiség, aminek áttekintése, elemzése szükséges ahhoz, hogy a bűncselekmény gyanújának a kérdésében állást lehessen foglalni. A gyakorlatban előforduló esetekben nem ritka, hogy több száz, akár több ezer telefonbeszélgetést kell értékelni ahhoz, hogy a bűncselekmény gyanúja megállapítható legyen. Ráadásul ezek a telefonbeszélgetések sok esetben "virágnyelven" történnek, a beszélgetők számára evidens tartalommal, aminek következtében sok esetben a töredékes, kizárólag utalásokat tartalmazó közlések értelmezése szükséges ahhoz, hogy bármilyen, büntetőeljárás szempontjából releváns következtetést lehessen levonni.

A Központi Nyomozó Főügyészség gyakorlatában sokszor fordul elő, hogy a Nemzeti Védelmi Szolgálat korrupciós cselekmények felderítése során folytatott titkos információgyűjtés eredményeképpen kerül sor a nyomozás elrendelésére. A Nemzeti Védelmi Szolgálat feladata a korrupciós cselekmény felderítése, ebből következően a titkos információgyűjtés célja is a korrupciós cselekmény felderítése. Sajnos nem kizárható, hogy a korrupciós cselekmény felderítése során, és még azt megelőzően merül fel költségvetési csalás gyanúja. Ebben az esetben a korrupciós cselekmény felderítése, illetve az alkalmazott módszerek dekonspirációját eredményezheti a költségvetési csalás miatt nyomban megtett feljelentés, amely nem feltétlenül áll a felderítő szerv érdekében. Különösen igaz ez abban az esetben, ha a költségvetési csalás elkövetésének a gyanúja nem a titkos információgyűjtés célszemélyénél merül fel, hanem más személy(ek)nél.

Ugyancsak problémaként merül(het) fel a tapasztalat hiánya, ami abból is adódik, hogy jelenleg a nyomozást, illetve felderítést végző szervezetek személyi állományát a nagyfokú elvándorlás jellemzi. Nyilvánvaló, hogy egy tapasztalt, adott esetben több évtizede költségvetési csalás nyomozásában gyakorlattal rendelkező személy gyorsabban, kevesebb adat

beérkezése után tud állást foglalni abban a kérdésben, hogy fennáll-e a költségvetési csalás elkövetésének gyanúja, mint egy olyan felderítő, akinek ennél kevesebb tapasztalata van.

Ezeket a példákat persze még lehetne folytatni, de azt hiszem a probléma felvillantásához ennyi talán elég is. Egy ilyen háttér mellett megítélésem szerint különösen jelentős problémát okoz a fentiekben már említett bizonytalanság. Nem ritka ugyanis az, hogy a nyomozás kezdetén a nyomozási bíró megítélése szerint a titkos információgyűjtésre törvényesen került sor, annak eredménye bizonyítékként felhasználható, ezen a módon beszerzett adatok a büntetőeljárás keretei közé beemelhetők. Ezt követően, az ítélethirdetés során a perbíró a rendelkezésre álló adatok alapján, azokat sok esetben másképp értékelve, mint a nyomozási bíró, úgy határoz, hogy a titkos információgyűjtés eredménye nem használható fel. Ez a helyzet még napjainkban is több bizonyítottság hiányában történő felmentést eredményez. Sajnos ennek a bizonytalanságnak a felszámolásában nem segítenek a közzétett bírósági határozatok sem, mivel ilyen ügyek elenyésző számban kerülnek közzétételre. Ezt csak részben magyarázza az, hogy a titkos információgyűjtés eredménye eredendően minősített adat, mivel az első fokú bírósági eljárás kezdetekor az adatok nyílttá tétele az esetek túlnyomó többségében megtörténik.

2. A mentelmi jog hatása a nyomozásra, illetve a nyomozás tervezésére

A másik kérdéskör, amit érinteni szeretnék, és ami a Központi Nyomozó Főügyészség által nyomozott ügyekben különös nehézséget okoz, a mentelmi jog kérdése. Sokak véleménye az, hogy Magyarországon a mentelmi jog túlzottan széles jogosítványokat jelent az azzal rendelkező személyek részére, illetve túl nagyszámú személy rendelkezik mentelmi joggal. A teljesség igénye nélkül mentelmi joggal rendelkeznek az országgyűlési képviselők, az Európai Parlamenti képviselők, a bírák, az ügyészek, az alkotmánybírák és még sorolhatnám. A mentelmi jog tartalma alapvetően azonos az érintett személyek vonatkozásában, mind az országgyűlési képviselők, mind pl. a bírák és az ügyészek esetében. A mentelmi jog tartalmánál a nyomozás során sokkal nagyobb nehézséget

okoznak a mentelmi jog felfüggesztésére irányuló eljárási kérdések, amelyek már jelentős különbségeket mutatnak attól függően, hogy kinek a mentelmi jogáról beszélünk (pl. országgyűlési képviselőt, bírót, ügyészt stb. érint). A részletszabályok ismertetésébe nem folynék bele, mert ezt a rendelkezésemre álló időkeret nem teszi lehetővé, azonban néhány eltérést kiemelnék.

A büntetőeljárás során a nyomozás szakasza nem nyilvános. A költségvetési csalás felderítése és nyomozása során elsődleges fontosságú annak megállapítása, hogy hol találhatóak azok a bizonyítékok, illetve okiratok, amelyek a büntetőjogi felelősség megállapítása szempontjából nélkülözhetetlenek, valamint kik azok a személyek, akik tettesként vagy részesként szóba jöhetnek. Ezt a törekvést akadályozza meg, ha a mentelmi joggal érintett személy azt megelőzően tudomást szerezhet az eljárásról, hogy vele szemben nyomozati cselekmény foganatosítására kerülhetne sor.

Ebben a helyzetben problémát okoz, hogyha az elkövetéssel érintett személy a nyomozástaktikai szempontok figyelmen kívül hagyásával információt szerezhet az őt érintő büntetőeljárásról, indokolatlanul korán megismerheti azt. Ebből a szempontból van kiemelt jelentősége annak, hogy milyen eljárásrendben kerül sor a mentelmi jog felfüggesztésére, hiszen a nyomozás alapvető érdeke azt diktálná, hogy a majdani terhelt ne tudjon arról a tényről sem, hogy őt érintően eljárás folyik.

A mentelmi joggal érintett személlyel szemben folytatott nyomozások – így a költségvetési csalási cselekmények miatt folytatott eljárások is – lefolytatására a Központi Nyomozó Főügyészség jogosult és köteles. Mentelmi joggal érintett személlyel szemben kényszerintézkedésre, illetve őt közvetlenül érintő nyomozati cselekmény foganatosítására kizárólag tettenérés esetén, valamint mentelmi jogának felfüggesztését követően van lehetőség. Tettenérés azonban a költségvetési csalással összefüggésben folytatott nyomozás esetén tulajdonképpen kizárt, én legalábbis nem tudok ilyen helyzetet elképzelni.

Mint már említettem önmagában a mentelmi jog keretei is nagy mértékben nehezítik meg a nyomozások eredményes befejezését, azonban megítélésem szerint legalább ekkora, ha nem nagyobb gondot jelent az az eljárásrend, amely alapján a mentelmi jog felfüggesztésre kerülhet. A

példa kedvéért vázlatosan bemutatok két eljárásrendet, ami mentelmi joggal érintett személy mentelmi jogának felfüggesztését célozza. Az első eset, amikor a mentelmi joggal ügyész rendelkezik. A nyomozás során beszerzett adatok alapján az ügyész mentelmi jogának felfüggesztése indokolt. A nyomozást folytató Központi Nyomozó Főügyészség ebben az esetben előterjeszt tesz a Legfőbb Ügyészség illetékes főosztályához, melyben kezdeményezi az érintett ügyész mentelmi jogának felfüggesztését. A főosztály megvizsgálja a kezdeményezés megalapozottságát, majd – amennyiben egyetért azzal, hogy a mentelmi jog felfüggesztése indokolt és jogszerű – a mentelmi jog felfüggesztését kezdeményezi a Legfőbb Ügyésznél, aki dönt ebben a kérdésben. Mint látható ebben az esetben egy viszonylag gyors eljárást követően születik meg a döntés, mind a kezdeményezésről, mind a döntésről egy szűk kör szerez tudomását, amely körbe nem tartozik bele az érintett ügyész. Ez az eljárás biztosítja, hogy a nyomozás érdekei ne sérüljenek, ugyanakkor a mentelmi jog által biztosított garancia is érvényesüljön. A nyomozás során megmarad annak a lehetősége, hogy a mentelmi jog felfüggesztése után, a korábban mentelmi joggal rendelkező ügyészt közvetlenül érintő nyomozati cselekmények foganatosítása is megtörténjen, anélkül azonban, hogy erről az érintett ügyész idejekorán tudomást szerezzen.

A második példa az országgyűlési képviselők mentelmi jogával kapcsolatos. Ebben az esetben az eljárásrend addig a pontig megegyezik a korábban ismertetettel, amíg az ügy a Legfőbb Ügyész elé nem kerül. Azt követően azonban a Legfőbb Ügyész a mentelmi jog felfüggesztésének érdekében a Magyar Országgyűléshez fordul, ahol az ügyet egy állandó, paritásos alapon működő bizottság, Mentelmi Bizottság fogja tárgyalni, amely három-három kormánypárti és ellenzéki képviselőből áll, és amely bizottság meghallgatja a mentelmi jog felfüggesztésével érintett képviselőt is, még azelőtt, hogy a Parlament döntene a mentelmi jog felfüggesztésének kérdésében. Azt követően, hogy a bizottság – az érintett képviselő meghallgatását követően – kialakítja álláspontját, kerülhet a kezdeményezés a plenáris ülés elé, ahol a képviselők szavaznak arról. Amennyiben a képviselő mentelmi jogának a felfüggesztését a Parlament megszavazza az erről szóló határozatot megküldi a Legfőbb Ügyészségnek,

ahonnan az a Központi Nyomozó Főügyészségre kerül. Ez az az időpont, ahonnan kezdve a képviselővel szemben, közvetlenül őt érintő nyomozati cselekmények foganatosítására kerülhet sor. Mint látható ebben az esetben nemcsak az jelent gondot, hogy hosszú idő telik el a mentelmi jog felfüggesztésének kezdeményezésétől annak felfüggesztéséig, de az is, hogy ennek az időnek a nagyrészében az érintett képviselő nemcsak arról szerez tudomást, hogy őt érintően büntetőeljárás van folyamatban, hanem arról is, hogy mi ez az eljárás, illetve még arról is szerez részleges információkat, hogy mi az őt terhelő bizonyítékok köre. Ez az idő adott esetben tehát nemcsak a védekezés kidolgozására lehet elégséges, hanem esetleg a még nem ismert bizonyítékok elrejtésére, megsemmisítésére is lehetőséget teremt. Ezt az átmeneti időszakot pedig sajnos nem órákban, hanem bizony hónapokban mérik.

Sajnos még rosszabb a helyzet abban az esetben, ha a mentelmi jog felfüggesztése Európai Parlamenti képviselőt érint, mert az eddigi tapasztalatok szerint annak az eljárásnak az időigénye akár az egy évet is meghaladhatja.

3. A bizonyításhoz szükséges okiratok körének felmérése, begyűjtése, a házkutatás tervezése

A következő kérdéskör, amit megemlítenék előadásomban a bizonyításhoz szükséges okiratok körének felmérésének, begyűjtésének, a házkutatás tervezésének a kérdése. Szerencsések azok a nyomozók, akik olyan bűncselekmények felderítésével, illetve bizonyításával foglalkoznak, amelyeknél van helyszín. Elég ha ebben a körben például az emberölésre gondolunk. Szinte kizárható, hogy ilyen esetben a bűncselekmény helyszínén ne lehetne nyomokat felkutatni, rögzíteni, azokat elemezni. Ezek azok a nyomok, amelyek szerencsés esetben az elkövető felderítéséhez, azonosításához, kevésbé szerencsés esetben pedig a más módon azonosított elkövető vonatkozásában a büntetőjogi felelősség bizonyításához felhasználhatóak. Ráadásul azoknál a bűncselekményeknél, ahol van, illetve megvan az elkövetés helyszíne, lehetőség van elfogulatlan, az elkövető(k) höz, illetve a sértett(ek)hez nem köthető független tanúk felkutatására,

kihallgatására. Ezek azok a lehetőségek, amelyekkel a költségvetési csalás nyomozása során nem, illetve rendkívül korlátozott mértékben élhetünk. És ez az oka annak, hogy rendkívüli mértékben felértékelődik az okirati bizonyítékok szerepe, illetve azok a nyomozati cselekmények, amelyek az okirati bizonyítékok begyűjtését, biztosítását, lefoglalását szolgálják.

A költségvetési csalás nyomozása során tehát elsődleges jelentőségű nyomozati cselekmény a házkutatás, amelynek végrehajtása előtt azonban gondos felderítő munkára, illetve tervezésre van szükség. A házkutatás elsődleges célja természetesen a büntetőeljárás szempontjából releváns valamennyi okirat felkutatása és lefoglalása, másodlagos célja azonban annak lehetőségek szerinti kizárása is, hogy máshol nem lehet már releváns dokumentum, az eljárás későbbi szakaszában nem kerülhet elő olyan hiteles okirat, amely a bizonyítás során addig tett megállapításokat cáfolná. A fentiekre tekintettel elsődleges cél a teljességre törekvés. Annak megállapítása, hogy az érintett gazdasági társaságnak hol találhatóak iratai, azokat kik őrzik, vannak-e olyan helyszínek, ahol iratokat rejtgetnek, a vizsgált ügylettel kapcsolatosan milyen okirat keletkeztek, illetve keletkezettek, ezeknek az okiratoknak hol találhatóak az eredeti példányai, vannak-e másolatai stb. A fentiek megállapítására sor kerülhet tanúkihallgatások segítségével, a vizsgált jogügylet törvényes menetének ismeretével, az elkövetői kör által benyújtott hivatalos okiratok elemzésével, de akár a titkos adatszerzés eszközeinek bevetésével is. A bizonyítás szempontjából releváns iratok körének meghatározását, illetve tárolási helyük megállapítását követően kerülhet sor a lehetséges iratmegőrzési helyszínek mindegyikén összehangolt, egyidőben végrehajtott házkutatásokra, lehetőség szerint biztosítva azt, hogy a helyszínek mindegyikén legalább egy eljáró megfelelő ügyismerettel rendelkezzen, valamint azt is, hogy a helyszíneken talált számítástechnikai eszközök vizsgálata, azok lefoglalását követően, haladéktalanul, illetve nagyon rövid időn belül megtörténhessen.

4. A szakértői bizonyítás nehézségei

Az előadásom végéhez közeledve engedjék meg, hogy néhány gondolat erejéig kitérjek a szakértői bizonyítás kérdésére is. A költségvetési csalás nyomozása során szinte elképzelhetetlen, hogy a nyomozás és a bírósági eljárás igazságügyi könyv- és adószakértő kirendelése nélkül fejeződjön be. Ez az ügyek jellegén túl abból is adódik, hogy a jelenlegi bírósági gyakorlat még a legegyszerűbb elkövetési magatartás esetén is elvárja a szakértő kirendelését. A tapasztalataim szerint azonban ezekben az ügyekben a kirendelt igazságügyi szakértő szerepe gyakorta túlmutat a büntetőeljárás törvényben írtaknál, mely szerint a szakértőt akkor kell alkalmazni, ha a bizonyítandó tény megállapításához különleges szakértelem szükséges. Az ügyek egy részében sajnos előfordul, hogy az ügy eldöntésére hívott bíró olyan kérdés megválaszolását bízta a szakértőre, amely nem tartozik a szakértő kompetenciájába, az jogkérdés, vagy a bizonyítékok értékelésének a körébe tartozik. Ilyen esetekben gyakorta előfordul, hogy a szakértő – megítélésem szerint helytelenül – a kérdés megválaszolása mellett dönt, ahelyett, hogy egyértelműen közölné, hogy annak megválaszolása nem az ő feladata.

Sok esetben azonban nem könnyű elhatárolni azokat a kérdéseket, amelyek megválaszolására a szakértő kompetens. A költségvetési csalás vizsgálata, illetve bizonyítása során alkalmazott szakértők feladata ugyanis teljesen más jellegű, mint egy orvosszakértő, közlekedési szakértő vagy genetikai szakértő feladata. A könyv- és adószakértők munkájuk során nem a már rögzült természettudományos igazságokra alapítva hozzák meg szakvéleményüket, hanem sok esetben értelmezve az őket érintő jogszabályokat, számviteli szabályokat. Ilyen körülmények között számtalan példát hozhatunk olyan esetre, amikor a kirendelt szakértők ugyanazon adatok és ismeretek alapján eltérő álláspontra helyezkednek.

A fenti okok vezetnek oda, hogy a költségvetési csalással összefüggésben álló ügyekben a védelem gyakran kezdeményezi új szakértő kirendelését, illetve csatol be általuk felkért szakértő által készített véleményt.

Ilyen körülmények között különösen nagy a felelőssége a bírónak abban, hogy a szakértőtől milyen kérdésekre vár választ, illetve a szakértő véleményét milyen módon veszi figyelembe az eljárás során.

Az előadásomban néhány olyan elemét emeltem ki a költségvetési csalás nyomozásának, amelyek megnehezítik a bizonyítási eljárást és a büntetőjogi felelősségre vonást, ez a kiemelés azonban meglehetősen önkényes volt, azonban talán ezek az elemek is magyarázatát adják annak, hogy miért tart viszonylag hosszú ideig ezeknek az ügyeknek a felderítése, illetve bizonyítása.

Köszönöm a megtisztelő figyelmüket.

AZ EGYES GAZDASÁGI ESEMÉNYEK ELTÉRŐ MEGÍTÉLÉSE AZ ADÓELJÁRÁSOKBAN ÉS A BÜNTETŐELJÁRÁSOKBAN

A címben szereplő fogalmakat először meghatározzuk, hogy az előadás fogalmi rendszere szabatos legyen. A gazdasági esemény, az adóeljárás és a büntetőeljárás sokat használt fogalmak, melyeknek pontos tartalmát azonban kevesen tudnák kellően kifejező módon meghatározni.

A gazdasági esemény a számvitelben, és adózással kapcsolatos ügyekben egy sajátos, szakkifejezés, önálló jelentése van. A gazdasági ügyek, ügyletek vagy műveletek túl általánosak, azokat kisebb mozzanatokra bontják. Gazdasági ügyletekben nem csak számviteli elszámolásra kötelezettek vesznek részt. A továbbiakban olyan ügyekkel, ügyletekkel, műveletekkel foglalkozunk, amelyek egyik résztvevője gazdálkodó, vagy annak kéne lennie. Ebben a körben értelmezzük a gazdasági események fogalmát.

1. Gazdasági események

Azokat a gazdálkodó tevékenysége során bekövetkezett gazdálkodással kapcsolatos eseményeket, amelyek következtében megváltozik a gazdálkodó vagyona, vagyonának összetétele, eredménye, költségek, ráfordítások, illetve bevételek, keletkeznek, gazdasági eseményeknek nevezzük.

A meghatározásból látható a gazdasági események a gazdálkodók vagyoni vagy a jövedelmi helyzetére hatnak. A mostanában divatos és/vagy helyett használjuk a „vagy” szót. A vagy alapvető jelentése megengedő, azt jelenti, hogy legalább az egyik feltevés igaz.

1 okleveles adószakértő, igazságügyi adó- és járulék szakértő

A gazdasági eseményeket szokás osztályozni. Alapvető gazdasági esemény az, ami csak a gazdálkodó vagyona, vagyona, vagyona összetételére van hatással. Ilyen például, ha egy marék üvegyöngyöt vásárlak és az ellenértéket a házi pénztárból fizetem ki készpénzben. Ebben az esetben az eszközeim változnak meg. Lesz készletnövekedésem az üvegyöngyből, és csökkenni fog a készpénzem. A másik irányú lehetőség például, ha tagikölcsönből csinálom saját tőkeemet, akkor a forrásösszetélelem változik meg. Tudok tőkét bevonni (tőkeemelés) és tőkét kivonni (osztalékfizetés), ezek egyszerre érintik az eszközeimet és a forrásaimat, azaz a vagyonomat. Ezzel ki is merítettük az alapvető gazdasági eseményeket.

A másik kategória az összetett gazdasági esemény. Azt nevezzük így, ami a vagyona és a jövedelemre egyaránt hatással van. Ezek az eredményt növelő vagy csökkentő gazdasági események, a dolog természeténél fogva mindig hatnak valahogy a vagyona is. Olyan gazdasági esemény nincs, ami csak a jövedelemre hat és a vagyona nem. A hozam vagy veszteség ezek lehetnek a jövedelemváltozások. Ezek vagy szaporítják vagy csökkentik a vagyont.

2. A gazdasági események dokumentálásról

Annak a gazdálkodónak, amelynek a vagyona, jövedelmére kihatással van a gazdasági esemény, valamilyen számviteli, adózási nyilvántartással rendelkeznie kell. A nyilvántartásokba bejegyzést valamilyen irat, például bizonylat, alapján lehet tenni, az ellenőrzés lehetőségének fenntartása miatt. A könyvviteli szabályok szerinti a gazdálkodónak nyilvántartást kell vezetnie vagyona, illetve jövedelmét érintő változásokról. A bevételi nyilvántartástól a kettős könyvvitelig bármilyen megoldás alkalmazható. A gazdálkodó méretnagysága és körülményei határozzák meg, hogy melyiket alkalmazhatja. A gazdasági esemény másik résztvevője nem szükségszerűen gazdálkodó. Amennyiben a másik szereplő magánszemély, számára is szükséges lehet valamilyen irat, bizonylat, az esemény dokumentálására. Azonban a bizonylatot nem minden esetben kötelező megőriznie. Hányan dobjuk el vásárlás után még a boltban a nyugtát? Nem kell megőrizni, legfeljebb a reklamációt intézni lesz körülményesebb. Gazdasági eseményeknek a gazdálkodói szférában ilyen a dokumentáltsága.

3. Közigazgatási eljárások

A közigazgatási eljárásokat a közigazgatási hatóságok folytatják le, valamilyen közigazgatási ügykörben. A közigazgatási ügyek közül minket a közterhekkel kapcsolatos ügyek érdekelnek, amelyeket a továbbiakban egyszerűen adóval kapcsolatos ügyeknek nevezünk. Jól tudjuk, hogy ebbe a körbe az adókon kívül az illetékek, járulékok, járadékok, egyes díjak (például termékdíj) is beletartoznak. A vámokat most figyelmen kívül hagyjuk. Ebben a körben közigazgatási az eljárásrendet az anyagi jog eljárási szabályai és az adózás rendje (Art.) szabályozza, amelynek mögöttes szabálya a közigazgatási eljárási törvény (Ket.).

A tényállás felderítését a revizorok, általában két adóhatósági dolgozó végzik. A tevékenységüket a felettes adóhatóság felügyeli. A tényállásfelderítés eredményeként meg kell állapítsák a tényállást és azt bizonyítaniuk is kell. Ezt egy ellenőrzést lezáró jegyzőkönyvben rögzítik. Az adózó erre észrevételt tehet. Az észrevételt, amely a tényállás megállapítását és bizonyítását kritizálja ugyanaz az elsőfokú adóhatóság a határozatában bírálja el. Az elsőfokon eljáró szerv ugyanaz, csak nem a revizorok, hanem a jogászok bírálják el az észrevételt fogalmazzák meg a határozatot. Jogorvoslattal fordulhat az adózó a felettes adóhatósághoz és további kontroll még felette a közigazgatási bíróság.

A bizonyítás alapján a normasértést az adózó terhére állapítja meg az adóhatóság. A személyi felelősség az adóeljárásokban nem elsőrendű kérdés. A bizonyítási eljárások között nevesített módszer a becslés. Ez a módszer az adóalapot valószínűsíti, és nem bizonyítja. Becslés alkalmazását törvényi garanciákkal lehet megtenni. A becslést az adózás rendjéről szóló törvény minősíti bizonyításnak. Szaktudományos felsorolás helyett a jogalkotó úgy döntött, hogy a bizonyításnak minősül, és kész.

A bizonyítási kötelezettség általában az adóhatóságé, de jogszabály alapján ez fordulhat. Például adókedvezmény vagy adómentesség fennállítását az adózónak kell bizonyítania. Az adózó számára ellenbizonyítási lehetőség keletkezhet vagyongyarapodási vizsgálatnál, illetőleg a minimál adóalappal szemben. Ekkor joga van, de nem kötelezettsége az adózónak a bizonyítás.

A bizonyítékok értékelése során az adóügyekben a hatóság szabad mérlegelésének elve érvényesül. Vannak olyan esetek, amelyekben a bizonyítás módja, vagy a felhasználható bizonyítékok köre kötött. És mint korábban láttuk van lehetőség becslésre, ami a tényállás valószínűsítése.

Az adóeljárásokban a kötött bizonyítási módra egy az élettől elrugaszkodottnak tűnő példa a következő. Ha magánszemély hivatalos célra személygépkocsit használ, a személygépkocsi tulajdonjogát nem a polgári jog szerint a forgalmi engedéllyel vagy törzskönyvvel kell bizonyítani. Az SZJA törvény egy régi, modernizálni elmulasztott rendelkezése szerint a kötelező gépjármű felelősségbiztosítás díjfizetését igazoló szelvényével kell igazolni a tulajdonjogot. Tehát, ha az autó az enyém, de nincs meg ez a szelvény, adóigazgatási eljárásban nem tudom a tulajdonjogot igazolni. Közben annyit fejlődött az élet, hogy feltehetőleg kevesen fizetik csekkel a kötelezőt. Ugyanis olcsóbb, ha elektronikusan vagy díjlehívással fizetik. Tehát a megkívánt díjfizető szelvényt kevesen tudják prezentálni.

4. Büntető eljárások

Az adóeljárások után nézzük meg a büntetőeljárás sajátosságait költségvetési csalás esetében. A tényállás felderítést a nyomozóhatóság végzi, személyükben a NAV Bűnügyi Igazgatóság tisztségviselői. A tevékenységük fölött a felügyeletet az ügyészség gyakorolja, amely egy másik, a nyomozó hatóságtól független szervezet. A nyomozóhatóság bizonyítását az ügyészség bírálja el, hogy vádemelésre alkalmas-e. Ha vádemelés lesz az ügyben, akkor azt az ügyész képviseli és a minden eddigi szereplőtől független bíróság az ítéletével dönti el azt. Jogorvoslati lehetőségként ott van a felettes bíróság. További kontroll lehetőségére fellebbviteli bíróságok előtt van mód eljárni.

A bizonyítás során a személyi felelősség megállapítása a cél. Ennek során a nyomozás gyanú, alapos gyanú, bizonyosság lépcsőfokain halad végig. A természetes személy felelősségét abban az esetben állapíthatják meg, ha valamelyik költségvetésben vagyoni hátrány következett be.

A költségvetési csalás esetében az okozott vagyoni hátrány meghatározására különös szabály vonatkozik. A vagyoni hátrány a költségvetési

befizetési kötelezettség elmaradása miatti bevételkiesés, tehát nem a költségvetést ért tényleges kár, hanem a bevételkiesés. Ennek a megfogalmazásnak a jelentősége az általános forgalmi adóügyekben mutatkozik meg. Ide tartoznak még a jogosulatlanul igénybevett támogatás vagy annak céltól eltérő felhasználása.

Természetesen a személyi felelősség büntetőeljárás szerinti általános kritériumait is figyelembe kell venni.

5. Az eljárások összehasonlítása

Hasonlítsuk össze az eddigiek alapján az adóeljárást és a büntető eljárást. Az eddigiekben elmondottakat táblázatba foglaltam.

Szempont	Adóeljárás	Büntetőeljárás
Törvényi háttér	Anyagi adószabályok Adóeljárás törvény <ul style="list-style-type: none"> • Közigazgatási eljárási törvény 	Büntető Törvénykönyv Büntetőeljárás törvény
Bizonyítás és mérlegelés	Szabad, de <ul style="list-style-type: none"> • Van kötött bizonyítás • Becslés, valószínűsítés 	Szabad
Bizonyítási kötelezettség	Adóhatóságé, de fordulhat	Vádhatóságé, nem fordulhat
Személyi felelősség	Megállapítása nem cél	Megállapítása a cél
Gazdasági felelősség	Megállapítása a cél <ul style="list-style-type: none"> • Adóhiány • Szankció 	Megállapítása következmény <ul style="list-style-type: none"> • Vagyoni hátrány
Tényállásfelderítés	Revizor (NAV adóellenőr)	Nyomozó (NAV)
Annak a felügyelete	Revizor vezetője (NAV)	Ügyész (Ügyészség)
Döntéshozó	Fellebbvitel (NAV)	Bíró (Bíróság)
Képviselő	Szakember nem előírás	Védőügyvéd

6. Adókülönbözet, adóhiány, adótartozás, vagyoni hátrány

Az adóeljáráásban és a büntetőeljáráásban a különböző fogalmakkal határozzák meg a költségvetés pénzügyi igényeit. Szakember számára is néha nehéz azok között eligazodni.

Lássuk mit értünk adóhiány, adókülönbözet, adótartozás, költségvetésnek okozott vagyoni hátrány fogalmak alatt. A meghatározás nem tudományos jellegű, hanem jogszabályi előírásokon alapul.

Az adókülönbözet definíciója (Art.178.§ 3. pont): a bevallott, bevallani elmulasztott – ezt nullának veszik– és az adóhatóság által megállapított adó különbsége. 2016-ban még ehhez a meghatározáshoz hozzá kell venni a büntetőeljáráás során megállapított és a bíróság vagy az ügyészség jogerős határozata alapján az adóhatóság által elrendelt adóbevétel csökkenést. Ez a rendelkezés 2017-ben hatálytalan lesz. Az adókülönbözet azért lényeges, mert az adóhiány megállapításának ez lesz az egyik összetevője.

A másik fontos fogalom az adóhiány (Art.170.§ (2). bekezdés): az adózó terhére megállapított adókülönbözet. Ehhez még van kettő kiegészítő rendelkezés. Az egyik szerint önadózás esetén csak az esedékességig meg nem fizetett adókülönbözet számíthat adóhiánynak, vagyis a bevallási határidő előtt benyújtott bevallás nem generál az esedékességig adóhiányt. A másik szerint figyelembe vehető az adózó túlfizetése, de csak abban az esetben, ha a túlfizetés az ellenőrzés megkezdésekor is fennáll. A következmény, hogy önellenőrzés esetén nem léphet fel adóhiány, mert az adókülönbözetet nem az adóhatóság állapítja meg.

Az adótartozás fogalma (Art.178.§ 4. pont): az esedékességkor meg nem fizetett adó és a jogosulatlanul igénybe vett költségvetési támogatás. Az adóigazolási eljárásokban ezt csökkentik az adóhatóságnál nyilvántartott túlfizetéssel.

Túlfizetés fogalmát (Art.43.§ (5) bekezdés határozza meg: az adott adónem tekintetében fizetési kötelezettségét meghaladó az adószámlán a rendelkezésére álló összeg. Tehát lényegében mindegy, hogy milyen okból került oda az összeg, korábbi adóelszámolásból vagy tényleges túlfizetésből.

Láthatjuk az adókülönbözetből, számíthatjuk az adóhiányt. Az adótartozás elsősorban elszámolási kérdés. És adott esetben a túlfizetést is figyelembe vesszük.

A vagyoni hátrány fogalmát elsősorban a büntetőeljárás során használjuk. Ez a Btk. általánosságában a kár és az elmaradt vagyoni előny. Költségvetési csalás esetén van különös szabály, mely szerint a költségvetést ért vagyoni hátrány a bevételkiesés és a költségvetési támogatás jogosulatlan igénybe vétele, vagy céltól eltérő felhasználása.

A bevételkiesés szempontjából lényegtelen, hogy azt a költségvetési bevétel egy adózónak be kéne fizetnie, a másiknak esetleg meg ki kellene utalni, és a másik nem kérte. Tehát ebből a szempontból a bevételkiesés megtörtént. Nem vehető bevételkiesést csökkentő tételként figyelembe, ha az adózó nem érvényesített adómentességet, adókedvezményt, bár megillette volna.

7. Az általános forgalmi adóról

Az általános forgalmi adó egy sajátos adónem. Az Európai Unió harmonizált adóneme, amelyet uniós irányelv ír elő. Az adónem közgazdasági magyarázata és angol elnevezése szerint hozzáadottérték-adó.

A hozzáadottérték-adó rendszerét 1919-ben Wilhelm von Siemens (annak a Siemensnek fia, akinek az elektromosság terén több találmánya volt) közgazdász professzor javasolta. Javaslatát nem valósították meg. 1954-ben (közben volt azért egy világháború) Franciaországban lépcsőzetesen bevezették. Előbb a nagyvállalatokra, majd kiterjedt tovább az egész gazdasági szektorra azután, ragály módjára elterjedt az egész világon. Az általános forgalmi adó a magyar elnevezése. Régebben németül úgy hívták, hogy Mehrwertsteuer (hozzáadottérték-adó), ma úgy hívják németül, hogy Umsatzsteuer (forgalmi adó), az átkeresztelés bizonyára jelent valamit! A hozzáadottérték-adó hangsúlyozása helyett a forgalmi adó jellegét domborítják ki.

Közgazdasági szempontból a hozzáadott érték az élőmunka értékéből, az amortizációból és profitból tevődik össze, ez lenne az adóalap. Az adó meghatározását ehelyett közvetetten végezzük el. Meghatározzuk a kibo-

csátás adótartalmát és abból levonjuk a máshonnan beszerzett termékek és szolgáltatások adótartalmát. Az adójog is ezt a számítási módot írja le, azaz így kell a hozzáadottérték-adót kiszámítani. A hozzáadottérték helyett két adóalap lesz, egyik a kibocsátott értékek utáni, ez a fizetendő adó alapja, a másik pedig a kibocsátáshoz felhasznált termékek és szolgáltatások értéke után, ez a levonható adó alapja.

Az áfa fenti sajátossága miatt két adóalapot kell figyelembe venni és bevallani is. A helyzetet bonyolítja, hogy a fizetendő adót a soron következő bevallásban kell érvényesíteni, míg a levonható adót az elévülési időn belül lehet érvényesíteni. A tárgyévben és az azt követő évben egyszerűen lehet levonható adó módjára bevallani. Annál későbbi időszakban, már csak önellenőrzéssel lehet érvényesíteni. Összefoglalva a fizetendő adó bevallása kötelezettség, a levonható adó érvényesítése jog, amivel élhet az adózó. Másképpen a költségvetésnek jár a fizetendő adó, ami csökkenthető a levonható adóval.

Amennyiben mind a fizetendő, mind a levonható adót bevallották a költségvetést ért vagyoni hátrány legfeljebb a kettő különbözete lehet, ha nem fizetik meg. Mivel az adóbevallás technikai okokból nem ügyletenként történik, hanem időszakonként, ezért az adott időszakban történt kibocsátással szembe az adott időszakban történt inputot állítják.

8. Az általános forgalmi adó esetén a költségvetést ért vagyoni hátrányról

Az általános forgalmi adó, mint adónem sajátosságait az előzőekben taglaltuk. A költségvetést ért kár fogalma nem egyezik meg az általános kárfogalommal. A költségvetési csalás esetén különös szabály, hogy a bevételkiesést rendeli büntetni a jogalkotó.

Sokszor hivatkoznak az eljárások során arra, hogy ugyan nem vallották be a gazdasági teljesítményt, de a számlabefogadó sem érvényesítette az adólevonási jogát tehát a költségvetést kár nem érte. Nem a tényleges „kár” számít, hanem a bevételkiesés. Ugyanis az adózónak, aki nem vallotta be a gazdasági teljesítményt, nincs és nem lehet ráhatása a másik („független”) adózóra. Tehát, ha nem élt a levonási jogával, az nem azt

jelenti, hogy nem is fog élni azzal. Magyarul a levonási jogát nem lehet elvenni a másik adózónak, tehát az nem lehet káralapcsökkentő tétel.

Vizsgáljuk meg miért nem kötelezik az adózókat a levonási jog azonnali érvényesítésére. Ennek racionális közgazdasági okai vannak. Amennyiben az adóelszámolás eredményeként visszajárna valamekkora összeg, azt az adóhatóság 45-75 napon belül teljesíti. Ha a következő adóelszámolási periódusban fizetendő adója lenne az adózónak, azt meg kellene finanszíroznia, hiszen a költségvetésből még várja az őt megillető pénzüsszeget. Pénzügyileg értelmesebb viselkedés, ha a kiutalandó összeget nem vesszük igénybe, csak egy későbbi időpontban.

Ezt kétféleképpen oldhatjuk meg. Az egyik bevalljuk, de a visszajárót nem kérjük, a másik akkor valljuk be, amikor azt pénzügyileg is érvényesíteni tudjuk. A jogalkotó mindkét lehetőséget biztosította az adózók számára. 2016. évtől időben korlátozták a bevallási lehetőséget a tárgyévre és az azt követő évre. Az elévülésig hátralevő időre az adózó önellenőrzéssel élhet.

Ez a rendszer megmutatja miért nem lehet kárenyhítésként figyelembe venni azt, hogy a másik adózó nem élt a levonási jogával. Hogy ez végleges kárcsökkenés legyen el kellene vonni, az adólevonási jog érvényesítési lehetőségét, és az önellenőrzési jogát. Ez ütközik az általános adózási elvekbe.

9. Nullásáfa bevallásról

Gyakori történet az úgynevezett nullás bevallás benyújtása, amit a védelem általában technikai nullás bevallásnak nevez. A lényege formálisan benyújtanak egy nulla adat tartalmú bevallást, mind a fizetendő, mind a levonható adó értéke nulla lesz. Működő vállalkozás esetében ez természetesen nem lesz igaz. A nullás bevallók arra, hivatkoznak, hogy azért nyújtanak be nullás bevallást, hogy eleget tegyenek a bevallási kötelezettségüknek. Természetesen nem tesznek eleget a kötelezettségnek, hiszen a valós bevallás a kötelezettség, nem a technikai nullás. Valóan működő vállalkozás a gazdasági teljesítménye kibocsátásáról és az általa felhasznált gazdasági teljesítményekről rendelkezik információval.

Amennyiben mégse tudná határidőben benyújtani a bevallást, a késedelmét jelezheti az adóhatóság felé és kérhet időt. Ezt a kérelmet bizonyára el fogják utasítani, de annak jogerőre emelkedéséig van idő pótolni a bevallást. Röviden a bevallási késedelem elkerülése nem valós indok. Nézzük mit jelent a nullás bevallás. A fizetendő adó oldaláról azt jelenti, hogy nem gazdasági volt kibocsátás. Ha ez valótlan, akkor az adózó (vagy természetes személy vezetője) megvalósította a megtévesztést. A levonható adó oldaláról azt jelenti, hogy ebben a bevallási időszakban nem kíván a levonható adó érvényesítési jogával élni.

A költségvetést érő vagyoni hátrány a fizetendő adó összegével egyezik meg. Az adózó nyilatkozata alapján nem kívánt levonható adót érvényesíteni. Természetesen úgy nyilatkozott, hogy fizetendő adója sincs, de azt adó- vagy büntetőeljárásban cáfolták, azaz megállapították annak mértékét.

10. Az áfabevallás elmulasztása

A másik gyakori eset, ha az adózó nem nyújt be áfabevallást. Ebben az esetben nem megtévesztően nyilatkozott, hanem egyáltalán nem nyilatkozott. Ez azt jelenti, hogy a valós tényt eltitkolta. Nem tett eleget egy adókötelezettségének. Elszámolás technikai okból a hiányzó bevallásban nem teljesített adatszolgáltatást is nulla értékkel veszik figyelembe.

Ebben az esetben is a költségvetést érő vagyoni hátrány a fizetendő adó összegével egyezik meg. Természetesen nem nyilatkozott, hogy fizetendő adója lenne, de azt adó- vagy büntetőeljárásban cáfolták, azaz megállapították annak mértékét.

DR. VANKÓ LÁSZLÓ¹

AZ ADÓZÁS KRIMINALIZÁLÁSA ÉS ANNAK AKTUALITÁSAI

Engedjék meg, hogy nagy tisztelettel köszöntsem önöket, óriási megtiszteltetés számomra, hogy ezen a konferencián előadóként itt állhatok önök előtt és a Bűnügyi Főigazgatóság szempontjából hozzátehetünk gondolatokat a költségvetés büntetőjogi védelméhez. Amikor készültem az előadásomra, nagy dilemmával álltam szemben, nyilvánvaló volt számomra, hogy a nagytiszteletű jogtudós urak majd jogdogmatikai szempontból fogják elemezni ezt a tényállást. Úgy éreztem, hogy nem vindikálnám magamnak ezt a szerepet hiszen én a gyakorlatból jövök, és engem sokkal inkább gyakorlati kérdések érdekelnek. Akkor miről is kellene beszélnie a bűnügyi szakterület vezetőjének, ha az adózásról, illetve az adózás büntetőjogi aspektusáról van szó?

1. Az első része az előadásomnak globális megközelítés, mondjuk úgy inkább, hogy szociológiai típusú megközelítése az adózásnak, mint társadalmi jelenségnek, és abból az aspektusból próbálom megvilágítani ezt a kérdést, hogy milyen módon érvényesül az ultima ratio elv az adóbűncselekmények vonatkozásában. Ezután én is fogok beszélni az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás párhuzamosságáról, én azonban pro és kontra kísérelem meg megvilágítani a kérdést az előnyök és hátrányok viszonylatában.

A ne bis in idem elv elég sok problémát okoz most már nemzetközi szinten a magyar jogrendszernek, és ehhez kapcsolódóan néhány nemzetközi példát fogok mondani arra, hogy más országokban ezeket a problémákat hogyan küszöbölik ki, és milyen módon közelítenek az adózáshoz igazgatási és büntetőjogi eszközrendszerekkel.

1 dandártábornok, NAV Bűnügyi Főigazgató. Dandártábornok úr előadásának hangfelvétel alapján készült szerkesztett változata.

2. Amikor az adózást büntetőjogi oldalról próbáljuk meg megközelíteni, akkor nagyon fontos látni azt, hogy igazából kiktől is beszélünk. Az adózókat meg kell próbálnunk csoportosítani abból a szempontból, hogy a mennyire jogkövetők és mennyire nem. Úgy gondolom, hogy az adózók a nagy többsége tisztességes adózó. Ha nem is dalolva és nem is vígan, de azért bevallják és befizetik az adójukat. Azt gondolom, hogy az adózók nagy része ilyen magatartást tanúsít. Ezeket az adózókat érintően tökéletesen elégséges egy úgynevezett igazgatási eszközrendszer, ami eligazítja ezeket az adózókat az adózás útvesztőjében – tudjuk, hogy azért ez nem egy egyszerű dolog – a hatóság elsődleges feladata, hogy segítse ezen adózói kört, hogy a jogaikat tudják érvényesíteni, kötelezettségeiket tudják teljesíteni. Ebbe a körbe tartozó adózók igazgatási eszközrendszerben történő megszólítása tökéletesen elég ahhoz, hogy az elvárt adót ezek a vállalkozások, ezek a gazdálkodók, ezek az adózók megfizessék.

A magyar adózónak van egy – nem gondolom, hogy túlságosan kicsi, de nem is olyan túlságosan nagy – csoportja, akik hajlamosak letérni a jogszerűség, jogkövetés útjáról abban az esetben, ha nem érzik magukon az adóhatóság ellenőrző tekintetét. Vannak olyan eszközei a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnak – itt a legújabb eszközrendszerre gondolok, az EKÁER-re, illetve az online pénztárgépek rendszerére –, ahol valóban az adózó magán érzi az adóhatóság tekintetét, hiszen nem csak a bevallás időpontjában, hanem azt megelőzően információt szerezhetünk arról, hogy milyen adókötelezettséget kell majd bevallania a konkrét adózónak a tevékenységhez kapcsolódóan. Az ilyen adózókat a rendészeti eszközrendszer segíti a jogkövető úton. A közutakon pénzügyőr kollégáink állítják meg a kamionokat, ellenőrzik az EKÁER bejelentéseket, azok valóságos-e, megfelelnek-e a jogszabályi előírásoknak. A jelenlét erősíti az ellenőrzöttség tudatát.

3. Sajnálatos módon van egy állhatatos kisebbség az adózók körében, akik elhatározták, hogy nem fizetnek a központi költségvetésbe. Ők az angol terminológia szerint az állhatatos kisebbség, akiket nem lehet megszólítani adóigazgatási eszközökkel. Ezek az emberek nem is láthatóak adóigazgatási eszközökkel, mert ők nem hordozzák magukon az

adózóknak azokat a jellemzőit, jellegzetességeit, ami alapján kiválaszthatóak lennének ellenőrzésre, ami alapján bármi is látszódná az ő gazdasági tevékenységükből. Ezek az adózók általában strómanokat tolnak maguk elé, és igazi haszonhúzóként óriási vagyon fölött rendelkeznek. Ezeknek az embereknek az azonosítására, ezeknek az embereknek az eljárás alá vonására bünyügyi eszközrendszer hiányában nincs lehetőség. A bünyügyi eszközrendszert ezekre a személyekre, a háttérben meghúzódó, úgynevezett haszonhúzókra kell használnunk. Amennyiben igazgatási eszközrendszerrel próbáljuk meg a valódi adócsalókat eljárás alá vonni, sikertelen lesz az eljárás. Ha bünyügyi eszközrendszerrel próbálunk meg tisztességes adózókkal szemben fellépni, akkor nem biztos, hogy megfelelő színben tűnünk fel. Nagyon fontos az, hogy a megfelelő eszközrendszert megfelelő módon válasszuk ki. A költségvetési csalás törvényi tényállása 100001 forint esetében tényállásszerű lehet, kérdés, hogy megfelelően használjuk-e az itt meglévő eszközrendszert. 100001 forint költségvetési bevételcsökkenést okozó magatartás esetében szükséges-e bünyügyi eszközrendszert alkalmazni? Az adóhatóság egyéb más eszközeivel áll-e olyan szinten, hogy ezeket az adó-jogviszonyban meglévő problémákat reparálni tudja? Úgy gondolom, hogy igen, az adóhatóság áll már olyan szinten, nagyon jó kockázatkezelési rendszerei vannak. Nem hiszem, hogy az ilyen alacsony elkövetési értékek mellett valóban érvényesülni tud a büntetőjog ultima ratio elve, hiszen ahogyan már bemutattam, van más, elégséges, arányos de egyben hatékony eszközrendszer arra, hogy ezeket az eseteket a költségvetés védelme szempontjából igazgatási keretek között kezelni tudjuk. Természetesen ezek a különböző eszközök egy szervezeti keretben, rendszerben működnek egymás mellett, adott esetben egymást kiegészítve, vagy egymást helyettesítve.

Próbáljuk a jövőben a NAV működését professzionalizálni abból a szempontból, hogy a valódi bünelkövetőket, a kriminális jegyeket mutató elkövetőket, adóbűncselekmények elkövetőit a bünyügyi szakterület derítse fel. Ahogy tanácselnök úr is beszélt erről, adóigazgatási eljárás és büntetőeljárás Magyarországon párhuzamosan is folyhat. Ha a revizorok adókülönbözetet állapítanak meg egy ügyben, akkor azonnal felmerül a kérdés hogy az adókülönbözetet szándékosan okozták vagy nem. Ezt

a kérdést természetesen csak a büntetőeljárás alapján tudjuk megválaszolni, hiszen ez az eljárás hivatott azt tisztázni, hogy a bűncselekmény elkövetője bűnösen– jelen esetben szándékosan – valósította-e meg az elkövetési magatartást.

Kérdésként merül fel, hogy az officialitás elve, illetve a feljelentési kötelezettség valójában működik-e? Nem működik, ezek a büntetőeljárás jogi elvek benne vannak a jogszabályokban, de nem működnek. Azt látjuk, hogy ez a helyzet nem maradhat így tovább, itt valamilyen szabályozási módosításra van szükség.

A szabályozásnak az egyik útja lehetne az opportunitás elvének a büntetőeljárásba való behozatala, számos helyen van ilyen, erről majd később fogok beszélni. De ha már a nyomozás folyik egy ügyben, 100001 forintos elkövetési értékben, költségvetési csalás gyanúját érintően, akkor a bemutatott bonyolult ábrán szereplő folyamatokon mehet végig az egész eljárás. Nem gondolom, hogy ez túlságosan olcsó lenne. Láttam 320000 forint vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalás nyomozásában négy pótnyomozást. Amikor az ügyész azon az állásponton volt, hogy nem sikerült feltárni tényállást ebben az ügyben harmadszorra sem. Az ügyésznek természetesen igaza volt. Azonban nem hiszem, hogy ezt az elképesztően drága eszközrendszert így kéne felhasználnunk.

Az adóügyi és a büntető együttműködésnek azért van pozitív hozadéka is nyilvánvalóan. Itt az információáramlást és a lehetőséget látjuk. Az adóhatóság és a vámhatóság közötti információáramlás teljesen egyértelmű, hiszen a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló törvény kimondja, hogy ők kicserélhetik az adataikat bármilyen viszonylatban, kockázatelemzés, bármilyen szempontból. Viszont a bűnügyi adatokkal való sáfárkodás az már kicsit korlátozottabb, itt a célhoz kötöttség nagyon fontos jogelv, amit figyelembe kell vennünk. Azonban a Bűnügyi Főigazgatóság lehetőséget kap arra, hogy szignalizáljunk az adott igazgatási szervek felé, illetve a Bűnügyi Főigazgatóság iratot is megküldhet és betekintést is engedélyezhet a revizoroknak a büntetőügy irataiba. A tanácselnök úr arról beszélt, hogy hogyan lehet felhasználni a büntetőügyben eljáró hatóságok által beszerzett adatokat adóigazgatási eljárásban, én óvatosságra intenék. A jogszabályi felhatalmazás, jogszabályi lehetőség megvan erre, de mi is

érezzük a problémát, hiszen akár a titkos információgyűjtésből származó adat is a birtokunkba kerülhet. Ezek az adatok komoly szenzitivitást mutatnak, hiszen olyan magánérdekeket sérthetnek és olyan magánszférából származhatnak, amiket kérdéses lehet igazgatási viszonyok között értékelni. Az adóhatóság, vámhatóság feljelentési kötelezettséggel és a jelzések megtételének a lehetőségével él, így jutnak a bűnügyhöz azok az információk, amelyek alapján a nyomozások elindulnak, elindulhatnak. Természetesen nem csak ez az egyetlen forráshely. Tanácselnök úr előadására utalva, amikor azt mondta, hogy nem a bűnösség kérdése az alapvető különbség az adóigazgatási és a büntetőeljárás között, igaza van. Mindaddig, amíg a bűnösség kérdése felmerül, addig a két eljárásban látható bizonyítási metódus tökéletesen ugyanaz. Ugyanazt csinálja a revizor, és ugyanazt a nyomozó. Ugyanazokra a bizonyítékokra folytatják le a bizonyítást. A büntető oldalon a büntetőjogi felelősség önálló elbírálásának az elvéből fakad ez a kötelezettség, illetve a tényállás tisztázási kötelezettsége, ami ugyanúgy megvan az adóhatóság oldalán is, az adózás rendjéről szóló törvényben alapvető szinten, az alapelvek között rögzíti ezt a jogalkotó. A büntetőügyben az a kérdés, hogy elkövették-e a költségvetési csalást, adóügyben pedig az, hogy alkalmazható-e az adózás rendjéről szóló törvény valamilyen szankciója a felderített adójogi tényállás vonatkozásában? Mikor alkalmazható az adójogi szankció? Ha eltitkolják a bevételt, nyilvántartásokat meghamisítják és jogosulatlan kérelmekkel élnek. Ami nagyon nagy hasonlóságot mutat a másik oldalon szereplő tévedésbe ejtéssel, tévedésben tartással. Alapvetően ugyanazt csináljuk kétszer, szinte minden jelentős ügyben. Úgy gondolom, hogy ez egyrészt a humán erőforrásokkal való gazdálkodás szempontjából is komoly kérdéseket vet fel, és nem beszélve arról – amiről tanácselnök úr is beszélt –, hogy az adóbírság intézménye büntető jellegű szankció. Mint tudjuk, büntető jellegű szankciót tényállás azonosság esetében kétszer nem lehet kiszabni, mert az az Európai Unió gyakorlat szerint jogellenes, nemzetközi jogszabályba ütközik.

4. A Bűnügyi Főigazgatóság elmúlt öt évében az egyik legnagyobb fejlődést a nemzetközi terület élte át, hiszen rájöttünk arra, hogy komoly

„karusszel” (körhinta) csalásokat, MTIC típusú csalásokat nemzetközi együttműködés nélkül lehet megoldani. Amikor a magyar metódusról adtunk tájékoztatást külföldi szakemberek részére, mindenhol azt tapasztaltuk, hogy nem beszéltünk egy nyelvet. A Nemzeti Adó- és Vámhivatal kezdeményezett olyan közös nemzetközi nyomozócsoportot szlovák és cseh közreműködőkkel, ami egy konkrét bűncselekmény nyomozására jött létre. Európában még nem volt erre példa. Másfél éves munkába telt. A nemzetközi tevékenység komoly erősödésen ment keresztül ebben az időszakban. Európában egyedül Bulgáriában van hasonló helyzet, mint nálunk, hogy párhuzamosan folyik a büntetőeljárás és az adóigazgatási eljárás. Az Európai Unió országok vagy adóigazgatási eljárást kezdeményeznek, vagy büntetőeljárást kezdeményeznek, de a kettőt nem. A ne bis in idem elvből indultak ki, tanácselnök úr ezt a kétszeres eljárást tilalmaként fordította, én inkább kétszeres értékelés tilalmának mondanám.

Minek is folytassunk le két eljárást, ha tiltva van az egyik eljárásban is és a másik eljárásban is a tényállás azonosság elve alapján az értékelés? Nem lehet büntető típusú szankciót kétszer alkalmazni, emiatt nagyon komoly jogalkotói kompetenciákat látok a jövőt illetően, hogy valamilyen módon igazodjunk az Európai Unió országokhoz, hogy hasonló legyen a mi megközelítésünk is, egy kicsit talán modernebb. Néhány nemzetközi példát hadd mondjak. A 2015-ös büntető jogegységi döntésben mondták ki a kétszeres elvonás tilalmát, vagyis ha az adóigazgatási eljárásban kötelezték már megfizetésre az adózót, akkor a büntető eljárásban nem lehet elvonni ezt a vagyont az adózótól. Kötelezésről van szó, nem megfizetéséről. Ha adóigazgatási eljárásban azt mondták, hogy te tartozol egymillárddal, én azt már büntetőeljárásban nem tudom biztosítani, sem vagyonelkobzással, sem zár alá vétellel, semmilyen jogcímen, hiszen ott kötelezve van, senki nem fizet még egy forintot sem. Vannak országok, ahol megoldódik a helyzet. Ilyen például Ausztria, Lengyelország, ahol sokkal gyakorlatiasabb rendszer működik, önálló pénzügyi büntetőjog van. Rájöttek arra, hogy ez egy olyan speciális jogviszony, a költségvetési jogviszony, hogy érdemes kivenni az általános büntetőjogi megközelítésből. Önálló anyagi jogi és eljárásjogi szabályok is találhatóak ebben a kódexben. A kódex mondja meg, hogy mi az adócsalás. Más országokban az

opportunitás érvényesül, amiről már említést tettem. Például a Holland Királyság, Románia, valamint Csehország. Tőlünk keletre is találunk olyan országot, ahol felismerték hogy az adózást lehet, hogy érdemes az általános büntetőjogi gondolkodásmódból kivenni. Hollandiában az ügyész, a nyomozószerv és az adóigazgatási szerv hármasa dönti el, hogy büntetőügy legyen-e a dologból vagy adóügy. Van olyan ország, ahol nagyon szigorú a szabály: Belgium, Szerbia hozható itt példaként, ezekben az országokban egyértelműen megmondják, hogy nem lehet párhuzamosan a két eljárást folytatni. A német szabályozás kicsit érdekesebb, ott van egy speciális büntetőügyet megszüntető ok, ez a „jelentéktelenség”. Ha egy ügyben azt állapítja meg az ügyész, hogy kismértékben csökken az adó, a megszerzett adóelőny is csekély mértékű, az elkövető bűnössége is csekélynek mondható, és semmilyen közérdek nem fűződik ahhoz, hogy a büntetőeljárást lefolytassák, akkor a büntetőeljárás meg sem indul. Ezen túlmenően még arra is van lehetőség, hogyha a jelentéktelenség miatt nem lehet megszüntetni, vagy nem lehet a büntetőeljárást annulálni, de az elkövető az elvont adót megtéríti és egy öt százalékos bírságot még be is fizet, akkor sem indul büntetőeljárás Németországban adóbűncselekmény miatt. A magyar 100001 forintos elkövetési értékhatár Európában igen alacsony, még Bulgáriában is magasabb. Horvátországban ez 4000 euró, Szlovéniában 50000 euró az értékhatár. Ezen összegek alatt csak igazgatási jogviszony van, nem beszélnek büntetőeljárásról. Ausztriában ÁFA tekintetében 100000 euró, vámterhek tekintetében 50000 euró az értékhatár. Hollandiában magánszemélyeknél 10000 euró alatt nem beszélnek büntetőeljárásról, 10000 és 125000 euró között eldöntik, hogy mi legyen, érvényesül opportunitás elve, és eldöntik, hogy adó- vagy bűnügy legyen. Cégek esetében 15000 euró az első szintje a bűncselekménnyé nyilvánításnak.

Figyelemfelhívó, gondolatébresztő előadásnak szántam ezen a konferencián az általam elmondottakat. Várható, hogy sok problémánk lesz a jövőben a kettős eljárásból. Hollandiában az egyik legfontosabb rendezőelv atekintetben, hogy legyen-e büntetőeljárás, az, az adott szektorban, egy adott társadalmi rétegben milyen hatása lenne. Van-e visszatartó hatása, van-e valamilyen generális prevenció hatása, vagy nincs. Ha, nem fog-

lalkoznak vele. Ezt természetesen tudósokkal megerősített bizottságok állapítják meg, hogy van-e értelme büntetőeljárást folytatni.

A Bűnügyi Főigazgatóság egyik fő stratégiai célkitűzése az, hogy a bünszervezetekkel szemben lépjen fel és ne a kisemberekkel szemben, akik egy-két számla könyvelésével, vagy egy számlán egy tétel jogellenes könyvelésével bizonyos adókülönbözeteket okoznak. Ők ezt a revizorokkal megbeszélik, megbánják, majd befizetik. A Bűnügyi Főigazgatóság egyik legfontosabb stratégiai célkitűzése a bünszervezetekkel szembeni fellépés. Olyan bünszervezetekkel szemben, amelyek nagyon rövid időn belül, néhány hónapon belül többmilliárdos károkat tudnak okozni a költségvetésben.

Köszönöm lehetőséget, köszönöm a figyelmet!

BIZONYÍTÁSI NEHÉZSÉGEK ÉS BIZONYÍTÁSI TEHER AZ ADÓIGAZGATÁSI ELJÁRÁSBAN ÉS A BÜNTETŐELJÁRÁSBAN

2011-2012 óta az adólevonási jog megtagadása kapcsán a vonatkozó közigazgatási jogi hazai és uniós bírói gyakorlat jelentősen megváltozott, napjainkban is komoly változások várhatók. Ebből kifolyólag előadásomban elsődlegesen a legújabb közigazgatási bírói gyakorlatra és annak büntetőeljárásokra is hatással bíró változásaira kívánom felhívni a figyelmet.

1. Fiktív számlák kategóriái

1. Nem volt gazdasági esemény
 - a. építőipari kivitelezésnél -> nem készült el a ház,
 - b. áru adásvételénél -> nem is volt áru a számlák mögött
 - c. informatikai szolgáltatásnál -> nem is volt olyan program, aminek a kifejlesztéséről szólnak a számlák
2. Volt gazdasági esemény, de az nem a számlán feltüntetett felek között ment végbe
 - d. építőipari kivitelezésnél -> készen van a ház, meg is lehet tekinteni, de azt nem az a cég építette fel, aki a számlát kiállította
 - e. áru adásvételénél -> létezett az áru, csak azt valójában nem a számlakiállítótól szerezte be a számlabefogadó
 - f. informatikai szolgáltatásnál -> a program elkészült, de nem a számla kiállítója fejlesztette azt ki valójában

Maga az adóhivatal sem határozta el élesen ezt a két kategóriát egymástól még 2015-ben sem, sorra jöttek ki az adóhivataltól az olyan megállá-

1 ügyvéd, a konferencia társzervezője

pításokat tartalmazó határozatok, amelyekben az adóhivatal ezt a két kategóriát összemosta, hol az egyiket, hol a másikat használta, holott ennek az adóigazgatási eljárásban is óriási szerepe van.

A Kúria 2016. június 6-án adott ki erről egy összegző véleményt, amelyben ezeket az elméleti kategóriákat megkülönbözteti. Ennek rendkívül nagy jelentősége van minden áfát és/vagy taot érintő büntető- és adóigazgatási eljárásban, méghozzá a következők miatt.

1.1. A számlagyárakra vonatkozó tipikus jellemzők

Közös jellemzők

- nem ad be bevallást, avagy bead, de ugyanannyi levonható adót szerepeltet nagyságrendileg, mint felszámított adót
- könyvelési iratokat az adóhivatal részére nem ad át
- nem rendelkezett a számlák kiállításakor a szükséges személyi és tárgyi feltételekkel
 - áru: raktár és legalább 1-2 alkalmazott (raktáros vagy megrendeléssel foglalkozó személy)
 - szolgáltatás: szakképzett, bejelentett munkaerő, tárgyi eszközök, munkavégzéshez szükséges iroda
- ügyvezetője stróman (nem rendelkezik szakirányú végzettséggel, a jogügyletek tartalmáról, sok esetben még a partnerekről sem tud semmit)
- a nagy összegű készpénzt a bankszámlára érkezését követően azonnal felveszik, vagy továbbutalásra kerül egy másik céghez, ahol felveszik

1.2. Adójogi felelősség vs. büntetőjogi felelősség; kellő körütekintés hiánya vs. szándékosság

2012 előtt az előbb felsorolt körülmények elégségesek voltak ahhoz, hogy a számla befogadójának adóvizsgálata során az adóhivatal megállapítsa azt, hogy ezen számlák alapján nem volt jogosult az áfa levonására a befogadó, ezért elmarasztalta őket az adóhivatal, még akkor is, ha egyébként a gazdasági események megvalósultak (a fentebbi példánál

maradva: a ház állt, az áru létezett és azzal valóban rendelkezett a számla befogadója, a szoftver létezett és azt adott esetben be is tudta mutatni a számla befogadója az adóhivatalnak).

Ezen utóbbi esetekben azonban nagyon sokszor nem lehetett azt bizonyítani a büntetőeljárásban, hogy a számlabefogadó tudta volna azt, hogy ő valóban fiktív számlát fogad be, tudniillik amit megrendelt, azt meg is kapta, nem tudott arról, hogy nem az a cég végezte el valójában a szoftverfejlesztést, akitől megrendelte, nem voltak a munkavállalók bejelentve ahhoz a céghez, aki a számlát kiállította és ezért a munkavállalók teljesítménye (a ház áll) nem annak a cég teljesítményének minősül, aki a számlát kiállította, az áru eladója valójában nem is volt jogosult az árut eladni, mert annak nem is volt tulajdonosa (mert pl. a számlakiállító cég ügyvezetője stróman volt, az áru eredetét és így beszerzését sem tudta igazolni), ezért a büntetőeljárások megszüntetésre is kerültek ezen esetekben, a bűnösség bizonyíthatatlansága miatt.

2012 óta azonban – mivel a legmagasabb szintű jogszabály a vonatkozó HÉA irányelv – számos esetben elmarasztalta a magyar adóhatóságot ez Európai Bíróság, amely marasztaló, ide vonatkozó döntéseket adott ki a lengyel és a bolgár adóhatóság gyakorlatát illetően is.

Az Európai Bíróság ítéletei óta kell, illetve kellett volna a számlabefogadók tudattartalmát is vizsgálni, ha a számlabefogadó a bevételszerző tevékenysége keretében felhasználta a befogadott számlát és bárki által is, de egyáltalán megvalósultak a gazdasági események.

Ezekben az esetekben az Európai Bíróság előírta a tagállami adóhivatalok számára azt, hogy csak abban az esetben tehetnek a számlabefogadókat terhelő megállapításokat, ha objektív bizonyítékokkal bizonyítják azt, hogy a számla befogadója tudott arról, vagy kellő körültekintés tanúsítása mellett tudnia kellett volna arról, hogy a számlakiállító vagy az értékesítési láncban azt megelőző gazdasági szereplő által elkövetett adókijátszásban vesz részt.

Vagyis tényként jelenthető ki az – figyelemmel a Kúria 2016. június 6-án kiadott összegző véleményére és a NAV Elnöke által 2015-ben kiadott útmutatóra –, hogy míg azokban az esetekben, amikor semmilyen gazdasági tevékenység nem volt (ez nem azonos azzal, hogy a számlakiállító nem végzett gazdasági tevékenységet):

- a ház nem áll,
- a szoftver nem készült el,
- áru nem is volt.

Már adóigazgatási eljárásban sem hivatkozhat semmire sem a számla befogadója, ezen esetkörben nem kell vizsgálni a tudattartalmát, és nyilvánvaló, hogy áfa adónemben és társasági adó adónemben is megkárosította a számlák befogadásával a költségvetést, ebben a tárgykörben nem védekezhet alappal azzal a tettes, hogy nem tudott arról, hogy a számla fiktív, hiszen nem is történt semmilyen munkavégzés, teljesen egyértelmű volt számára is, hogy amit „megrendelt” az nem készült el.

Más a helyzet viszont azokban az esetekben, amikor a gazdasági események megvalósultak, csak pusztán nem a felek között:

Tehát

- a ház áll, csak nem volt a számla kiállítójának bejelentett alkalmazottja és tárgyi eszköze ahhoz, hogy a házat ő tudja felépíteni
- a szoftver elkészült, de biztosan nem a számlakiállító fejlesztette azt ki, hiszen nem voltak programozói, akik ezt megcsinálták volna (mert nem voltak hozzá bejelentve ilyen személyek), nem volt ehhez olyan irodája, ahol ez a tevékenység folyhatott volna
- az áru megvolt a számlabefogadónál, de azt nem a számlakiállítótól vette.

Ezen esetekben az adóigazgatási eljárásokban is vizsgálandó az a körülmény, hogy a számla befogadója miről tudott, illetve kellő körültekintés mellett miről kellett volna tudnia. Ez persze átvezet arra a kérdésre, hogy mi is várható el valójában a számla befogadójától a kellő körültekintés keretében, illetve azt a kérdést is felveti, hogy melyek is valójában azok a bizonyítékok, amelyek megfelelnek az Európai Bíróság által elvárt „objektív” kitételnek, mely körülmények, tények minősülhetnek objektívnak és melyek nem.

Az adólevonási jogot megtagadni áfa adónemben csak akkor lehet jogszerűen egy adóigazgatási eljárásban, ha azt objektív bizonyítékkal bizonyítja az adóhatóság, hogy a számla befogadója tudta, vagy kellő körültekintés mellett tudnia kellett volna azt, hogy a számla befogadásával adókijátszásban vesz részt.

Az Európai Bíróság az alábbi körülményekről mondta ki már azt, hogy nem minősül objektívnak (vagyis ezeknek az ellenőrzése a számla befogadójától nem várható el a kellő körültekintés keretében):

- a számlakiállító nem rendelkezett a munkák elvégzéséhez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel (a ház felépítéséhez szükséges munkavállalói nem voltak meg a számla kiállítónak, hiszen az nem várható el a számla befogadójától, hogy a munkások jogviszonyát az építető cégével ellenőrizze),
- a számlakiállító nem adott be adóbevallást, avagy minimális volt a befizetendő áfája (hiszen ez a körülmény később keletkezik, mint a számlák kiállítása és a befogadó általi kiegyenlítése és a számla befogadása),
- a számlakiállító nem érhető el az adóhatóság által a vizsgálat során (hiszen ettől még működhetett és végezhetett korábban, a számla kiállításakor a számlakiállító),
- a számlakiállító nem vette birtokba azt az árut, amelyet később eladott a számla befogadójának, hanem közvetlenül a befogadóhoz irányította a szállítás során az árut, miután ő maga megrendelte azt (hiszen a termékértékesítés elválnak a nemzeti jogi tulajdonátruházástól, ezek nem azonos fogalmak),
- a számlakiállító székhelye eleve nem volt alkalmas arra, hogy ott gazdasági tevékenységet végezzen a számlakiállító (hiszen ettől még más helyen végezhetett).

Ezen körülmények ma már az Európai Bíróság mércéjével mérve – és ebbe az irányba halad a Kúria és a NAV is – nem elégségesek ahhoz, hogy egy adóigazgatási eljárásban a számlabefogadót elmarasztalja az adóhatóság.

Ehhez képest azt lehet megfigyelni, hogy a büntetőeljárásokban – ahol nem kell ugyan objektív bizonyítékokon alapulnia a bizonyításnak – ezek a körülmények minimum a gyanú közléséhez, sok esetben akár még ítélet meghozatalához is elvezethetnek. A büntetőeljárásban ugyanis a szabad bizonyítás elve érvényesül, holott természetesen itt is irányadó – hiszen jogszabály – a HÉA irányelv és annak EUB általi értelmezése.

Vagyis arra kell számítani és már a saját ügyvédi praxisomból is számos példát tudnék említeni, amely esetekben úgy van folyamatban büntető-

eljárás, hogy közben az adóhivatal – bár utólagos vizsgálatban vizsgálta a számla befogadóját és általa is tudottan büntetőeljárás is van folyamatban – nem tett megállapítást, avagy más másodszor, vagy harmadszor kerül új eljárás kiírásra közigazgatási bíróság vagy másodfokú adóhatóság által.

Ennek természetesen a jövőben induló büntetőeljárások számára is lehet majd hatása, hiszen azokban az esetekben, amelyekben a nyomozó hatóság az adóhivatal feljelentése alapján indított eddig nyomozást, most várhatóan feljelentést sem fog tenni az adóhivatal, hiszen megállapításokat sem tud tenni.

Ezen a ponton emelendő ki természetesen az is, hogy bár a büntetőeljárásban eljáró hatóságokat nem kötik a közigazgatási eljárás keretében hozott döntések, az iratok sok esetben ma már nem is az ügyész, sokkal inkább a védelem részéről kerülnek előterjesztésre, amelyeket az eljáró bírónak majd értékelnie kell.

Melyek lehetnek tehát azok a körülmények, amelyek már adójogi felelősség megállapításához is vezethetnek, melyek lehetnek tehát azok, amelyek kiállják az objektivitás próbáját.

1.3. *A számlakiállító cég ügyvezetőjének nyilatkozata*

Amennyiben úgy dönt, hogy nyilatkozatot tesz a számlakiállító cég ügyvezetője az adóigazgatási eljárás során, érdemes arra törekedjen az adóhivatal, hogy szóban, akár a konkrét számláról egyesével nyilatkoztassa az érintettet. A szakértelem hiánya sok esetben alkalmas lehet arra, hogy azt bizonyítsa az adóhivatal ezáltal, hogy fogalma sem volt a gazdasági eseményekről a számla kiállítójának, ezáltal nem is vehetett benne részt, míg az a körülmény, hogy a számlabefogadóval kapcsolatban álló személynek fogalma sincsen és eleve alkalmatlan a munka elvégzésére, nyilvánvalóan valós folyamatok esetén feltűnt a számla befogadójának is.

1.4. *Többszöri érintettség egy jogügyleten belül (személyi összefonódások)*

Nem hivatkozhat kellő körütekintésre a számlabefogadó, ha kimutatható az, hogy bármilyen szinten is részt vett a számlakiállító működtetésében

(pl. ő maga rendelt árut külföldről a számlakiállító címére kérve, tagi/alkalmazott vagy egyéb jogviszonyban fellépett a számlakiállító cég nevében, hozzáférése volt a bankszámlájához stb.), avagy az értékesítési láncolatban korábban helyet foglaló cég működésében is részt vett.

1.5. Az alkalmazott ár

Ilyen lehet pl. a vagyonvédelemben alkalmazott olyan alacsony ár, amely eleve lehetetlenné tette azt, hogy a munkavállalók után a járulékot be is fizesse a számlakiállító.

A túlságosan magas ár már nem ilyen egyszerű kérdés, hiszen adóigazgatási eljárásban szokásos piaci ár vizsgálatára csak kapcsolt vállalkozások között van lehetőség.

1.6. Ugyanaz a személy hoz vevőt és eladót is az adott számlabefogadó cégnek a termékkereskedelemben.

2. Társasági adót érintő kérdések fiktív számlák esetén

A fiktív számlák elméleti kategóriáinak megkülönböztetése rendkívül lényeges a társasági adó szempontjából is. Az ország területén belül vannak olyan megyék, ahol az ügyészség rendre meggyanúsíttatja a fiktív számlák befogadóját áfa adónemen kívül társasági adó adónemben elkövetett költségvetési csalás elkövetésével is, tekintet nélkül arra, hogy azért fiktív a számla mert nem is volt gazdasági esemény, avagy azért, mert volt ugyan gazdasági esemény, csak a gyanú szerint nem a számlakiállító vett abban részt.

Ez azonban alapvetően téves eljárás, még hozzá a következők miatt.

Azokban az esetekben, amelyekben a számlákkal érintett munka elvégzésre került (a ház áll stb.), biztosan keletkezett kiadása a számla befogadónak, függetlenül attól, hogy ki, tehát a számlakiállító, avagy más végezte el a munkát.

Erre tekintettel azokban az adóügyekben, amelyekben korábban az adóhivatal azért, mert a gazdasági események nem a felek között való-

sultak meg, áfa és tao hiányt is megállapított (ahogyan azt az ügyészség a gyanúsításba beleírhatja és aztán ebben is vádat emel), a korábbi NAV elnök felügyeleti intézkedés iránti kérelem alapján, a közigazgatási bíróságok pedig kereset alapján törölték a tao adóhiányt.

ÁFA esetében ugyanis rendkívül lényeges, hogy az végzi-e el a munkát, aki a számlát kiállítja, ehhez képest TAO esetében mindaz az összeg adóalapot csökkentő tényező, ami felmerült az eredmény létrehozásához. Éppen ezért, ha ÁFA szempontjából azt is meg kell állapítani, hogy a számla fiktív, mert nem az a cég végezte el a munkát, aki arról számlát adott, tao esetében automatikusan hiányról nem beszélhetünk. Ha pedig az ügyész nem tudja bizonyítani azt, hogy a TAO szempontjából elszámolt költségekhez képest mekkora összeget tett ki ténylegesen a munka elvégzése, akkor nem eredményezhet marasztaló ítéletet tao adónemben a büntetőeljárás sem, hiszen legfeljebb becsülni lehetne, ami a büntetőeljárásban nem megengedett.

3. Megfontolásra javasolt szempontok

1. Talán a már előadottakból is kitűnik, hogy véleményem szerint az áfát érintő bűncselekmények esetében rendkívül indokolt a titkos információgyűjtés és a titkos adatszerzés, ugyanis ezen módszerekkel lehet terhelő/beismerő vallomások hiányában bizonyítani az elkövetett bűncselekményeket és azt, hogy kik azok a személyek, akik nagyon sok esetben semmilyen módon hivatalosan nem szerepelnek a jogügyletekben, illetve a cégek mögött. Különös tekintettel arra, hogy az adóhivatal bizonyítékmérlegelési jogköre rendkívüli mértékben szűkül, a titkos módszereknek a szerepe egyre inkább felértékelődik.
2. A nagy összegű készpénzfelvételeket a legtöbb esetben a pénzösszegek nagy részének számlabefogadóhoz történő visszajuttatása követi, így tehát érdemes lenne a jövőben ezt a részcsелеkményt megfigyelni, illetve azt figyelni, hogy a strómanként bejegyzett személyek, illetve a könyvelők kiket értesítenek arról, hogy vizsgálat kiírására került sor.
3. Számos esetben tapasztaltam védőként azt, hogy szívesen mennek bele, avagy mennének bele számlakiállító, vagy akár befogadó személyek

a tárgyalásról lemondásos eljárásba, ugyanis a már megnövekedett tételkeretben így tudják maguk számára azt biztosítani, hogy ne mérlegeléstől függjön a felfüggesztése a szabadságvesztésnek. Ez akár még a költségvetést ért hátrány részbeni megtérítéséhez is vezetne, így ezt mindenképpen szorgalmazni kellene, illetve alkalmazni kellene, nem beszélve arról, hogy ez rendkívüli mértékben megkönnyíti a többi elkövető felelősségre vonását.

4. Üzletszerű elkövetés esetén is lehetővé kellene tenni a korlátlan enyhítést, ugyanis a nem üzletszerű elkövetés elenyésző számban fordul elő az üzletszerűhöz képest, a jelenlegi szabályozás pedig egyáltalán nem ösztönzi az elkövetőket a vagyoni hátrány megtérítésére.
5. Meg kellene fontolni a cégek megalapítása/ügyvezetőváltás esetén a kötelező személyes elbeszélgetést azelőtt, hogy a változást bejegyeznék a cégbíróság
6. A büntetőeljárásokban jóval nagyobb hangsúlyt kellene fektetni a fiktív számlát befogadó cég kimenő számláira (a megrendelői oldalnak vizsgálatára), hiszen ennek vizsgálata nélkül sok esetben az sem dönthető el, hogy egyáltalán megvalósultak-e bárki által azok a gazdasági események, amikről befogadta a számlát a tettes (pl. ha gépeket bérelt a fiktív számlákkal a tettes a bűnszegédttől, akkor azok a gépek dolgoztak-e egyáltalán, vagyis a megrendelők igazolják-e azt, hogy bizonyos munkákat a gépekkel elvégzett a tettes, mert ha igen, akkor azoknak a gépeknek nyilvánvalóan a számlabefogadó birtokában kellett lenniük, így a gazdasági események megvalósultak a fiktív számlák mögött és már csak az kérdéses, hogy a gazdasági eseményekben részt vett-e a számlakiállító, avagy sem).

DR. FODOR BALÁZS GÁBOR¹

AZ ÁFA-CSALÁSOK BÜNTETŐJOGI MEGÍTÉLÉSÉNEK ELMÉLETI ÉS GYAKORLATI KÉRDÉSEI

„Csak két dolog biztos az életben a halál és az adó.”
(Benjamin Franklin)

*„A harmadik, hogy az emberek jelentős erőfeszíté-
teket tesznek, hogy elkerüljék az első kettőt.”*
(Tolnai Gábor)

1. Bevezetés

A hazai adózási morált jól mutatja az a közvélemény kutatás miszerint 100 emberből 70 úgy gondolja, hogy meg kell sérteni néha a törvényeket, hogy boldogulni tudjunk.

Továbbá ki ne hallotta volna már ezeket a mondatokat:

1. Kér számlát? Köszönöm nem kérek.
2. Számla nélkül mennyi?
3. Adok én arról számlát, ha kell!
4. A könyvelést ellopták vagy elázott!
5. Az ügyvezető Szerbiában van.

Összegezve: *Az adójog jogiasabb szemlélete deformálhatja az egyénekben benne rejlő letisztult és alapvetően az emberi természetből is fakadó olyan morális tartalmakat, amelyekre a büntetőjog építkezik.* (Molnár Gábor Miklós)

¹ PhD hallgató, KRE ÁJK Bűnügyi Tudományok Intézete, témavezető: Prof. Dr. Domokos Andrea

Az áfa a költségvetés egyik legjelentősebb forrása. A 2015-ös év adatai az áfa tekintetében:

- Az általános forgalmi adó a teljes adóbevétel 25%-a volt, azaz 3285,7 milliárd forint.
- A NAV 27.000 utólagos ellenőrzést végzett áfa adónemben és a vizsgálatok 50%-ában megállapítást is tett. A feltárt adókülönbözlet 501,3 milliárd forint volt.
- Az ügyészségek számadatai alapján az áfára elkövetett költségvetési csalások által okozott és ismerté vált vagyoni hátrány megközelítőleg 68.5 milliárd forint volt.

2. Az általános forgalmi adó jellemzői

- **Főszabály szerint minden belföldi gazdasági tevékenység áfa köteles.**
A kivételektől eltekintve az adóalany szolgáltatásnyújtása, termékértékesítése, tagállami beszerzése, és a termék importja, mind adóztatandó ügyletek. (Áfa tv. 2. §, 55. §²)
- **Az adóalanyt adó levonási, illetve visszaigénylési jog illeti meg.**³
A fizetendő adóból az adóalany levonhatja azt az adót, amit más adóalany rá áthárított, ha az adóalany a számlában szereplő terméket vagy szolgáltatást saját gazdasági, bevételszerző tevékenységéhez használja fel (személyi feltétel, Áfa tv. 119-120. §) és rendelkezik az áfa törvény

2 Az Áfa tv. 55. § alapján az adófizetési kötelezettséget annak a ténynek a bekövetkezése keletkezteti, amellyel az adóztatandó ügylet tényállásszerűen megvalósul (a továbbiakban: teljesítés), továbbá, ha teljesítés hiánya ellenére számlakibocsátás történik. Ebből következően a fiktív számla szándékos kiállítására mindenképpen adófizetési kötelezettséget keletkeztet.

3 Az adólevonási jog főszabály az Áfa rendszerében. EUB A C-80/11. és C-142/11. egyesített ügyek, Mahagében kft. és Dávid P. 37. pont

szerinti alaki követelményekkel rendelkező, nevére szóló számlával.⁴ (tárgyi feltétel, Áfa tv. 127. §) Az adó visszaigénylésre akkor kerülhet sor, ha a megállapított adó különbözet előjele negatív, tehát több az adóalanyra áthárított áfa, mint a felszámított. (Áfa tv. 186. §)

- **Bizonyos esetekben az adóalanyt megilleti a levonási jog melletti adómentesség**

Többek között közösségen belüli értékesítés (Áfa tv. 89. §) vagy termékexport (Áfa tv. 98. §) esetén.

- **Az áfa adózási módja önadózással, adóbevallással.**

Főszabályként az adót az adóalany maga állapítja meg, tartja nyilván, összesíti és fizeti meg. (Áfa tv. 153. §, Art. 2. számú melléklet, határidők 2. pont)

- **Továbbá ebben az adónemben is adott az önrevízió, önellenőrzés lehetősége.**

Az önadózással megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot az adózó helyesbítheti. (Art. 13. §, 49. §)

3. Tipikus áfa-csalások és azok megítélése

Az általános forgalmi adó jellegzetességeiből fakadó tipikus áfa-csalások:

- **Az adó szándékosan nem vallása.** (Btk. 396. § (1) bek. a) pontja: valós tény elhallgatása)

Az adóztatandó ügylet eltitkolása, az adó bevallásának részleges vagy teljes hiánya. (Kér számlát? Köszönöm nem kérek! Vagy a könyvelést ellopták, elázott.)

⁴ Az adólevonási jog kapcsán irányadó a Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott 3010/2015. útmutató, amely 27. pontjában leírja, hogy levonási jog gyakorlójának kell ellenőrizhető kapcsolatot (nyomvonalat) létrehoznia a számla és az alapjául szolgáló ügylet között. (például megrendelés, szerződés, fuvarokmány, bankkivonat, fizetési felszólítás, stb.) Ezen igazoló dokumentumok megléte a hazai gyakorlat alapján mind adóigazgatási, mind büntető eljárásban szükségesek a nem kívánt eredmény elkerülése érdekében.

- **Fiktív számlák szándékos befogadása,**⁵ (Btk. 396. § (1) bek. a) pontja: tévedésbe ejtés)
Gazdasági esemény nélküli csalárd számla befogadás vagy nem a valóságnak megfelelő bizonylat csalárd lekönyvelése (gazdasági esemény „lepapírozása”), tehát az adófizetési kötelezettség szándékos elkerülése, illetve az adó csalárd visszaigénylése. (Számlagyárak, számlázási láncok)
- **Színlelt adómentesség,** (Btk. 396. § (1) bek. a) pontja: tévedésbe ejtés)
Belföldi bruttó beszerzés után tagállami adómentes értékesítés színlelése, az áfa eladó általi visszaigénylése, de az áru eközben vagy visszajön, vagy el sem hagyta az országot. Majd az árut színleg más tagállamból beszerző cég az értékesítését terhelő áfát szándékosan nem fizeti meg. (Körhintacsalás)
- **Tagállami beszerzések eltitkolása,** (Btk. 396. § (1) bek. a) pontja: valós tény elhallgatása)
Adóköteles tagállami beszerzés eltitkolása és a beszerzett termék feketén történő értékesítése. (Ingóságok fekete kereskedelme fogyasztók felé.)
A csalárd adóhiány⁶ okozásának, illetve a jogosulatlan visszaigénylésének adójogi szankciója az Art. 170. § alapján megállapított adóbírság. (A bevétel eltitkolásával, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével összefüggő adóhiány, illetve a jogosulatlanul visszaigényelt adó szankciója a 200%-os adóbírság.)

5 Szegedi ítélőtábla Bf.460/2014/2: *Az általános forgalmi adót illetően pedig kizárólag tartalmilag és formailag is hibátlan bizonylatok képezhetik az adóbevallás alapját. Ebben a körben sem az adóhatósági eljárásban, sem a büntetőeljárásban becslesnek helye nincs, mint ahogy szabályos bizonylatok hiányában semmiféle elszámolás nem lehetséges.*

6 Art 170. § (2) bekezdése alapján főszabály szerint adóhiánynak minősül az adózó terhére megállapított adókülönbözet. Az adóhiány megállapítására elsősorban abban az esetben kerül sor, ha az adózó által megállapított és bevallott adó összegét az adóhatóság a lefolytatott ellenőrzése alapján helytelennek találja, és az adózó által helytelenül bevallott adó összege kevesebb az adóhatóság által megállapított adóösszegnél.

Az áfa adónemben vagyoni hátrányt⁷ okozó csalárd magatartások büntetőjogi üldözése jellemzően a Btk. 396. § (1) bekezdésnek a) pontjában valósul meg⁸. Az elkövető az elkövetési tárgyak, tehát adók, vámok, illetékek tekintetében tanúsítja az elkövetési magatartást, illetve esetlegesen magatartásokat, azzal, hogy ezen költségvetési bevételek, illetve onnan származó pénzeszközök vonatkozásában más tervedésbe ejt, tervedésben tart, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy a valós tény elhallgatja. (Az elkövetési magatartások ilyen módon történő meghatározásával jogalkotó célja a költségvetés, illetve költségvetések emberi kreativitáshoz igazodó, rugalmas és hézagmentes védelme.)

4. Az áfa-csalások elleni legfontosabb közigazgatási intézkedések

- **Strukturális reformok:** 2011-ben az APEH és Vám- és Pénzügyőrség összevonása és a 2016-os strukturális átalakítási csomag.
- **Adózoí minősítés:** KOCKERD induló vállalkozások kérdőíve, illetve a megbízható és kockázatos adózoí besorolás. (Art. 6/J. § 6/A. §, 6/E. §)
- **Valós idejű adatokon nyugvó kockázatelemzés és ellenőrzések.**
- **Online pénztárgép:** Bevezetésének eredménye 300 Mrd forint áfa többlet lett, az online pénztárgép köteles új területek köre egyre bővül. (autóalkatrészek, pénzváltók, szépszéti szolgáltatók, taxik, stb.)
- **EKÁER:** Célja, az áru nyomon követése, az eltitkolt értékesítések feltárása, azonnali foglalás az adóhátralékra.
- **Tételes áfa adatszolgáltatás:** Az 1 millió forint vagy azt meghaladó áfa tartalmú számláknál.
- **VIES rendszer:** Áfa információcsere, tagállami értékesítés információi. (Ki? Kinek? Mennyiért?)

7 Btk. 396. § (9) bekezdésének b) pontja alapján: *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 pénzeszközöt is.*

8 Fontos itt megjegyezni, hogy az áfa levonási, illetve visszaigénylési jog nem kedvezmény (Btk. 396. § (1) bekezdés b) pontja), hanem az áfa rendszer egyik alapelve, aminek célja az adóhalmozódás elkerülése. Így az áfa csalások üldözése a Btk. 396. § (1) bekezdésnek a) pontjában valósul meg.

- **Egyéb nemzetközi együttműködések:** Eurofisc, csalás elleni közreműködés a hiányzó kereskedők feltárására. MLC, szimultán többoldalú ellenőrzések, több tagállamban párhuzamosan, a számlázási láncok felderítésére. Jelenlét a másik tagállam revízióján.
- **Próbavásárlás:** Célja, a bevétel eltitkolás szűrése, a kiskereskedelem és a szolgáltatási szektorban. (Art. 119. §). (Néha különös próbavásárlási módszerekkel, mint végbéltükröztetés vagy télapóhívás, stb.)
- **Készpénzkorlátozás:** 1.5 millió felett.
- **Fordított áfa:** A mérgezett szektorokban, mint építőipar, munkaerő kölcsönzés, stb.
- **Áfa csökkentés egyes szektorokban:** Célja a fogyasztói árak csökkenése és az ágazata tisztulása.
- **Az ellenőrzések pozitív hozadékai:** A fogyasztók védelme, például a lejárt termékek kiszűrésével az ellenőrzések során, illetve hamis termékek felderítése, stb.

5. Áfa –csalások elleni legfontosabb büntetőjogi intézkedések

- **Strukturális reformok:** 2011-ben az APEH és Vám- és Pénzügyőrség összevonása. Ennek eredménye az adóigazgatási és bünygyi vizsgálatok könnyebb összehangolása és egyszerűbb és gyorsabb információcsere az egyes hatóságok között.
- **Más eljárásokban beszerzett bizonyítékok felhasználása:** Az adóigazgatási vagy más eljárásban törvényesen beszerzett bizonyítékok felhasználására mód van a büntetőeljárásban, (Be. 76. § (2) bek.)⁹ de ez fordítva is igaz, tehát a büntetőeljárásban, illetve más eljárásban törvényesen beszerzett bizonyítékok felhasználhatók adóigazgatási eljárásban. (Art. 97. § (5) bek.) A bizonyítékok beszerzésének törvényessége, mind büntető, mind adóigazgatási eljárásban lényeges,

9 Így az adóigazgatási eljárás során tett nyilatkozatok, vallomások, beszerzett okiratok, bizonylatok és más törvényesen beszerzett bizonyítékok is felhasználhatóak egy ugyanebben vagy akár más ügyben indult büntetőeljárásban.

mert a törvénytelenül beszerzett bizonyíték kizárandó az eljárásból.¹⁰ Továbbá a jogellenesen beszerzett bizonyítékok (tanú vagy gyanúsított kényszervallatása, befolyásolása, kioktatásának hiánya vallomástétel előtt, stb.) sértik az egyes eljárások tisztességességét.¹¹

- **Az egyes gazdasági események valóságának vizsgálatára irányuló ellenőrzés:** Ami ugyan adóigazgatási eljárás az Art. 119/A. § (2) bekezdése alapján, de egyik célja, hogy a NAV nyomozóhatósági hatáskörrel felruházott szerve által feltárt adatok és bizonyítékok alapján a bűncselekmény elkövetési értékének megállapítása céljából vizsgálja az adóhatóság az egyes gazdasági események valóságát.¹² Ezért ebben a vizsgálati típusban kifejezetten hangsúlyos az eljárási szabályok, illetve garanciák betartása.
- **A költségvetési csalás tényállásának megalkotása, azaz 2011 évi LXIII törvény elfogadása:**¹³ A törvény indoklása alapján, jogalkotó célja az állami feladatok ellátásához szükséges források korábbinál hatékonyabb, egységes és hézagmentes védelme, az ezeket támadó magatartások szigorúbb és azonos mértékű szankcionálása, illetve a kényszerű halmaztok kiiktatása volt. A bűncselekmény jogi tárgya közvetlenül a költségvetés lett.¹⁴ _
- **Titkos módszerek alkalmazása:** Az adócsalások és így az áfacsalás tekintetében is igen jelentős szerepe van a titkos módszerek

10 Be. 78. §. (4) *Nem értékelhető bizonyítékként az olyan bizonyítási eszközökből származó tény, amelyet a bíróság, az ügyész vagy a nyomozó hatóság bűncselekmény útján, más tiltott módon vagy a résztvevők eljárási jogainak lényeges korlátozásával szerzett meg.*

11 A fair eljárás kritériumait meghatározó főbb források: Alaptörvény XXIV, XXVIII cikke, 6/1998 (III.11) ABH, Római Egyezmény 6. cikke.

12 Ilyen típusú ellenőrzésnél fel kell, hogy merüljön az adózóban, hogy a nála vizsgált számlák és gazdasági események már nem kizárólag adóigazgatási vonalon mozognak.

13 Az új tényállásban rendeli üldözni jogalkotó az áfára elkövetett csalárd magatartásokat is, amik korábban, 2012. január 1. előtt az adócsalás (1978. évi IV. tv. 310. §), visszaigényléses esetekben a csalás (1978. évi IV. tv. 318. §) tényállásával voltak üldözve. (1/2006 BJE)

14 A 2011 évi LXIII. törvény indoklása és a Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012 évi C. törvényhez magyarázata lapján.

alkalmazásának, mert a szövevényes csalási láncok, bűnszervezetek feltárásához szinte elengedhetetlen eszközök ezek, továbbá a tudati oldal bűnössége sokszor másként nem is bizonyítható, hiszen egy számla befogadó nem szükségszerűen tud a számla fiktitivásáról, a vele szerződésben álló partner csalárd adócsaló szándékáról, így az ilyen büntető ügyekben az egyik legfontosabb kérdés a tudati oldal szándékos bűnösségének kétséget kizáró bizonyítása, amiben a titkos módszereknek igen jelentős szerepe van. (Pl.: lehallgatások)

Fontos bizonyíték lehet az esetleges pénz felvevő személyek megfigyelése, kinek adják át a pénzt, milyen körülmények között. Továbbá más szereplőknek (a haszonhúzóknak, a cég tényleges irányítóinak, a strómanoknak, könyvelőknek, pénz futároknak) a megfigyelése. (ki, kivel, hányszor, hol találkozik, mit beszél személyesen, telefonon, stb.) Ezen kívül fontos lehet az esetleges áru nyomon követése is, kimegy e Szlovákiába a kamion laptop és, ha kimegy, nem fordul e vissza amint lehet (Navtv. 53. § (1) bek. d) pontja). Jól működő módszer továbbá a fedett nyomozó beépítése a számlázási láncokba, számlagyárakba (Navtv. 53. § (1) bek. b) pontja). Továbbá a hatósággal együttműködő informátor alkalmazása is megengedett és hatásos módszer (Navtv. 53. § (1) bek. a) pontja). Kiemelendő még a „vádalku intézménye”. (Navtv. 57. § (1) bek.)

Mint már említettem a szervezett áfa-csalásos eseteknél sokszor igen bonyolult a tényállás feltárása, tehát az egyes személyek, cégek szerepének tisztázása, tudattartalmuk megismerése, a folyamatok pontos átlátása, így igen nagy jelentőséggel bírhat egy a rendszerre rálátó személy (például könyvelő) beépítése vagy együttműködésének büntetlenséggel honorálása, annak érdekében, hogy a hatóság részletes képet kapjon a bűncselekményről.

A külső engedélyhez kötött titkos adat, illetve információ gyűjtés esetén fontos az engedély beszerzése, illetve az engedélyben megadott keretek szigorú betartása.¹⁵ Emellett, ha az engedély beszerzése olyan késsedelemmel járna, amely a titkos információgyűjtés vagy adatszerzés

15 74/2009. BK vélemény III. 2. pontja alapján az engedélyben foglalt keretek be nem tartása a bizonyítékok büntető eljárásból való kirekesztéséhez vezet.

sikerét veszélyeztetné, a vonatkozó jogszabályok (szigorú feltételekkel) lehetőséget adnak a titkos információgyűjtés, illetve adatszerzés halaszthatatlan nem külső engedéllyel történő elrendelésére is.

Fontos, hogy a törvényesen folytatott titkos információ gyűjtés eredménye is csak bizonyos feltételek fennállása esetén használható fel egy büntetőeljárásban.¹⁶ A vonatkozó 74/2009 BK vélemény III. 3. pontja alapján, a büntető eljárásban való felhasználásra csak akkor van mód, ha ennek a Be. 206/A. §-ának (1) és (4) bekezdéseiben szabályozott két feltétele együttesen teljesül, azaz:

a) a titkos adatszerzés engedélyezésének Be. 201. §-ában meghatározott feltételei a bizonyítani kívánt bűncselekmény tekintetében fennállnak; továbbá

b) a büntetőeljárásban felhasználni kívánt információ megszerzését követően a titkos információgyűjtést végző szerv a feljelentési kötelezettségének haladéktalanul (nyomban) eleget tett.

Erre tekintettel a LÜ Nyomozás Felügyeleti és Vád előkészítő Főosztályának TÜK. 1-74/2014 számon készített összefoglaló jelentése alapján, tekintettel a Be. 206/A. § (1) bekezdésének b) pontjára, titkos információgyűjtésnek a bűncselekmény gyanújának megállapítását

16 A „fel nem használhatónak” bizonyult információ beszerzése nyilvánvalóan nem feltétlenül törvénysértő. Sőt az esetek zömében biztosan nem az, hiszen az engedély nélküli adatszerző nyilván nem kockáztatja súlyos hivatali bűncselekmény elkövetését (Btk. 307. §) Nem arról van tehát szó, hogy az eseteleges bizonyíték „semmis”, hanem arról, hogy büntetőeljárásban nyílt bizonyítékká nem tehető. Az már a hatóságok további ismereteinek mennyiségén és minőségén, kriminalisztikai felkészültségén, tapasztalatain, tervein stb. múlik, hogy a titkos eszközök révén szerzett információkat – ha azokat tárgyasult formájukban meg kell is semmisíteni, de ettől maga az „információ” nyilván nem semmisül meg – a további operatív munkában miként használják fel. (Prof. Dr. Tóth Mihály: Néhány időszerű garanciális kérdés a titkos nyomozati (felderítési) eszközök eredményének felhasználása köréből, Büntetőjogi szemle 2016/1-2. szám 95. o.)

követően nincs helye, illetve tovább nem folytatható.¹⁷ (A Be. 200. § (4) bekezdése alapján, *Ha a nyomozás elrendelését megelőzően külön törvény alapján a bíró, illetőleg az igazságügyért felelős miniszter által engedélyezett titkos információgyűjtés végrehajtása során az ügyben a nyomozást elrendelik, a titkos információgyűjtést a továbbiakban csak e törvény szerint, mint titkos adatszerzést lehet folytatni.*)

A miniszteri engedélyhez kötött titkos információ gyűjtések kapcsán fontos fejlemény továbbá, hogy 2016.06.07. napján az Emberi Jogok Európai Bírósága elutasította a magyar állam fellebbviteli kérelmét a Szabó and Vissy v. Hungary ügyben. Az EJEB ítéletében megállapította, hogy a miniszteri engedély alapján végzett titkos megfigyelés magyarországi szabályozása az 1993. évi XXXI. törvénnyel kihirdetett, az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény 8. cikkében biztosított magán- és családi élet tiszteletben tartásához való jog sérelmét eredményezi.¹⁸

17 A KSB 5030/2014/7-I. számú főosztályvezetői iránymutatás pedig megadja, hogy a feljelentés nyombanosságát a végrehajtást végző szervtől történő adathalmaz megérkezésétől kell számolni. Továbbá a 74/2009 BK vélemény alapján a szüretlen adatok megérkezését követő 8 napon belüli feljelentés még bizonyosan nem sérti a haladéktalanság követelményét, de ez az idő függ az anyag terjedelmétől és bonyolultságától is. Valamint a szükséges és haladéktalan feljelentések tartalmaznia kell a titkos adatok beszerzésének és felhasználhatóságának jogszerűségét igazoló indoklást és iratokat.

18 Az EJEB döntésében a legsúlyosabb aggályt az engedélyezési eljárás bírói kontrolljának hiánya jelentette. A strasbourgi bírák álláspontja szerint a politikai hatalmi ágnak tekinthető végrehajtó hatalomhoz tartozó miniszteri engedélyezés nem elégséges biztosíték a visszaélés lehetőségével szemben. A titkos megfigyelés külső, bírói kontrollja jelenti a függetlenség, a pártatlanság és a tisztességes eljárás legbiztosabb garanciáját. A Bíróság azt is megállapította, hogy a minisztert az országgyűlés Nemzetbiztonsági Bizottsága irányába terhelő beszámolási kötelezettség, illetve, az ombudsman korlátozott vizsgálati jogosítványai nem tekinthetők elegendő garanciának. A testület nem találta elégségesnek az Nbtv. által megteremtett panasz lehetőségét sem, ugyanis a megfigyelés alanyai nem is értesülhetnek a megfigyelés tényéről.

- **Jogi személlyel szemben alkalmazható büntetőjogi intézkedések:** Szinte minden áfa-csalásos bűncselekménynél egy vagy több jogi személy is érintett, így jellemzően fenn áll a jogi személlyel szembeni büntetőjogi intézkedés lehetősége.¹⁹ A jogi személlyel szemben alkalmazható szankciók közül a pénzbírságnak²⁰ van igazán nagy jelentősége a gyakorlatban, hiszen ezeket a bűncselekményben résztvevő jogi személyeket vagy csalásra hozták létre vagy amúgy sem élnék túl az adóigazgatási, illetve büntetőeljárást. Fontos itt megjegyezni, hogy a gyakorlata alapján a represszív célt szolgáló Jszt. alapján kiszabott pénzbírság mellett a reparatív vagyoneklobzás (Btk. 77/B. § (2) bek) is megállapítható. Mindkét összeg biztosítására zár alá vétel is elrendelhető.
- **A vagyoneklobzás:** A költségvetési csalások esetében főszabályként vagyoneklobzásnak is van helye. Ennek mértéke a költségvetési bevétel csökkenése. Nincs viszont helye vagyoneklobzásnak (kétszeres elvonás tilalmára tekintettel), ha az adó kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt, vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik a vagyonnal gazdagodott, a kiesett adóbevétel megfizetésére kötelezte. (BKv. 95.) Nincs helye továbbá vagyoneklobzásnak az elkövetővel szemben, ha nem bizonyítható, hogy ő gazdagodott a vagyonnal és a vagyon mértéke sem megállapítható. (Szegedi Törvényszék B.682/2012/96).

6. Az áfára elkövetett költségvetési csalás elméleti és gyakorlati kérdései

6.1. Az eredmény, azaz a vagyoni hátrány és annak elemei

A bűncselekmény eredménye, az elkövetési magatartással ok- okozati összefüggésben egy vagy több költségvetésben bekövetkezett bevételkiesés

19 Az intézkedések szándékos bűncselekmény elkövetése esetén alkalmazhatóak, ha a bűncselekmény elkövetése a jogi személy javára előny szerzését célozta vagy eredményezte, vagy a bűncselekményt a jogi személy felhasználásával követték el, és a bűncselekményt a jogi személy ügyvezetője, cégvezetője vagy a jogi személyhez szorosan kötődő személy követte el. (2001. évi CIV tv. 2. §)

20 A pénzbírság legnagyobb mértéke a bűncselekménnyel elért vagy elérni kívánt vagyoni előny értékének a háromszorosa.

(bevétel eltitkolás, csalárd levonás), valamint az ezekből jogosulatlanul igénybe vett pénzeszköz (csalárd visszaigénylés). Az eltitkolásos esetben a bűncselekmény az adójogszabályban előírt nap elmúltával befejezett, a fiktív számlás esetben az ilyen valótlan számlát tartalmazó bevallás benyújtásával és így a levonási jog csalárd érvényesítésével lesz az. Az adó visszaigénylése esetén az adó kiutalásával válik a bűncselekmény befejezetté.

A fiktív, azaz valótlan tartalmú számlák szándékos befogadásával és a bevételek eltitkolásával megvalósított adócsalások legfőbb célja jellemzően az áfa fizetési kötelezettség elkerülése, de járulékos adónemként mind adó, mind büntető eljárásokban elképzelhető a társasági adónemben történő marasztalás is, így ezen adónemek képezik a vagyoni hátrány jellemző elemeit.²¹

Az áfa adónemben megállapított vagyoni hátrány esetén fontos rámutatni, hogy annak ellenére, hogy a büntető bíróság az ügy eldöntése szempontjából fontos tényeket a Be. szabályai alapján állapítja meg (Be. 10. §, 10/2007. BK vélemény), az adólevonási jog kérdésében irányadó az EUB, a Kúria és a NAV gyakorlata is. Így jelentős körülmény, hogy az adólevonási jogot adójogi értelemben csak bizonyos objektív bizonyítékok esetén lehet megtagadni adózótól, tehát pusztán arra tekintettel, hogy termékek, szolgáltatások korábbi és későbbi értékesítését terhelő áfát bevallották-e, befizették-e, nem befolyásolja az adóalany előzetesen megfizetett áfa levonásához való jogát. Nem tagadható meg az adólevonási jog kizárólag azon az alapon sem, hogy a számlatömb, melyből a kérdéses számlát kiállították, nem a számlakibocsátó által került megvásárlásra, illetőleg azt a számlakibocsátó szigorú számadású nyomtatványként nem vette nyilvántartásba. Az a körülmény, hogy a számlákon szereplő számlakibocsátó nem rendelkezett a szükséges munkaerővel, tárgyi eszközökkel, vagyonnal, vagy az ügyletet nem tüntette fel a könyvelésében, önmagában,

21 Az Osztalékadó és az egészségügyi hozzájárulás tekintetében a fiktív számlák könyvelésben való szerepeltetése vagy az adó részben vagy egészben be nem vallása esetén a bíróság jellemzően nem állapít meg büntetőjogi következményt, mivel az önvádra kötelezés tilalma és bizonyítatlanság miatt ezekre nincs lehetőség. (Legfelsőbb Bíróság Bfv.II.416/2008/5)

más bizonyítékok hiányában, nem elegendő a számlát befogadó adóalany adólevonási jogának megtagadásához.²²

Álláspontom szerint téves a büntető bíróságok azon gyakorlata, hogy pusztán azért, mert nem a számlában szereplő felek között jött létre a gazdasági esemény,²³ illetve a fenti adójogi értelemben nem objektív körülmények fennállása esetén megállapítják a levonási jog szabálytalanságát, és a tudati oldal bűnösségét azzal igazolják, hogy ezek alapján terhelte tudta, mert tudnia kellett, hogy adócsalásban vesz részt.²⁴ Álláspontommal párhuzamosan Fővárosi ítéltábla Bf.71/2013/9 számú ítéletében sem látta bizonyítottnak, hogy az, hogy az I. r. vádlott tudott volna arról, hogy bár a munkák elvégzésére kerültek, a számlák mégsem a valóságnak megfelelően kerültek kiállításra. (Véleményem szerint nem lehet elkövető szándékos bűnösségét olyan bizonyítékokkal igazolni, amiket még egy adóeljáráásban sem fogadnak el. Annak ellenére sem, hogy a tudati oldal bűnösségének kétséget kizáró bizonyítása a legnehezebb feladat egy költségvetési csalás esetében.)

Említésre méltó továbbá az a gyakorlat, hogy a bevallást be nem adó, de egyes tételeknél hiteles bizonylattal rendelkező cégek esetében az adott tételekkel csökkenteni kell a vagyoni hátrány mértékét.²⁵

22 A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által kiadott 3010/2015. útmutató 66. pont

23 Pécsi ítéltábla BE.63/2014/19: *Ezért az általános forgalmi adóra elkövetett csalás, illetve adócsalás bűncselekménye vonatkozásában a felhasznált számlák hibátlan formai megjelenésének, vagy az okiratokban szereplő termékek pusztán megszerzésének (birtoklásának), illetve a szolgáltatások teljesítésének (megvalósulásának) önmagában még nincs meghatározó jelentősége. Az ilyen ügyekben másról, ennél lényegesen többről van szó, annak tisztázásáról és megválaszolásáról, hogy a szóban forgó gazdasági események (termékkértékesítések és szolgáltatásnyújtások) ténylegesen az adólevonási jog gyakorlásának az alapján szolgáló okiratban feltüntetett módon, mindenekelőtt és legbensúlyosabban az ott írt gazdasági társaságok között, a számlákon megjelenített időpontokban és feltételek mellett zajlottak-e le.*

24 Továbbá új és igen lényeges fejlemény, hogy Kúria Közigazgatási-Munkügyi Kollégiumának Joggyakorlat-elemző Csoportja 2014.El. II.JGY.1/2. összefoglaló véleményében leírja azon EUB gyakorlatot, hogy az a tény, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény nem a felek között jött létre még nem elégséges az adólevonási jog megtagadásához, tehát ilyen esetekben is helye van „tudta, vagy tudhatta” körülmény vizsgálatának. (163. oldal) Továbbá lásd C446/15. Signum Alfa Sped ügy 46. pont.

25 Kecskeméti Törvényszék B.278/2012/36

A társasági adónemben bekövetkezett vagyoni hátrány számításánál az irányadó gyakorlat alapján a ténylegesen elért eredményből kell kiindulni, függetlenül a figyelembe veendő tényezők dokumentálásától, tehát a ténylegesen realizált bevételek és a valóban felmerült kiadások figyelembe vételével történik meg az adóalap kiszámítása.²⁶ Azon bírósági gyakorlat, amiben akár a kiadási oldalt is becsléssel állapítja meg a bíróság²⁷ álláspontom szerint ellentétes Be. 4. § 2 bekezdésével, azaz a kétséget kizáró bizonyítás elvével, hiszen így a vagyoni hátrány és annak mértéke csak egy valószínűsítésen alapul. Álláspont mellett érvel a Legfőbb Ügyészség 2010 évi vizsgálati tervében az egyik ítéletábra is, amikor kimondta, hogy a terheltek egy épület felújítását bejelentés nélkül alkalmazott munkásokkal végeztették el, a munkát pedig fiktív számlákkal dokumentálták. A bíróság álláspontja szerint a ténylegesen elvégzett felújítási munkák költségének becslési eljárás alapján történő megállapítása oly mértékű bizonytalanság és pontatlanság lehetőségét hordozza, mely nemcsak az adóhiány összegét, hanem annak meglétét is kétségessé teszi. Ezért a bíróság a terhelteket felmentette a társasági adónemre elkövetett adócsalás miatt emelt vád alól.²⁸

6.2. A tudati oldal bűnösségének megállapítása

Az áfára elkövetett költségvetési csalások tipikus tettese a gazdálkodó szervezet vezető tisztviselője, akit jogszabályi kötelezettség terhel az adó bevallására és megfizetésére. Az a személy, aki ezen bevallási kötelezettség csalárd megsértéséhez hamis számlákkal segítséget nyújt a büntetőjog dogmatikája alapján bűnsegédnek minősül („számlagyáros”).²⁹ Az áfa-csalások esetén tipikus elkövetés a közvetett tettesség, amikor elkövető, a cég tényleges irányítója az adócsaláshoz jellemzően tévedése folytán nem büntethető strómant használ fel. Ha a törvényi tényállást

26 Kecskeméti Törvényszék B.278/2012/36

27 Pécsi Törvényszék B.200/2012/46, Debreceni Törvényszék B.645/2012/32

28 Továbbá a Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvényhez is az adóbevétel csökkenésének forintban és pontos összegben történő meghatározását írja le.

29 BH 2010/290

megvalósító, a jogviszonyban bevallásra kötelezett személynek a tudta átfogja a bűncselekmény elemeit és legalább eshetőleges szándéka van ezekre, akkor az őt erre rábíró személy a bűncselekmény felbújtója.

A bevallásra kötelezett személy bűnösségének kérdésben igen eltérő a büntető bíróságok, illetve az ügyészség gyakorlata is, hasonló történeti tényállások és bizonyítékok esetén a vezető tisztségviselő tudati oldalának megítélése merőben eltérő. Számos esetben az ügyvezető tévedését vagy gondatlanságát állapítja meg a bíróság, illetve ügyészség vádat sem emel az ilyen személlyel szemben, annak ellenére, hogy például a stróman a könyvelést aláírta és ő is adta be.³⁰ Más hasonló esetekben kevesebb bizonyíték alapján is vádemelés történik, illetve marasztaló ítélet születik. Álláspontom szerint több ilyen ügy háttérében az a krimináltaktika húzódik, melyben az ügyészség inkább vádat sem emel a jól befolyásolható, a strómanság küszöbén táncoló vezető tisztségviselő esetében, inkább tanúkénti igazmondási kötelezettségét és együttműködési hajlandóságát használják ki a haszonhúzó felelősségének bizonyítására.

6.2.1. A tévedés

Gondolhatnánk, hogy bonyolult adójogi normák esetében még inkább igaz a mondás „*tévedni emberi dolog*”. Ezzel szemben a büntetőbíróságok következetes és szigorú gyakorlatot folytatnak ebben a kérdésben.

A ténybeli tévedés esetkörében a könyvelő igénybevétele kiemelendő. A Legfelsőbb Bíróság BH 2003/397 határozatában kimondja, hogy: *A könyvelő alkalmazása a terheltnek a bevallások benyújtásáért fennálló felelősségét nem szüntette meg*, hiszen a cégvezető alapvető kötelem az adózás gondos figyelemmel kísérése.³¹ Ezen felsőbbbírósi álláspont véleményem szerint igen veszélyes telepített bűnös tudati vélelmet állít fel, azzal, hogy aki gondos könyvelést vezet és könyvelője részére mindent szabályosan átad, és megbízza őt a könyvelés beadásával is, tehát nyilvánvalóan nem célja az adócsalás, de a könyvelő megválasztása és ellenőrzése esetében gondatlanul jár el, mert bízik annak gondos munkájában, akkor az eshetőleges szándékú adócsaló.

30 Szegedi ítélőtábla Bf.23/2014/6

31 Debreceni ítélőtábla Bhar.473/2013/3

Kizárólag ezen érvekkel nem látom alátámasztottnak a bűnös tudat bizonyítottságát, hiszen ahogy a Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012 évi C törvényhez írja: *Az elkövetőnek tisztában kell lennie a megtévesztő jellegű magatartásával és azzal is, hogy ezzel okozati összefüggésben egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz.*

Véleményemmel párhuzamosan a Legfőbb Ügyészség 2010-es, Az adócsalással kapcsolatos ítélezési gyakorlat vizsgálata során mutat be egy „könyvelős esetet”, amikor az ügyész, tévedésre való hivatkozással indítványozta a terhelt felmentését: *az ügyész büntetethetőséget kizáró ok, tévedés miatt indítványozott felmentést azzal a terhelttel szemben, akinek az adóbevallását az általa megbízott könyvelő készítette el, és a terhelt jövedelemszerző tevékenységét úgy tüntette fel, amely következtében alacsonyabb összegű személyi jövedelemadót fizetett.*

*Más ténybeli tévedéses védői hivatkozás esetében a számla kiállító által aláírt, de egyben üresen hagyott és befogadónak átadott számlák vonatkozásában ítéltő tábla azon az állásponton volt, hogy ezzel elkövető belenyugodott, abba, hogy a számla befogadó ezen biankó számlákba tetszőleges összeget ír bele és megállapította a terhelt büntetőjogi felelősségét a teljes okozott vagyoni hátrány tekintetében. Annak ellenére, hogy terhelt védekezése alapján ő azt gondolta, hogy a számlákba maximum pár tízezer forintot ír csak bele majd a számla befogadó.³² Ezzel ítéltő tábla azt mondta ki, hogy elkövetőnek eshetőleges szándéka volt bármekkora vagyoni hátrány és így eredmény okozására, tehát túlzással élve a számla befogadó akár a Margit hidat is kiszámlázhatta volna magának, a biankó számla kiállítójának arra is eshetőleges szándéka lett volna. (Itt jegyezném meg, hogy a Kommentár a Büntető Törvénykönyvhöz szerzőinek álláspontja szerint költségvetési csalás esetében: *Figyelemmel a Btk. 9. §-ára, a minősített eredmények előidézésére – alapeseti szándékosság mellett – a gondatlanságnak is elegendő kiterjednie.*)*

A társadalomra való veszélyességben, tehát jelen esetben az adójogi norma tartalmában való tévedés esetkörében szintén elég szigorú az ítélezési gyakorlat, hiszen Legfelsőbb Bíróság LB Bfv. II. 13/2009/5 ítéletében kimondta, hogy a jogtudomány, illetve gyakorlat kiemelkedő alakjainak

32 Szegedi ítéltő tábla Bf.322/2015/5

a munkájára (büntetőjogi tankönyvére) való hivatkozás sem elegendő az ilyen típusú tévedés megállapításához, ehhez csak a jogalkalmazó szervek döntései, illetve tájékoztatása adhat alapot.

6.3. *Egység és halmazat*

A költségvetési csalás tényállását a büntető törvénykönyvbe iktató 2011. évi LXIII. törvény indoklása alapján jogalkotó célja a költségvetés hatékonyabb, ésszerűbb és hízagmentes védelme mellett a kényszerű vagy automatikus halmazatok kiiktatása volt, a törvény indoklása ennek érdekében létrehozott törvényi egységről ír.

A Magyar Büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára és a Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvényhez szerzőinek álláspontja szerint a törvényi egységben a jogalkotó – akár a több emberen elkövetett emberölés esetén –, egy *delictum complexum*ot hozott létre. Ahol nem számít sem a költségvetések száma, sem azok kiadási vagy bevételi oldala, sem a sértések száma, ideje. Megszűnt az adónemenkénti halmazatok megállapíthatósága is és az egyes részcselekmények vonatkozásában a folytatólágosság megállapításának sem lehet helye. Irreleváns, tehát, hogy amennyiben az elkövető több cselekménye valósítja meg a költségvetési csalást, ezek a részcselekmények időben közel állnak-e egymáshoz. Tehát az ezekkel kapcsolatos korábbi gyakorlat nem alkalmazható.³³ Álláspontjuk szerint a törvényi egység lezárásának időpontját illetően a Btk. 396. §-ának (8) bekezdése tartalmaz rendelkezést, amennyiben azt a vádemelés időpontjában határozza meg. Ugyanis ha az elkövető az általa okozott vagyoni hátrányt eddig az időpontig megtéríti, a büntetése korlátlanul enyhíthető. E szerint, a vádemelésig eltelt időszakban elkövetett valamennyi tényállásszerű cselekmény tartozna a törvényi egység körébe. (Ugyanakkor az ügyész a Be. 321. §-ának (1) bekezdése szerinti

33 A költségvetési csalás tényállásának hatályba lépése előtt egységes volt a bírói gyakorlat abban, hogy, adónemenkénti (áfa, tao) folytatólágos adócsalást állapított meg, ha a bevallási időszakok egymás után következtek. (Egyes álláspontok szerint az éves bevallás már semmiképpen nem számíthat folytatólágosnak, hiszen az nem lehet rövid időköz.)

tanácsülésség a vádat kiterjesztheti, tehát olyan bűncselekményt is a vád tárgyává tehet, amelyet az eredeti vádirat még nem tartalmazott, ezért helytállóbb – a 10/2012. BK véleménnyel is összhangban – az az értelmezés, hogy a bűncselekményi egységet az ügyész által a végindítványban fenntartott vád, illetve az abban megjelölt elkövetési időszak zárja le.)

Ezzel szemben a folytatólagosság kapcsán a beiktató 2011 évi. LXIII. törvény egyértelmű indoklása azt írja, hogy *a bűncselekmény rendbelisége és a folytatólagosság megítélése tekintetében az új tényállás az adócsalás esetében kialakult gyakorlatra kiható változást nem eszközöl.*

Az ítélezési gyakorlat jellemzően már nem állapít meg folytatólagosságot, elfogadva a kommentárok és a felsőbb bíróságok álláspontját.³⁴ Bár egy-egy reinitens, döntés és indoklás fellelhető a gyakorlatban, mint például Szegedi Ítéltábla Bf.407/2013/11 ítélete és annak indoklása: *A több bevallási időszakban elkövetett költségvetési csalási cselekmény törvényi egységbe foglalása esetén ugyanis a további adóbevallási időszakban elkövetett cselekmények büntetőjogi értékelés nélkül maradnának. Ezzel kapcsolatosan az ítéltábla nem osztja a Magyar Büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára (HVG ORAC II. kötet 1589-1590. oldal) szerzőjének álláspontját.*

Az új tényállás összefoglalt bűncselekményi értelmezése, illetve a folytatólagosság megállapíthatósága igen fontos dogmatikai és gyakorlati kérdések, ahogy azt a következő példák is mutatják.

Az új törvény hatályba lépése előtt következetes volt a gyakorlat a folytatólagos adócsalások esetében, ilyen esetekben az elévülés kezdő időpontja a törvényi egység utolsó részselekményének befejezése volt. (Az utolsó valótlan tartalmú bevallás beadása vagy az utolsó eltitkolási részselekmény megvalósítása.) Amennyiben viszont a folytatólagos elkövetés megállapításának az új tényállásban nincs többé helye, akkor az egyes részselekmények, mint önálló cselekmények évülnek el, így számos részselekmény büntetlenül maradhat.

Továbbá amennyiben az új tényállás minden szempontból törvényi egységet alkot akkor ezen egység elbírálása után, de az érintett időszakban

34 BH 59/2015, Győri Ítéltábla Bf.101/2014/7, stb.

elkövetett részcselekmények elbírálását a *res iudicata* kizárja.³⁵ Ennek esetleges megoldását a 6/2009 BJE adja: *Amennyiben a bíróság a vád tárgyává tett és a bűncselekmény egységébe tartozó cselekményt jogerősen elbírálta, határozata e bűncselekmény tekintetében res iudicata-t eredményez... Ebben az esetben a Be. 408. § (1) bekezdésének a/2. pontja alapján perújításnak lehet helye.* (De a gyakorlat alapján az ilyen esetek a perújítás feltételeinek gyakran nem felelnek meg vagy egyáltalán nem indul ilyen irányú eljárás, így ebben az esetben is számos cselekmény büntetlenül maradhat.)

Ezen kívül kérdésként merül fel, hogy meg lehet-e állapítani üzletszerűséget, mint minősítő körülményt abban az esetben, ha költségvetési csalás, mint egy rendbeli törvényi egység jelenik meg, tehát teljesülhet-e az üzletszerűség jogszabályi feltétele, ha minden részcselekmény egy rendbeli bűncselekményt valósít meg, hiszen az üzletszerűség esetén jogalkotó feltétele, hogy ugyanolyan vagy hasonló jellegű bűncselekmények elkövetése révén rendszeres haszonszerzésre törekedjen az elkövető. Így még, ha azt a szigorú álláspontot el is fogadjuk, hogy akár egy bűncselekmény elkövetése is elegendő az üzletszerűség megállapításához, ha fennáll a rendszeres haszonszerzésre törekvés. (BKv 37.) Akkor is ez a rendszeres haszonszerzésre törekvés más bűncselekmény elkövetésével vagy arra való törekvéssel kell, hogy megvalósuljon, de jelen tényállás esetén több száz részcselekmény sem valósíthat meg a többségi álláspont szerint több bűncselekményt. Így véleményem szerint kérdéses az üzletszerűség megállapítása, hiszen a törvény egyértelműen bűncselekményekről beszél.

A Kúria BH 59/2015. ítéletében pont ebben a kérdésben jut el arra, megállapításra, hogy *contra legem* jogértelmezés lenne, ha a költségvetési csalás tényállásában, annak törvényi egység mivolta miatt nem lehetne megállapítani az azt minősítő üzletszerűséget. Ennek indoklása képen

35 Legfelsőbb Bíróság. Bfv.II.462/2007/5 : *Alapvető követelmény, hogy a természetes és a törvényi egység, mint egy rendbeli bűncselekmény különböző részcselekményeit egy eljárásban kell elbírálni. Ha erre bármely okból nem kerül sor, az utóbb ismertté vált részcselekmények önálló elbírálását a res iudicata kizárja.* Tehát a jogerősen lezárt időszak után ezen időszakból később kiderült cselekmények esetén a felelősségre vonás gátját szabja a *res iudicata*.

előadja, hogy [76]”Tény, hogy a költségvetési csalás tényállása ún. összefoglalt bűncselekmény. Olyan törvényi egység, amely akár egymással össze nem függő cselekményeket olvaszt egyetlen bűncselekmény tényállásába. Ennél fogva nem kizárt a bűncselekmény-egységként értékelése az egyébként térben is időben is elkülönülten végrehajtott cselekményeknek. Az ilyen önmagukban is bűncselekmény megállapítását eredményező – valódi anyagi halmazatszerű – részselekmények alapját képezhetik a több ugyanolyan bűncselekmény megállapításának az üzletszerű elkövetés fogalmában.”

Véleményem szerint, ha még a tényálláson belüli részselekmények halmozásával nem is lehet megállapítani az üzletszerűséget költségvetési csalások esetén, akkor is lesz az ilyen minősítő körülmény megállapítására lehetőség, ha az elkövető a költségvetési csalás elkövetésével halmazatban hasonló jellegű bűncselekményeket valósít meg. (39/2007 BK vélemény alapján)

További kérdésként merül fel, a gyakorlatban igen jelentős és gyakori bünszervezetben történő elkövetés kérdése, hiszen a bünszervezetek esetén jogalkotó feltételei szerint a bünszervezet: *három vagy több személyből álló, hosszabb időre szervezett, összehangoltan működő csoport, amelynek célja ötévi vagy ezt meghaladó szabadságvesztéssel büntetendő szándékos bűncselekmények elkövetése.* Így jogalkotó elvárása az ilyen szervezettel szemben többek között, hogy több bűncselekmény elkövetése legyen a célja és, hogy ezek ötévi vagy ezt meghaladó fenyegetettségű szándékos cselekmények legyenek. A költségvetési csalás törvényi egységként történő értelmezése esetén, mint azt már tudjuk egy rendbeli bűncselekményről lehet csak beszélni, így bárhány bevétel eltitkolás, illetve valótlan tartalmú bevallás is kerül beadásra ezen részselekmények önállósága elveszett. Így álláspontom szerint amennyiben a szervezet más bűncselekményt nem követ el ennek megállapítása is kérdésessé válik, hiszen a törvény egyértelmű ebben a kérdésben, a szervezet célja több bűncselekmény elkövetése. Emellett az egyes önálló részselekmények sem feltétlenül érik el az ötévi fenyegetettséget, például, ha az egyes bevallási időszakokban nem több a vagyoni hátrány, mint öt millió forint, úgy az egyes részselekmények fenyegetettsége csak 3 év.

A halmazatok kérdésénél fontos még megjegyezni, (hiszen a fenti üzletszerűség vagy bünszervezet kérdéseire is jelentős hatása lehet) hogy a joggyakorlat igen eltérő abban a kérdésben is, hogy a rendbeliség az elkövetők, vagy a gazdasági társaságok számához igazodik. A Legfelsőbb Bíróság BH 2004/270/I. számú döntése alapján a rendbeliség az elkövetők, nem pedig a gazdasági társaságok számához igazodik, mert *amennyiben az elkövető szándéka az állami költségvetésnek az adóhoz való egyoldalúan kikényszeríthető joga megsértésére irányul, a gazdasági társaságok elnevezésétől és tevékenységétől függetlenül a bűncselekmény minősítésekor az elsődlegesen védett jogi tárgy megsértését kell alapul venni.* Ezzel szemben a Legfőbb Ügyészség 2010. évi vizsgálati tervében ellenkező álláspontot fogalmaz meg a gazdasági társaságok estében. *A Legfőbb Ügyészség már hivatkozott iránymutatása a BH 2004/270. számú eseti döntéssel ellentétes jogalkalmazást ír elő az ügyész számára arra hivatkozással, hogy az adócsalás rendbeliségét alapvetően az adójogviszonyok száma határozza meg, ami a gazdálkodó szervezetek, és nem a képviselők – elkövetők – számához igazodik.*³⁶

7. Az áfa-csalások múltja, jelene és jövője

A korábbi „áfa adócsalásos” eseteknél (1978. évi IV. tv. 310. §), tehát amikor a bűncselekmény a költségvetést bevételi oldalon károsította meg, a legmagasabb büntetési tételkeret 2-8 év volt, továbbá az üzletszerűség, illetve bünszövetség nem voltak minősítő körülmények, de jogalkotó a költségevetés hatékonyabb, továbbá a köz- és magántulajdon egyenlő védelme érdekében a szankció rendszert és a minősített eseteket a csaláshoz igazította, így a legmagasabb büntetési tételkeret 5-10 év lett, továbbá az üzletszerűség és a bünszövetség, minősítő, tételkeret emelő körülmények lettek, valamint ezen körülmények kétszeres értékelésével az ilyen fajta elkövetések, elkövetők ki lettek zárva a korlátlan enyhítés kedvezményéből.

36 Szegedi ítéletábra Bf.460/2014/28 számú ítéletében szintén az adójogviszonyok számát tekinti a rendbeliség alapjának. Így ítéletábra is a Kúria döntésével szembeni állásponton van.

Ezzel a jogalkotó – álláspontom szerint tévesen –, semmivel sem motiválja a minősített bűncselekmények elkövetőit a vagyoni hátrány megtérítésére. Annak ellenére, hogy a vállalkozás és az adózás sajátosságai miatt (folyamatosság, rendszeresség) szinte elkerülhetetlen az üzletszerűség megállapítása a joggyakorlat alapján, így minden jelentős elkövetés ilyen formában történik. Valamint a korlátlan enyhítés kedvezménye mellett is kiszabható lenne a megemelt büntetési maximum keretein belül a büntetés céljainak megfelelő szankció, hiszen ez a kedvezmény csak a speciális minimum leszállását jelenti.

Fontos itt megjegyezni azt a tényt, hogy az adózás és ebből fakadóan az adócsalás sajátosságai miatt az ügyek nagy számánál az elkövetők 5-20 évig terjedő fenyegetettsége áll fenn, hiszen egy több bevallási időszakban (üzletszerűen), más cég, illetve cégek által kiállított fiktív számlák befogadásával (bűnszervezetben) elkövetett 50.000.000 forint vagyoni hátrányt meghaladó költségvetési csalás esetén szinte elkerülhetetlen a bűnszervezetben és üzletszerűen, különösen nagy vagyoni hátrányt okozó költségvetési csaláskénti minősítés. Így a magyar vállalkozók jelentős része – versenyben maradásuk érdekében –, a szándékos emberölés büntetési tételkereténél is súlyosabb keretben „tevékenykedik”.

Ezzel szemben német példa alapján az Abgabenordnung (AO) 370. § az adócsalás legsúlyosabb esetében is a speciális minimumot 6 hónapban határozza meg. Ezzel nagyobb mozgásteret engedve a jogalkalmazónak.³⁷ Ezen kívül – szintén német példánál maradva –, megfontolandó az önfeljelentés (Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung) intézményének az átvétele is a magyar költségvetés érdekében. Németországban az adótörvény (AO) 371. § alapján való önfeljelentéssel elkerülhető a büntetőjogi felelősségre vonás, de csak akkor, ha a hatóságok elsőként az érintettől szereznek tudomást az adócsalásról és korábban nem indítottak vizsgálatot.³⁸ Ezzel a német költségvetésbe euro 100 milliók kerültek befizetésre.

37 A fenyegetettség 6 hónaptól 10 évig terjedő szabadságvesztés.

38 Magyarországon az önrevízó nem alkalmas a büntetőjogi következmények elkerülésére (EBH 1106)