

Pécsi Tudományegyetem  
Állam- és Jogtudományi kar  
Doktori Iskola

Molnár Gábor Miklós

# Az adócsalás

*Doktori értekezés*

Témavezető  
Prof. Dr. Tóth Mihály  
tanszékvezető egyetemi tanár  
az MTA doktora

Pécs  
2011

## Tartalomjegyzék

Tartalomjegyzék.....	1
Rövidítések jegyzéke .....	6
I. Bevezető .....	8
II. Az adócsalás pőnalizálásának előtörténete .....	13
1. A nemzetközi előzmények .....	13
1.1. Adózás az ókorban .....	13
1.2. Adózás a Római Birodalomban .....	13
1.3. Az egyházjogi álláspont.....	14
1.4. Adózás a korai középkorban.....	15
1.5. Adózás az újkorban .....	16
2. A magyar jogfejlődés .....	17
2.1. Az adóztatás kezdetei .....	17
2.2. Adóztatás 1848 előtt.....	18
2.3. Adóztatás az abszolutizmus időszakában .....	19
2.4. Adóztatás a kiegyezés időszakában.....	20
2.5. Anyagi jogszabályok a Csemegi-kódex időszakában .....	21
2.6. Adóztatás az első világháborút követően .....	22
2.7. Adójogszabályok a II. Világháborút követően .....	24
2.8. Adócsalás a Büntető törvénykönyvről szóló 1961. évi V. törvényben (II. Btk.) .....	26
2.9. Az adócsalás szabálysértése.....	27
2.10. Adócsalás a hatályos Btk. eredeti szövegében.....	28
2.11. Az adócsalás pőnalizálásának változásai a hatályos Btk.-ban .....	29
III. Az adó fogalma és az adójogi alapfogalmak.....	36
1. A közpénzügyi rendszer .....	36
2. Az adó fogalma.....	38
2.1. Az adó fogalma az igazgatási jogszabályokban.....	39
2.2. A büntetőjog adófogalma .....	41
2.3. Az adójogi norma hatálya.....	45

2.3.1. Tárgyi hatály .....	45
2.3.2. Személyi hatály .....	45
2.3.3. Területi hatály .....	45
2.3.4. Időbeli hatály .....	46
2.4. Az adótényállás .....	47
2.4.1. Az adóalany és más személyek .....	48
2.4.2. Adótárgy .....	50
2.4.3. Adóalap .....	50
2.4.4. Adómérték (adótétel, adókulcs) .....	50
2.4.5. Adómentesség .....	51
2.4.6. Adókedvezmény .....	51
3. Az adóval egy tekintet alá eső közteher-fizetési kötelezettségek .....	52
3.1. Az illeték- és díjfizetési kötelezettség .....	52
3.2. Külön törvényben meghatározott közteher-fizetési kötelezettségek.....	53
4. A társadalombiztosítási rendszer .....	54
4.1. A társadalombiztosítás fogalma .....	54
4.2. A Tbj. címzettjei (személyek) és a kapcsolódó alapfogalmak.....	56
4.2.1. A Tbj. címzettjei: .....	56
4.2.2. Kapcsolódó fogalmak .....	56
4.3. A társadalombiztosítási ellátások fedezete .....	57
4.4. A járulék, illetve tagdíj megállapítása, bevallása, megfizetése .....	58
4.5. A Munkaerőpiaci Alap bevételei .....	59
5. Az adóhatóság.....	65
6. Az adókötelezettség fogalma.....	66
IV. Az adókikerüléstől az adócsalásig. A legalitás és az illegalitás	
elhatárolása.....	77
1. A normakövetés és az ennek alapjául szolgáló tényezők.....	77
2. Az adókikerülés és az adókijátszás elhatárolása.....	79
V. Az adócsalás .....	83
1. Védett jogi tárgy .....	84
2. Az adó büntetőjogi fogalma .....	85
3. A bűncselekmény tárgyi oldalának elemei.....	86

A. Az adómegállapítás körében elkövethető adócsalás (I. alapeset) .....	86
1. Az elkövetési magatartás .....	86
2. Az elkövetés helye.....	111
3. Az eredmény .....	112
4. Stádiumok .....	113
B. Az adóvégrehajtáshoz kapcsolódó adócsalás (II. alapeset) .....	115
1. Az elkövetési magatartás .....	115
2. Az eredmény .....	118
3. Stádiumok .....	125
4. Az adócsalás alanyai .....	125
4.1. Bűncselekmény-alanyiség a gazdasági bűncselekmények körében.....	125
4.2. A gazdasági tevékenység jelentősége a bűncselekmény-alanyiség körében .....	126
4.3. Bűncselekmény-alanyiség a szervezet keretében elkövetett bűncselekmények esetén .....	126
4.3.1. Bűncselekmény-alanyiség hierarchizált struktúrában .....	124
4.3.2. Bűncselekmény-alanyiség testületi vezetés mellett .....	127
4.4. Tettes, társtettes.....	128
4.5. Közvetett tettes.....	131
4.6. A felbújtó .....	135
4.7. A bűnsegéd .....	136
5. Bűnösség .....	138
6. Az értékhatárok jelentősége és a minősített esetek.....	143
7. Rendbeliség .....	144
8. A folytatólagosság .....	151
8.1. Folytatólagosság az adócsalás körében. ....	151
8.2. A folytatólagos bűncselekmény-egység meghatározásának történeti előzményei. ....	154
8.3. A hatályos jogi szabályozás .....	157
8.4. A folytatólagos bűncselekmény elméleti és gyakorlati dilemmái .....	159
8.5. Perújítás a folytatólagosság egységébe tartozó részselekmény utólagos elbírálása érdekében. ....	167

8.6. Joggyakorlat a folytatólagosan elkövetett adócsalás köréből.....	171
9. Elhatárolások .....	174
10. Büntethetőséget megszüntető ok .....	189
11. Elkobzás, vagyonekobzás.....	192
VI. Az általános forgalmi adóra vonatkozó sajátos hazai, valamint európai uniós szabályok és a pénzügyi visszaélések elleni nemzetközi együttműködés .....	195
1. Áfa fontosabb jellemzői, természete.....	195
2. Az áfa uniós szabályozása .....	200
3. Az áfa-ra elkövetett adócsalás körében jelentős további rendelkezések.....	204
4. A Közösségen belüli áfa-csalások legjellemzőbb elkövetési formái. ....	208
4.1. A körhintacsalás .....	208
4.2. Az áfamentes termékimport.....	211
4.3. A jótékonyági és humanitárius szervezeteket megillető adómentességet kihasználó adócsalások .....	213
5. Adóügyi együttműködési szabályok az Európai Unióban .....	216
5.1. A közösségi adóügyi együttműködés történeti alakulása .....	216
5.2. A jogsegély-irányelv .....	218
5.3. Az áfa-egyttműködési rendelet .....	221
5.4. További adóügyi együttműködési formák .....	225
6. Bűnügyi és igazságügyi együttműködés a pénzügyi bűncselekmények terén.....	226
VII. Adalékok az offshore-jelenség büntetőjogi értékeléséhez .....	230
VIII. A vagyonosodási vizsgálatokról.....	238
IX. Munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás .....	247
1. A speciális adótényállás megalkotásának indoka .....	247
2. Jogi tárgy .....	249
3. A közteher fogalma.....	250
4. A bűncselekmény tárgyi oldala .....	251
4.1. I. Alapeset .....	251
4.2. II. alapeset.....	256
5. A bűncselekmény alanya.....	256

6. Bűnösség .....	258
7. Alapeset, minősített esetek .....	258
8. Elhatárolás .....	259
9. Büntethetőséget megszüntető ok. ....	259
10. Moratórium és amnesztia .....	260
X. Záró gondolatok .....	264
Summary .....	266
Felhasznált irodalom .....	272

## Rövidítések jegyzéke

AB	Alkotmánybíróság
Alkotmány	1949. évi XX. törvény a Magyar Köztársaság Alkotmányáról
Áfa tv.	2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról
Áht.	1992. évi XXXVIII. törvény az államháztartásról
Art.	2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről
Be.	1998. évi XIX. törvény a büntetőeljárásról
Bta.	1950. évi II. törvény a Büntető törvénykönyv Általános Részéről
BH	Bírósági Határozatok
BEH	Büntető Elvi Határozatok
BJD	Büntetőjogi Döntvénytár
BJE	a Legfelsőbb Bíróság büntető jogegységi határozata
BK	a Legfelsőbb Bíróság Büntető Kollégiumának állásfoglalása
Btk.	1978. évi IV. törvény a Büntető Törvénykönyvről
Btké.	1979. évi 5. törvényerejű rendelet a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény hatálybalépéséről és végrehajtásáról
Csemegi-Btk	1878. évi V. tc. a büntettekéről és vétségekről
Csemegi-kódex	ua.
EVA	2002. évi XLIII. törvény az egyszerűsített vállalkozói adóról
EK Szerződés	az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződés
Flt.	1991. évi IV. törvény a foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról
Gt.	2006. évi IV. törvény a gazdasági társaságokról
Itv.	1990. évi XCIII. törvény az illetékekről
Jöt.	2003. évi CXXVII. törvény a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól
Kjt.	a közalkalmazottak jogállásáról szóló 1992. évi XXXIII. törvény
Ktv.	a köztisztviselők jogállásáról szóló 1992. évi XXIII. törvény
Mt.	1992. évi XXII. törvény a Munka Törvénykönyvéről
NAV tv.	2010. évi CXXII. törvény a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról

Sza.tv.	2003. évi LXXXVI. törvény a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról
Szja tv.	1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról
Szvt.	2000. évi C. törvény a számvitelről
Tao tv.	1996. évi LXXXI. törvény a társasági és osztalékadóról
Tbj.	1997. évi LXXX. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről



*A tisztességes vagyon tíz eset közül kilencben olyan  
vagyon, amelynek elfelejtették az eredetét*

Etienne Rey

## I.

### Bevezető

A büntetőjog a társadalmi problémakezelés sajátos eszköze. Az a jogág, amely az állami, társadalmi, gazdasági élet szinte minden területéhez kapcsolódik. Sajátos szabályrendszerével szükségképpen reagál az elmúlt évtizedekben a magyar társadalomban képződött devianciákra, a hazai közösségek életének torzulásaira.

Hazai büntetőjogunknak legfőképpen a magyar sajátosságokra kell összpontosítania. Az utóbbi évtizedekben sajnálatosan gyors változása egyúttal a társadalomban végbemenő alapvető változások egyik markáns jelzőrendszerévé formálta. Miután a bűnüldözés – remélem – szükségképpen mögötte jár a bűnelkövetők fondorlatos „megoldásainak”, a büntetőjog a sajátos eszközeivel utólag reagál a társadalmi változásokra.

Az adó a Magyar Köztársaság költségvetésének legnagyobb bevételi forrása. Egyrészt az adóztatás, másrészt pedig az állam rendelkezésére álló javak újraelosztása meghatározó jelentőségű a szociális és az egyéb állami gondoskodás terén is, ezért lényeges és központi helyet foglal el minden magyar ember életében.

A felvilágosodás és a polgári berendezkedés kialakulásának korában megfogalmazott szerződés-elméletek lényege az volt, hogy a nép szerződik az Állammal a közösség létrehozása, illetve fenntartása érdekében – mivel csak így lehet eljutni egy magasabb civilizációs szintre. A közös célok megvalósítása érdekében mindenki befizeti az általa megtermelt javak egy hányadát, az Állam pedig ellentételezéseképpen a korábban befizetett javakat arányos „rászorultsági” alapon az újraelosztási rendszeren keresztül visszajuttatja az arra rászorultaknak.

A mai mindennapi életünkben azonban súlyos visszaéléseket tapasztalhatunk mind az adóbefizetés, illetve az adók begyűjtése, mind pedig az adójövedelmek felhasználása, újraelosztása körül. Mindez zavarokat is okoz az élet legkülönbözőbb területein, ami csak tovább fokozza az adóztatás és az újraelosztás iránti társadalmi érdeklődést.

Az egyes személyek és rajtuk keresztül a társadalom életének szervezését döntő módon gazdasági érdekeik határozzák meg. A kitűzött célok, feladatok megvalósításának rendszerint anyagi feltételei is vannak. Az egyének, a családok, a vállalkozások a közösség, a társadalom és az állam célkitűzéseinek megvalósítását, a rendelkezésre álló jövedelmek elosztását az adóztatás mindenkor meghatározó módon befolyásolta és befolyásolja. Közvetlenül vagy közvetett módon a társadalom minden tagját kivétel nélkül érinti. Gazdasági-pénzügyi válsággal terhes átmeneti időszakokban pedig az adóztatás a válságkezelés egyik markáns és hatékony eszköze lehet. Mindezen okoknál fogva az adóztatás kérdése társadalmi-közösségi létünk egyik meghatározó eleme.

Az adóztatás komplex és nagyon bonyolult eszközrendszer. Ebből is fakad, hogy az adócsalás mögött gyakran bonyolult, szövevényes, és számos vitát indukáló jelenségek húzódnak meg, amelyek feltárása és értékelése komplex közgazdasági és jogi ismereteket igényel. Ennek megfelelően e dolgozat rendeltetése is komplex. Miután az államok létrejötte óta létezik az adóztatás, a különböző korokban az adóelkerülés legkülönbözőbb és legváltozatosabb formái alakultak ki. A visszaéléseket lehet ugyan tipizálni, de azok a változó környezethez igazodva az emberi leleményesség folytán igen gyorsan változnak. Fontos ezért, hogy az adóztatásra rendelt apparátusok egyrésztől megfelelően felkészültek legyenek, másrésztől pedig hatékony eszközökkel is rendelkezzenek. Ezen a téren a hatékonyság mindig azonnali és közvetlen anyagi előnnyel jár.

A felkészültséget mindenképpen fokozhatja a feltárt visszaélések, illetve azok jogalkalmazói kezelésének a megismertetése, a már megszerzett tapasztalatok visszacsatolása. A hatékonyabb ügykezelés, az egységes jogalkalmazás kialakítása azonban a gyorsan változó gazdasági-jogi környezetben rendkívül nehéz feladat. Az 1988-ban bevezetett adóreform, majd a bekövetkezett társadalmi-gazdasági rendszerváltás nyomán szinte kaotikus helyzet alakult ki a gazdaságban. Az

adóelkerülés igen magas szintje, az áfacsalások, az olajszőkítések, a társadalombiztosítási fizetések elmaradása, a feketemunka magas szintje, mind-mind a fekete- és a szürke gazdaság térnyerését jelezték. Csaknem két évtizedet igényelt a helyzet viszonylagos konszolidálása. Ugyanakkor még ma is a legelsőbrendű gazdaságpolitikai cél az adóelkerülés szintjének csökkentése, az adóztatás hatékonyságának a fokozása.

Angyal Pál óta nem jelent meg monográfia az adócsalás témakörében. Az immár 20 éves hazai piacgazdaságunkban – különösen a legutóbbi évek stabilizálódó adóhatósági és bírósági gyakorlata alapján – jelentős tapasztalatok halmozódtak fel. Ezek összefoglalása feltétlenül aktuális. Ugyanakkor – miután a társadalmi változások továbbra is sebesen haladnak – értelemszerűen csupán egy pillanatfelvételt jelenthet. Ezért is fokozott az igény a stabilitás, a megnyugvás iránt. Amennyiben az elért eredmények egy összefoglaló tanulmányban hozzáférhetőek, az önmagában erősítheti az állami apparátusok tudatosságát, hatékonyságát, összefogottságát és emellett visszatartó hatású is lehet az elkövetők bizonyos köreire.

Nem titkolható el ugyanakkor, hogy még számtalan területen nem tisztult le a gyakorlat, nem született mindenki számára egységesen megnyugtató megoldás. Ezeken a területeken a fennálló kétségeket nem szabad elhallgatni. Fontos, hogy jelezzük, annak érdekében, hogy együtt a legjobb, legmegnyugtatóbb megoldásokat alakíthassuk ki.

Hamarosan új büntető törvénykönyv is készül, ezért hasznos lehet a felgyülemlett tapasztalatok alapján olyan de lege ferenda javaslatok megfogalmazása, amelyek megvalósulása egyszerűbb, letisztultabb iránymutatást adhat a társadalom számára és egyúttal egyszerűsítheti, racionalizálhatja a jogalkalmazást is. Mindez azonban csak olyan szabályozástól remélhető, amely tiszteli a büntető dogmatika évszázados elveit, mint a jogbiztonság talán legfontosabb garanciáit.

A piacgazdaságra történő átmenetet kísérő büntető jogalkotás lényegében mindvégig folyamatos volt. Különösen annak első évtizedében (értsd az 1990-es évek) alig volt olyan Btk.-módosítás, amely ne érintett volna egy vagy több gazdasági bűncselekményt.

1990-től hosszú ideig – 1993-ig – vajúdott az első Btk.-novella megalkotása, amely – bizottsági módosító indítványokkal – már érintett egyes, a Gazdasági fejezet körében meghatározott bűncselekményeket. Látható volt azonban, hogy a Btk. XVII. Fejezetében szabályozott bűncselekményeket kodifikációs igénnyel át kell gondolni. Ezért 1992. márciusában az Igazságügyi Minisztérium kezdeményezésére és irányításával megalakult az a kodifikációs bizottság, amelynek a feladata a Btk. XVII. Fejezetében foglalt bűncselekmények átfogó újraszabályozásának a megalapozása és – szükség szerint – a megfelelő törvénymódosító javaslat előkészítése volt.<sup>1</sup> E kodifikáció részeredményeit már az 1993. évi XVII. tv. is tartalmazta (főként azokat, amelyeket a törvényjavaslat már folyamatban lévő vitájában módosító indítvánnyal technikailag még egyáltalán be lehetett illeszteni). Ezek között fontos volt az adócsalás tényállásának teljes körű átalakítása és emellett további két hasonló kapcsolódó tényállás beiktatása. Végül a kodifikációs bizottság munkájának összegzéseként a Parlament elé került az 1994. évi IX. törvénnyel elfogadott javaslat.

Attól kezdve – kisebb-nagyobb intenzitással – a gazdasági bűncselekmények – és közöttük az adócsalás – anyaga lényegében állandó mozgásban volt és van. Az Igazságügyi Minisztérium – az EU-s csatlakozást követően – az alakuló joggyakorlat tapasztalatainak a felhasználásával a 2005-2006-os években lényegében teljes körűen átdolgozta (valójában újrakodifikálta) a Btk. XVII. Fejezetét.<sup>2</sup> A gazdasági bűncselekmények újraszabályozásának eredményeként született meg a 2005. évi XCI. tv., valamint a 2007. évi XXVII. tv., és ehhez az időszakhoz kapcsolódik a 2003-ban hatályba lépett Be. átfogó módosítása is az

---

<sup>1</sup> E dolgozat szerzője – mint a Legfőbb Ügyészség képviselője – is tagja volt a kodifikációs bizottságnak.

<sup>2</sup> Azokban az években – eltérően a megelőző és azt követő évektől – az Igazságügyi Minisztérium évente egy-egy jogszabályba foglalta össze a büntető anyagi jogszabályok módosítására irányuló javaslatait. Ezeket a munkálatokat az Igazságügyi Minisztérium büntető ügyekért (is) felelős főcsoportfőnökeként e dolgozat szerzője irányította és vezette.

1996. évi LI. törvénnyel. Azóta a gazdasági bűncselekmények szabályozásában változás gyakorlatilag nem történt.

Az alábbi fejezetek – a doktori értekezéshez nélkülözhetetlen történeti, összehasonlító és dogmatikai elemzések mellett – olyan, a gyakorlat igényei által felvetett kérdéseket tárgyalnak, amelyekben már formálódott a joggyakorlat és amelyeket – többnyire – iránymutató felsőbb bírósági döntések is megerősítettek.

## II.

### Az adócsalás pönalizálásának előtörténete

#### 1.

##### A nemzetközi előzmények

1.1. Az adózási rendszer már az *ókori* társadalmakban kifejlődött. A feljegyzések szerint az i.e. 3. évezredben Egyiptomban már létezett „aratási adó”, a Níluson pedig vámot vetettek ki. A mezopotámiai templomgazdaságokban adózni kellett az állattartás és a halászat után. Az Asszír és a Perzsa Birodalom pénzügyi szükségleteit a legyőzött és meghódított népekre kivetett adókból fedezte.

A közteher viselésének kötelezettségével való szándékos szembehelyezkedés állami üldözésére már Hamurabi kódexében is találunk adalékot. A kódex VI. 26. §-a szerint: Ha akár gyalogos, akár halász, akinek a király hadi útján menetelni a hivatása, nem indul el, avagy pedig zsoldost bérel és helyettesét küldi el, akár gyalogos, akár halász az illető: ölessék meg, az általa bérelt egyén pedig házát foglalja el.<sup>3</sup>

Ez a bűncselekmény ugyan a hűtlenséghez áll közelebb, de lényege már a közteherszámba menő hadiszolgáltatás alól való kibúvásban áll.

Ugyanakkor a törvénykönyv VI. 38. §-a lényegében már az adóbefolyás biztosítását célozza. Aszerint: ... az adófizető földjéből, kertjéből és házából, melyek hűbérehez tartoznak, feleségére és fiára semmit rá nem írathat és adósságának fedezésére semmit el nem adhat.

1.2. A *Római Birodalomban* már adólistán tartották számon az adózó állampolgárokat. A Római Köztársaság nagymértékű terjeszkedése tette lehetővé, hogy i.e. 167-től az Itália területén élő polgárok mentesüljenek a közvetlen adók megfizetése alól. A provinciákban a közvetlen adókkal kapcsolatos teendők a procuratorok feladatát képezték, míg a közvetett adók beszedését, sőt kivetésüket is a hatósággal erre szerződött személyek, ún. adóbérlők végezték.

---

<sup>3</sup> Kmoskó: Hamurabi törvényei. 1911. Az Erdélyi Múzeum-egyesület kiadványai. II. füzet 32. o., Angyal i.m. 13. o.)

A római jogban nem alakult ki a büntetőjog, mint a magánjogtól egyértelműen elkülöníthető jogág. A büntető jogintézmények magánjogi és közjogi (delictumok, crimenek) cselekményekként jelentek meg. A magánjog uralkodó szerepe és ennek a területnek a hihetetlen magas szintre való fejlesztése mellett a büntetőjog nem tudott kellő érvényesülést szerezni magának.<sup>4</sup> Marton Géza szerint „a római jog még végső fejlettségében sem tudott eljutni a két szankció (a magánjogi restrictio és a büntetőjogi büntetés – poena) oly teljes elválasztásához, mint ahogy az a mai jogban van”.<sup>5</sup>

A római jog az adócsalást, illetve a csalást, mint külön tényállást, önálló bűncselekményt nem ismerte. Egyes eseteit, így a crimenek közül a hamisítást (falsum, quasi falsum), a delictumok közül pedig a lopást (furtum) tartalmazta. Ezek a csalás, illetve adócsalás tipizálható mai formáit magukba foglalták.

A római jog több helyütt kifejezetten bűncselekménynek minősítette az adózás körüli olyan magatartást, amely a kincstár jövedelmének a rövidítését célozta. Az adóelvonás a közösséget sértő deliktum, mert az államot létalapjában veszélyezteti. Az adókat a rómaiak Cicero ismert kijelentése szerint az állam idegeinek tekintették: „nervos rei publicae”.<sup>6</sup>

### 1.3. Az egyházjogi álláspont a következőkkel szemléltethető:

Krisztus a hozzá forduló farizeusoknak arra a kérdésére, hogy „Szabad-e a császárnak adót fizetnünk vagy nem?”- kérte őket, mutassanak neki egy adópénzt. Megkapván a pénzre mutatott és megkérdezte tőlük: „kié ez a kép és a felírás?”. Miután pedig azt mondták, hogy a császáré, ekkor azt mondta nekik: „Adjátok meg azért ami a császáré a császárnak és ami az Istené, az Istennek”.<sup>7</sup>

Az adómorál szempontjából örökérvényűek Pál apostolnak a rómaiakhoz írt levelében olvashatók: ...szükséges engedelmeskedni nem csak a haragért (értsd. a büntetés miatt), hanem a lelkiismeretért is. Mert azért fizettek adót is; mivelhogy Istennek szolgál, kik ugyanabban foglalatoskodnak. (Tehát azért fizettek adót,

---

<sup>4</sup> Dr. Virág György: A csalás jogtörténetének vázlata, Kriminológiai és Kriminálisztikai Tanulmányok XXIV. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Budapest, 1987. 321. o.

<sup>5</sup> Marton Géza: Római magánjog elemeinek tankönyve. Intitúciók. Mélius Könyvkereskedés, Debrecen, 1943, 86. o.

<sup>6</sup> Angyal i.m. 14. o.

<sup>7</sup> Máté: 22. rész, 15-21.

mert ez is az Isten szolgálóinak a hatáskörébe tartozik.) Adjátok meg ezért kinek-kinek, amivel tartoztok: akinek az adóval, az adót, akinek a vámmal, a vámot, ...<sup>8</sup>

Az egyházi adókat illetően Pál apostol kijelentése, illetve kérdése az irányadó: „Nincsen-e arra jogunk, hogy együnk és igyunk?” (Tehát nincsen-e jogunk arra, hogy eltartassuk magunkat?)

Ezzel összefüggésben, az egyházi adó-fizetés kötelezettségének a megszegése az egyházjog szerint kiközösítéssel (*excommunicatio*-val) jár a Tridenti zsinat döntése szerint.<sup>10</sup>

1.4. A *korai középkorban* a királyok és fejedelmek az állami bevételeket többnyire jogok áruba bocsátásával vagy regáléjvedelmekből fedezték. Az egyház ezzel szemben elegendő hatalommal és megfelelő intézményrendszerrel rendelkezett ahhoz, hogy tized formájában adót szedjen.

A jobbágyság terheinek legnagyobb részét az ún. földesúri szolgáltatások alkották, amelyeknek egy része szintén adójellegű juttatás volt, pl. a kilenced.

A kezdetben többnyire természetben lerótt adók jelentős részét később már pénzáradék formájában kellett megfizetni. Kivételt képeztek a katonaság részére nyújtott olyan kötelező szolgáltatások, mint a szállásadás (*portio*) és a hadba szállítás (*forspont*).

A középkori népi jogok kialakult rendszabályainak az a felfogás szabott irányt, hogy minden alattvaló e minőségéből fakadóan kötelezett közreműködője a közösséget érintő ügyek intézésének. Az államnak az alattvalóival szemben e közérdekű közreműködésre igénye van. Aki ellenszegül, avagy e kötelezettségét nem, vagy nem megfelelően teljesíti, az „közfenyíték” alá eső bűncselekményt követ el, amely értékelése gyakran közel esett a hűtlenséghez és ennek keretében a katonai szökéshez.

---

<sup>8</sup> Pál levele a Rómabeliekhez (13. 5-7.).

<sup>9</sup> Korintusiakhoz írt első levél (9. 4.)

<sup>10</sup> „Qui vero eas – decimas – subtrahunt aut impediunt, excommunicentur, nec ab hoc crimine nisi plena restitutione secuta solvantur; hortatur dehinc omnes et singulos pro Christiana caritate debitoque ergo pastores suos munere, ut de bonis sibi a Deo collatis episcopis et parochis, qui tenuioribus preasunt ecclesiis, large subvenire ad Dei laudem atque pastorum suorum, qui pro eis invigilant, dignitatem tuendam non graventur.” Hollveck: Die kirchlichen Strafgesetze, 1899., 240-241. o., Angyal i.m. 15. o.



A büntetés alá eső cselekmény a hamis adóbevallás, a vámfizetési kötelezettség megtagadása, az az alól való fondorlatos kibúvás. Ezek büntetése a kiközösítés, illetőleg a járművek és az áruk elkobzása volt. Az egyszerű nemfizetés azonban többnyire enyhébb elbírálás alá esett. A germán jogokban a XII. századtól kezdve vámrövidítés esetében jellemzően csak a tudatos sértés esett büntetés alá, a vámszabályok nem tudása pedig – már akkor is – felmentésre vezetett. A nem tudás esküvel is bizonyítható volt. Mentésített a büntetés alól a vis major is (pl. ha a vámszegő igazolta, hogy szélvihar vagy jég kényszerítette a vámszedők kikerülésére). Ettől az időtől kezdve volt az elítélés feltétele a károsításra irányuló szándék bizonyítotttsága.<sup>11</sup>

1.5. Az *Újkor* első századaiban az adózás körüli visszaélésekre kiszabott büntetés mindinkább elveszítette a bűnhődést célzó jellegét és inkább a kártalanításra irányult a fiskális érdekek fokozottabb érvényesülése érdekében. A bűnösség – egyes újabb szabályozásokban – már nem is volt tárgya a bizonyításnak, hanem vélelmen alapult.<sup>12</sup>

A német fejedelemségek 1834-ben létrehozott – utóbb több ízben is megújított – vámközössége életre hívta az ún. „Generalconferenz” szervét, amely megalkotta a jövedéksonkítások megbüntetése tárgyában követendő elveket. Ez azonban továbbra sem jelentette a pénzügyi büntetőjog egységes szabályozását. Sőt a német birodalmi Büntető törvénykönyvet életbe léptető törvény 2. §-a nem érintette az adó- és vámvisszaéléseket büntetni rendelő jogszabályok hatályát sem, ezért minden adótörvény maga alkotta meg a saját büntetőjogát, ami zűrzavaros helyzetet teremtett még a pénzügyi tisztviselők és a képzett jogászok számára is. Németországban végül is az 1919-ben hatályba lépett Reichsabgabenordnung (Ao.) adta meg az egységes szabályozást, amely megalkotásának célja – a német közvélemény szerint – nem a pénzügyi kapzsiság kielégítése volt, hanem az állami lét vagy nemlét kérdésének a megnyugtató megoldása.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Angyal i.m. 15. o.

<sup>12</sup> Lásd. 1808-ik évi württembergi és az 1812. évi badeni vámrendszabályt

<sup>13</sup> Angyal i.m. 18. o.

A jogtörténeti adalékok és a jogösszehasonlítás eredményeinek összevetéséből az állapítható meg, hogy a XIX. századra az adók és az egyéb közterhek viselése körül elkövetett visszaélések általában kiestek a rendes büntetőjogi értékelés alól, és azokat csak, mint különlegesen elbírálandó jövedéki kihágásokat büntették. S ha itt-ott találkozunk is súlyosabb – többnyire a kincstár megkárosítására irányuló célzattal elkövetett – cselekményeknek az általános büntetőjog szabályai szerint igazodó megtorlásával, az csak szórványos jelenség. A pénzügyi büntető jogszolgáltatás egyebekben mindenütt meg van osztva a pénzügyi hatóságok és a bíróságok között.<sup>14</sup>

## 2.

### A magyar jogfejlődés

2.1. A magyar jogban az adófizetési kötelezettséggel *Szent István törvényeiben* már találkozhatunk, amikor az egyházi tizedről rendelkezett. Kimondta, hogy „ha valakinek az Isten tizedt adott egy évben, a tizedik részt adja Istennek”.<sup>15</sup> Ezt a rendelkezést I. Szent István 1030 és 1038 között kiadott második törvénykönyvének 18. pontja tartalmazta. E törvénykönyv már szankcionálta a tized elrejtőjét vagy tolvaját, amikor úgy rendelkezett, hogy „ha valaki tizedét elrejt, kilenc részt fizessen, illetve, ha valaki a püspöknek félretett tizedet meglopja, mint tolvajt ítéljék meg és az ebből eredő jóvátétel teljesen a püspöké legyen.”

A korabeli „adócsalók” szigorú büntetése büntetőjogi felelősségre vonást is jelenthetett. Az *Aranybulla* 20. pontja rendelkezett arról, hogy amennyiben az egyház a tizedfizetés módjára vonatkozó rendelkezést megszegi, akkor ezen adónak a kikényszeríthetőségét veszélyezteti. „És, ha a püspökök ellent mondanának, nem fogjuk őket segíteni”.<sup>16</sup> A király tehát nem csak a nép tagjaival,

---

<sup>14</sup> Angyal i.m. 19. o.

<sup>15</sup> Beér János – Csizmadia Andor. Történelmünk a jogalkotás tükrében. Sarkalatos honi törvényeinkből. 1000-1949. Gondolat kiadó, Budapest, 1966. 58. o.

<sup>16</sup> Lásd i.m. 91. o.

hanem az akkoriban kiváltságos szerepet betöltő egyházzal szemben is szankciót helyezett kilátásba arra az esetre, ha az egyház az adózásra vonatkozó kötelezettségeit – még, ha ezekből kevés is volt – megszegi.

*Károly Róbert* 1351-ben kiadott törvénykönyvének VI. cikke rendelkezett a kilenced fizetéséről és behajtásáról. A kilenced szerzésének ellenszegülők sajátos szankciója volt, hogy azok birtokain a kilencedet a király hajtotta be saját használatára.<sup>17</sup>

*I. Zsigmond* 1405. évi városi dekrétumának 20. cikkelye rendelkezett a külföldi só behozatalának és használatának tilalmáról. A rendelkezés megszegése esetére kilátásba helyezte: „akkor az vagy azok, akiknél először megkapták, e sókat minden további nélkül nyomban veszítsék el, s vallják azoknak kárát. Ha pedig valaki azokat, mielőtt nála megtalálták volna, eladta, a pénzt elengedhetetlenül visszaadni tartozik. E sókat és pénzt pedig a királyi kamarás tőlük a királyi fiskus nevében haladéktalanul vegye el és hajtsa be”.<sup>18</sup> E rendelkezésben foglalt szankciók súlyosságát az is indokolta, hogy a királyi udvar állandó bevételei között egyik legfontosabb a sóregálé volt. A só egyúttal adónem is volt, mert minden ház évente egy sókockát volt köteles az udvarnak adni.<sup>19</sup>

2.2. Hazánkban az állami adók *1848 előtt* alárendelt jelentőséggel bírtak. Államháztartásunk a közvetlen és a közvetett adózásnak a nemeit még nem ismerte. Mint minden középkori államháztartásban, nálunk is az állami birtok volt a legfőbb bevételi forrás. Ehhez járultak a nagyobb királyi haszonvételek, mint a harmincadnak nevezett vám és a sójövedelem, a nemesi birtokok területén létező bányák után fizetett illeték, a pénzverésből és később a postából szerzett jövedelem, a városi földadó, a megüresedett egyházi javadalmak, valamint egyéb csekély jelentőségű eseti bevételek. Ennek megfelelően pénzügyi bűncselekményt csak a határvám, a só-, lópor és salétromjövédékek tárgyában fennállott szabályok áthágásaiként lehetett elkövetni.

---

<sup>17</sup> Jávorszki Tamás: az adócsalás törvényi tényállásának története, *Belügyi szemle*, 2005/4. (53. évfolyam) 89. o.

<sup>18</sup> Beér János – Csizmadia Andor. *Történelmünk a jogalkotás tükrében*. Sarkalatos honi törvényeinkből. 1000-1949. Gondolat kiadó, Budapest, 1966. 126. o.

<sup>19</sup> Jávorszki Tamás: az adócsalás törvényi tényállásának története, *Belügyi szemle*, 2005/4. (53. évfolyam) 89. o.

E regálék ellen elkövetett kihágások kinyomozása az ún. harmincadhivatalok hatáskörébe tartozott. Az írásbeli vizsgálat adatainak az alapul vétele mellett az ítélkezést a magyar királyi udvari kamara gyakorolta. A végrehajtás a vármegyei hatóságok feladata volt.

Az eljárást az 1788. évi Általános Harmincadrendtartás<sup>20</sup> és az 1835. évi osztrák jövedéki Btk. elveinek figyelembe vételével kibocsátott 1842. évi Harmincad-hivatali Utasítás szabályozta.<sup>21</sup>

1835-ben jövedéki őrség jött létre a cukorgyárak, a szesz- és sörfőzdék ellenőrzésére, majd 1843-ban a határőrséggel egyesítve létrejött a császári-királyi pénzügyőrség, amely az udvari kamara alá tartozott, élén központi inspektorral. A pénzügyőrség akkori feladatai: meggátolni a zugkereskedelmet és a jövedéki szabálysértéseket, segítséget nyújtani az illetékes hivataloknak eljárásaik lebonyolításában, megakadályozni a gyanús vagy bizonyítvánnyal nem rendelkező egyének belépését az országba.

1848-ban az udvari kamara elnevezése császári-királyi pénzügyminisztériumra változott.

Az 1848-as polgári forradalom vívmányaként a pénzügyminisztérium átvette a magyar kincstár hatáskörébe tartozó ügyeket, a kincstári és koronajavak, a pénzverdék, bányák, harmincadok, vámok, díjak és adók kezelését.

2.3. A szabadságharc leverése után az *abszolút kormány* eltörölte a magyar szent korona országai és az örökös tartományok között fennállott vámvonalat (1850. június 7-én) és császári nyílt paranccsal behozták a földadót, a házadót a közvetett adók egész sorozatát és számos jövedéket. Ezzel a nyílt paranccsal egyúttal meghatározták mindazokat a kihágásokat, amelyek az adók, jövedékek és az illetékek ellen elkövethetők és megállapították az azokra kiszabandó büntetéseket.

Megváltozott az eljárás is. A nyomozást pénzügyőri biztosok végezték. A bíraskodást első fokon a kerületi, másodfokon az országos pénzügyigazgatóságok, utolsó fokon pedig a pénzügyminiszter látta el. A processzuális szabályok – tehát az 1788. és az 1842. évi források – továbbra is érvényben maradtak.

---

<sup>20</sup> Allgemeine Dreyssigstordnung nebst den Dreyssigsttariffen für sämmtliche hungarische Erbländer

<sup>21</sup> Amstsunterricht für die Dreissigstamter im Königreiche Ungarn

Az osztrák kormány a magyar szent korona országainak négy részre osztásával hozzákezdett a polgári közigazgatás átszervezéséhez, így a pénzügyi közigazgatás központi főhatósága az osztrák császári-királyi pénzügyminisztérium lett. A jövedéki ellenőrzést végző felügyelők 1950-ig maradtak a helyükön, mert osztrák mintára és az osztrák császári és királyi pénzügyminisztérium pénzügyőrségi ügyosztálya irányításával megkezdték Magyarországon a pénzügyi őrség szervezését. Feladatát a közvetett adók (bor- cukor hús- ser és szeszdó), az állami egyedáruságok (dohány, lőpor és salétrom), valamint a jövedékek (bélyeg és jogilleték, fémjelzés, határ-vám, lottó-, posta, sóilleték) ellenőrzése, beszedése képezte. Emellett határrendészeti tevékenységet, illetve a jövedéki ügyek nyomozását is ellátták, továbbá elemi csapások elhárításában, valamint közveszélyes emberek megfékezésében is közreműködtek.

2.4. *1867-ben* az országgyűlés határozattal az addigi adóztatási rendszert 1867 év végéig fenntartotta. A király 1867. március 22-én jövedéki kihágási ügyekben általános amnesztiát adott. Az igazságügyi miniszter és a pénzügyminiszter az 1867. március 26-án kiadott és a király által március 29-én aláírt királyi leirattal jóváhagyott 200. P. M. számú rendelet – némi módosítással – fenntartotta a jövedéki kihágások addig érvényes anyagi jogi szabályait.

Az eljárás körében a pénzügyi felügyelőségek helyén jövedéki törvényszékeket szerveztek első fokú hatáskörrel. A perorvoslatokat egységesen a Budapesten felállított jövedéki feltörvényszék intézte el.

Az 1868. évi XXI. tc. a jövedéki törvényszékeket pénzügyi törvényszékek névvel továbbra is meghagyta a pénzügyigazgatóságok székhelyén.

1868-ban számos törvénycikk kelt a különféle adókra, illetve jövedékekre vonatkozóan (melyeket főszabály szerint évről évre újra meg kellett erősíteni). Ezek – a teljesség igénye nélkül – a következők:

1868. évi XI. tc. a sójövedék iránt

1868. évi XIV. tc. a dohányjövedék iránt

1868. évi XV. tc. a lottójövedék iránt

1868. évi XVI. tc. a szeszdóról

1868. évi XVII. tc. a bor- és hús-fogyasztási adó iránt

1868. évi XIX. tc. a söradóról

1868. évi XX. tc. a cukoradó iránt

1868. évi XXI. tc. a közadók kivetése, befizetése, biztosítása, behajtása és pénzügyi törvényszékek felállítása iránt,

1868. évi XXXIV. tc. a személyes kereseti adóról,

1868. évi XXXV. tc. a bor- és húsfogyasztási adóról

Az 1871. évi XXXI. tc. a pénzügyi törvényszékek hatáskörébe tartozó ügyeket a megszervezett királyi törvényszékek hatáskörébe utalta át.<sup>22</sup>

Az 1872. évi XXXVIII. tc. megszüntette a pénzügyi feltörvényszéket, és hatáskörét 1873. január 1. napjától a Budapesti Királyi Ítéltáblára ruházta át. Végül az 1890. évi XXV. tc. 1891. május 5-től az utolsó fokon történő ítélezést az összes királyi ítéltábla jogkörébe utalta.

2.5. Az *anyagijogszabályok* körében – az 1868. évi XXI. tc. 90. és 91. §-aiban tett megkülönböztetés szerint továbbra is el kellett határozni a cselekményeket aszerint, hogy a kincstár megrövidítésére irányuló szándék vélelmezhető-e vagy sem.

A közadók kivetése, befizetése, biztosítása, behajtása és pénzügyi törvényszékek felállításáról szóló 1868. évi XXI. tc. 90. §-a szerint az adótörvények és szabályok áthágásai bírsággal büntettetnek. A kincstár szándékos megrövidítésének, károsításának, eltitkolásoknak, és kijátszásoknak, valamint valótlan bemondásoknak bírsága – amennyiben az egyes törvények más bírságot nem szabnának – 1-4 annyi, mint a megrövidítésnek, s károsításnak kitett összeg. Ha ez nem tudatik, a bírság 1-500 ft.

91. § Kisebb áthágások (megrövidítési szándék nem forogván fenn) 1-50 forinttal büntetendő.

Az 1876. évi XV. tc. már külön kategóriába sorolta a nagyobb és a kisebb jövedéki kihágásokat. Az előbbiekre – amelyekhez a kincstár megkárosítására irányuló bűncselekmények tartoztak – a törvény eltérő rendelkezése hiányában a

---

<sup>22</sup> Az 1871. évi LXXVI. tc. azonban csak 18 törvényszéket ruházott fel jövedéki bírói hatáskörrel.

bírság 1-8-szor annyi volt, mint amely összeggel a kincstárt megkárosították. A kisebb súlyú jövedéki kihágásnak továbbra is az a cselekmény minősülhetett, amely nem irányult a kincstár megkárosítására és azt 1-50 forintig terjedő bírsággal fenyegette a törvény.<sup>23</sup>

A Csemegi-kódex az adócsalás törvényi tényállását nem ismerte. Ahhoz hasonló tényállást a közadók kezeléséről szóló 1883. évi XLIV. törvény tartalmazott először, amely ezt kihágásnak minősítette. A Btk.-t<sup>24</sup> és a Kbt.-t<sup>25</sup> életbe léptető 1880. évi XXXVII. tc. 9. §-a úgy rendelkezett, hogy érintetlenül maradnak az egyenes adók, a jövedékek, a fogyasztási adók és az illetékek iránt fennálló törvényeknek és a törvény által fenntartott szabályoknak megsértését tárgyaló büntető intézkedések, amennyiben a magyar büntetőtörvénykönyvnek intézkedései azokat meg nem változtatták. Egyes – elsősorban a szankciórendszert érintő – változtatásoktól eltekintve tehát továbbra is a harmincadrendtartás és a harmincadhivatali utasítás maradt hatályban.

2.6. Jelentősebb változást csak az hozott, hogy az *első világháborút követően* az ország válságos és kényszerű helyzetében az Országgyűlés elfogadta az államkincstár megkárosítására irányuló büntettekről és vétségekről szóló 1920. évi XXXII. tc.-et (a továbbiakban (Acs.). Az adócsalás fogalma először ebben jelenik meg. Az Acs 1. §-a értelmében „Adócsalás az a cselekmény, amelyet adóról vagy egyéb köztartozásról rendelkező törvény kifejezette adócsalásnak nyilvánít”. E formális definíció mellett Angyal Pál kiemelte a cselekménynek az államkincstár megkárosítására irányultságát tekintettel arra, hogy az adócsalást megállapító törvényi rendelkezések mindegyike materiális ismérvet is tartalmaz. Ez az ismérv majd mint az adó alól való mentesülésre (pl. 1922. évi XXII. tc. 27. §), majd mint az adó megrövidítésére (pl. 1920. évi XVI. tc. 22. §) irányuló cél, majd pedig mint az adó megrövidítésére alkalmas cselekmény (pl. 1921. évi XIII. tc. 7. §) nyer kifejezést. Mindezekre figyelemmel Angyal Pál szerint adócsalás az

---

<sup>23</sup> 1876. évi XV. tc. 76-77 §-a

<sup>24</sup> a büntettekről és vétségekről szóló 1878. évi V. tc.

<sup>25</sup> a kihágásokról szóló 1879. évi XL. tc.

államkincstár megkárosítására irányuló olyan cselekmény, amelyet valamely adótörvény kifejezetten adócsalásnak minősít.<sup>26</sup>

Ezzel a törvénnyel a pénzügyi büntetőjog helyzete valójában zavarosabb lett, mert az addigi súlyos és kisebb jövedéki kihágások mellé odasorakoztatott egy egészen eltérő anyagi és eljárási jogi szabályozáshoz igazodó adócsalás bűncselekménye.

Tovább bonyolította a pénzügyi büntetőjog anyagi jogi szabályainak rendszerét a vámjog szabályozásáról szóló 1924. évi XIX. tc., amely a IV. részében a Büntető rendelkezések cím alatt a vámjövedéki kihágásokra vonatkozó anyagi büntetőjogi szabályok zárt egészét adta.

A vámtörvény a gondosan és szabatosan meghatározott szabályaival nagy lépéssel vitte előre a pénzügy büntetőjogot, de – miután rendelkezései kizárólag a vámjövedéki kihágások jogszabályanyagára vonatkoztak – a törvény életbe lépése után az anyagi pénzügyi büntetőjog immár három részre tagozódott:

1. más szabályok érvényesültek általában a jövedéki kihágások körében,
2. eltérő rendelkezések szerint bírálták el a vámjövedéki kihágásokat és végül
3. külön – amennyiben az Acs. eltérő rendelkezést nem tartalmazott – a Btk.-ban meghatározott rendelkezések érvényesültek az adócsalás bűncselekményeire.

A későbbiekben a 600/27. PM rendelet törvény mellett „szabályt” is feljogosított adócsalás megállapítására. 1930-ban 15<sup>27</sup>, 1947-ben pedig 12 olyan jogszabály volt hatályban a magyar jogrendszerben, amely adócsalássá minősített bizonyos cselekményeket. Ide sorolhatjuk – többek között – a társulati adóról<sup>28</sup>, vagy általános kereseti adóról szóló törvényeket<sup>29</sup>.

2.7. A II. Világháborút követően kialakuló új rendszerben az egységes pénzügyi büntetőjogra vonatkozó jogszabályok valamennyi adónem büntető védelmét egységesen, az általános büntetőjog alapelveivel összhangban szabályozták.

A pénzügyi bűncselekményekről szóló 1950. évi 47. tvr. – amely 1951. január 1-jén lépett hatályba – 1. §-a határozta meg a pénzügyi büntett fogalmát. Aszerint:

---

<sup>26</sup> Angyal i.m.33. o.

<sup>27</sup> Angyal i.m.62-63. o.

<sup>28</sup> Lásd a társulati adóról szóló 1922. évi XXIV tc.

<sup>29</sup> Lásd az általános kereseti adóról szóló 1922. évi XXIII. tc.



„Pénzügyi büntett a közadóra vonatkozó jogszabállyal bűncselekménnyé nyilvánított, úgyszintén a korábbi jogszabályok értelmében adócsalásnak, adóelvonásnak vagy jövedéki kihágásnak minősülő szándékos cselekmény, ha az általa megrövidített vagy veszélyeztetett közadó összege, illetőleg vámjogszabály megszegése esetében a tárgyaül szolgáló áru belföldi forgalmi értéke az ötezer forintot meghaladja.”

A pénzügyi büntettet kizárólag szándékosan lehetett elkövetni, tevással és mulasztással egyaránt.

A gyakorlat szerint megrövidítette a közadót az is, aki olyan cselekményt követett el, amelynek következtében a már esedékes közadó megfizetése alól mentesült. Jövedék esetében az is, aki a jövedék tárgyát a vámhatóság előtt oly módon vonta el, hogy azt őrizetbe venni nem lehet.

Megrövidítés veszélyének tette ki a közadót, aki olyan cselekményt követett el, amely a még esedékessé nem vált közadó elvonására alkalmas. Jövedéknél a jövedék tárgyát a vámhatóság elől elvonta, elvonását megkísérelte, de azt tőle vagy mástól őrizetbe lehetett venni.

Akkor – még – külön szabályozták a pénzügyi kihágást a Pénzügyi Büntető Szabályzatban, amely szerint:

„Pénzügyi kihágás a közadóra vonatkozó jogszabállyal bűncselekménnyé nyilvánított, úgyszintén a korábbi jogszabályok értelmében adócsalásnak, adóelvonásnak, vagy jövedéki kihágásnak minősülő cselekmény, ha azt gondatlanságból követik el, vagy habár szándékosan követik el, de az általa megrövidített, vagy veszélyeztetett közadó összege, illetőleg vámjogszabály megszegése esetében pedig a tárgyaül szolgáló áru belföldi forgalmi értéke az ötezer forintot nem haladja meg.”<sup>30</sup>

A jövedék tárgyát képező termékek vonatkozásában elkövetett büntetteket és kihágásokat differenciáltan – külön jogszabályokban – szabályozták.

Dohányjövedék vonatkozásában a 65/1951. (III.10.) MT. rendelet (a továbbiakban Dr.) tartalmazott rendelkezéseket. Büntettnek minősült:

- a dohány vagy dohánygyártmány elvonása a dohányjövedék alól,

---

<sup>30</sup> Lásd Egységes pénzügyi büntetőjog (Pénzügyminisztériumi Könyv- és Lapkiadó Vállalat 1951.

- a dohányjövedék alól elvont dohány vagy dohánygyártmány átvétele, birtoklása, felhasználása,
- leveles dohány más részére történő felvágása.
- Kihágásnak minősült:
  - engedély nélkül, illetőleg szerződés nélkül dohány ültetése,
  - az ültetés nélkül kikelt dohány gondozása,
- a szabadforgalomba bocsátott vagy a külföldről az érvényes rendelkezések betartásával behozott dohánygyártmány engedély nélküli forgalomba hozatala.

A rendelet meghatározta a dohány, az élvezhetetlen díszdohány és a dohánygyártmány fogalmát.

Szeszjövedék vonatkozásában a 66/1951. (III.10.) MT. rendelet tartalmazott rendelkezéseket. Aszerint:

„Pénzügyi bűncselekményt követ el, aki bejelentés vagy a megállapított feltételek teljesítése nélkül szeszt állít elő, aki szeszt szesztartalmú folyadékot vagy szeszpárát abból a célból, hogy az adózás alól elvonja, szeszmérőgép kikerülésével elvezet.”

Általános szabály volt, hogy a szeszjövedéssel kapcsolatos pénzügyi bűncselekmény esetében a megrövidített, illetőleg veszélyeztetett szeszjövedéki forgalmi adót elsősorban a szeszjövedék elől tényleg elvont szeszmennyiség alapulvételével kellett megállapítani.

*Az adócsalás büntetéről és a pénzügyi szabálysértésre vonatkozó rendelkezések módosításáról szóló 1959. évi 18. számú tvr.* volt az első olyan hazai jogszabály, amely valamennyi adónemre vonatkozóan adócsalássá minősített bizonyos cselekményeket. Ez a jogszabály kizárólag olyan cselekményeket rendelt büntetni melyek valamennyi adónem tekintetében megvalósultak. Az e jogszabályban található rendelkezéseket lényegében változatlanul átvette az 1961. évi V. törvény, amely az adócsalás bűncselekményét valamennyi adónemre nézve egységesen határozta meg.

2.8. *A Büntető törvénykönyvről szóló 1961.évi V. törvény* (a II. Btk.) a Különös Részében, a XIII. Fejezetében határozta meg a Népgazdaság elleni bűntetteket. E

Fejezet III. Címe tartalmazta a pénzügyi büntetteket, s közöttük a 248. §-ában az adócsalás tényállását. Aszerint:

*Adócsalás*

*248. § (1) Aki*

*a) adókötelezettségének megállapítása szempontjából jelentős tény (adatot) a hatóság előtt valótlanul ad elő vagy elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti,*

*b) a hatóság megtévesztésével öt meg nem illető adómentességet vagy adókedvezményt vesz igénybe,*

*c) olyan terményt vagy terméket, amely jövedék tárgya, a jogszabályban megállapított feltétel hiányában vagy hatósági engedély nélkül előállít, a jövedéki ellenőrzés alól elvon, vagy más által elvont terményt vagy terméket vagyoni haszon végett megszerez, elrejt, vagy elidegenítésében közreműködik,*

*három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.*

*(2) A büntetés hat hónaptól öt évig terjedő szabadságvesztés, ha az elkövető visszaeső.*

*(3) E § alkalmazásában adó alatt az illetéket is érteni kell.*

A Btk. három fordulatából az első a ma hatályos adócsalás előzményének tekinthető, a második az adómentesség (adókedvezmény) megtévesztéssel történő igénybe vétele, s végül a harmadik a később önállóvá vált jövedékkel visszaélés büntette.

*250. § (1) A gazdálkodással kapcsolatos köteleességek megszegése, üzérkedés, árdragítás, közellátási büntett és a devizagazdálkodást sértő büntett, valamint az adócsalás büntettének a 248. § (1) bekezdés c) pontjában meghatározott esetben az elkövető tulajdonában levő azt a pénzt, vagy egyéb dolgot, amelyre a büntettet elkövették, el kell kobozni.*

*(4) Ha azt a pénzt vagy egyéb dolgot, amelyre a büntettet elkövették, nem lehet elkobozni, az elkövetőt az elkobzás alá eső érték megfizetésére kell kötelezni.*

A 251. § szerint adócsalás miatt büntető eljárásnak csak a jogszabályban meghatározott szerv feljelentése alapján volt helye.

2.9. Az adócsalás bűncselekménye mellett a törvény büntetni rendelte az adócsalás *szabálysértését* is. Az adócsalás büntetéről és a pénzügyi szabálysértésre vonatkozó rendelkezések módosításáról szóló 1959. évi 18. számú tvr. majd a szabálysértésekről szóló 1968. évi I. tv. (Sztv.) 112-113. §-ában meghatározott pénzügyi szabálysértés elkövetési magatartása megegyezett a bűncselekmény elkövetési magatartásával. Az elhatárolás alapja elsősorban az adóelvonás összege volt. Kimondta a törvény, hogy a tényállásszerű cselekmény akkor minősült szabálysértésnek, ha a cselekmény folytán az adó csökkenése az ötezer forintot nem haladja meg, és az elkövetőt adócsalás büntette miatt a cselekmény elkövetését megelőző öt éven belül ítélték szabadságvesztésre.

A szabálysértési tényállás külön rendelte büntetni a kísérletet, illetve a gondatlan alakzatot is, amely az adócsökkentés összegére tekintet nélkül minősült szabálysértésnek.

Az Sztv. 113. §-ának (3) bekezdése szerint nem minősült pénzügyi szabálysértésnek az adóra, illetékre, vagy jövedékre vonatkozó jogszabály megsértése, ha amiatt az adó (illeték) százalékában megállapított jogkövetkezmények (késedelmi kamat, adópótlék, százalékos bírság, felemelt illeték) van helye. Adójogi szankciók alkalmazása esetén tehát a szabálysértés megállapítására nem kerülhetett sor.

Az Sztv. 112. §-ának (1) bekezdésében meghatározott pénzügyi szabálysértés tényállását – a Btk. hatályba lépésével egyidejűleg – a szabálysértésekről szóló 1968. évi I. törvény módosításáról és kiegészítéséről szóló 1979. évi 10. számú tvr. 45. § (1) bekezdése módosította és az adócsalás bűncselekményének tényállásával azonosan határozta meg. Aszerint:

„(1) Aki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tény (adatot) a hatóság előtt valótlanul ad elő vagy elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti, feltéve, hogy az adó

csökkenése a tízezer forintot nem haladja meg, tízezer forintig terjedő pénzbírsággal sújtható.”

Az adócsalás szabálysértését végül az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény 99. §-ának (1) bekezdése helyezte hatályon kívül 1991. január 1-jével. Abban az esetben pedig, ha valaki az adóra, illetékre vagy jövedékre vonatkozó szabályt akként szegte meg, hogy cselekménye révén az adóbevétel csökkenése, illetve annak veszélyeztetése nem volt megállapítható, az egyes szabálysértésekről szóló 17/1968. (IV.14.) Korm. rendelet rendelte szabálysértésként büntetni.<sup>31</sup>

2.10. A jelenleg *hatályos Btk.* a 310. §-ában határozta meg az adócsalás tényállását, amely eredetileg lényegében megegyezett a korábbi tényállás első fordulatával. A § (2) bekezdésében minősített esetként került meghatározásra, ha a bűncselekmény az adóbevételt jelentős mértékben csökkenti.

#### *Adócsalás*

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

*(2) A büntetés büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel jelentős mértékben csökken.*

2.11. Az adócsalás bűncselekményének – az adóbevétel csökkentésének – alsó értékhatárát az 1983. évi 12. számú tvr. 1. §-a 1983. szeptember 1 napjától kezdődő hatállyal 10.001 forintról 20.001 forintra emelte fel.

Hazai adójogunkban az 1988. január 1. napjával bevezetett adóreform jelentős változásokat eredményezett. A személyi jövedelemadóztatás általánossá válásával

---

<sup>31</sup> Az egyes szabálysértésekről szóló 17/1968. (IV. 14.) Korm. rendelet 148. §-ában meghatározott Adóügyi szabályok megszegése szabálysértésének szövege szerint: Aki az adóra, illetékre vagy jövedékre vonatkozó szabályokat olyképpen szegi meg, hogy cselekménye folytán adórövidítés, illetőleg veszélyeztetés nem történt, vagy az adóbevétel csökkentése nem állapítható meg, ezer forintig terjedő pénzbírsággal sújtható.

rendkívüli módon kibővült az adózók köre. Ugyancsak bevezetésre került az általános forgalmi adó, és általánossá vált az önadózás rendszere. Ettől kezdve az adómentesség, illetve az adókedvezmény is az adókötelezettség megállapítása szempontjából lényeges körülménynek minősülhetett, ezért külön említése szükségtelemmé vált.

Az adócsalás tényállása ezt követően a felgyorsult gazdasági-társadalmi változásokra visszavezethetően számtalan módosításon esett át.

Elsőként az 1987. évi III. törvény 32. §-a további minősített esetként rendelte büntetni, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel különösen nagymértékben csökken.

Az 1990-es évek elején a társadalombiztosítási járulékok befizetésében jelentős elmaradások történtek. A társadalombiztosítás kinnlevősége már több tízmilliárd forint volt és a behajtására tett intézkedések eredménytelennek bizonyultak még olyan gazdálkodó szervekkel szemben is, amelyek beruháztak és nyilvánvalóan rendelkeztek a megfelelő pénzeszközökkel. A társadalombiztosítási alapok bevételeinek csökkentése akkor még nem minősült bűncselekménynek, azokra az adócsalás tényállása nem terjedt ki. Ezért az 1993. évi XVII. tv. 68. §-a 1993. május 15. napjával kiterjesztette az adócsalás tényállását a társadalombiztosítási járulékra, az egészségbiztosítási járulékra, valamint a nyugdíjjárulékra és egyidejűleg az elnevezését Adó-, és társadalombiztosítási csalásra változtatta.

Az 1993. évi XVII. tv. az adócsalás tényállását egyúttal – a (4) bekezdésébe iktatott – új, második alapesettel egészítette ki. A korábban már büntetendő magatartások mellett büntetni rendelte mind az adó, mind a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási és nyugdíjjárulék vonatkozásában azt a magatartást is, amikor az adós a már megállapított kötelezettségének nemfizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel a behajtást jelentősen késlelteti vagy megakadályozza.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> Adó-, társadalombiztosítási csalás

310. § (1) Aki az adókötelezettség, társadalombiztosítási járulék, egészségbiztosítási járulék, illetve nyugdíjjárulék megállapítása szempontjából jelentős tény (adatot) a hatóság előtt valótlanul ad elő vagy elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt, a társadalombiztosítási járulék, az egészségbiztosítási járulék, illetve nyugdíjjárulék bevételeinek

A foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról szóló 1991. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ft.) rendelkezett a Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói és munkavállalói járulékról.

Ugyancsak az 1993. évi XVII. tv. a 69. §-ával a Btk-ba iktatta a Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék fizetési kötelezettség megszegésének büncselekményét (310/A. §) 1994. május 15. napjával.<sup>33</sup> Abban az időszakban a társadalombiztosítási járulék befizetésének elmulasztásához hasonlóan jelentőssé vált a Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába befizetendő munkaadói és munkavállalói járulék befizetésének elmaradása is, ami ugyancsak szükségessé tette a büntetőjog eszközeinek igénybevételét is a fizetési kötelezettség kikényszerítése érdekében.<sup>34</sup>

A 310. és a 310/A. § tényállása eredetileg egymás tükörképe volt, a nevesített fizetési kötelezettségektől eltekintve pontosan megegyezett. A törvényhozó kizárólag azért döntött a két külön tényállás beiktatása mellett, hogy a különböző fizetési kötelezettségek tételes felsorolásából fakadó kazuisztikus szabályozást elkerülje.<sup>35</sup>

---

összegét csökkenti, vétséget követ el, és egy évig terjedő szabadságvesztéssel, közérdekű munkával vagy pénzbüntetéssel büntetendő.

(2) A büntetés büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a büncselekmény folytán az adóbevétel, a társadalombiztosítási járulék, az egészségbiztosítási járulék, illetve a nyugdíjjárulék bevételeinek összege jelentős mértékben csökken.

(3) A büntetés öt évig terjedő szabadságvesztés, ha a büncselekmény folytán az adóbevétel, a társadalombiztosítási járulék, az egészségbiztosítási járulék, illetve a nyugdíjjárulék bevételeinek összege különösen nagy mértékben csökken.

(4) Az (1)-(3) bekezdés szerint büntetendő, aki a megállapított adó, társadalombiztosítási járulék, egészségbiztosítási járulék, illetve nyugdíjjárulék meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel az adó, a társadalombiztosítási járulék, egészségbiztosítási járulék, illetve a nyugdíjjárulék behajtását jelentősen késlelteti vagy megakadályozza.

<sup>33</sup> A Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék fizetési kötelezettség megszegésének eredeti normaszövege a következő volt:

310/A. § (1) Aki a Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói vagy munkavállalói járulék megállapítása szempontjából jelentős tényt (adatot) a hatóság előtt valótlanul ad elő vagy elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással a munkaadói vagy a munkavállalói járulék bevételeinek összegét csökkenti, vétséget követ el, és egy évig terjedő szabadságvesztéssel, közérdekű munkával vagy pénzbüntetéssel büntetendő.

(2) A büntetés büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a büncselekmény folytán a munkaadói vagy a munkavállalói járulék bevételeinek összege jelentős mértékben csökken.

(3) A büntetés öt évig terjedő szabadságvesztés, ha a büncselekmény folytán a munkaadói vagy a munkavállalói járulék bevételeinek összege különösen nagy mértékben csökken.

(4) Az (1)-(3) bekezdés szerint büntetendő, aki a megállapított munkaadói vagy munkavállalói járulék meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel a munkaadói vagy a munkavállalói járulék behajtását jelentősen késlelteti vagy megakadályozza.

<sup>34</sup> D. Michael Crites: Recent trend sin white collar crime. Aspatore, 12/2010. 1. o.

<sup>35</sup> A tényállás szövege a következő volt:

A 310/A. § tényállását – többszöri módosítást követően – a 2005. évi XCI. tv. helyezte hatályon kívül 2005. IX. 1. napjával.

Az 1990-es évek elején a társadalombiztosítás (ezen belül az Egészségbiztosítási, valamint a Nyugdíjbiztosítási Önkormányzat) kinnlevőségei azért is duzzadtak fel már-már elviselhetetlen mértékűre, mert a munkáltatók gyakran anélkül fizettek bért, hogy járulékvonzatának átutalása iránt intézkedtek volna. Gyakran csak annyi pénzük volt, hogy a nettó bért kifizessék, a járulékok fizetésére már nem maradtak eszközeik. Nyilvánvalóvá vált, hogy e magatartások a vagyon elleni tényállások (pl. sikkasztás vagy hűtlen kezelés) keretei között nem értékelhetők. Ezért ugyancsak az 1993. évi XVII. törvény 70. §-a a Btk. 310/B. §-ába iktatta – 1993. május 15-től kezdődő hatállyal – a Társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség megsértése bűncselekményét<sup>36</sup>, amely kiegészítő büntetőjogi védelmet nyújtott a 310. és a 310/A. §-a mellett abban az esetben, ha a munkáltató a munkavállaló részére járó személyi juttatásból levont járulékok befizetését, illetve az egyéb szerv, egyéni vállalkozó, társasvállalkozás vagy annak tagja a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék befizetését önhibájából elmulasztotta.

---

310/A. § (1) Aki a Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói vagy munkavállalói járulék megállapítása szempontjából jelentős tényt (adatot) a hatóság előtt valótlanul ad elő vagy elhallgat, és ezzel vagy más megtevesztő magatartással a munkaadói vagy a munkavállalói járulék bevételeinek összegét csökkenti, vétséget követ el, és egy évig terjedő szabadságvesztéssel, közérdekű munkával vagy pénzbüntetéssel büntetendő.

(2) A büntetés büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán a munkaadói vagy a munkavállalói járulék bevételeinek összege jelentős mértékben csökken.

(3) A büntetés öt évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán a munkaadói vagy a munkavállalói járulék bevételeinek összege különösen nagy mértékben csökken.

(4) Az (1)–(3) bekezdés szerint büntetendő, aki a megállapított munkaadói vagy munkavállalói járulék meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel a munkaadói vagy a munkavállalói járulék behajtását jelentősen késlelteti vagy megakadályozza.

<sup>36</sup> A tényállás szövege a következő volt:

310/B. § (1) Az a munkáltató, aki a munkavállaló részére járó személyi jellegű juttatásból levont egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék befizetését önhibájából elmulasztja, vétséget követ el, és egy évig terjedő szabadságvesztéssel, közérdekű munkával vagy pénzbüntetéssel büntetendő.

(2) Az (1) bekezdés szerint büntetendő az a munkáltató, illetve egyéb szerv, egyéni vállalkozó, társasvállalkozás vagy annak tagja, aki a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék befizetését önhibájából elmulasztja.

(3) A büntetés büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a be nem fizetett társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék összege jelentős mértékű, öt évig terjedő szabadságvesztés, ha a be nem fizetett társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék összege különösen nagy mértékű.

(4) Az elkövető nem büntethető, ha a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulékot a vádirat benyújtása előtt kiegyenlíti.



Többszöri módosítást követően a 310/B. § tényállását is a 2005. évi XCI. tv. helyezte hatályon kívül 2005. IX. 1. napjával.

Végül ugyancsak az 1993. évi büntetőnovella emelte fel, illetve határozta meg mindhárom imént tárgyalt bűncselekmény alsó értékhatárát az 20.001 forintról 50.001 forintra.

Az 1993. évi XVII. törvény még azonosan fogalmazta meg a 310. §, illetve a 310/A. § tényállását. A két tényállás alkotását kizárólag technikai okok, a túlzásfokosság elkerülése indokolta. Az adó- és társadalombiztosítási csalás tényállását módosító 1997. évi LXXIII. törvény 47. §-a felemelte az alapesetek és a minősített esetek büntetési tételét és külön minősített esetként határozta meg a bünszervezetben történő elkövetést.<sup>37</sup> 1997. évi LXXIII. törvény a 310/A. § szövegét azonban érintetlenül hagyta, így e bűncselekmény minősített eseteinek megfogalmazása, felépítése, valamint a büntetések struktúrája utóbb – indokolatlanul – eltért az adó- és társadalombiztosítási csalás meghatározásától, ami komoly alkotmányos aggályokat is felvetett.

Az 1999. évi CXX. törvény 21. §-a kiterjesztette az adócsalás tényállását a baleseti járulékra és a magán-nyugdíjpénztári tagdíjra. Ettől kezdve a bűncselekmény nem csupán az adóhatóság és a társadalombiztosítási hatóság, hanem a magán-nyugdíjpénztár előtt is elkövethető volt. További lényeges változtatást jelentett a büntethetőséget megszüntető ok beiktatása a (6) bekezdésbe

---

(5) Ha a fizetésre kötelezett nem természetes személy, az (1)–(3) bekezdésben meghatározott bűncselekményt tettesként a járulékfizetés teljesítéséről rendelkezni jogosult személy követheti el.

<sup>37</sup> Adó-, társadalombiztosítási csalás tényállásának az 1997. évi LXXIII. Tv. 47. §-ával megállapított szövege a következő volt:

310. § (1) Aki az adókötelezettség, társadalombiztosítási járulék, egészségbiztosítási járulék, illetve nyugdíjjárulék megállapítása szempontjából jelentős tény (adat) a hatóság előtt valótlanul ad elő vagy elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevétel, a társadalombiztosítási járulék, az egészségbiztosítási járulék, illetve nyugdíjjárulék bevételeinek összegét csökkenti, vétséget követ el, és egy évig terjedő szabadságvesztéssel, közérdekű munkával vagy pénzbüntetéssel büntetendő.

(2) A büntetés büntetett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel, a társadalombiztosítási járulék, az egészségbiztosítási járulék, illetve a nyugdíjjárulék bevételeinek összege jelentős mértékben csökken.

(3) A büntetés öt évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel, a társadalombiztosítási járulék, az egészségbiztosítási járulék, illetve a nyugdíjjárulék bevételeinek összege különösen nagy mértékben csökken.

(4) Az (1)–(3) bekezdés szerint büntetendő, aki a megállapított adó, társadalombiztosítási járulék, egészségbiztosítási járulék, illetve nyugdíjjárulék meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel az adó, a társadalombiztosítási járulék, egészségbiztosítási járulék, illetve a nyugdíjjárulék behajtását jelentősen késlelteti vagy megakadályozza.

arra az esetre, ha az (1) bekezdésben meghatározott bűncselekmény elkövetője az adó, stb. tartozását a vádirat benyújtásáig kiegyenlíti.

Jelentősen érintette az adócsalás miatt indított bűnügyek elbírálását a Btk. 138/A. §-ának 2000.március 1. napjával történt módosítása. Az alapesetben értékelt bevétel csökkenés összege 2000. március hó 1. napjáig 50.001 Ft-tól 500.000 Ft-ig terjedhetett. A Btk. 138/A. §-ának az 1999. évi LXX. tv. 7. §-ával 2000. március hó 1. napjától kezdődő hatállyal módosított b) pontja értelmében az elkövetési érték akkor nagyobb, ha kétszázezer forintot meghalad, de kétmillió forintot nem halad meg. Mivel a nagyobb mértékű bevétel csökkenést a hivatkozott § a (2) bekezdésében már minősített esetként szabályozta, ebből lehetett következtetni az alapeset értékhatárára. Attól kezdve a tényállás alapeseteinek felső értékhatára 500.000 forintról 200.000 forintra csökkent. [50.001 Ft-tól 200.000 Ft-ig terjedő bevétel (járulék, tagdíj) csökkenés, stb. esetén a bűncselekmény két évig terjedő szabadságvesztéssel, közérdekű munkával vagy pénzbüntetéssel büntetendő alapesete (adó-, társadalombiztosítási csalás vétsége) valósult meg.]

Ez a szabályozás sajátos helyzetet teremtett a Btk. 2. §-a alkalmazása során. A Btk. időbeli hatályra vonatkozó szabályozására figyelemmel ugyanis a büntethetőséget megszüntető okot teremtő vonatkozó rendelkezését ugyanis értelemszerűen alkalmazni kellett/lehetett a hatályba lépését megelőzően elkövetett cselekményekre is. Ez a rendelkezés csak a 310. § (1) bekezdésében meghatározott adócsalás vétségére (volt) alkalmazható, amelynek felső értékhatára azonban 500 ezer forintról 200 ezer forintra csökkent. A probléma abból fakadt, hogy az elkövetőre – a 200.001-től 500.000 forintig terjedő tartományban az elkövetéskor hatályos törvény volt az előnyösebb ugyanis aszerint a cselekménye csak vétségnek és nem már büntettnek minősült. Bár az elbíráláskori törvény szerint már létezett a büntethetőséget megszüntető ok, annak alkalmazására viszont – a különböző büntetőtörvények kombinatív alkalmazásának tilalma folytán – már nem kerülhetett sor. Ezért a gyakorlatban az elkövetéskor hatályos törvény alkalmazására kerülhetett sor, amely szerint a cselekmény csupán vétségnek minősült és a büntethetőséget megszüntető rendelkezés alkalmazására nem kerülhetett sor.

A bűncselekmény eredeti elnevezésének visszaállítására és emellett az adócsalás I. alapesetének az 1988. január 1-jével bevezetett adóreformhoz igazítására végül csak a gazdasági bűncselekmények 2005-2007 években történt átfogó revíziójának keretében, a 2005. évi XCI. törvény 21. §-ával került sor. Amíg az addig hatályos szabályozás a korábban kizárólagosan kivételes adóztatásra tekintettel úgy rendelkezett, hogy a bűncselekmény csak az adóhatóság előtt követhető el, addig az új szabályozás ezt a kötöttséget felszabadította és a már általánossá vált önadóztatás keretében megvalósuló büntetőjog-ellenes cselekmények értékelését is biztosítja.

E törvény 22. §-a a feketemunka elleni küzdelem hatékonyságának fokozása érdekében ugyanakkor beiktatta a Btk. 310/A. §-ába a munkáltatással elkövetett adócsalás tényállását. Az utóbbi bűncselekmény azáltal teremtette meg a szigorúbb felelősségre vonás lehetőségét, hogy az adóbevétel csökkentésének meghatározása körében az elvont adók összegének az összevonását, egybeszámítását rendelte el.

A 2005. évi XCI. törvény egyúttal hatályon kívül helyezte egyrészt a Btk. 310/A. §-ában korábban meghatározott Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék fizetési kötelezettség megszegése, másrészt pedig a 310/B. §-ában meghatározott Társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség megsértése tényállását.

Az elkövetési érték (az adóbevétel összegének csökkentése) valorizálása érdekében végül a 2007. évi XXVII. törvény 34. §-a akként módosította a Btk. 27. §-a (1) bekezdésének a) és b) pontját, hogy nem valósul meg bűncselekmény, ha az adócsalás esetén az adóbevétel csökkenése, illetve a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás esetén az elvont adók összege együttesen százezer forintot nem halad meg.

A 2006. évi LXX. törvény akként módosította a Be. 36. §-ának (2) bekezdését, hogy a vám- és pénzügyőrség elsődleges nyomozó hatósági jogkörébe utalta az adócsalás bűncselekményének a nyomozását és nyomozóhatósági jogkörét kiterjesztette a vám- és pénzügyőrség hatáskörébe tartozó adóra, járulékra és költségvetési támogatásra elkövetett csalás nyomozására.

A 2010. évi CXXII. törvény (NAVtv.) 2011. január 1. napjával létrehozta a Nemzeti Adó- és Vámhivatalt. A NAVtv. 97. §-ának (1) bekezdése értelmében a Vám- és Pénzügyőrségnél 2010. december 21-én folyamatban lévő, a Be. e törvénnyel megállapított 36.§-ának (2) bekezdése szerint 2011. január 1-jétől a Nemzeti Adó- és Vámhivatal hatáskörébe utalt bűncselekmények nyomozását a Nemzeti adó- és Vámhivatal nyomozó hatósága folytatja le.

### III.

## Az adó fogalma és az adójogi alapfogalmak

### 1.

#### A közpénzügyi rendszer

Minden korban alapvető kérdés, hogy a közösség előtt álló feladatok megoldásában milyen mértékű legyen az állam szerepvállalása. Ez döntően függ attól is, hogy mekkora források állnak rendelkezésre e feladatok finanszírozására. Az állam közös szükségletei a közfeladatok finanszírozása útján elégíthetők ki. Ebben a körben a modern állam gazdasági beavatkozása (intervenciója) is jelentősen befolyásolja a közpénzügyek szabályozását.

Az ún. közpénzügyek speciális és több csatornából álló rendszert alkotnak, amit (köz)pénzügyi rendszernek – is – nevezünk. E pénzügyi rendszer motorja az államháztartás.

Az államháztartás működésének és ellenőrzésének legfontosabb szabályait az államháztartásról szóló 1992. évi XXXVIII. tv. (a továbbiakban: Áht.) határozza meg.

Az államháztartás központi és önkormányzati alrendszerből áll.<sup>38</sup>

Az államháztartás központi alrendszere magában foglalja:

a) a *Magyar Államot*, mint közjogi kötelezettségek és jogosítványok (beleértve az alapszerűen finanszírozott állami feladatokat) alanyát és

b) az alábbi *jogi személyeket*:

ba) a Magyar Államot,

bb) a központi költségvetési szerveket,

bc) mindazokat a jogi személyeket, amelyeket törvény a központi alrendszerbe sorol,

bd) törvény eltérő rendelkezése hiányában azon költségvetési szerveket, amelyeknek alapítója a Kormány vagy a központi alrendszerbe tartozó jogi személy.<sup>39</sup>

---

<sup>38</sup> Áht. 2. § (1) bek.

Az *elkülönített állami pénzalap* (a továbbiakban: alap) az állam egyes feladatait részben államháztartáson kívüli forrásokból finanszírozó olyan alap, amely működésének jellege az államháztartáson belül elkülönített finanszírozást tesz szükségessé.<sup>40</sup>

Az államháztartás részét képező társadalombiztosítás a társadalom közös – biztosítási és szolidaritási elvek alapján működő – kockázatvállaláson alapuló kötelező biztosítási rendszere. Az államháztartás társadalombiztosítási alrendszerét a Nyugdíjbiztosítási Alap és az Egészségbiztosítási Alap költségvetései alkotják (a továbbiakban: a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak költségvetése).<sup>41</sup>

Az államháztartás önkormányzati alrendszere az alábbi jogi személyeket foglalja magában:

- a) a helyi önkormányzatokat,
- b) a kisebbségi önkormányzatokat,
- c) az önkormányzati költségvetési szerveket,
- d) mindazokat a jogi személyeket, amelyeket törvény az önkormányzati alrendszerbe sorol,
- e) azon költségvetési szerveket, amelyek alapítója az önkormányzati alrendszerbe tartozik.<sup>42</sup>

Az államháztartás egyes alrendszereiben a gazdálkodást éves költségvetés alapján kell folytatni.<sup>43</sup> A költségvetési év megegyezik a naptári évvel.<sup>44</sup>

Az államháztartás mindkét alrendszerének a költségvetése: az államháztartást alkotó, a 2. § (2) és (3) bekezdéseiben meghatározott jogalanyok gazdálkodásának alapjául szolgáló olyan pénzügyi terv, amely szembeállítja az állami vagy önkormányzati feladatok ellátására fordítható költségvetési kiadásokat a költségvetési bevételekkel.<sup>45</sup>

---

<sup>39</sup> Áht. 2. § (2) bek.

<sup>40</sup> Áht. 4. §

<sup>41</sup> Áht. 6. §

<sup>42</sup> Áht. 2. § (3) bek.

<sup>43</sup> Áht. 7. § (1) bek.

<sup>44</sup> Áht. 7. § (3) bek.

<sup>45</sup> Áht. 2/A. § (1) bek. a) pont

Az államháztartás rendszerében hagyományosan megkülönböztetünk közjogi és magánjogi bevételeket. A közjogi fizetési kötelezettségeket az Áht. határozza meg. Ezek elsősorban az adók, az illetékek, a vámok, a vámbiztosíték, a járulékok, a hozzájárulások, valamint a bírságok és a díjak. A közjogi bevételek részben fiskális, részben államigazgatási jellegű bevételek (mint pl. szabálysértési bírság).

A magánjogi bevételek elsősorban az állami vagyon hasznosításából (lásd pl. a privatizációs vagy a koncessziós bevételeket) vagy a költségvetési szervek esetleges vállalkozási tevékenységéből származhatnak.

## 2.

### Az adó fogalma

A Magyar Köztársaság Alkotmánya szerint minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni.<sup>46</sup>

Az adó kötelező jellegű, vissza nem térülő, visszafizetés nélküli, általános, pénzbeli szolgáltatás, amelyet az állam, vagy más közhatalmi szervezet olyan jogszabályok alapján hajt be, amelyek meghatározzák ezen kötelezettségek nagyságát, feltételeit, fizetési esedékességeit.<sup>47</sup>

Az adó általános jellemzői<sup>48</sup>:

- az adóbevétel az állami bevételek egyik formáját képezi
- adó kivetésére csak az állam által felhatalmazott szerv jogosult
- az adóbevétel kizárólag állami feladatok ellátására használható<sup>49</sup>

---

<sup>46</sup> Alkotmány 70/I. § (1) bek.

<sup>47</sup> <http://penzugysziget.hu/index.php?2011-02-11>.

<sup>48</sup> Vö. Ercsey Zsombor – Szilovics Csaba: Innovation in Tax Systems. „Szellemi tőke, mint versenyelőny” konferencia CD-kiadványa. Lifelong Learning Alapítvány – Selye János Egyetem Gazdaságtudományi Kar. 2010. Komarno (Szlovákia)

<sup>49</sup> Vö. Carolyn Michelle Najera: Combating offshore tax evasion: why the United States should be able to prevent American tax evaders from using Swiss bank accounts to hide their assets. Southwestern Journal of International Law. 1/2011. 206. o.

- adófizetésre csak az állam által, jogszabály útján kijelölt természetes és jogi személyek
- kötelesek
- az adót az állam kényszer útján is behajthatja
- az adót közvetlen ellenszolgáltatás nélkül kell befizetni
- az adó csak pénzben teljesíthető (kivétel az illetékek, amely bélyeggel is)
- az adó a nemzeti jövedelem felosztásának és az egyéb gazdaságpolitikai célok megvalósításának az eszköze.<sup>50</sup>

Az adózásra vonatkozó jogszabályok két csoportba sorolhatók: egyrésztől külön jogszabály határozza meg az adózásra vonatkozó általános és eljárási szabályokat, ez a jogszabály az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.), másrésztől léteznek az egyes adónemek szabályozását tartalmazó külön adójogszabályok (Áfa tv., Szja tv., stb.).

Az adóztatás mindig valamely alapjogviszonyhoz kapcsolódik. Ennél fogva az adójogviszony egy járulékos jogviszony, amely egy alapjogviszonyt feltételez. Az adójogszabályok szerint már az alapjogviszony, mint az adóköteles tevékenység megkezdése is generál bizonyos adókötelezettségeket (mint pl. a bejelentkezési kötelezettség) függetlenül attól, hogy keletkezik-e egyáltalán adófizetési kötelezettség vagy sem. Tehát az adófizetési kötelezettség, mint főkötelezettség mellett számos egyéb, eljárási jellegű kötelezettség terheli az adózókat.

## **2.1. Az adó fogalma az igazgatási jogszabályokban**

Az adó fogalmát egyes országokban a tételes adójog is meghatározza, bár rendszerint csak formális ismérvek alapján, aminek inkább eljárásjogi, mint alkotmányjogi vagy anyagi adójogi értelemben van jelentősége. (Hasonlóan

---

<sup>50</sup> <http://penzugysziget.hu/index.php?2011-02-11>.



formális meghatározásra épül az OECD<sup>51</sup> által alkalmazott adófogalom, amely szerint az adó kifejezés a központi kormányzathoz teljesített egyoldalú fizetési kötelezettségekre korlátozódik.<sup>52</sup>

A magyar adójog nem tartalmazza az adó fogalmának a meghatározását. Az adózás rendjéről szóló törvény a saját hatályának a meghatározása körében tér ki arra, hogy mit tekint adónak, ennek azonban elsősorban az alkalmazandó eljárási jogszabály (Art. vagy a vám eljárásra vonatkozó szabályok) kiválasztása szempontjából van jelentősége.

Az Art. 1) a központi költségvetés, 2) az elkülönített állami pénzalapok, 3) a Nyugdíjbiztosítási Alap, 4) az Egészségbiztosítási Alap és 5) a helyi önkormányzat javára teljesítendő, törvényen alapuló fizetési kötelezettségeket tekinti adónak.<sup>53</sup>

Az Art. az adónak nevezett kötelező befizetéseken túl adónak tekinti: 1) a járulékokat, 2) az illetéket is, valamint 3) az adóelőleget, a bírságot, a pótlékot és a költséget.

Az egyes adókat különféleképpen csoportosítják. Az adóztatási jog szerint megkülönböztetünk központi adókat (pl. Áfa, Szja, társasági adó) és helyi adókat (épitményadó, telekadó, kommunális adók, iparüzési adó). A helyi adók általános szabályait az Országgyűlés törvényben határozza meg<sup>54</sup>, de bevezetésükről és

---

<sup>51</sup> Részletesen lásd Carolyn Michelle Najera: Combating offshore tax evasion: why the United States should be able to prevent American tax evaders from using Swiss bank accounts to hide their assets. *Southwestern Journal of International Law*. 1/2011. 222-225. o.

<sup>52</sup> OECD Modellegyezmény a jövedelem és a vagyon adóztatásáról (Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on capital) <http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf>

<sup>53</sup> Az Art. hatálya kiterjed:

- a) az adóval, a járulékkal, az illetékekkel összefüggő, a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap, a Nyugdíjbiztosítási Alap, az Egészségbiztosítási Alap vagy az önkormányzat javára teljesítendő, törvényen alapuló kötelező befizetésre (a továbbiakban együtt: adó),
- b) a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap terhére törvényben, kormányrendeletben vagy miniszteri rendeletben meghatározott feltételek alapján juttatott támogatásra (a továbbiakban együtt: költségvetési támogatás),
- c) az e befizetésekkel és költségvetési támogatásokkal kapcsolatos eljárásra, ha annak megállapítása, beszedése, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása vagy ellenőrzése az adóhatóság hatáskörébe tartozik (az a)-c) pont szerinti tevékenység a továbbiakban együtt: adózás) [Art. 4. § (1) bek.].

<sup>54</sup> Ercsey Zsombor – Emina Konjić – Renata Perić – Szilovics Csaba: Sustav financiranja i proračun jedinica lokalne i regionalne samouprave. In: Mirela Župan (szerk.): Pravni aspekti prekogranične suradnje i EU integracija: Mađarska – Hrvatska. PTE-ÁJK – Pravni fakultet Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku. Pečuh – Osijek 2011. 159-160. o.

részletes szabályairól az önkormányzatok döntenek (rendeletet alkotnak) a törvény keretei között.<sup>55</sup>

Az adóbevételek felhasználása szerint megkülönböztethetjük a központi költségvetés, a helyi költségvetés vagy más alrendszer által felhasznált adókat. A felhasználó egybeeshet az adóztatási jog jogosultjával, de az is előfordulhat, hogy valamely alrendszer által beszedett adóbevételekből valamelyik másik alrendszer – is – részesül.<sup>56</sup> Ilyen pl. a személyi jövedelemadó, amelynek meghatározott részéből a helyi önkormányzatok is részesülnek.<sup>57</sup>

A teherviselés szerint megkülönböztetünk közvetlen és közvetett adókat. A közvetlen adók esetén az adóalany és az adó teherviselője egybeesik. Ilyen adók a jövedelemadók (Szja, társasági adó). A közvetlen adók esetén az adóalany az adót más személyre hárítja át. Ilyen adók a forgalmi adók (Áfa, jövedéki adó, regisztrációs adó).<sup>58</sup>

## **2.2. A büntetőjog adófogalma**

Hazai jogunkban a Btké. tartalmaz adó definíciót (a 26. §-ában), amely a Btk. 310. és 310/A. §-ában meghatározott tényállások alkalmazása során kötelező, de e meghatározásnak az adójogban közvetlen jelentősége nincs.

A Btké. 26. §-ának a 2005. évi CXI. tv. 26. §-ával megállapított, 2005. IX. 1. napjától hatályos szövege szerint: *a Btk. 310–310/A. §-ának alkalmazása szempontjából adóval egy tekintet alá esik*

*a) az illeték, az illeték módjára fizetendő díj is, továbbá a külön törvényben vagy törvény felhatalmazásán alapuló jogszabályban meghatározott, az*

---

<sup>55</sup> Pénzügyi jog I. Szerkesztette Halustyik Anna Bp. 2006. 26. o.

<sup>56</sup> Vö. Ercsey Zsombor – Emina Konjić – Renata Perić – Szilovics Csaba: System of financing and budget management of local and regional government units. In: Drinóczi Tímea – Takács Tamara (szerk.): Cross-border and EU legal issues: Hungary – Croatia. PTE-ÁJK – Faculty of Law, J. j. Strossmayer University of Osijek. Pécs – Osijek 2011. 165. o.

<sup>57</sup> Pénzügyi jog I. Szerkesztette Halustyik Anna Bp. 2006. 26. o.

<sup>58</sup> Pénzügyi jog I. Szerkesztette Halustyik Anna Bp. 2006. 26. o.

*államháztartás alrendszerének költségvetéséből ellátandó feladatok fedezetére előírt közteher-fizetési kötelezettség, amely ellenszolgáltatásra nem jogosít,*

*b) a társadalombiztosítási járulék, a baleseti járulék, az egészségbiztosítási járulék, a nyugdíjjárulék, illetve a magán-nyugdíjpénztári tagdíj, az egészségügyi hozzájárulás, továbbá a Munkaerőpiaci Alapba fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék, a vállalkozói járulék, valamint a rehabilitációs és a szakképzési hozzájárulás.*

E fentiek alapján megállapítható, hogy mind az Art., mind a Btk. fogalomhasználatában az adó kifejezés tágabb, mint az anyagi jogszabályokban adó elnevezéssel megjelölt befizetési formák köre. Ugyanakkor az Art. hatálya nem terjed ki néhány, az adókkal azonos vonásokat mutató – a büntetőjog szempontjából adónak tekintendő – az államháztartás alrendszereit megillető kötelező befizetésre. A korábbi „vám törvény” – az 1995. évi C. tv. – hatálybalépésével (1996. április 1.) a vám, a vámbiztosíték, illetve az ezekhez tartozó szankció jellegű fizetési kötelezettségek mellett kikerültek az Art. hatálya alól a termékimportot terhelő kötelező befizetések (adó, illeték, díj, hozzájárulás, költség, bírság, kamat), ha azok megállapítása, beszedése, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása vagy ellenőrzése a vámhatóság hatáskörébe tartozik. Ez azt jelenti, hogy az általános forgalmi adóra vagy a fogyasztási adóra stb. vonatkozó eljárási szabályok attól függően változtak, hogy a hatásköri szabályok szerint melyik hatóság jár el. A közösségi vámjog végrehajtásáról szóló 2003. évi CXXVI. törvény ezt a rendszert fenntartotta. A nem közösségi adók és díjak fogalma alá tartozik minden, a vámigazgatási eljárás során megállapított olyan fizetési kötelezettség, amelynek kiszabását és beszedését külön jogszabályok a vámhatóság hatáskörébe utalják, így különösen a jövedéki adó, az általános forgalmi adó, a regisztrációs adó, a környezetvédelmi termékdíj.

Az Art. ennek megfelelően nem tekinti adónak a közösségi vámjog végrehajtásáról szóló törvény hatálya alá tartozó kötelező befizetéseket (adó, illeték, díj, hozzájárulás, költség, bírság, kamat), ha azok megállapítása,

beszedése, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása vagy ellenőrzése a vámhatóság hatáskörébe tartozik.<sup>59</sup>

Itt említhető meg, hogy az Európai Uniónak nincs adókivetési joga a tagállamokban. A közösségi szabályozás a tagállamok adójogának a harmonizációjára irányul alapvetően a forgalmi adók területén.

Nem tartoznak az adócsalás tényállása körébe az ún. negatív adók. (A negatív adó elnevezés a normatív – tehát jogi normában meghatározott feltételek alapján juttatott – költségvetési támogatások, juttatások fogalmára használatos kifejezés.)

Az adó fogalmának kiterjesztése a költségvetési juttatások negatív adó típusára a pénzügyi jogászok szerint indokolt volna, mert az utóbbi évtized jogalkotási gyakorlatának tükrében egyre inkább elmosódnak az egyes adókedvezmények (adómentességek) és az állami támogatás határai. Ugyanakkor nemzetközi tapasztalat, hogy a döntéshozók adópreferenciát (alanyi vagy tárgyi adómentességet, adóalap-levonást, adókedvezményt, adójóváírást, adóhitelt, adó-visszatérítést, stb.) könnyebben juttatnak, mint közvetlen költségvetési támogatást.

A magánszféra korlátozása szempontjából feltűnő a különbség az adó és a költségvetési támogatás között. Adó esetében a kötelezettségek késedelmes teljesítése vagy elmulasztása negatív jogkövetkezményekkel jár, a költségvetési támogatás igénybe vétele azonban nem korlátozza a tulajdonosi autonómiát. Az igénybevétel elmaradását nem szankcionálja a jog. Szankciót éppen a jogosulatlan vagy az esedékességnél korábbi igénybevétel esetére állapít meg.

Az Art. hatályára vonatkozó rendelkezése között helyezkedik el az a rendelkezés is, amely szerint, ha az Art. másként nem rendelkezik,

- a) az adóelőleg, továbbá a bírság, a pótlék és a költség tekintetében az adóra,
- b) az adó-visszaigénylés és az adó-visszatérítés tekintetében a költségvetési támogatásra

vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni.<sup>60</sup>

---

<sup>59</sup> Art. 4. § (4) bek.

<sup>60</sup> Art. 4. § (3) bek.

Az Art. 4. §-ának (1) bekezdésében a "törvényen alapuló" kifejezést kettős kiterjesztéssel kell értelmezni. A Btké. 26. §-ának a) pontjában a törvény felhatalmazásán alapuló jogszabályban meghatározott (...) közteher-fizetési kötelezettség felöleli a települési önkormányzatok rendeleteivel – a helyi adókról szóló törvény alapján – bevezetett adókat is. Másrészt – az általános szabályok szerint – az adóelőlegre, a bírságokra, a pótlékokra és az eljárási költségekre az adóra vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni. Ezzel az Art. 4. §-ának (3) bekezdése az adónak a 4. § (1) bekezdésének a) pontjában kiterjesztett eljárási fogalmát tovább szélesíti. Tehát ahol az Art. az adó kifejezést használja, azon nem csak a szűkebb értelemben vett adót, hanem az adóelőleget és az adóhoz tapadó mellékszolgáltatásokat (szankciók és eljárási költségek) is érteni kell. E felsorolásból a büntetőjog számára értelemszerűen az adóelőleg releváns, amely megfizetésének elmulasztásával az adócsalás ugyancsak elkövethető.

Az adó-visszaigénylés és az adó-visszatérítés az adózási szabályok tekintetében költségvetési támogatásnak minősül. (Csalárd módon történő megszerzésének tisztán elkülöníthető eseteiben ezért rendszerint nem adócsalás, hanem csalás megállapításának lehet helye.) Az adó-visszaigénylés (visszafizetés) és az adó-visszatérítés közös vonása, hogy az adózó által korábban megfizetett összeg visszajuttatására kerül sor. A költségvetési támogatásoktól viszont eltérnek annyiban, hogy a „valódi” támogatások esetében nem az adózó által előzetesen megfizetett összeg egészét, vagy egy részét áramoltatja vissza az államháztartás érintett alrendszere. Ugyancsak nem minősülnek adónak még eljárási értelemben sem az „adók módjára behajtandó köztartozások” (pl. a gazdasági kamara tagdíja).

Az adó levonása az Áfa tv. kategóriái szerint anyagi jogi jogosultság, míg a visszaigénylés inkább eljárásjogi intézmény.

Az adó visszatérítésének intézményét a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja tv.) is szabályozza. Ha a naptári évben befizetett, illetve levont adóelőleg összege az adó összegét meghaladja, a különbözetet az adóhatóság visszatéríti.<sup>61</sup>

Az adót megállapító legfontosabb anyagi adójogszabályok a következők:

---

<sup>61</sup> Szja. 15. § (2) bek.

a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv. (Szja tv.)  
az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. tv. (Áfa tv.)  
a társasági és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao tv.)  
az egyszerűsített közteherviselési hozzájárulásról szóló 2005. évi CXX. tv.  
(Ekho tv.)  
az egyszerűsített vállalkozói adóról szóló 2002. évi XLIII. tv. (EVA tv.)  
a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös  
szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. tv. (Jöt.)  
a regisztrációs adóról szóló 2003. évi CX. tv.  
a földadóról szóló 1991. évi LXXIX. tv.  
a helyi adókról szóló 1990. évi C. tv.  
a gépjárműadóról szóló 1991. évi LXXXII. tv.  
a környezetvédelmi termékdíjról, továbbá egyes termékek környezetvédelmi  
termékdíjáról szóló 1995. évi LVI. tv.  
az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. tv. (Itv.)

### **2.3. Az adójogi norma hatálya**

Az adójogi norma hatálya arra utal, hogy a normákat

- a) milyen ügyekben kell alkalmazni (tárgyi hatály)
  - b) kire, vagy mely szervezetekre kötelezőek (személyi hatály)
  - c) hol (területi hatály) és
  - d) milyen időszakban (időbeli hatály)
- kell és lehet alkalmazni.

#### *2.3.1. Tárgyi hatály*

Az anyagi jogi normák ritkán jelölik meg a tárgyi hatályukat. Ez a nemzetközi gyakorlatban csak a hozzáadottérték-adóknál szokásos. Rendszerint a tárgyi hatály ezekben az esetekben egybeesik az adótárgy megjelölésével. Valójában a tárgyi hatálynak főként az eljárási adónormák esetében van gyakorlati jelentősége. (Pl. a

párhuzamos szabályok közül melyiket kell az adott esetben alkalmazni; Art, vámeljáráás, vagy társadalombiztosítás, stb.)

### *2.3.2. Személyi hatály*

Azt jelöli meg, hogy kik lehetnek az adójogi normák címzettjei. Ennek az anyagi és eljárási normák tekintetében egyaránt jelentősége van. Az anyagi jogi normák címzettjeinek köre szélesebb, mint az adóalanyok köre, s így pl. a személyi jövedelemadó normái a magánszemélyeken kívül másokra is előírnak kötelezettségeket.

### *2.3.3. Területi hatály*

Az adójogi normákat (az önkormányzati normák kivételével) az ország egész területén alkalmazni kell. Fő szabályként a vámszabadterületen is a belföldre vonatkozó szabályok érvényesülnek, de a fogyasztási adó szabályai a vámszabadterületet és a tranzitterületet nem tekintik belföldnek.<sup>62</sup>

Az adójogi norma területi hatálya átnyúlhat az országhatáron, ha a személyek külföldön szerzett jövedelme, nyeresége a magyar jogszabályok szerint adóztható. [Pl. az Itv. 2. §-ának (1) bekezdése a területi hatályát kiterjeszti a magyar állampolgár és az itt élő nem magyar állampolgár külföldön lévő ingóhagyatékára, ha ott öröklési illetéket (adót) nem fizettek.]

A területi hatálynak a helyi adórendeleteknél különösen nagy jelentősége van. A helyi adójogi normákat csak az önkormányzat illetékességi területén lehet/kell alkalmazni, ezért adott esetben mindig el kell dönteni, hogy milyen körülmények között minősülhet valamely tevékenység az önkormányzat területén végzett tevékenységnek.

### *2.3.4. Időbeli hatály*

Új adójogi norma bevezetése esetén az állam rendszerint kellő felkészülési időt biztosít a norma címzettjei számára. 1996-tól a fizetési kötelezettségekre, fizetésre kötelezettek körére, a fizetési kötelezettség mértékére vonatkozó

---

<sup>62</sup> lásd. Áfa tv. 111. § (1) bek. b) pontja

törvények kihirdetése és hatálybalépése között legalább negyvenöt napnak kell eltelnie, kivéve, ha a törvény a fizetési kötelezettséget mérsékli és a fizetési kötelezettségek, valamint a fizetésre kötelezettek körét nem bővíti.<sup>63</sup> Alapelv továbbá, hogy az új adójogi norma visszamenőleg hátrányosabb rendelkezéseket nem tartalmazhat.

## 2.4. Az adótényállás

Az adótényállás azoknak a személyi és tárgyi feltételeknek az összessége, amelyek az adókötelezettség létrejöttéhez és megvalósulásához szükségesek. Legfontosabb elemei a következők:

- a. adóalany
- b. adótárgy
- c. adóalap
- d. adómérték
- e. adómentesség
- f. adókedvezmény

Az adótényállás egyes elemeinek a megvalósulása esetén létrejön az adójogviszony és beáll egyrészt az adófizetési kötelezettség, másrészt pedig egyéb adókötelezettségek is keletkeznek. Ha az adótényállás elemi közül az első négy [a)-d)] bármelyike hiányzik, akkor az adójogviszony nem jön létre.

Az adófizetési kötelezettség (mint anyagi jogi kötelezettség) általában együtt jár a többi – eljárási – adókötelezettséggel, ám egyes esetekben el is válhat azoktól. Lehetséges, hogy elkülönül az adófizető személye attól a személytől, aki az egyéb adókötelezettségeket teljesíteni fogja és az is előfordulhat, hogy az eljárási adókötelezettségek mellett az adófizetésre nem fog sor kerülni.<sup>64</sup>

---

<sup>63</sup> Az Áht. 10. §-ának (4) bekezdése szerint a fizetési kötelezettségekre, fizetésre kötelezettek körére, a fizetési kötelezettség mértékére vonatkozó törvények kihirdetése és hatálybalépése között legalább negyvenöt - az országgyűlési képviselők általános választásának évében legalább negyven - napnak kell eltelnie, kivéve, ha a törvény a fizetési kötelezettséget mérsékli és a fizetési kötelezettségek, valamint a fizetésre kötelezettek körét nem bővíti.

<sup>64</sup> Pénzügyi jog I. szerkesztette Halustyik Anna, Budapest 2006. 61. oldal



#### *2.4.1. Az adóalany és más személyek*

Az adótényállásban jelentős személyek négy csoportját különböztethetjük meg (bár e kategóriák részben átfedik egymást).

##### *a) Adóalany*

Adóalanyok azok a személyek, akik az anyagi jogi adókötelezettség alapjául szolgáló tényállást – saját nevükben – megvalósítják, s akiket (amelyeket) az anyagi jogi norma a fizetési kötelezettség, mint fő kötelezettség címzettjeként megjelöl. Az adóalany anyagi jogi kategória. Nem azonosítható sem az adójogviszony alanyával sem az adózó fogalmával. Az adóalany e minőségében csak az adófizetés kötelezettje. Esetleges mellékkötelezettségei abból keletkeznek, hogy adóalanyként egyben adózó is.

Az adótörvények újabban nem határozzák meg az adó alanyát, csak a törvény személyi hatályát. Fel kell hívnunk a figyelmet, hogy az adójogszabály személyi hatálya jóval szélesebb lehet, mint az adóalanyok köre, s ez esetenként zavarokat okozhat. Az Sza tv. pl. az adóalanyiságot vagy az adókötelezettséget közvetlenül nem is határozza meg; csak a törvény hatályából lehet arra következtetni, hogy kit tekint adóalanynak.

Az Áfa tv. megkülönbözteti az adóalany és az adó fizetésére kötelezett személy fogalmát. Az Áfa tv. szabályai szerint adóalany: az a jogképes személy vagy szervezet, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményére. Az érintett személy vagy szervezet jog- és cselekvőképességére személyes joga az irányadó, ha azonban személyes joga alapján nem lenne jog- és cselekvőképes, de a magyar jog alapján igen, akkor jog- és cselekvőképességét a magyar jog alapján kell elbírálni.<sup>65</sup>

##### *b) Adózó*

Az adózó(k) köre tágabb, mint az adóalanyoké. Adózónak minősülnek az adózás rendje szerint az adóalanyokon kívül azok is, akiknek adókötelezettsége nem az egyes adótörvényeken vagy költségvetési támogatást szabályozó

---

<sup>65</sup> Áfa tv. 5. § (1) bek.

törvényen alapul, hanem az Art. teremti meg e minőségét (pl. kifizetők, munkáltatók, adatszolgáltatásra kötelezettek). Az Art. 6. §-ának (1) bekezdése szerint: adózó az a személy, akinek adókötelezettségét, adófizetési kötelezettségét, adót, költségvetési támogatást megállapító törvény vagy e törvény írja elő.

Nem minősül adózónak a kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy [35. § (2) bek.]. A kizárólag az adó megfizetésére kötelezett személy is gyakorolhatja a törvény szerint az adózót megillető jogokat.<sup>66</sup>

#### *c) Az adó megfizetésére kötelezett*

Az adó megfizetésére kötelezett(ek) adókötelezettsége származékos. Az Art. 35. §-ának (2) bekezdése határozza meg azokat az eseteket, amikor valaki más személy helyett köteles helytállni, ha az elsődleges kötelezett nem teljesített. E személyek: az adózó örököse, a megajándékozott, az adózó jogutódja, a kezességet vállaló, az adótartozást átvállaló, az adóbevétel csökkentésével kapcsolatos bűncselekmény elkövetője, a gazdasági társaság tartozásaiért a helytállni köteles tag, valamint a szülő a szülői felügyelet alatt álló kiskorú gyermek adótartozásáért.

Az adó megfizetésére kötelezettek az Art. szerint a kötelezettségek tekintetében nem minősülnek adózónak, de az adózói jogok megilletik őket. E szubszidiárius kötelezettség csak a főkötelezettségre terjed ki, de a mellékkötelezettségekre nem. Így pl. a csak megfizetésre kötelezett személy adatszolgáltatásra nem köteles.

#### *d) Egyéb személyek*

Végül vannak egyéb személyek, akik adózónak vagy adó megfizetésére kötelezetteknek nem minősülnek, de az adótörvények (jellemzően az Art.) különböző kötelezettségeket és jogokat telepítenek ezekre a személyekre (lásd pl. jövedéki jogban), s következésképpen a tárgyalt bűncselekmény tetteseivé válhatnak.

---

<sup>66</sup> Art. 6. § (2) bek.

#### 2.4.2. Adótárgy

Az adótárgy az a dolog, jog, jogviszony, tény, amelyre az adóztatás irányul (pl. bevétel, jövedelem, ingatlan, gépkocsi). Ezzel szemben az "adó tárgya" alatt az adóalany és az adótárgy közötti kapcsolatot, tehát az adóztatás, a követelés jogcímét értjük (mint. pl. bevétel megszerzése, ingatlan ajándékozása). Ezt egyes szerzők az adóügyi jogviszony tárgyának is nevezik.

#### 2.4.3. Adóalap

Az adóalap az adótárgynak a pénzben vagy más mértékegységben kifejezett mennyisége, amelyből adókulcs vagy adótétel alkalmazásával az adó összege meghatározható. (Pl. a gépjármű motorjának hengerűrtartalma, a gépjármű súlya, az építmény négyzetméterben meghatározott hasznos alapterülete, a szeszesital hektoliterfokban meghatározott mennyisége, a pertárgy értéke, stb.)

A fejadó típusú adóknál az adótárgy lehet személyi állapot (pl. nőtlenség), bizonyos körülmény (pl. helybenlakás), vagy személyhez fűződő tulajdonság (pl. meghatározott életkor betöltése).

Az adóalap meghatározása a forgalmi adók (pl. áfa esetén a teljesítés ellenértéke, termékimportnál a vámérték) és egyes vagyonadók esetében (gépjárműadó, telekadó) viszonylag egyszerű, a jövedelemadóknál azonban a számtalan korrekciós tétel miatt gyakran bonyolult lehet. Különösen jövedelemadóknál gyakori, hogy a tényleges adóalap nyilvántartásának, bizonyításának, ellenőrzésének nehézségei miatt egyszerűsítik az adóalap meghatározásának módját. Ilyenkor a vélelmezett jövedelmezőség vagy költség segítségével határozzák meg az adóalapot. Ez az ún. átalányadózás.

Hasonló adó-megállapítási technika a becslés. Az adóalap becsléssel történő megállapítására rendszerint azért kerül sor, mert a tényleges adóalap tisztázásához hiányoznak a hiteles adatok. Ilyenkor – az átalánytól eltérően – az adóhatóság mérlegelésének nagyobb a szerepe, mint az átalányadózásánál (bár kétségtelenül ez az egyik oka az átalányadózásnak is).

#### 2.4.4. Adómérték (adótétel, adókulcs)

Az adómérték az a tényező (szorzószám, szorzókulcs), amellyel az adó alapját (szorzandó) megszorozva megkapjuk az adó összegét. Az adó mértékének a meghatározása adótétel vagy adókulcs segítségével történhet, azaz az adó mértéke tétéles vagy százalékos lehet.

Az adóterhelés szempontjából az – akár tétéles, akár százalékos – adó lehet:

- proporcionális (arányos, lineáris), ahol az adóalappal egyenesen arányosan emelkedik a fizetendő adó összege;
- progresszív: az adóalpnál meredekebben emelkedik az adó;
- rétegesen (sávosan) progresszív: a határok átlépésénél a magasabb mérték csak a sávba eső adóalaprésze alkalmazható;
- degresszív: vagyis az adóalap emelkedésével az adókulcs csökken.

#### *2.4.5. Adómentesség*

Adómentesség esetén csak absztrakt adójogviszony jön létre, konkrét adójogviszony nem. Ezért az adóalanyiség hiányát megkülönböztetjük az alanyi adómentességtől, az adókötelezettség hiányát pedig a tárgyi adómentességtől.

#### *2.4.6. Adókedvezmény*

Adókedvezmény biztosításakor az absztrakt adójogviszonyon felül létrejön a konkrét adójogviszony is, tehát az adóalanynak tényleges adófizetési kötelezettsége keletkezik. E fizetési kötelezettség azonban valamely – az adótörvényben meghatározott – ok miatt mérsékeltebb összegű, mint az általános szabályok szerint lenne.

Az adókedvezmények szűkebb értelemben a fizetendő adó összegéből igénybe vehető preferenciák. Tágabb értelemben ide soroljuk az adóalappól adott, az adóalapot mérséklő kedvezményeket is.

Az adókedvezmények személyi, vagy tárgyi jellegűek egyaránt lehetnek, de nem sorolhatók az adókedvezmények közé az adó-visszatérítések, adó-visszaigénylések.

### 3.

#### **Az adóval egy tekintet alá eső közteher-fizetési kötelezettségek**

A Btké. 26. §-a szerint a Btk. 310–310/A. §-ának alkalmazása szempontjából az adóval egy tekintet alá esik

a) az illeték, az illeték módjára fizetendő díj is, továbbá a külön törvényben vagy törvény felhatalmazásán alapuló jogszabályban meghatározott, az államháztartás alrendszereinek költségvetéséből ellátandó feladatok fedezetére előírt közteher-fizetési kötelezettség, amely ellenszolgáltatásra nem jogosít,

b) a társadalombiztosítási járulék, a baleseti járulék, az egészségbiztosítási járulék, a nyugdíjjárulék, illetve a magán-nyugdíjpénztári tagdíj, az egészségügyi hozzájárulás, továbbá a Munkaerőpiaci Alapba fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék, a vállalkozói járulék, valamint a rehabilitációs és a szakképzési hozzájárulás.

#### **3.1. Az illeték- és díjfizetési kötelezettség**

(lásd az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény, Itv.)

Öröklés, ajándékozás és visszerhes vagyonátruházás esetén vagyonszerzési illetéket, a közigazgatási hatósági és bírósági eljárásért eljárási illetéket vagy az e törvényben meghatározott módon, de külön jogszabályban megállapított igazgatási, bírósági szolgáltatási díjat, a cégbíróságok törvényességi felügyeleti tevékenységéért felügyeleti illetéket kell fizetni.<sup>67</sup>

Az Itv. meghatározza és rendszerszerűen szabályozza azt is, hogy egyes nem szorosan vett hatósági vagy bírósági eljárási cselekmények igénybevételéért külön jogszabály mely esetekben és milyen feltételekkel állapíthat meg díjfizetési kötelezettséget, amely kizárja az eljárási illeték fizetését. Kimondja, hogy egyes közigazgatási hatósági eljárásokért, illetőleg egyes intézmények igazgatási jellegű szolgáltatásának igénybevételéért, továbbá egyes bírósági eljárási

---

<sup>67</sup> Itv. 1. §

cselekményekért (szolgáltatásokért) díjat kell fizetni.<sup>68</sup> Azt, hogy mely eljárásért vagy szolgáltatásért kell díjat fizetni, továbbá a díj mértékét a) törvény felhatalmazása alapján a Nemzeti Média- és Hírközlési Hatóság Elnöke vagy a Magyar Nemzeti Bank elnöke, b) törvény, eredeti jogalkotó hatáskörben kiadott kormányrendeletben létrehozott eljárás vagy szolgáltatás esetében az eljárást vagy szolgáltatást létrehozó kormányrendelet felhatalmazása alapján a szakmai tevékenység irányításáért felelős miniszter az adópolitikáért felelős miniszter egyetértésével rendeletben szabályozza. A lakosság széles körét érintő díjfizetési kötelezettséget csak törvény állapíthat meg.<sup>69</sup>

A fizetendő díj mértékét úgy kell megállapítani, hogy az az adott eljárással kapcsolatban az eljáró hatóságnál felmerülő és másra át nem hárítható valamennyi költségre fedezetet biztosítson. Változó költségigényű eljárások (szolgáltatások) esetében a díj összegét átalány jelleggel kell meghatározni.<sup>70</sup>

### **3.2. Külön törvényben meghatározott közteher-fizetési kötelezettségek**

Az elkülönített állami pénzalapok javára teljesítendő kötelező befizetések többsége is adónak minősül. Az elkülönített állami pénzalapok a következők:

- a Bethlen Gábor Alap (2010. évi CLXXXII. törvény)
- a Központi Nukleáris Pénzügyi Alap (1996. évi CXVI. tv.),
- a Kutatási és Technológiai Innovációs Alap (2003. évi XC tv.),
- a Nemzeti Kulturális Alap (1993. évi XXIII. tv.)
- a Munkaerőpiaci Alap (1991. évi IV tv.), valamint
- a Szülőföld Alap (2005. évi II. tv.),
- a Wesselényi Alap (2003. évi LVIII. tv.).

---

<sup>68</sup> Itv. 67. § (1) bek.

<sup>69</sup> Itv. 67. § (2) bek.

<sup>70</sup> Itv. 67. § (3) bek.

## 4.

### A társadalombiztosítási rendszer

A Btké. 26. §-ának b) pontja értelmében a Btk. 310–310/A. §-ának alkalmazása szempontjából adóval egy tekintet alá esnek a társadalombiztosítási rendszer, valamint a Munkaerőpiaci Alap – ott felsorolt – bevételei is.

#### 4.1. A társadalombiztosítás fogalma

A társadalombiztosítási kiadások fedezetére vonatkozó rendelkezéseket a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (a továbbiakban: Tbj.) tartalmazza., amelynek végrehajtására vonatkozó szabályokat a 195/1997. (XI. 5.) Korm. rendelet (a továbbiakban: R.) határozza meg.

A társadalombiztosítás a Magyar Köztársaság állampolgárait, illetve – az e törvényben foglalt követelmények teljesítése esetében – a Magyar Köztársaság területén tartózkodó más természetes személyeket felölelő társadalmi kockázatközösség, amelyben törvényben megállapított szabályok szerint a részvétel kötelező.<sup>71</sup> A társadalombiztosítási rendszerhez kapcsolódó magánnyugdíj keretében járó ellátások fedezetére a biztosítottak – törvényben meghatározott mértékű – tagdíjat fizetnek.<sup>72</sup>

A biztosítás az annak alapjául szolgáló jogviszonnal egyidejűleg, a törvény erejénél fogva jön létre. Ennek érvényesítése érdekében a foglalkoztatót bejelentési, nyilvántartási, járulék-megállapítási és levonási, járulékfizetési, valamint bevallási kötelezettség terheli. E kötelezettség kiterjed arra a külföldi foglalkoztatóra is, aki a Magyar Köztársaság területén biztosítási kötelezettséggel járó jogviszony keretében foglalkoztat munkavállalót, továbbá arra a külföldi foglalkoztatóra, aki a Magyar Köztársaság területén kívül foglalkoztat olyan

---

<sup>71</sup> Tbj. 2. § (1) bek.

<sup>72</sup> Tbj. 2. § (4) bek.

munkavállalót, aki a szociális biztonsági rendszerek koordinálásáról szóló közösségi rendelet alapján e törvény hatálya alá tartozik.<sup>73</sup>

A foglalkoztatót a társadalombiztosítás keretében nyújtott ellátások pénzügyi fedezetéhez törvényben meghatározott járulék- és hozzájárulás-fizetési kötelezettségek terhelik.<sup>74</sup>

A társadalombiztosítási rendszer működésében érvényesülő közteherviselés érdekében törvény a biztosítottakat és a foglalkoztatókat mindazon adataik rendszeres vagy eseti közlésére kötelezi, amelyek társadalombiztosítási járulékfizetési és hozzájárulás-fizetési kötelezettségeik megállapításához, ennek teljesítéséhez, ellenőrzéséhez és érvényesítéséhez szükségesek. A közteherviselés érvényesítéséhez és a jogosultságok megállapításához létrehozott nyilvántartások törvényben meghatározott módon egységes rendszert alkotnak.<sup>75</sup>

Az állam a társadalombiztosítási rendszer működéséről és a nemzetgazdaság lehetőségeivel összhangban álló fejlesztéséről

a) a társadalombiztosítási rendszerben nyújtott egyes ellátások megállapításával,

b) az ellátások fedezetére a foglalkoztatókat és a biztosítottakat terhelő fizetési kötelezettségek meghatározásával,

c) az ellátások igénybevételére, a hozzájárulás és járulék közteherként való megállapítására, bevallására, befizetésére és beszedésére, valamint nyilvántartására vonatkozó szabályok megalkotásával,

d) az egyes ellátások és fizetési kötelezettségek teljesítését nyilvántartó és ellenőrző rendszer szabályozásával gondoskodik.

Az állam a társadalombiztosítási ellátások fedezetét akkor is biztosítja, ha a társadalombiztosítás kiadásai a bevételeket meghaladják.<sup>76</sup>

A biztosítás – amennyiben e törvény eltérően nem rendelkezik – az ennek alapját képező jogviszony kezdetétől annak megszűnéséig áll fenn.<sup>77</sup> Az

---

<sup>73</sup> Tbj. 2. § (5) bek.

<sup>74</sup> Tbj. 2. § (6) bek.

<sup>75</sup> Tbj. 2. § (7) bek.

<sup>76</sup> Tbj. 3. § (1)-(2) bek.

<sup>77</sup> Tbj. 7. § (1) bek.



egyidejűleg több biztosítással járó jogviszonyban álló személy biztosításának fennállását mindegyik jogviszonyában külön-külön kell elbírálni.<sup>78</sup>

## **4.2. A Tbj. címzettjei (személyek) és a kapcsolódó alapfogalmak**

### *4.2.1. A Tbj. címzettjei:*

- foglalkoztató [Tbj. 4 § a) pont],
- egyéni vállalkozó [Tbj. 4 § b) pont].
- társas vállalkozás [Tbj. 4 § c) pont].
- társas vállalkozó [Tbj. 4 § d) pont],
- foglalkoztatott: aki nem minősül egyéni, illetve társas vállalkozónak és foglalkoztatója biztosítással járó jogviszony keretében foglalkoztatja [Tbj. 4 § i) pont],
- külföldi: az a természetes személy, aki nem minősül belföldinek [Tbj. 4 § j) pont].

### *4.2.2. Kapcsolódó fogalmak*

- járulékalapot képező jövedelem [Tbj. 4 § k) pont],
- járulék: a nyugdíjjárulék, a magán-nyugdíjpénztári tagdíj, az egészségbiztosítási járulék, a társadalombiztosítási járulék, a táppénz-hozzájárulás, az egészségügyi szolgáltatási járulék, valamint a karkedvezmény-biztosítási járulék [Tbj. 4 § l) pont],
- a magánnyugdíjpénztár tagja: 1. a tagságra kötelezett pályakezdő, 2. a magánnyugdíjpénztárhoz önkéntes döntéssel csatlakozó személy [Tbj. 4 § m) pont],
- tagságra kötelezett pályakezdő [Tbj. 4 § n) pont],
- magánnyugdíjpénztárhoz önkéntes döntéssel csatlakozó [Tbj. 4 § o) pont],
- igazgatási szerv:
  1. a biztosítási kötelezettség megállapításával, a bejelentési-, nyilvántartási-, adatszolgáltatási kötelezettséggel, a járulék- és tagdíj

---

<sup>78</sup> Tbj. 9. § (1) bek.

bevallásával, megfizetésével, e kötelezettségek megsértésével kapcsolatos jogkövetkezmények megállapításával, a tartozás beszedésével, behajtásával, a bevallás ellenőrzésével kapcsolatos hatósági ügyben – a 34-35. §, 41. § (4)-(5) bekezdés, 42-43. § kivételével – az állami adóhatóság, az adózás rendjéről szóló törvény 88. §-ának (5) bekezdésében meghatározott feladatkörében a vámhatóság,

2. a 34. § (1), (5), (8) bekezdésének, a 35. §-ának, 40. §-ának, a 41. §-ának (2) bekezdése és a 42-43. §-ainak alkalmazásánál a Nyugdíjbiztosítási Alap kezeléséért felelős nyugdíjbiztosítási szerv és a nyugdíjbiztosítási igazgatási szerv,
  3. a 34. § (10) és (12) bekezdésének, a 35. §-ának, 40. §-ának, a 41. §-a (2) és (4)-(5) bekezdésének, a 42-43. §-ainak alkalmazásánál az egészségbiztosítási szerv [Tbj. 4 § r) pontja].
- a biztosított [Tbj. 5 § (1) bek.].

### **4.3. A társadalombiztosítási ellátások fedezete**

A társadalombiztosítási ellátások fedezetére vonatkozó rendelkezéseket a Tbj. IV. Fejezete határozza meg. Kimondja, hogy a társadalombiztosítási ellátások és a munkaerő-piaci célok fedezetére

*a)* a biztosított természetbeni egészségbiztosítási járulékot, pénzbeli egészségbiztosítási járulékot és munkaerő-piaci járulékot (a továbbiakban együtt: egészségbiztosítási- és munkaerő-piaci járulék), valamint nyugdíjjárulékot, a kiegészítő tevékenységet folytató egyéni és társas vállalkozó nyugdíjjárulékot,

*b)* a foglalkoztató és a biztosított egyéni vállalkozó egészségbiztosítási- és munkaerő-piaci járulékot, valamint nyugdíj-biztosítási járulékot (a továbbiakban együtt: társadalombiztosítási járulék),

*c)* a kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó, a kiegészítő tevékenységet folytató társas vállalkozó után a társas vállalkozás, valamint a 39. § (2) bekezdésében említett személy egészségügyi szolgáltatási járulékot,

d) az egészségügyi szolgáltatások fedezetére a külön törvényben meghatározott személy egészségügyi hozzájárulást,

e) a foglalkoztató a külön jogszabályban meghatározott karkedvezményre jogosító munkakörben foglalkoztatott, saját jogú nyugdíjasnak nem minősülő biztosított, illetőleg kiegészítő tevékenységet folytatónak nem minősülő társas vállalkozó után, valamint a karkedvezményre jogosító munkakörben vállalkozói tevékenységet végző biztosított egyéni vállalkozó karkedvezmény-biztosítási járulékot fizet.

A magánnyugdíjpénztár tagja nyugdíjjárulék és tagdíj fizetésére kötelezett.<sup>79</sup> A foglalkoztató a táppénzkiadásokhoz hozzájárul.<sup>80</sup> A járulékokat a járulékalapot képező jövedelem kifizetésekor irányadó járulékmértékek szerint kell megfizetni. A járulékokat a biztosítási kötelezettséggel járó jogviszony megszűnését követően kifizetett (kiosztott) járulékalapot képező jövedelem után is meg kell fizetni.<sup>81</sup>

#### **4.4. A járulék, illetve tagdíj megállapítása, bevallása, megfizetése**

##### *A járulék megállapítása, bevallása, megfizetése*

A foglalkoztató a biztosítottnak a tárgy hónapban kifizetett (juttatott), járulékalapot képező jövedelem alapján köteles a társadalombiztosítási járulékot, az egészségbiztosítási- és munkaerő-piaci járulékot, a nyugdíjjárulékot (tagdíjat) megállapítani és a biztosítottat terhelő járulékot levonni. A megállapított tárgyhavi járulékot (tagdíjat) az Art. 31. §-ának (2) bekezdésében és 2. számú mellékletében meghatározottak szerint kell a tárgy hónapot követő hónap 12-éig bevallani, illetőleg megfizetni az állami adóhatóságnak. A megállapított járulékot (tagdíjat) csökkenteni kell azzal az összeggel, amelyet a foglalkoztató az adott jogviszonnyal összefüggésben a tárgy évre vonatkozó túlfizetés - ideértve a magán-nyugdíjpénztári tagsággal összefüggő túlfizetést is - miatt fizetett vissza a biztosítottnak. Ha a tárgyhavi tagdíj-kötelezettség nem nyújt fedezetet a túlfizetés

---

<sup>79</sup> Tbj. 18. § (1)-(2) bek.

<sup>80</sup> Tbj. 18. § (4) bek.

<sup>81</sup> Tbj. 18. § (5) bek.

rendezésére, akkor a tárgyhavi kötelezettséget meghaladó tagdíjtúlfizetés összegét az állami adóhatóság adatszolgáltatása alapján a pénztár visszafizeti.<sup>82</sup>

Az egyéni vállalkozó a társadalombiztosítási járulékot, az egészségbiztosítási és munkaerő-piaci járulékot, valamint a nyugdíjjárulékot (tagdíjat) az Art. 31. §-ának (2) bekezdésében és 2. számú mellékletében meghatározottak szerint a tárgyhónapot követő hónap 12-éig vallja be, illetőleg fizeti meg az állami adóhatóságnak. Az eva adózó egyéni vállalkozó a járulékot (tagdíjat) az Eva tv.-ben meghatározottak szerint fizeti meg és vallja be [Tbj. 50. § (2) bek.].

A mezőgazdasági őstermelő a 19. § (1) bekezdésében meghatározott nyugdíj-biztosítási, természetbeni és pénzbeli egészségbiztosítási járulékot, a 19. § (3) bekezdésében meghatározott természetbeni és pénzbeli egészségbiztosítási járulékot, valamint a nyugdíjjárulékot (tagdíjat) az Art. 31. §-ának (2) bekezdése szerinti adattartalommal elektronikus úton negyedévente, a negyedévet követő hónap 12-éig vallja be és a bevallás benyújtására előírt határidőig fizeti meg az állami adóhatóságnak.<sup>83</sup>

A foglalkoztató a biztosítottat terhelő járulékot (tagdíjat) akkor is köteles bevallani és befizetni, ha annak levonása a tárgyhónapban kifizetett jövedelemből nem lehetséges. A megelőlegezett járulékot (tagdíjat) a foglalkoztató a biztosítottal szemben fennálló követelésként veszi nyilvántartásba.<sup>84</sup>

Megjegyzem, hogy a foglalkoztató által levont járulék és tagdíj a biztosítottól akkor sem követelhető, ha azt a foglalkoztató bevallani és/vagy befizetni elmulasztotta, és a vele szemben foganatosított hatósági intézkedések nem vezettek eredményre.<sup>85</sup>

#### **4.5. A Munkaerőpiaci Alap bevételei**

A Munkaerőpiaci Alapba fizetendő munkaadói és munkavállalói járulékról, a vállalkozói járulékról, valamint a rehabilitációs és a szakképzési hozzájárulásról a

---

<sup>82</sup> Tbj. 50. § (1) bek.

<sup>83</sup> Tbj. 50. § (4) bek.

<sup>84</sup> Tbj. 50. § (5) bek.

<sup>85</sup> Tbj. 52. § (7) bek.

foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról szóló 1991. évi IV. törvény (a továbbiakban: Ft.) rendelkezik.

A társadalombiztosítási járulékok befizetésének elmaradozásához hasonlóan az 1990-es évek elején jelentősen elharapózott az – eredeti elnevezése szerint – Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába befizetendő munkaadói és munkavállalói járulék befizetések elmaradása is. A be nem fizetett járulékok behajtására tett intézkedések nem voltak hatékonyak, ezért vált szükségessé a büntetőjog eszközeinek igénybevétele a fizetési kötelezettség kikényszerítése érdekében.<sup>86</sup> 1996. január hó 1. napjától a Munkanélküliek Szolidaritási Alapja megszűnt, helyét a Munkaerőpiaci Alap vette át.

A munkanélküli ellátások és a foglalkoztatást elősegítő támogatások fedezetére vonatkozó rendelkezéseket a Ft. VI. Fejezete tartalmazza. Rögzíti, hogy a Munkaerőpiaci Alap a Munkanélküliek Szolidaritási Alapja, a Foglalkoztatási Alap, a Szakképzési Alap, a Rehabilitációs Alap, valamint a Bérgarancia Alap összevonásával létrehozott elkülönített állami pénzalap. Az összevonásra került alapok követeléseit és tartozásait a Munkaerőpiaci Alapot illetik meg, illetőleg terhelik.<sup>87</sup>

A Munkaerőpiaci Alap célja a foglalkoztatáshoz, a munkanélküliséghez, a képzési rendszer fejlesztéséhez kapcsolódó pénzeszközök összevonásával, egységes kezelésével

- a) az álláskeresőket támogatásának biztosítása,
- b) a munkaerő alkalmazkodásának, az álláskeresőket munkához jutásának támogatása,
- c) a felszámolás alatt álló gazdálkodó szervezetek munkavállalói szociális biztonságának elősegítése,
- d) a képzési rendszer fejlesztésének támogatása,
- f) hozzájárulás a korengedményes nyugdíjak kifizetésének részbeni finanszírozásához,

---

<sup>86</sup> Vö. Samuel W. Buell: Good faith and law evasion. University of California Law Review, 2/2011. 611. o.

<sup>87</sup> Ft. 39. § (1) bek.

g) az egyes alaprészekből finanszírozott ellátások, támogatások működtetésével kapcsolatos kiadások fedezetének biztosítása, valamint

i) az Európai Foglalkoztatási Szolgálat működési és fejlesztési kiadásainak finanszírozásához történő hozzájárulás.<sup>88</sup>

A Munkaerőpiaci Alapon belül – a pénzeszközök felhasználásának célja szerint – a következő alaprészeket kell elkülöníteni:

a) szolidaritási alaprészt az álláskeresési járadék, az álláskeresési segély, a munkanélküli járadék, a pályakezdők munkanélküli segélye, az előnyugdíj, a nyugdíj előtti munkanélküli segély, az álláskeresést ösztönző juttatás, a költségtérítés (31. §), valamint ezek juttatásával kapcsolatos postaköltség, továbbá a kifizetett ellátásokat terhelő, a társadalombiztosítási szabályokban meghatározott járulék finanszírozására, valamint a válság miatt létszámleépítéssel érintett munkavállalók foglalkoztatásának – az álláskeresési támogatás folyósítása helyett történő – elősegítésére;

c) foglalkoztatási alaprészt, a foglalkoztatást elősegítő támogatások, a nem az állami foglalkoztatási szerv által nyújtott munkaerőpiaci szolgáltatások nyújtására, az állami foglalkoztatási szerv által az alap- és középfokú oktatási intézményben pályaválasztás elősegítése érdekében szervezett munkaerőpiaci információkat nyújtó rendezvény kiadásaira, a MAT működtetésére, a munkaügyi tanácsok működéséhez való hozzájárulásra, valamint keresetpótló juttatással kapcsolatos postaköltség finanszírozására;

d) bérgarancia alaprészt, a Bérgarancia Alapról szóló 1994. évi LXVI. törvényben meghatározott támogatás finanszírozására;

e) a képzési alaprészt, a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló törvényben, valamint a felnőttképzésről szóló törvényben meghatározott feladatok, támogatási programok finanszírozására.<sup>89</sup>

A Munkaerőpiaci Alappal a foglalkoztatáspolitikáért felelős miniszter rendelkezik. Rendelkezési jogát

---

<sup>88</sup> Flt. 39. § (2) bek.

<sup>89</sup> Flt. 39. § (3) bek.

a) a (2)-(5) bekezdésben foglaltak szerint a Munkaerőpiaci Alap Irányító Testületével (MAT-tal) megosztva,

b) a Munkaerőpiaci Alap képzési alaprésze tekintetében - a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló törvényben meghatározottak szerint - az oktatásért felelős miniszterrel megosztva gyakorolja.<sup>90</sup>

A Munkaerőpiaci Alap bevétele – egyébeken mellett – a Tbj.-ben meghatározott munkaerő-piaci járulék, valamint a szakképzési hozzájárulásról és a képzési rendszer fejlesztésének támogatásáról szóló törvényben meghatározott szakképzési hozzájárulás.<sup>91</sup>

#### *A szakképzési hozzájárulás*

A Munkaerőpiaci Alap képzési alaprészének forrása a szakképzési hozzájárulásról és a képzési rendszer fejlesztésének támogatásáról szóló törvényben (a továbbiakban: Sza.tv.) előírt szakképzési hozzájárulás, valamint az alaprész javára teljesített visszafizetések, önkéntes befizetések, támogatások, továbbá működésével összefüggő bevételek.<sup>92</sup>

A szakképzés költségeihez való hozzájárulás (a továbbiakban: szakképzési hozzájárulás) célja

a) a szakképzésről szóló 1993. évi LXXVI. törvény (a továbbiakban: Szt.) hatálya alá tartozó, az Országos Képzési Jegyzékben (a továbbiakban: OKJ) szereplő állam által elismert szakképesítés, továbbá munkakör betöltéséhez, foglalkozás, tevékenység gyakorlásához szükséges képesítés megszerzését, a szakmai tevékenység magasabb szintű gyakorlásához szükséges ismeretek elsajátítását biztosító iskolai és iskolarendszeren kívüli gyakorlati képzés,

b) a speciális szakiskolákban és a készségfejlesztő speciális szakiskolákban folyó, OKJ-ben nem szereplő, munkába állást lehetővé tevő, egyszerű betanulást igénylő, illetve rész-szakképesítés elsajátítását biztosító gyakorlati képzés,

c) a felsőoktatásról szóló 2005. évi CXXXIX. törvényben (a továbbiakban: Ftv.) szabályozott felsőfokú szakképzés és a felsőoktatási alap- és

---

<sup>90</sup> Flt. 39/A. § (1) bek.]

<sup>91</sup> Flt. 39/C. § (1) bek.

<sup>92</sup> Flt. 41. § (1) bek.

mesterképzésről, valamint a szakindítás eljárási rendjéről szóló 289/2005. (XII. 22.) Korm. rendeletben meghatározott gyakorlatigényes alapképzési szak (a továbbiakban: gyakorlatigényes alapképzési szak) keretében folytatott gyakorlati képzés (a kettő együtt a továbbiakban: Ftv. hatálya alá tartozó gyakorlati képzés),

*d)* a közoktatásról szóló 1993. évi LXXIX. törvény (a továbbiakban: Kt.) által szabályozott és a szakképzési tanulmányokba az Szt. 11. §-a alapján történő beszámítás tekintetében a szakiskolai gyakorlati oktatás, pályaorientáció, szakmai alapozó elméleti és gyakorlati oktatás, a szakközépiskolai szakmai elméleti és gyakorlati szakmacsoportos alapozó oktatás, továbbá

*e)* a gimnáziumban folyó informatikai, számítástechnikai oktatás [a továbbiakban az *a)*-*d)* pont alattiak együtt: gyakorlati képzés],

*f)* a kollégiumokban az *a)*-*e)* pontokban meghatározott célokat szolgáló fejlesztések

támogatása, valamint a gyakorlati képzés fejlesztésének támogatása.

A szakképzési hozzájárulás célja az iskolarendszeren kívüli felnőttképzésnek a felnőttképzésről szóló 2001. évi CI. törvény (a továbbiakban: Fktv.) alapján történő támogatása, valamint a foglalkoztatottak szakmai tudásának továbbfejlesztéséhez képzési források biztosítása.<sup>93</sup>

Szakképzési hozzájárulásra kötelezett – a (3)-(4) bekezdésben foglaltak figyelembevételével – a belföldi székhelyű

*a)* gazdasági társaság, kivéve az Szt. 2. § (1) bekezdésének *f)* pontja szerinti központi képzőhely és az Szt. 2. § (5) bekezdésének *a)* és *d)* pontja szerint szakképzési feladatot ellátó nonprofit gazdasági társaság, kiemelkedően közhasznú nonprofit gazdasági társaság, valamint az Ftv. 121. §-a szerinti intézményi társaság,

*b)* szövetkezet, kivéve a lakásszövetkezetet, az iskolai szövetkezetet és az iskolai szövetkezeti csoportot,

*c)* állami vállalat, tröszt, tröszti vállalat, erdőbirtokossági társulat, vízgazdálkodási társulat - a víziközműtársulat kivételével -, egyes jogi személyek vállalata és a leányvállalat,

---

<sup>93</sup> Sza.tv. 1. § (1)-(2) bek.



- d) ügyvédi iroda, végrehajtó iroda és szabadalmi ügyvivő iroda,
- e) a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott egyéni vállalkozó,
- f) egyéni cég [az a)-f) pont alattiak a továbbiakban együtt: hozzájárulásra kötelezett].

Szakképzési hozzájárulásra kötelezett a belföldön vállalkozási tevékenységet folytató, külföldi székhelyű jogi személy, jogi személyiséggel nem rendelkező társas cég, személyi egyesülés, egyéb szervezet is, ha belföldön telephellyel, fiókteleppel rendelkezik.<sup>94</sup>

Annak a hozzájárulásra kötelezettnek, aki adófizetési kötelezettségének átalányadó megfizetésével tesz eleget (a továbbiakban: átalányadózó), szakképzési hozzájárulás tekintetében e törvény alapján nem keletkezik bevállási és elszámolási kötelezettsége, fizetési kötelezettségét az átalányadó megfizetésével teljesíti.<sup>95</sup>

Az egyszerűsített vállalkozói adó hatálya alá tartozó adóalany a külön törvényben meghatározott módon teljesíti a szakképzési hozzájárulási fizetési kötelezettségét.<sup>96</sup>

#### *A rehabilitációs hozzájárulás*

A munkaadó a megváltozott munkaképességű személyek foglalkozási rehabilitációjának elősegítése érdekében rehabilitációs hozzájárulás fizetésére köteles, ha az általa foglalkoztatottak létszáma a 20 főt meghaladja, és az általa foglalkoztatott megváltozott munkaképességű személyek száma nem éri el a létszám 5 százalékát (kötelező foglalkoztatási szint).<sup>97</sup>

---

<sup>94</sup> Sza.tv. 2. § (2) bek.

<sup>95</sup> Sza.tv. 2. § (3) bek.

<sup>96</sup> Sza.tv. 2. § (4) bek.

<sup>97</sup> Flt. 41/A. § (1) bek.

## 5.

### Az adóhatóság

Az adóhatóságokat a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. tv. (a továbbiakban: NAV tv.) határozza meg.

A NAV tv. szerint adóhatóságok:

- a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) adóztatási szerve, mint állami adóhatóság,
- a NAV vámszerve, mint vámhatóság (az állami adóhatóság és a vámhatóság a továbbiakban együtt: állami adó- és vámhatóság),
- az önkormányzat jegyzője (a továbbiakban: önkormányzati adóhatóság).<sup>98</sup>

A NAV állami adóhatósági feladatokat ellátó szerve az állami adó- és vámhatóság adóztatási szerve. A NAV adóztatási szerve a Központi Hivatal valamint a közép- és alsó fokú adóztatási szervek.

A NAV vámhatósági feladatokat ellátó szerve az állami adó- és vámhatóság vámszerve. A NAV vámszerve a Központi Hivatal valamint a közép- és alsó fokú vámszervek.

A NAV bűnügyi főigazgatósága középfokú szervekkel rendelkezik. A NAV nyomozó hatósága a bűnügyi főigazgatóság és annak középfokú szervei, a regionális bűnügyi igazgatóságok.

A NAV alsó fokú vámszervei hatásköri önállósággal rendelkező kirendeltségeket működtethetnek. A NAV alsó fokú adóztatási szervei hatásköri és szervezeti önállósággal nem rendelkező kirendeltségeket működtethetnek.

A NAV feladata:

- a) a részben vagy egészben a központi költségvetés, a Nyugdíjbiztosítási Alap, az Egészségbiztosítási Alap vagy az elkülönített állami pénzalap javára teljesítendő kötelező befizetés,

---

<sup>98</sup> NAV tv. 10. § (1) bek.

b) a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap terhére juttatott támogatás, adó-visszaigénylés vagy adó-visszatérítés,

c) a közösségi vámjog végrehajtásáról szóló törvény hatálya alá tartozó kötelező befizetések

megállapítása, beszedése, nyilvántartása, végrehajtása, visszatérítése, kiutalása és ellenőrzése, feltéve, ha törvény vagy kormányrendelet eltérően nem rendelkezik.<sup>99</sup>

## 6.

### Az adókötelezettség fogalma

Az adókötelezettség gyűjtőfogalom, amely átfogja az adóalanyokat és más adózókat terhelő vagyoni és nem vagyoni jellegű kötelezettségeket. A tételes jogban elválik egymástól a vagyoni jellegű főkötelezettség és a főként nem vagyoni jellegű adózási-eljárási jellegű mellékkötelezettségek szabályozása. Az anyagi és alaki (eljárási) adókötelezettség különbözik egymástól funkciója, alanya és terjedelme szerint egyaránt, bár eredetére nézve mindkét kötelezettség közvetlenül vagy közvetve az anyagi adójogviszony keletkezésére vezethető vissza.

Anyagi jogi értelemben az adókötelezettség az adóalany fizetési kötelezettsége, tehát az anyagi jogi adókötelezettség és az anyagi jogi értelemben vett adófizetési kötelezettség elméletileg egybeesik.

Az eljárás adókötelezettség az anyagi jogi normán vagy az adózás rendjén alapul. (Az adókötelezettség tárgyi oldala az adótárgy, mint az adótényállás fentebb már ismertetett második eleme.)

Az eljárás adókötelezettség tartalmát az Art. akként határozza meg, hogy az adózó az adó és a költségvetési támogatás megállapítása, megfizetése (kiutalása) érdekében köteles jogszabályban vagy e törvényben előírt:

a) bejelentésre, nyilatkozattételre,

---

<sup>99</sup> NAV tv. 13. § (1) bek.

- b) adómegállapításra,
- c) bevallásra,
- d) adófizetésre és adóelőleg fizetésére,
- e) bizonylat kiállítására és megőrzésére,
- f) nyilvántartás vezetésére (könyvvezetésre),
- g) adatszolgáltatásra,
- h) adólevonásra, adóbeszedésre,
- i) pénzforgalmi számlanyitásra

[az a)-i) pontban foglaltak együtt: adókötelezettség].

Az (1) bekezdés g) és h) pontjában megjelölt kötelezettség nem terjed ki a magánszemély adózóra akkor, ha nem vállalkozó, munkáltató, kifizető vagy adóbeszedésre kötelezett. A törvény az adózót más kötelezettség alól is mentesítheti.<sup>100</sup>

### *Bejelentés*

A bejelentés két fajtáját különböztetjük meg:

- az első bejelentést, az ún. bejelentkezést, valamint
- az adókötelezettséget érintő minden további bejelentést, amelyek többsége ún. változás-bejelentés.

Speciális bejelentkezés pl. az általános forgalmi adókötelezettség bejelentése. Az általános forgalmi adó alanya az adóköteles tevékenysége megkezdésének bejelentésével egyidejűleg nyilatkozik arról, hogy

a) kizárólag közérdekű vagy egyéb speciális jellegére tekintettel adómentes tevékenységet végez,

b) egyéb speciális jellegére tekintettel adómentes tevékenység esetén az adókötelessé tételt választja,

c) alanyi adómentességet választ,

d) az adómegállapítás melyik különleges módját alkalmazza,

e) az Európai Közösség más tagállamában illetőséggel bíró adóalannal kereskedelmi kapcsolatot kíván létesíteni,

---

<sup>100</sup> Art. 14. § (1)-(2) bek.

f) az általános forgalmi adóról szóló törvény szerint kizárólag az adómentes termékimportot megalapozó Közösségen belüli termékértékesítés miatt válik az általános forgalmi adó alanyává, és az adómentes termékimportot nem közvetett vámjogi képviselő igénybevételével teljesíti,

g) az általános forgalmi adóról szóló törvény 96. §-ában meghatározott közvetett vámjogi képviselőként jár el,

h) tevékenységére az adómegállapításnak az általános forgalmi adóról szóló törvényben meghatározott általános szabályait alkalmazza.<sup>101</sup>

Az (1) bekezdés szerinti nyilatkozat megváltoztatását – az e)-g) pontok kivételével – a változtatást megelőző adóév utolsó napjáig kell bejelenteni. Ha az adózó az alanyi adómentességre jogosító értékhatárt az adóév közben lépte túl, a bejelentést a 23. § (3) bekezdés szerint kell megtenni. Az adózó az (1) bekezdés e) pontja szerinti nyilatkozattétel és annak változásának bejelentése alól mentesül, ha kizárólag az általános forgalmi adóról szóló törvényben meghatározott adómentes termékimportot megalapozó közösségi adómentes termékértékesítést, mint közösségi kereskedelmi kapcsolatot közvetett vámjogi képviselő igénybevételével létesít.<sup>102</sup>

#### *Adómegállapítás*

Az adót, a költségvetési támogatást

a) az adózó: önadózással,

b) a kifizető és a munkáltató: adólevonással, az adóbeszedésre kötelezett: adóbeszedéssel,

c) az adóhatóság: bevallás alapján kivetéssel, kiszabással, illetőleg utólagos adómegállapítás keretében

állapítja meg.<sup>103</sup>

Az adókat adónként, a költségvetési támogatást támogatásonként az adó-, illetve a költségvetési támogatás alapjának meghatározására előírt időszakonként kell megállapítani.<sup>104</sup>

---

<sup>101</sup> Art. 22. § (1) bek.

<sup>102</sup> Art. 22. § (2) bek.

<sup>103</sup> Art. 25. § (1) bek.

<sup>104</sup> Art. 25. § bek.

Az adómegállapítási időszak rendszerint egy év (adóév), Áfa esetén havi, vagy negyedéves lehet.

A kifizető más személy adóját akkor állapítja meg, ha ezt törvény előírja. Ha a kifizető az adót, adóelőleget levonta, az adóhatóság a továbbiakban azt csak a kifizetőtől követelheti. A törvényben meghatározott esetben az adóbeszedésre kötelezett adózó a helyi adó összegét közli a magánszeméllyel és az adót átveszi.<sup>105</sup>

### *Önadózás*

Az önadózás az adómegállapítás leggyakoribb formája.

Az adót, a költségvetési támogatást – ha törvény előírja – az adózó köteles megállapítani, bevallani és megfizetni (önadózás).

A jogi személy és egyéb szervezet az adót és a költségvetési támogatást – az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték és a kiszabással megállapított eljárási illeték kivételével – önadózással állapítja meg.

A magánszemély az adóját akkor állapítja meg önadózással, ha

a) vállalkozó, az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték és a kiszabással megállapított eljárási illeték kivételével,

b) az általános forgalmi adó alanya,

c) a személyi jövedelemadóját nem a munkáltatója (kifizető) állapítja meg.<sup>106</sup>

### *A munkáltató adómegállapítása*

Ha a munkáltató vállalja a munkáltatói adómegállapítást, és a magánszemély megfelel a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott feltételeknek, a magánszemély az adóévet követő év január 31. napjáig a munkáltatójához megtett, a jogkövetkezmények szempontjából adóbevallással egyenértékű nyilatkozata alapján a munkáltató állapítja meg a magánszemély adóját. Amennyiben a munkáltató nem vállalja a magánszemélyek adójának megállapítását, a személyi jövedelemadóról szóló törvényben előírt tartalommal köteles tájékoztatni a magánszemélyt az adónyilatkozat vagy az egyszerűsített bevallás választásának lehetőségéről. Ha az adózó adónyilatkozat útján teljesíti

---

<sup>105</sup> Art. 25. § (3)-(4) bek.

adóbevallási kötelezettségét, kérésére a munkáltató papír alapon átadja a magánszemélynek az adónyilatkozat nyomtatványát.<sup>107</sup>

#### *Az adónyilatkozat*

Az az adózó, aki – a személyi jövedelemadóról szóló törvényben előírt – az adónyilatkozat választására vonatkozó feltételeknek megfelel, az adóévet követő év május 20. napjáig az erre a célra rendszeresített nyomtatványon vagy elektronikus úton az adóhatósághoz adóbevallási kötelezettségét adónyilatkozat formájában teljesítheti.<sup>108</sup>

(2) Az adónyilatkozat kizárólag a következő adatokat tartalmazza:

a) a természetes személyazonosító adatokat, a lakcímet és az adóazonosító jelet,

b) valamennyi, a személyi jövedelemadóról szóló törvény szerint adóévi adóköteles jövedelem együttes összegét,

c) az adózó személyi jövedelemadó kötelezettségét,

d) a levont személyi jövedelemadót, adóelőleget.<sup>109</sup>

Az adónyilatkozat az adózó által benyújtott bevallásnak minősül. Ha az adózó adókötelezettsége teljesítésére több adónyilatkozatot vagy más bevallást is benyújt, az elsőként megtett adónyilatkozat, illetve bevallás (ideértve a munkáltatói adómegállapítást is) minősül az adózó bevallásának.<sup>110</sup>

#### *Az egyszerűsített bevallás*

Az az adózó, aki a személyi jövedelemadóról szóló törvényben meghatározott feltételek alapján nincs kizárva az egyszerűsített bevallás választásának lehetőségéből, és munkáltatói adómegállapítást sem kért, vagy az adó megállapítását a munkáltató nem vállalta, az adóévet követő év február 15. napjáig az erre a célra rendszeresített nyomtatványon vagy elektronikus úton az adóhatósághoz bejelenti, hogy adókötelezettsége teljesítéséhez az egyszerűsített

---

<sup>106</sup> Art. 26. § (1)-(3) bek.

<sup>107</sup> Art. 27. § (1) bek.

<sup>108</sup> Art. 27/A. § (1) bek.

<sup>109</sup> Art. 27/A. § (2) bek.

<sup>110</sup> Art. 27/A. § (3)-(4) bek.

bevallási lehetőséget választja. A határidő jogvesztő, elmulasztása esetén igazolási kérelem előterjesztésének nincs helye.<sup>111</sup>

Az adózó a munkáltatói adómegállapítás, továbbá az egyszerűsített bevallás helyett választhatja, hogy adókötelezettségét önállóan teljesíti. Ha az adózó több bevallást is benyújt, az elsőként megtett bevallás (ideértve a munkáltatói adómegállapítást is) minősül az adózó bevallásának.<sup>112</sup>

Ha az adózó nem választja sem az egyszerűsített bevallás adóhatóság általi kitöltését, sem a munkáltatói adómegállapítást vagy a munkáltató ez utóbbit nem vállalja, adóbevallási kötelezettségét köteles önállóan teljesíteni.<sup>113</sup>

Az adózó az egyszerűsített bevallás választásának bejelentésével egyidejűleg – az erre a célra rendszeresített nyomtatványon vagy elektronikus úton – nyilatkozatot tesz az egyszerűsített bevallás kitöltéséhez, különösen az adókedvezmény érvényesítéséhez szükséges, az adóhatóság nyilvántartásában nem szereplő adatokról, tényekről, körülményekről.<sup>114</sup>

#### *Hatósági adómegállapítás bejelentés, bevallás alapján*

##### *Adókivetés*

A vámhatóság határozattal állapítja meg (kivetéses adózás)

a) az általános forgalmi adó kivételével a termékimportot terhelő adót,

b) a termékimportot terhelő általános forgalmi adót, ha az adózó az általános forgalmi adóról szóló törvény szerint nem általános forgalmiadó-alany, alanyi adómentességet választó adóalany, kizárólag közérdekű vagy egyéb speciális jellegére tekintettel adómentes tevékenységet végző adóalany, mezőgazdasági tevékenységet folytató, különleges jogállást választó adóalany, a vámhatóság engedélyével nem rendelkező általános forgalmiadó-alany, vagy az egyszerűsített vállalkozói adó alanya,

c) a regisztrációs adót,

d) új közlekedési eszköznek minősülő személygépkocsinak, illetőleg regisztrációs adó köteles motorkerékpárnak az Európai Közösség más

---

<sup>111</sup> Art. 28. § (1) bek.

<sup>112</sup> Art. 28. § (2) bek.

<sup>113</sup> Art. 28. § (3) bek.

<sup>114</sup> Art. 28. § (4) bek.



tagállamából történő beszerzése esetén az általános forgalmi adót, ha a vevő általános forgalmiadó-alanynak nem minősülő magánszemély, illetve egyéb szervezet, általános forgalmiadó-alanynak nem minősülő adófizetésre kötelezett jogi személy, kizárólag adólevonásra nem jogosító tevékenységet folytató adóalany, alanyi adómentességet választó adóalany, mezőgazdasági tevékenységet folytató, különleges jogállást választó adóalany, illetve az egyszerűsített vállalkozói adó alanya.<sup>115</sup>

Az adóhatóság állapítja meg – a helyi iparüzési adó és az adóbeszedéssel megállapított idegenforgalmi adó kivételével – a helyi adókat, továbbá – a termőföld bérbeadásából származó személyi jövedelemadó kivételével – az önkormányzat költségvetése javára más törvény alapján fizetendő adókat (kivetéses adózás).<sup>116</sup>

#### *Illetékkiszabás*

A vagyonszerzési illetéket, továbbá az illetéktörvény szerint kiszabás alapján fizetendő eljárási illetéket az állami adóhatóság állapítja meg (kiszabás). A vagyonszerzési illeték kiszabására irányuló eljárás esetén a határozat meghozatalára nyitva álló határidő 60 nap.<sup>117</sup>

Az adókivetés, -kiszabás az adózó bevallása, bejelentése, illetőleg adatszolgáltatás alapján történik. Az adóhatóság a fizetendő adóról, az adófizetés módjáról és idejéről, továbbá – ha törvény előírja – az adóalapról, az adómentességről vagy adókedvezményről a bevallás (bejelentés) adatai alapján határoz. Ha a bevallás (bejelentés) hiányos, valótlan vagy téves adatokat tartalmaz, az adóhatóság legfeljebb 15 napos határidő tűzésével az adózót hiánypótlásra hívja fel. A hiánypótlásra előírt határidő eredménytelen eltelte esetén, vagy ha azt a tényállás tisztázása egyébként indokolja, az adóhatóság az adózó egyidejű értesítésével az adómegállapítási eljárást felfüggeszti, és a tényállás tisztázása érdekében ellenőrzést folytat le.<sup>118</sup>

---

<sup>115</sup> Art. 125. § (1) bek.

<sup>116</sup> Art. 125. § (2) bek.

<sup>117</sup> Art. 125. § (3) bek.

<sup>118</sup> Art. 125. § (4)-(7) bek.

### *Adóbeszedés*

Az adóbeszedés a helyi idegenforgalmi adó esetében alkalmazandó adómegállapítási mód, ahol az adóbeszedésre kötelezett adózó a helyi idegenforgalmi adó összegét közli a magánszeméllyel és az adót átveszi.<sup>119</sup>

Az adóbeszedésre kötelezettnek a beszedett helyi adóról havonta bevallást kell készítenie a tárgyhónapot követő hó 15-éig.<sup>120</sup> Az idegenforgalmi adót az adóbeszedésre kötelezett akkor is köteles befizetni, ha annak beszedését elmulasztotta.<sup>121</sup> A beszedett adót az adóbeszedésre kötelezett fizeti meg.<sup>122</sup>

### *Adóbevallás*

Az adóbevallás az adózó azonosításához, az adóalap, a mentességek, a kedvezmények, az adó, a költségvetési támogatás alapja és összege megállapításához szükséges adatokat tartalmazza. Az adózó az önadózással megállapított adóról - ideértve a közvetett vámjogi képviselőnek az importáló helyett a saját nevében teljesített adóbevallását is, az eljárási illetékek kivételével -, továbbá költségvetési támogatásról adónként, költségvetési támogatásonként az erre a célra rendszeresített nyomtatványon adóbevallást tesz. A költségvetési támogatás előlegének, illetve gyakoribb igénybevételének igénylése nem minősül adóbevallásnak. Az adóhatóság olyan nyomtatványt is rendszeresíthet, amely alkalmas több jogcímen fennálló adókötelezettség, költségvetési támogatásigénylés bevallására, illetve az adókötelezettség bevallása mellett költségvetési támogatás igénylésére.<sup>123</sup>

Az adóbevallás benyújtásában akadályozott adózó az akadályoztatás megszűnését követő 15 napon belül tesz adóbevallást. A késedelem igazolására vonatkozó kérelmet (a továbbiakban: igazolási kérelem) a bevallással egyidejűleg kell benyújtani. Ha a vállalkozási tevékenységet nem folytató és általános forgalmi adó fizetésére nem kötelezett magánszemélynek a személyi jövedelemadó-bevallás elkészítéséhez szükséges iratok, igazolások önhibáján kívül nem állnak rendelkezésére és ezért bevallását előreláthatóan nem tudja

---

<sup>119</sup> Art. 25. § (4) bek.

<sup>120</sup> Art. 32. § (4) bek.

<sup>121</sup> Lásd. a helyi adókról szóló 1990. évi C. tv. 34. § (2) bek.

<sup>122</sup> Art. 35. § (1) bek.

<sup>123</sup> Art. 31. § (1) bek.

határidőben benyújtani, a bevallási késedelemről a bevallás benyújtására előírt határidőn belül bejelentést tesz. A magánszemély adózó a bejelentéshez kapcsolódó adóbevallást a bevallási késedelmet kimentő igazolási kérelemmel együtt nyújtja be.<sup>124</sup>

Az adó megfizetése, a költségvetési támogatás igénybevétele az adóbevallást nem pótolja. Az erre kötelezett adózónak akkor is kell adóbevallást tennie, ha az adót megfizette, vagy később fizetheti meg.<sup>125</sup>

Az ellenőrzés megkezdését követően a vizsgálat alá vont adó- és költségvetési támogatás vonatkozásában a be nem nyújtott adóbevallás nem pótolható.<sup>126</sup>

#### *A helyi adók bevallása*

A helyi iparüzési adóról az adóévet követő év május 31-éig kell bevallást tenni. Az adózónak a helyi iparüzési adóelőlegkiegészítés összegéről az önkormányzati adóhatóság által rendszeresített nyomtatványon a tárgyév utolsó hónapjának 20. napjáig kell bevallást tennie. Az ideiglenes jelleggel végzett iparüzési tevékenység után fizetendő iparüzési adóról – a megfizetés határidejével egyezően – a tevékenység befejezésének napját követő hónap 15. napjáig kell bevallást tenni. Ha a helyi adót nem az adózó állapítja meg, az adókötelezettség keletkezését (változását) követő 15 napon belül kell adóbevallást tennie.<sup>127</sup>

Az adóbeszedésre kötelezettnek az általa beszedett helyi adóról a tárgyhónapot követő hó 15-éig kell bevallást tennie.<sup>128</sup>

#### *Az adó megfizetése*

Az adófizetés az adóalany, illetve meghatározott esetekben az adózó főkötelezettsége.

A magánszemély a személyi jövedelemadóról szóló törvény rendelkezései szerint állapítja meg adóját, és nyújtja be adóbevallását vagy adóját a munkáltatójához intézett nyilatkozata alapján a munkáltatója állapítja meg.<sup>129</sup>

---

<sup>124</sup> Art. 31. § (4) bek.

<sup>125</sup> Art. 31. § (12) bek.

<sup>126</sup> Art. 31. § (13) bek.

<sup>127</sup> Art. 32. § (1)-(2) bek.

<sup>128</sup> Art. 32. § (4) bek.

Ha az adózó az esedékes adót nem fizette meg és azt tőle nem lehet behajtani, az adó megfizetésére határozattal kötelezhető:

a) az adózó örököse az örökrésze erejéig, több örökös esetében örökrészük arányában,

b) a megajándékozott, az adózó által az adókötelezettsége keletkezését követően okirattal juttatott ajándék erejéig, kivéve, ha az ingyenes előnytől neki fel nem róható módon elesett,

c) az adózó jogutódja,

d) a 36. §-ban említett kezességet vállaló és az adótartozást átvállaló a jóváhagyott szerződésben foglalt adó tekintetében,

e) az adóbevétel csökkentésével kapcsolatos bűncselekmény elkövetője az azzal összefüggő adó tekintetében,

f) a gazdasági társaság, a közös név alatt működő polgári jogi társaság adótartozásáért a rájuk vonatkozó szabályok szerint a helytállni köteles tag, vezető tisztségviselő, illetve szervezet, a jogi személy felelősségvállalásával működő vállalkozó esetében a felelősségvállaló, továbbá az a személy, amely (aki) a vállalkozás kötelezettségeiért törvény alapján felel,

g) a társasház (társasüdülő, társasgarázs), építőközösség adótartozása tekintetében a tulajdonostársak,

h) a vagyontárgy minden tulajdonosa a közös tulajdont terhelő adó tekintetében,

i) a szülői felügyelet alatt álló kiskorú gyermek adótartozásáért - a munkakeresményéből eredő adótartozás kivételével - a szülői felügyeletet gyakorló szülő az általa kezelt vagyon erejéig.<sup>130</sup>

Az adó megfizetésére kötelezett az állammal vagy az önkormányzattal szemben fennálló követelését az adótartozásába nem számíthatja be.<sup>131</sup>

Az adófizetési kötelezettség forintban teljesíthető.<sup>132</sup>

---

<sup>129</sup> Art. 33. § (1) bek.

<sup>130</sup> Art. 35. § (2) bek.

<sup>131</sup> Art. 35. § (4) bek.

<sup>132</sup> Art. 39. §

Az adóhatóság által nyilvántartott adót az adóznak adónként, a megfelelő adószámlára kell megfizetnie. A bírságot, a pótlékot és a költséget is külön-külön számlára kell megfizetni.<sup>133</sup>

---

<sup>133</sup> Art. 40. § (1) bek

## IV.

### **Az adókikerüléstől az adócsalásig A legalitás és az illegalitás elhatárolása**

#### 1.

#### **A normakövetés és az ennek alapjául szolgáló tényezők**

Egy társadalomban az adóelkerülés, illetve általában az adójogi normák kikerülése, a „kiskapuk” kihasználása és az adójogi jogkövetés érvényesülése közötti egyértelmű különbségtétel megtétele nem olyan egyértelmű és nem egykönnyen elhatárolható egymástól. Az a jelenség, hogy az adófizetésre kötelezettek az adójogszabályok rendelkezéseit sajátos érdekeik által megkerülik vagy akár megszegik, számos háttér folyamatra, sajátos érdekviszonyokra és emellett morális okokra vezethető vissza.<sup>134</sup> A társadalom tagjai csak a jog elméleti síkra terelt világában oszthatók egyértelműen elkülöníthető módon adómehtagadókra és jogkövetőkre. A jogkövetés ott ér véget, ahol az adókikerülés, adóelkerülés, adócsalás, mint negatívumok megjelennek. Tehát az adókikerülés mértékét meghatározza a jogkövetés mértéke.<sup>135</sup>

A jogkövetés az adójog területén olyan társadalmi beállítódás, amely külső és belső hatások komplex befolyásolásának az eredménye. A külső környezetből eredő hatások döntően jogi, gazdasági, szociális jellegűek, a belső befolyásolás elsősorban az egyén moralitásából fakad. E komplex hatásmechanizmus alakítja a társadalom egyes tagjainak viszonyát a jogkövetés szintjének kialakítása során az adójog területén.

Az adójogi jogkövetés a hatályos adójogi normákon alapuló adójogi jogrendszer előírásainak a megtartását, végrehajtását jelenti, amelyre azonban számtalan tényező van hatással.

---

<sup>134</sup> Vö. Michael Hatfield: Tax Lawyers, Tax Defiance, and the Ethics of Casual Conversation. Florida Tax Review, 1/2011. 860. o.

<sup>135</sup> Szilovics Csaba: Csalás és jogkövetés az adójogban, Budapest, Gondolat kiadó, 2003. 193. p. (Doktori mester munkák) bibliogr. szöveg között 11. o.

A fokozatosan bővülő, s mára már hihetetlen mennyiségűre duzzadt joganyag a sokrétűségéből fakadóan eltérően hat a társadalom tagjaira. A hosszú történelmi múltat megélt, az általános társadalmi értékítélettel átszőtt, átítatott jogi normák hatása az egyénekre más, mint azon jogi normáké, amelyek a modern világ szülöttei és amelyeket – relatíve – „az új gazdasági rend” hozott magával. A büntetőjog vagy a polgári jog bizonyos normái egybeesnek az egyének belső normáival. Néhány szabály, mint az emberi élet és a vagyon védelme évszázadok óta párhuzamos lehet a közösség értékítéletével.<sup>136</sup>

Moór Gyula megítélése szerint – akkor még – a jog és az erkölcs közötti összefüggés sehol sem olyan szoros, mint a büntetőjog területén.<sup>137</sup>

Földes Gábor ezt a megközelítést már árnyalta azzal, hogy „az adójog jogkövetés (jogtudat) szempontjából jogiasabb, mint a jogrendszer más területén”<sup>138</sup>

E két idézet szemléltetheti az adójog és a hagyományos büntetőjog alapvető különbségét. Mivel az adócsalás vizsgálata során az adójog és a büntetőjog összemósodik, a kettő speciális jogterület eltérő sajátosságai egyaránt érvényesülnek<sup>139</sup>. Az adójog „jogiasabb” szemlélete deformálhatja az egyénekben benne rejlő letisztult és alapvetően az emberi természetből is fakadó olyan morális tartalmakat, amelyekre a büntetőjog építkezik. A gazdasági büntetőjog és ezen belül is az olyan pénzügyi bűncselekmények, mint pl. az adócsalás kikerült a morális alapú büntetőjogi normák köréből. A kerettényállás tartalmát a jogrendszer legkülönbözőbb technikai normái tölthetik/töltik ki, amelyek társadalmi elfogadottsága nem hasonlítható a hagyományos (úgymond tizparancsolati) büntetőjogi normák társadalmi támogatottságához. A társadalom legtöbbször nehezen tud önkéntesen azonosulni azokkal az adójogi normákkal, amelyeket – a magyarság számára történetileg immár ismétlődően – elsősorban a nehéz gazdasági helyzet, a válságokkal terhes gazdasági környezet alakít. Ennél fogva a társadalom tagjai számára egyfajta kényszerként érvényesülnek, amely az

---

<sup>136</sup> i.m. 12. o.

<sup>137</sup> Moór Gyula *Jogfilozófia* 1994 Budapest, Püski Kiadó, 230. o.

<sup>138</sup> Földes Gábor *az adójog határai*, 1988. Kandidátusi értekezés, kézirat Budapest, 195. o.

<sup>139</sup> Samuel W. Buell: *Good faith and law evasion*. *University of California Law Review*, 2/2011. 636. o.

egyébként is túlzottan „jogiasított” normarendszer követését ugyancsak hátráltathatja.

Az adózás, mint állampolgári kötelezettség társadalmi elfogadottságát nagymértékben nehezíti az adójogszabályok gyakori változása is. A fokozatosan bővülő anyagi és eljárási jogszabályok túlburjánzása aligha erősíti, inkább gyengíti a jogszabályoknak való önkéntes megfelelést.<sup>140</sup>

Az önkéntes jogkövetést meghatározó tényezők közé sorolhatjuk az adópolitikát, az adóhatósági ellenőrzések sűrűségét, hatékonyságát, ezzel együtt a felderítés és lebukás esélyeit, a politikusok társadalmi megítélését, a közpénzek kezelésének milyenségét, az adózói rendszer igazságosságának érzetét, az adócsalás társadalmi megítélését, a társadalmi jólétet.<sup>141</sup>

Vannak, akik vizsgáló az ún. döntésemélet és játékelmélet modelljei alapján vizsgálják az adóelkerülést. Aszerint az egyének mérlegelik az adóelkerülést, illetve kijátszás alkalmával várható hasznokat és költségeket, illetve a lebukás esélyeit és az esetleges szankció milyenségét, mértékét.<sup>142</sup> Ezen tényezők azok – többek között –, amelyek alapján döntenek. A lottóelméletet alkalmazva pedig – minél nagyobb a várható eredmény és a veszteség, a felderítés aránya pedig kisebb, annál nagyobb az adócsalási hajlandóság.

## 2.

### **Az adókikerülés és az adókijátszás elhatárolása**

Az adóztatás aktuális zavarai gyakran abból fakadnak, hogy a tételes jogi normában előírtaknak, illetve a jogalkotó céljának megfelelő kötelezettségeiknek

---

<sup>140</sup> Ercsey Zsombor: Some Major Issues of Value Added Tax. PhD Tanulmányok 9., PTE-ÁJK Doktori Iskola, Pécs 2010, 221. o.

<sup>141</sup> Lewis A. The Psychology of taxation Oxford 1982.

<sup>142</sup> Alex Raskolnikov: Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement. Columbia Law Review 5/2009. 689. o. (idézi: Ercsey Zsombor: Hungarian VAT cases in front of the Court of Justice of the European Union - kézirat)



az adózók egyes csoportjai nem tesznek eleget. A jogalkotó által meghatározott cél – amely az adott norma mögöttes lényeges tartalmát adja – nem tükröződik vissza egyértelműen a tételes normaszövegben. Ennek következtében a gyakorlati jogértelmezés és jogalkalmazás során az adózók lehetőséget látnak az adott rendelkezés megkerülésére, kikerülésére. Ez a magatartás nem feltétlenül eredményez törvénysértést, csupán a jogalkotó eredeti szándékának nem megfelelő olyan magatartás tanúsítását, amely azonban nem szankcionálható.

Azt a magatartás, amellyel az adózó a fizetendő adóját a lehetőségeihez képest a legnagyobb mértékben csökkenti, általános fogalom-meghatározással adóellenállásnak nevezik. Ezen belül azonban megkülönböztethető az adótervezés, az adókikerülés, az adómegtagadás, illetve az adókijátszás.<sup>143</sup>

A különböző adóellenállási formáknak országonként eltérő jogi megítélése lehet.<sup>144</sup> Néhány állam egyenesen tagadja az adókikerülés jogi jelentőségét. Az álláspont képviselői két érvrendszerre hivatkoznak. Ahol csak az adójog elleni direkt vétség büntethető, az adójogi norma elleni közvetett vétség pedig teljesen legális, ott az adókikerülés jogi szempontból jelentéktelen, mivel az adótervezés egyik módozatát alkotja. A másik magyarázat szerint, ahol a törvény a közvetett jogsértéseket is bünteti, ott az adókikerülés fogalma teljesen jelentéktelen, mert az adókikerülés illegális formája benne foglaltatik az adókijátszás definíciójában.<sup>145</sup>

Az adóellenállás különböző formái az alábbiak szerint határozhatóak meg:

---

<sup>143</sup> Nyikos Eszter: Adóminimalizálás és bűncselekmény az adójogban: az adókikerülés és az adókijátszás határterületei. *Collega Szakmai folyóirat joghallgatók számára* 10/1998. 60. o.

<sup>144</sup> Lásd Niels Jense: *How to Kill the Scapegoat. Addressing Offshore Tax Evasion with a Special View to Switzerland.* *Vanderbilt Law Review*, 2010. november, 1845. o.

<sup>145</sup> Dr. Szilovics Csaba. *Die rechtliche Regelung des Steuerbetrugs und der Steuerplanung.* Emlékkönyv: Losonczy István professzor halálának 25. évfordulójára (a továbbiakban: Losonczy István – emlékkönyv), Szerkesztette: Gál István László, Kőhalmi László, PTE-ÁJK, Pécs 290. o. „Einige Länder leugnen die rechtliche Bedeutsamkeit der Steuerumgehung. Die Bruchlinie dieser Standpunkte zieht sich neben zwei Argunentsystemen entlang.

1. Dort wo nur der vorsätzliche, direkte Verstoß gegen des Steuerrecht strafbar ist, ist der mittelbare Verstoß gegen die Steuerrechtsnorm völlig legal, so ist die Steuerumgehung aus rechtlichem Standpunkt aus bedeutungslos, denn es zählt als ein Mittel der Steuerplanung.

Az *adótervezés* valójában adóoptimalizációt jelent gazdaságossági és gazdasági számítások alapján, amely lényegét tekintve a vállalkozás számára a legkedvezőbb eredménnyel jár. Ez legális forma, büntetőjogi kategóriába nem sorolható és valójában adóellenállásnak sem lehet tekinteni.

Az *adókikerülés* is legális eszköznek minősül.<sup>146</sup> Célja szintén az adóteher csökkentése, amelynek lehetőségét a kormányzati adópolitika, illetve a jogalkotó nem kívánta eredetileg az adózóknak lehetővé tenni, de a joghézagból képződő „kiskapukat” az adózók adóterhük csökkentése érdekében legálisan tudják kihasználni. Az adókikerülés tipikus formája, ha az adózó olyan szerződéseket köt, üzleti kapcsolatait úgy alakítja, hogy lényegét tekintve az adózása szempontjából kedvező legyen.

Az *adómenekülés* az adókikerülés sajátos, nemzetközi megnyilvánulása, amely a különböző államok eltérő adórendszereiből fakadó előnyös különbségek kihasználásán alapul. Ilyen lehet például a székhely, illetve lakóhely áthelyezése egy alacsonyabb adóterhelésű országba.

Az *adómegtágadás* az adóellenállás legszembetűnőbb és a polgári engedetlenség egyik formájának tekinthető változata, amelynek jogossága, illetve jogszerűtlenségének eldöntése már jogpolitikai, illetve jogfilozófiai kérdéskört jelent.

Az *adókijátszás*<sup>147</sup> az adóellenállás egyetlen egyértelműen illegális formája, amely az adóellenállás többi formától egyértelműen elhatárolható. Az adótörvények, illetve az egyéb jogszabályok illegális eszközök igénybevételével történő megsértését jelenti. Ebbe a körbe tartozik a büntetőjogi kategóriát képező adócsalás, a csalás vagy a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, illetve a pénzügyi jog által szankcionált, de a büntetőjogi által nem szankcionált adójogi normasértés is.<sup>148</sup> Az adókijátszás sem ekvivalens tehát az

---

2. Wo das Gesetz auch den mittelbaren Rechtsverstoß bestraft, ist der Umgehungsterminus völlig bedeutungslos, denn die illegale Form der Umgehung ist in der Definition des Steuerauspielens enthalten.”

<sup>146</sup> Samantha H. Scavron: In Pursuit of Offshore Tax Evaders. The Increased Importance of International Cooperation in Tax Treaty Negotiations after United States v. UBS AG. *Cardozo Public Law, Policy and Ethics Journal*, 3/2010. 164. o.

<sup>147</sup> Vö. Sébastien de Monès – Pierre-Henri Durand – Jean-Florent Mandelbaum – Martin Klein – Alice Niemann – Andrea Manzitti – Guillermo Canalejo Lasarte – Gloria Marín Benítez – Graham J. Airs: Abuse of Tax Law accross Europe. *EC Tax Review* 3/2010. 127-130. o.

<sup>148</sup> Nyikos Eszter i.m. 61. o.

adó jogszabályok büntetőjogilag releváns megsértésével. Ahhoz hogy valamely bűncselekmény megvalósuljon, a cselekménynek az adott bűncselekmény Btk. Különös Részében foglalt tényállását maradéktalanul ki kell merítenie, vagyis tényállásszerűnek kell lennie.

## V. Az adócsalás

310. § (1) *Aki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre (adatra) vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy ilyen tény (adatot) a hatóság előtt elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti, vétséget követ el, és két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.*

(2) *A büntetés büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel nagyobb mértékben csökken.*

(3) *A büntetés egy évtől öt évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel jelentős mértékben csökken.*

(4) *A büntetés két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel különösen nagy, vagy ezt meghaladó mértékben csökken.*

(5) *Az (1)–(4) bekezdés szerint büntetendő, aki a megállapított adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel az adó behajtását jelentősen késlelteti, vagy megakadályozza.*

(6) *Az (1) bekezdésben meghatározott bűncselekmény elkövetője nem büntethető, ha a vádirat benyújtásáig az adótartozását kiegyenlíti.*

Az államháztartási bevételek biztosítása és ezen keresztül a közfeladatai ellátásának biztosítása érdekében nélkülözhetetlen, hogy az állam az igazgatási jellegű szankciókon túl büntetőjogi védelmet is biztosítson az adót megrövidítő magatartások ellen.

A büntetőjog biztosítja azt a kikényszeríthetőséget, amelyet az adójogszabályok önmagukban nem képviselnek.<sup>149</sup> Angyal Pál a bűncselekményben rejlő támadás három irányát határozta meg: 1. sérti az államnak a közjogias vagyoni jogi követelésen nyugvó jogát; 2. veszélyezteti az

---

<sup>149</sup> Vö. Margaret H. Lemos – Alex Stein: Strategic Enforcement. Minnesota Law Review, 11/2010. 9-58. o.

állami köztevékenység zavartalanságát, 3. sérti az állampolgároknak az adóteher arányos megosztására vonatkozó jogilag biztosított érdekét.<sup>150</sup>

Btk. 310. §-ában szabályozott adócsalás keretjogszabály, amelyet az adókra és a jogszabály alapján az adóval egy tekintet alá eső fizetési kötelezettségekre vonatkozó jogszabályok konkretizálnak. Ezek a jogszabályok határozzák meg a tényállásban szereplő nem büntetőjogi fogalmakat, így különösen az adókötelezettséget és az ennek megállapításával kapcsolatos eljárást, az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényeket, adatokat, az adómentességet, az adókedvezményeket, stb.

## 1.

### Védett jogi tárgy

Az adócsalás – majd a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás (Btk. 310/A. §) – tényállását a törvényhozó a Btk. gazdasági bűncselekményeket meghatározó XVII. Fejezetének a Pénzügyi bűncselekményeket tartalmazó III. Címében helyezte el. E bűncselekmények egyik védett jogi tárgya az államháztartás alrendszerének bevételeihez fűződő osztársadalmi érdekek védelme. E bevételek a közösség által felvállalt feladatok finanszírozásának forrásai.<sup>151</sup>

Az adócsalás (és a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás) tényállása közvetlenül a fiskális bevételekhez, közvetett módon pedig az állami feladatvállalás finanszírozásához fűződő osztársadalmi érdekeket védi.

---

<sup>150</sup> Csemáné Váradi Erika – Görgényi Ilona – Gula József – Lévay Miklós – Sántha Ferenc: Magyar büntetőjog különös rész, Complex, Budapest, 2006. Gula József 363. o.

<sup>151</sup> Tóth Mihály: Gazdasági bűnözés és bűncselekmények, KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft., Budapest, 2002.; 391. o.

## 2.

### Az adó büntetőjogi fogalma

Amint arra már utalás történt (III/2.2. alatt) hazai jogunkban a Btké. tartalmaz adó definíciót (a 26. §-ában), amely a tárgyalta tényállás alkalmazása során kötelező.

A Btké. 26. §-ának a 2005. évi CXI. tv. 26. §-ával megállapított, 2005. IX. 1. napjától hatályos szövege szerint: *a Btk. 310–310/A. §-ának alkalmazása szempontjából adóval egy tekintet alá esik*

*a) az illeték, az illeték módjára fizetendő díj is, továbbá a külön törvényben vagy törvény felhatalmazásán alapuló jogszabályban meghatározott, az államháztartás alrendszereinek költségvetéséből ellátandó feladatok fedezetére előírt közteher-fizetési kötelezettség, amely ellenszolgáltatásra nem jogosít,*

*b) a társadalombiztosítási járulék, a baleseti járulék, az egészségbiztosítási járulék, a nyugdíjjárulék, illetve a magán-nyugdíjpénztári tagdíj, az egészségügyi hozzájárulás, továbbá a Munkaerőpiaci Alapba fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék, a vállalkozói járulék, valamint a rehabilitációs és a szakképzési hozzájárulás.*

Nem tartoznak az adócsalás tényállása körébe az ún. negatív adók. (A negatív adó elnevezés a normatív – tehát jogi normában meghatározott feltételek alapján juttatott – költségvetési támogatások, juttatások fogalmára használatos kifejezés.)

Az adó-visszaigénylés és az adó-visszatérítés az adózási szabályok tekintetében költségvetési támogatásnak minősül. (Tisztán elkülöníthető eseteiben ezért rendszerint nem adócsalás, hanem csalás megállapításának lehet helye.)<sup>152</sup>

Az adó-visszaigénylés (visszafizetés) és az adó-visszatérítés közös vonása, hogy az adózó által korábban megfizetett összeg visszajuttatására kerül sor. A költségvetési támogatásoktól viszont eltérnek annyiban, hogy a „valódi” támogatások esetében nem az adózó által előzetesen megfizetett összeg egészét vagy egy részét áramoltatja vissza az államháztartás érintett alrendszere.

Az adócsalás tényállása az adócsalás 2 alapesetét határozza meg, úm.

- a) az adómegállapítás körében elkövethető adócsalás, amely az adóbevétel összegének csökkentése által valósulhat meg [I. alapeset az (1) bekezdésben], és
- c) az adóvégrehajtáshoz kapcsolódó adócsalás, amely a megállapított adó behajtásának jelentős késleltetésével vagy megakadályozásával valósulhat meg [II. alapeset az (5) bekezdésben].

### 3.

#### A bűncselekmény tárgyi oldalának elemei

##### A.

#### Az adómegállapítás körében elkövethető adócsalás

(I. alapeset)

#### 1. Az elkövetési magatartás

a) A Btk. 310. §-ának (1) bekezdésében meghatározott bűncselekmény az adómegállapítás során követhető el. E tényállás bármilyen megtévesztő magatartással megvalósulhat. Leggyakorlatibb, illetve a tipizálható elkövetési magatartásait csupán példálózva emeli ki<sup>153</sup>. Ezek a következők:

- adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre (adatra) vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatot tétele;
- adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tény (adat) hatóság elől történő elhallgatása;
- más megtévesztő magatartás.

---

<sup>152</sup> Belovics-Molnár-Sinku Büntetőjog Különös Rész, nyolcadik átdolgozott kiadás HVGorac Lap- és Könyvkiadó Kft. 645. o.

<sup>153</sup> Vö. Sébastien de Monès – Pierre-Henri Durand – Jean-Florent Mandelbaum – Martin Klein – Alice Niemann – Andrea Manzitti – Guillermo Canalejo Lasarte – Gloria Marín Benítez – Graham J. Airs: Abuse of Tax Law accross Europe. EC Tax Review 2/2010. 91. o.

A *nyilatkozat* nem egyszerű tényközlés, illetve tudomás-közlés, mert a nyilatkozó személy akarat-kijelentését tartalmazza.<sup>154</sup> Tartalmára és a formájára vonatkozó előírásokat a jogszabály határozza meg. Mindig írásba kell foglalni.

Nyilatkozat tételére a jogszabály kötelező előírása (lásd pl. önadózás keretében az adóbevallás megtételét), vagy a hatóság felszólítása alapján (pl. az elrendelt vagyonosodási vizsgálat keretében) avagy az adózó saját kezdeményezésére kerülhet sor.

Valótlan tartalmú a nyilatkozat, ha az abban közölt tény (adat) nem felel meg az objektív valóságnak.

A *tény* filozófiai értelemben az objektív valóság tudati visszatükröződése, míg köznapri jelentése szerint az, ami a valóságban megtörtént, létezett. Büntetőjogi értelemben a tény fogalmának körébe tartozik a múltban lejátszódott vagy a jelenben folyamatban lévő emberi cselekedet, magatartás, illetve bármilyen esemény és történet.<sup>155</sup>

*Adat* minden olyan ismeret, amely előzőleg már rögzítésre került. A hétköznapi életben az adat és az információ fogalma szinonimaként összeolvad. Általában tehát magában foglalja az információt, a közlést, a hírt, az értesülést. A gyakorlatban az adat független az adathordozótól.

Az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tény (adat) hatóság elől történő *elhallgatására* a legegyszerűbben úgy kerülhet sor, hogy az adófizetésre kötelezett személy elhallgatja, eltitkolja, hogy adóköteles jövedelme keletkezett. Előfordulhat azonban, hogy adóbevallást tesz (tehát nyilatkozik az adóhatóság felé), és az ebben közölt adathalmazban titkol el egy vagy több, az adófizetési kötelezettségének a megállapítása szempontjából jelentős tény (adatot).

Az adócsalás tényállását és abban az elkövetési magatartásokat – a csalás (Btk. 318. §) tényállásához hasonlóan – a törvényhozó a lehető legrugalmasabb módon határozta meg annak érdekében, hogy az emberi kreativitáshoz igazodóan

---

<sup>154</sup> Belovics-Molnár-Sinku Büntetőjog Különös Rész, nyolcadik átdolgozott kiadás HVGorac Lap- és Könyvkiadó Kft. 457. o.

<sup>155</sup> Lásd BH 2009/135.



állandó változó elkövetési magatartások értékelésére is alkalmas legyen. Az adócsalás tényállásában ezt a „*más megtévesztő magatartások*” büntetendővé nyilvánításával biztosítja a törvény.

Az elkövetési magatartás megnyilvánulhat tevékenységben (valótlan adat bejelentése, az adócsökkentés célját szolgáló hamis könyvelés) vagy valamilyen kötelességszerű magatartás elmulasztásában (pl. valamely az adómegállapításnál jelentős adat elhallgatása, eltitkolása, a könyvvezetési kötelezettség elmulasztása, a könyvekből egyes adatok kihagyása), adómentességnek vagy adókedvezménynek a hatóság megtévesztésével való kieszközlése útján, stb.

Miután a Btk. az elkövetési magatartások körét a legkevésbé sem határolja be, ezért helyes lehet az a megállapítás, hogy a releváns magatartásokat valójában az eredmény előidézésére történő hatására utalással határozza meg a törvény. Bármely nyilatkozat megtétele, bármely tény és adat elhallgatás és bármely egyéb csalárd elkövetési magatartás *jelentős* lehet tehát e tényállás alkalmazása szempontjából, amely az adófizetési kötelezettség megállapítását befolyásolhatja és ehhez képest az adóbevétel összegének a csökkentését eredményezheti. A bűncselekmény aktív és passzív magatartással egyaránt megvalósulhat.

b) A folyamatosan változó jogi, illetve társadalmi-gazdasági környezetben mindig új és új elkövetési formák alakulnak ki, ezért a vizsgált bűncselekmény jogalkalmazói gyakorlatában kiemelt jelentősége van a jogalkalmazók felkészültségének. A bűnüldözés és a büntető igazságszolgáltatás területén dolgozókkal szemben fokozott elvárás nem csupán a tételes jogi szabályozás, illetve a joggyakorlat mélyreható ismerete, hanem az is, hogy értsék, lássák, nyomon kövessék, miként működik mindez a gazdaságban, illetve hogyan működik az adózók adóminimalizálásra irányuló érdekeinek az optimalizálása a mindennapokban.

Mind a tudomány képviselői, mind a jogalkalmazók és a jogkövető polgárok számára fokozott előnyökkel járhat a mindennapi gyakorlatból megismert elkövetési módok, illetve a már alkalmazott jogi megoldások ismerete.

Büntetőeljárás jogunk alapelvi szintű rendelkezését rögzíti a Be a 10. §-ában, amikor a büntetőjogi felelősség önálló elbírálásának a követelményét fogalmazza meg. Eszerint 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.

E rendelkezéshez igazodott a büntetőbíróságok gyakorlata az adócsalás és az adócsalás-jellegű más cselekmények elbírálása során is.<sup>156</sup> A büntetőbíróság a büntetőjogi felelősséget érintő lényeges tényeket – a bizonyítékok szabad értékelése alapján (Be. 78. §) – a Be. 10. §-ával összhangban önállóan állapítja meg. A büntetőeljárás szempontjából az a kérdés, hogy a Btk. 310-311. §-aiban megjelölt fizetési kötelezettséget megsértették-e és a bevétel csökkenésének összege mennyit tesz ki, olyan előzetes kérdés, amelyet az ügyész, illetve a bíróság – szükség esetén szakértői vélemény beszerzése mellett – rendszerint maga bírál el [Be. 188. § (1) bek. d) pont, 266. § (1) bek. a) pont]. Ebből következik, hogy a Btk. 310. §, 310/A. § és 311. §-ában foglalt bűncselekmények elbírálása során nincs kötve a közigazgatási szerveknek a bevételcsökkenés összegét megállapító határozatához, hanem azt a büntetőeljárás szabályai szerint, az irányadó alapjogszabályok előírásainak figyelembevételével önállóan állapítja meg (BK 45. helyébe lépett BKv. 20. számú vélemény).

A hivatkozott rendelkezésre, illetve gyakorlatra figyelemmel az adócsalás miatt indított bűnügyekben folytatott ítélkezési gyakorlatnak nagy jelentősége van az adójogszabályok értelmezése és gyakorlati alkalmazása körében. Bár az adócsalások száma korábban is magasabb volt, a Legfelsőbb Bíróság az 1980-as, 90-es években igen csekély számú ügyben hozott döntést ilyen ügyekben. Az elmúlt évtized második felétől fogva azonban már nagyobb számban kerülnek adócsalások a Legfelsőbb Bíróság elé is, így egyre nagyobb a lehetősége az egységes ítélkezési gyakorlat előmozdítására, kialakítására ezen a területen is.<sup>157</sup>

---

<sup>156</sup> Tóth Mihály, 2002. i.m. 400-402. o.

<sup>157</sup> Csak 2010-ben öt iránymutató döntést tett közzé e körben a Legfelsőbb Bíróság (BH 2010/60., BH 2010/114., BH 2010/240., BH 2010/290., BH 2010/319.)

Ennek köszönhetően az elmúlt években már számtalan olyan, az adócsalás tényállását dogmatikai tartalommal is megtöltő, általános érvényű megállapításokat is tartalmazó döntés született, amely jól szolgálhatja a joggyakorlat egységesítését és egyúttal mind a szakmai, mind a laikus közvélemény tájékoztatását.

*c) A fiktív számlák fogalma és jogi jelentősége*

A gazdasági életben gyakran előfordul, hogy a vállalkozók a tényleges költségeiket fiktív számlákkal számolják el, vagy számlák nélkül kívánják érvényesíteni az adómegállapítás során. Jogértelmezést igényelt ennek jelentősége a társasági adó és az áfa megállapítása körében.

Egy ügyben<sup>158</sup> a bűnösség megállapítását sérelmező felülvizsgálati indítványában arra hivatkozott a védő, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) 1. §-ának (7) bekezdése értelmében a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható. Erre a rendelkezésre figyelemmel, ha a költségként beállított számlákon szereplő szolgáltatás ténylegesen nem fémmegmunkálásnak minősül, hanem munkaerő-kölcsönzésnek, úgy a munkaerő-kölcsönzés adóterheit kell alkalmazni. Mivel pedig a kétféle szolgáltatás adójogi megítélése az adóterhek tekintetében azonos, adóhiány fogalmilag kizárt.<sup>159</sup>

---

<sup>158</sup> Bfv.II.904/2009.

<sup>159</sup> A konkrét ügy tényállásának lényege szerint a volt nagy állami vállalatok gazdasági társasággá való átalakulását követően az egyes társaságok megőrizték tevékenységi körük részben speciális jellegét, így a MÁV járműszerelvények, járműkocsik gyártását, az ehhez szükséges alkatrészek javítását végezte, és hasonlóan speciális tevékenységi kört látott el a HM Gödöllői Harcjármű Technikai Rt. Az állami vállalatok leépítése során a költségek minimalizálása érdekében a nagyvállalatok által foglalkoztatott munkavállalók létszámának jelentős mérvű csökkentésére került sor. A speciális feladatok ugyanakkor továbbra is a betanított, kellő szakismerettel rendelkező korábbi munkaerő bevonását tették szükségessé.

2001. júliusától a Munka Törvénykönyve bevezette a munkaerő-kölcsönzés fogalmát és meghatározta annak részletes szabályait. Ez a törvénymódosítás lehetővé tette, hogy egyes gazdasági társaságok a megfelelő engedélyezési eljárást követően a társaság tevékenységi körébe a munkaerő-kölcsönzést felvéve, a velük munkaviszonyban álló munkavállalóikat ellenérték fejében munka végzésére a kölcsönbe vevő részére átengedjék.

A terhelt, mint a (kölcsönadó) kft. ügyvezetője a (kölcsönvevő) Rt.-vel kötött munkaerő-kölcsönzésre irányuló szerződésben foglalt kötelezettségeinek a teljesítésére a saját bejelentett munkavállalói mellett más gazdasági társaságok munkavállalóit is kikölcsönözte. A quasi

A jogerős ügydöntő határozat ellen benyújtott felülvizsgálati indítvány szerint az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. §-ának (7) bekezdése értelmében a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni. Az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben gazdasági eredménye kimutatható. Erre a rendelkezésre figyelemmel, ha a számlákon szereplő szolgáltatás ténylegesen nem fémmezmunkálásnak minősül, hanem munkaerő-kölcsönzésnek, úgy a munkaerő-kölcsönzés adóterheit kell alkalmazni. Mivel a kétféle szolgáltatás adójogi megítélése az adóterhek tekintetében azonos, adóhiány fogalmilag kizárt. A felülvizsgálati ügyben eljáró Legfelsőbb Bíróság a bűnösség és a minősítés vizsgálata körében abból indult ki, hogy tisztán adójogi kérdés annak eldöntése, hogy adóelvonás történt-e, és az adójogi szabályozás alapján dönthető el, hogy a bűncselekmény megvalósult-e vagy sem. Másként fogalmazva, ha a terheltnek volt adózási (adófizetési) kötelezettsége, akkor – szándékos bűnösség esetén – elkövette az adócsalást, ha nem volt adókötelezettsége, akkor nem.

A számvitelről szóló törvény (Szvt.) 166. §-ának (2) bekezdése szerint a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. Számlát csak valós gazdasági eseményről lehet kiállítani. Ezzel szemben az alapul fekvő ügyben az adó megállapításához

---

alvállalkozó társaságokkal ún. „vállalkozási” szerződéseket kötött, amelyek szerint a vállalkozók a szerződés tárgyában szereplő (fémmezmunkálásként megjelölt) munkákra vállalkoztak azzal, hogy a szerződések ellentételeként vállalkozási díj került megállapításra a teljesítés-igazolásokon szereplő díjtételek alapján, amely számla ellenében utólag került kiegyenlítésre.

A munkaerő-kölcsönzésből származó díjazás átutalását követően a terhelt a dolgozókról készített nyilvántartás alapján elszámolt a vele vállalkozási szerződést kötött társaságok képviselőivel, akik a dolgozókat közvetlenül – borítékból – fizették ki.

A bíróság a jogerős ítéletében megállapította, hogy az utóbbi vállalkozási szerződések színlelt szerződések, amelyek más szerződéseket, valójában munkaerő-kölcsönzést lepleztek. E szerződések adott formában történt megvalósítása – mivel más gazdasági társaságokkal munkaviszonyban álló személyek kikölcsönzésére vonatkoztak – jogszabályba ütközött.

A terhelt a Kft. könyvelésében a fiktív számlák alapján, azok nettó értékét – alvállalkozási tevékenység címén – költségként, ÁFA tartalmát pedig igénybe vett szolgáltatáshoz kapcsolódó általános forgalmi adóként számolta el. Havi ÁFA bevallásaiban a fiktív számlák felhasználásával, az értékesítést terhelő általános forgalmi adó jogosulatlan levonást eszközölt. A fiktív számlák ÁFA tartalmát beszerzést terhelő levonható, előzetesen felszámított általános forgalmi adóként tüntette fel. Egyidejűleg a társasági adóbevallásaiban a fiktív számlák felhasználásával csökkentette a cég adózás előtti eredményét, így az adóhatóság megtevesztésével a társasági adó tekintetében is csökkentette az adóbevételt.

felhasznált valótlan tartalmú számlák szerinti gazdasági események nem történtek meg. Ennél fogva, a számla valótlanúsága miatt adott esetben megdőlt minden olyan tény, amelyet a számla hivatott volt igazolni.<sup>160</sup> Miután a felhasznált számlák a számviteli törvény követelményeinek nem felelnek meg, így azok könyvelésben való beállítása és felhasználása sem volt jogszerű.

Az Áfa tv. 43. §-ának (4) bekezdése szerint a számlára, az egyszerűsített számlára és a számlát helyettesítő okmányra a számviteli törvénynek a számviteli bizonylatra vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni. Az Áfa tv. 32. §-a (1) bekezdésének a) pontja szerinti adólevonási jog e tv. 35. §-ának (1) bekezdése alapján kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Az Áfa tv. szerint tehát a számviteli törvény előírásai szerinti formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén kerülhet sor az adólevonási jog gyakorlására.

A fiktív számlák könyvelésben való elhelyezésével a Kft. megsértette az Áfa tv. 32. §-a (1) bekezdésének a) pontját, mivel fiktív számlák alapján az adólevonási jog nem illette meg. A terhelt a fiktív alvállalkozói számlák könyvelésben való szerepeltetésével csökkentette továbbá a tárgyév eredményét és ehhez kapcsolódóan a társaság társasági adófizetési kötelezettségét is. Mivel a számlák nem feleltek meg az Szvt. 165. §-ának (2) és 166. §-ának (2) bekezdésében írtaknak, ezért ezen kiadások nem fogadhatók el költségként.

Az ismertetett jogszabályi rendelkezésekből következően a Legfelsőbb Bíróság is azt állapította meg, hogy – a felülvizsgálati indítvány érvelésétől eltérően – valamely gazdasági esemény megtörténte – a jogszabályban előírt feltételek hiányában – önmagában nem jogosít fel adólevonási jog gyakorlására. A gazdasági eseményről kiállított számla pedig tartalmilag csak akkor hiteles, ha az abban foglalt gazdasági esemény a számla szerinti felek között, a számla szerinti módon ment végbe és az ellenérték is megfizetésre került.

Az Art. 1. §-ának (7) bekezdésében foglalt alapelvi szintű rendelkezés alkalmazása – a fentebb ismertetett ügyhöz kapcsolódóan – további általános következtetések levonását is igényli.

---

<sup>160</sup> Ercsey Zsombor: Some Major Issues of Value Added Tax. PhD Tanulmányok 9., PTE-ÁJK

Az adócsalás miatt indított büntetőügyekben eljáró hatóságok feladata, hogy a felek valós akaratának és a tényállás megállapítása szempontjából jelentős szerződéses kapcsolatok megítélése során a polgári jog szabályainak alkalmazásával az egyes szerződéses viszonyokat önállóan értékelje és az értékelés eredményétől függően további jogkövetkezményeket alkalmazzon. A polgári jog szabályai szerint, ha egy szerződés a megjelenésében nem a valóságos szerződéses tartalmat hordozza, vagyis ahol a szerződéses nyilatkozatban kifejezendő akarat eltér a szerződő fél (felek) valódi akaratától, az színlelt szerződésnek minősül. A Ptk. 207. §-ának (6) bekezdése szerint a színlelt szerződés semmis.

A színlelés célja a színlelt szerződés esetében rendszerint valamely jogszabály, vagy másik személy jogának, jogvédelte érdekének a kijátszása. A színlelt szerződés legtöbbször más szerződést leplez. Az irányadó gyakorlat szerint ilyenkor a felek jogviszonyát a háttérben meghúzódó, a színleléssel titkolt, leplezett (palástolt) szerződés alapján kell elbírálni. Ha a leplezett szerződés érvényes, a felek megállapodását ennek tartalma alapján kell minősíteni, ha a leplezett szerződés is érvénytelen, akkor a szerződés semmis.

A színlelés oka rendszerint az, hogy a leplezett szerződés jogszabályba ütközik, ezért annak tartalmát el kell titkolni. Így volt ez a fentebb vizsgált ügyben is. A szerződésben részes szerződő felek a munkaerő-kölcsönzés gyakorlásához szükséges szigorú feltételeket nem tudták teljesíteni és ezért leplezték a munkaerő-kölcsönzésre irányuló szerződéseket fémmezmunkálást igazoló szerződésekkel. Adójogi szempontból végső soron annak volt jelentősége, hogy a szerződések teljesítéséről kiállított számlákon ennek megfelelően nem a munkaerő-kölcsönzést jelölő SZJ besorolást hanem más SZJ szám került feltüntetésre. A védelem álláspontja szerint ez az „elírás” nem szolgálhat alapul ahhoz, hogy a számlákat akár az adóhatóság, akár a büntetőügyekben eljáró hatóságok fiktívnek minősítsék.

Az adóhatóság, mint szakhatóság – a kérdés kiemelt gyakorlati jelentőségére figyelemmel – korábban már többször állást foglalt a fiktív számlák értékelése tárgyában. A büntetőügyekben eljáró hatóságok akkor járnak el helyesen, ha

gyakorlatuk indokolatlanul nem szakad el az adóhatóság gyakorlatától, hanem összhangban áll azzal. Ezért a bíróságok is figyelembe veszik az adóhatóság általános jellegű iránymutatásait és saját, önállóan kialakított döntéseiket azok figyelembe vételével – szükség esetén kritikai észrevételeik fenntartásával – alakítják ki.

A fiktív számla ismérveinek és eseteinek a meghatározásához az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény 44. § (5) bekezdésének alkalmazásáról rendelkező 7003/2002. (PK. 21.) PM irányelv, valamint a kiutalás előtti ellenőrzések végrehajtásának elősegítéséről - tekintettel az általánosforgalmiadó-ellenőrzések igényére és tapasztalataira - szóló, a fenti irányelv "elődjének" is tekinthető, bírósági döntvényekre is utaló 7012/1997. (AEÉ 13.) APEH irányelvet adott iránymutatást.

Ezek szerint a gazdasági esemény fiktív, ha

- a számlán szereplő felek viszonylatában egyáltalán nem jött létre gazdasági esemény;<sup>161</sup>
- a felek között létrejött szerződés semmis – színlelt, jogszabályba ütközik;<sup>162</sup>
- a valós gazdasági esemény nem azonos a számlában feltüntetett értékesítéssel, illetve szolgáltatással.

Az utóbbi esetben egyrészt előfordulhat, hogy a számlán szereplő gazdasági eseményhez képest a valóságban más esemény jött létre. Ekkor az Art. 1. § (7) bekezdése szerint indokolt a szerződéseket a valós gazdasági tartalom alapján vizsgálni, és az adójogi következményeket ennek megfelelően megállapítani.<sup>163</sup> Másrészről megtörténhet, hogy a gazdasági esemény a számlában feltüntetettel ellentétben csak részben valósult meg (például mennyiségi eltérés). Ilyenkor az adójogi jogkövetkezmények a tényleges teljesítéshez igazodhatnak.

Az említett iránymutatások ehhez igazodóan határozták meg a fiktív számlák fogalmát és eseteit is.

---

<sup>161</sup> Lásd Legfelsőbb Bíróság Kfv.II.27.835/1995/5. számú ítélete

<sup>162</sup> Lásd Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.28.193/ 1995/6. számú ítélete

<sup>163</sup> Szilovics Csaba: Csalás és jogkövetés az adójogban, Budapest, Gondolat kiadó, 2003. (Doktori mester munkák) bibliogr. szöveg között, 60. o.

A fiktív számlák formailag megfelelnek a törvényi követelményeknek, azonban lényeges tartalmi hiányosságaik vannak. Fiktívnek, azaz nem valós számlának minősül az a számla, amely valótlan adatokat tartalmaz az általa dokumentált gazdasági eseményre, illetve az abban részt vevő felekre vonatkozóan.

A büntetőügyekben eljáró hatóságok a gazdasági események megtörténtének vizsgálata során a rendelkezésre álló bizonyítékok mérlegelésével állapítják meg a tényállást. A valóságban lezajlott eseményeket vetik össze a szerződésekben, a számlákon feltüntetett adatokkal azok között a felek között, akikre az adott jogügylet kapcsán azok vonatkoznak. Ez utóbbi feltétel tehát azt jelenti, hogy az adózásra vonatkozó jogszabályok megtartását adózónként kell vizsgálni.

*d) Az adójog alapvető szabálya, hogy az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. Ha a felek akár a szokásos piaci értékektől, áraktól való eltérésekkel, akár színlelt jogügyletekkel kívánják érvényesíteni, növelni az adószabályok alkalmazásának előnyeit, akkor azokat az adókötelezettség megállapítása során figyelmen kívül kell hagyni [Szja tv. 1. § (4) bek.].*

Konkrét felülvizsgálati ügy<sup>164</sup> tényállása szerint a terheltnek veszteségesek voltak a pénzügyi befektetései és a brókere úgy döntött, hogy zsebből kárpótolja őt. A terhelt ezután a jövedelme után nem tett adóbevallást, nem fizetett adót és ezért elítélték.

A terhelt a felülvizsgálati indítványában arra hivatkozott, hogy a bevételének volt jogcíme, az vagy a kártérítés (illetve kártalanítás) vagy az ajándék volt. Ezek

---

<sup>164</sup> Legf.Bír. Bfv.II.951/2009.



adómentessége folytán őt adófizetési kötelezettség nem terhelte, ezért bűncselekményt nem követett el.

A Legfelsőbb Bíróság egyetértett azzal a helyes érveléssel, hogy a fenti bevétel adójogi minősítésének (besorolásának) valóban döntő jelentősége van a terhelt terhére rótt bűncselekmény megállapítása körében. Minden olyan esetben, amikor az adócsalás bűncselekménye nem megtévesztéssel valósul meg – ami önállóan (másként fogalmazva, kizárólag) büntetőjogi jelegű szakkérdés lehetne – , hanem elhallgatással, akkor tisztán adójogi kérdés annak eldöntése, hogy adóelvonás történt-e, és az adójogi szabályozás alapján dönthető el, hogy a bűncselekmény megvalósult-e vagy sem. Másként fogalmazva, ha a terheltnek volt adózási (adófizetési) kötelezettsége, akkor – szándékos bűnösség esetén – elkövette az adócsalást, ha nem volt adókötelezettsége, akkor nem.

A Legfelsőbb Bíróság a következő érvelés mellett hozta meg a döntését. Az Szja tv.<sup>165</sup> 1. §-ának (3) bekezdése főszabályként rögzíti, hogy a magánszemély minden jövedelme adóköteles. Ettől eltérő szabályt, az adóból kedvezményt a kivételes célok érdekében – e törvény alapelveinek figyelembevételével – csak törvény állapíthat meg.

A felülvizsgálati ügyben eljáró Legfelsőbb Bíróság e rendelkezés valódi tartalmának meghatározásához a Legfelsőbb Bíróság Közigazgatási Kollégiumának, illetve a Magyar Köztársaság Alkotmánybíróságának ítélezési gyakorlatát is áttekintette.

Az 1/1998. KJE jogegységi határozat indokolásának IV/1. pontjában foglalt érvelés szerint:

A Magyar Köztársaság Alkotmányának 70/I. §-a kimondja, hogy a Magyar Köztársaság minden állampolgára köteles jövedelmi és vagyoni viszonyának megfelelően a közterhekhez hozzájárulni. Az állampolgárok közterhekhez való hozzájárulásának alkotmányos kötelezettségéből kiindulva alkotta meg az Országgyűlés az Szja tv-t, amely a közös társadalmi feladatok ellátásához szükséges adóbevételeket biztosítja. Az Szja tv. 1. §-ának (1) bekezdése szerint a belföldi illetőségű magánszemélyt a belföldről származó jövedelme után e törvény alapján adókötelezettség terheli. A törvény ugyanakkor meghatározza azokat a

---

<sup>165</sup> A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény

társadalmilag preferált eseteket is, amikor a magánszemély adója – az összjövedelmet csökkentő tételek levonásával vagy adókedvezmény igénybevételével – csökkenthető. A társadalmi igazságosság érvényesítése, az arányos közteherviselés biztosítása érdekében az adófizetési kötelezettség mértékének megállapítása során különös figyelmet kell fordítani arra, hogy a törvényben biztosított jövedelmet csökkentő tételek levonása során, illetve az adókedvezmény igénybevételénél a magánszemély jogát visszaélészerűen ne gyakorolhassa, a törvényi előfeltételeket maradéktalanul teljesítve tegyen eleget adófizetési kötelezettségének. A rendeltetészerű joggyakorlás tehát az adójogviszonyban is olyan általános jogelv, melyet az adózó polgárnak fizetési kötelezettsége teljesítése, a hatóságnak pedig eljárása során érvényesíteni kell.

A Legfelsőbb Bíróság közigazgatási jogegységi tanácsa ilyen indokok mellett foglalt állást akként, hogy az Szja tv. nem ismeri el az olyan adócsökkentési módszereket, amelyek nincsenek kifejezetten nevesítve a törvényben. Ellenkezőleg. Kifejezetten tiltja azt a magatartást, amikor az adóalany nem kifejezetten az adócsökkentést lehetővé tévő szabály szerint, nem azt pontosan betartva jár el.

Hasonlóan foglalt állást a Legfelsőbb Bíróság egy konkrét ügyben is, amikor kimondta, hogy a rendeltetészerű joggyakorlás elvét sérti, ha a felek célja kizárólag az, hogy a munkáltató a munkavállalói részére az (önkéntes kölcsönös biztosító) pénztár közbeiktatásával adó- és járulékterhek megfizetése nélkül juttasson jövedelmet (BH 2005/332.). Az Art. 1/A. §-ának (1) bekezdése szerint az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetészerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetészerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése. Ilyen esetben az adóhatóságnak az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetészerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre figyelemmel kell megállapítania. Az adóhatóság az Art. 1. §-ának (7) bekezdése alapján jogosult a szerződések, ügyletek és más hasonló cselekmények adójogi minősítésére.

A rendeltetészerű joggyakorlásra vonatkozó alapvető jogi rendelkezések értelmezésével – már több ízben – az Alkotmánybíróság is foglalkozott. A

724/B/1994. számú határozat meghozatalát egy bíróság kezdeményezte az előtte folyamatban lévő ügyben. A bíróság az Art. 1. §-a (7) bekezdése alkotmányellenességének a kimondását indítványozta, amely szerint a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket az adóügyi eljárásban valódi tartamuk szerint kell minősíteni. A bíróság szerint ez a rendelkezés az adóhatóságot olyan jogosultsággal ruházza fel, amely sérti az Alkotmányban biztosított köztulajdon és magántulajdon egyenjogúságát, egyenlő védelmét és a tulajdonhoz való jogot. A rendelkezés gyakorlati alkalmazása ugyanis lehetővé teszi, hogy az adóhatóság figyelmen kívül hagyja a felek valóságos szerződési akaratát és olyan polgári jogi jogviszonyokat minősítsen, amelyeknek alanyai közül nem mindegyik fél áll egyúttal az adóhatósággal is jogviszonyban, s amelynek következtében az egyenrangúságon és mellérendeltségen alapuló polgári jogi jogviszonyokban az alá-fölérendeltséget vezeti be. Ellentétes továbbá a kifogásolt rendelkezés a Ptk. 7. §-a (1) bekezdésének második mondatával, amely szerint a polgári jogviszonyokból fakadó jogok érvényesítése bírósági útra tartozik. Nem megengedhető, hogy ebbe államigazgatási szerv hatósági minőségében belépjen és a felek szerződési akaratát önkényesen megváltoztassa.

Az Alkotmánybíróság az Art 1. § (7) bekezdésének alkotmányellenességét nem állapította meg. Egyebek mellett kifejtette, hogy az adóügyi és a polgári jogi jogviszony elválik egymástól. Az adóhatóság megállapítása nem hat ki a felek polgári jogi jogviszonyára. Az adóhatóság minősítése kizárólag adóügyi szempontból releváns és az a közjogi jogviszonyban nem álló harmadik személyre kihatással nincs.

Kifejtette továbbá, hogy a jognyilatkozatokat/szerződéseket általánosságban is a tartalmuk szerint kell megítélni. Minden olyan szerződés, amely megjelenésében nem a valóságos szerződéstartalmat hordozza, vagyis, ahol a nyilatkozatban kifejeződő akarat a nyilatkozó valódi akaratától eltér, színlelt szerződés. A Ptk. 207. §-ának (4) bekezdése értelmében a színlelt szerződés semmis és a semmis szerződés érvénytelenségére bárki határidő nélkül hivatkozhat. A semmisség megállapításához külön eljárásra nincs is szükség, így az adóhatóság is jogosult – a polgári jog általános szabályai szerint – az adóalany szerződéseit a valódi tartalmuk szerint minősíteni és azt akár semmisnek is tekinteni. Az adóhatósági

minősítés azonban nem módosítja – nem is érinti – a felek közötti polgári jogi szerződést, hanem csak a jognyilatkozat adóügyi minőségét határozza meg.

Az adóhatóság a saját értelmezését hatóságként érvényesítheti az adóügyi jogviszonyban anélkül, hogy annak helyes vagy téves volta kérdésében a bíróság előzetesen állást foglalt volna. Ez azonban a sajátos, alá- és fölérendeltségen alapuló adóügyi jogviszony következménye és éppen úgy érvényes az adóalany egyéb nyilatkozatai, mint szerződéseinek tekintetében.

Egy másik alkotmánybírósági határozat<sup>166</sup> foglalkozik a további két releváns jogszabály – az Szja tv. 1. § (4) bekezdésének, illetve a Tao tv. 1. § (2) bekezdésének az alkotmányossági vizsgálatával. Kimondja, hogy e rendelkezések a törvény további részeiben tételesen megjelölt adókedvezmények alkalmazásánál az adózót, illetőleg az adóhatóságot egyaránt kötelező jogalkalmazási alapelveket fogalmaznak meg. Ezeket az elveket azonban nem önmagukban, hanem csak a tételes joganyagban meghatározott adómentességi és adókedvezmény szabályokkal összefüggésben lehet és kell értelmezni.

Az Szja tv. VIII. fejezete tartalmazza az összevont adóalap adóját csökkentő adókedvezményeket. Az ott meghatározott feltételekből egyértelműen megállapíthatók azok a célok, amelyek megvalósítása érdekében a törvényalkotó adókedvezményt nyújtott. Az Alkotmánybíróság tehát úgy foglalt állását, hogy az Szja tv. kizárólag az ott felsorolt adókedvezményeket nyújtja, más adókedvezményre nem biztosít törvényes lehetőséget.

Ugyanez irányadó a Tao tv. esetén is. Annak III. Fejezete sorolja fel az adómentességeket. A társaságokra is ugyanaz az elv érvényes tehát, mint az. esetén. Más esetekben nem csökkenthető jogszerűen az adókötelezettség, mint amit a törvény tételesen felsorol.

Az Alkotmánybíróság szerint a jogbiztonság az államtól és elsősorban a jogalkotótól azt várja el, hogy a jog egésze, egyes részterületei és egyes szabályai is világosak, egyértelműek, hatásukat tekintve kiszámíthatóak és a norma címzettjei számára (...) előre láthatóak legyenek. Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az indítványozó által sérelmezett Szja tv. 1. §-ának (4)

---

<sup>166</sup> 1093/B/1997.

bekezdése és a Tao tv. 1. §-ának (2) bekezdése e feltételeknek megfelel. A két törvényben megfogalmazott alapelvekben foglaltak a tételesen szabályozott adókedvezményekre és mentességekre vonatkozó szabályokkal együtt az adókedvezmények céljait mindenki számára egyértelművé teszik. A feltételek világosak és az érintettek számára előre kiszámíthatóak. Nem állnak tehát ellentétben az alkotmány 2. §-ával.

Az alapelvek mindig általánosan megfogalmazott – a jogalkalmazást segítő – szabályok, amelyek a törvény egyéb rendelkezéseivel összefüggésben és mindig a konkrét adójogviszonyban érvényesülnek. Az adókedvezmény (előny) egyben mindig a főszabály alóli kivételt jelenti. Az abban foglalt feltételek fennállását tehát értelemszerűen a kedvezmény jogosultjának, illetőleg az abban érdekeltnek kell bizonyítania, szemben az adókötelezettséget megállapító szabályokkal, amelyekben a bizonyítási kötelezettség az adóhatóságot terheli.

Mindezekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a fenti (Bfv.II.951/2009/6.számú) ítéletében megállapította, hogy az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. Ha a felek akár a szokásos piaci értékektől, áraktól való eltérésekkel, akár színlelt jogügyletekkel kívánják érvényesíteni, növelni az adószabályok alkalmazásának előnyeit, akkor azokat az adókötelezettség megállapítása során figyelmen kívül kell hagyni [Szja tv. 1. § (4) bek.].

Ebből a szabályozásból következik, hogy:

- főszabályként minden jövedelem adóköteles,
- az a kivétel, ha nem, és
- a kivételeket megszorítóan kell értelmezni.

A kivételeket csak a jogrendszer által elismert tartalommal lehet érvényesíteni.

*Az adókötelezettség alóli kivételeknek mindig meg kell felelnie azoknak a definícióknak (mint pl. kártérítés, kártalanítás, ajándék), amelyek tekintetében a jog a kivételt biztosítja.*

Az adókötelezettség alóli kivételek megállapítása során nem abból kell kiindulni, hogy ami bizonytalan azt a terhelt javára kell értékelni. Az adójogviszonyban az adózónak kell igazolnia azokat a feltételeket, amelyek alapján az adókedvezményt vagy mentességet érvényesítheti.

A bíróságok a terhelt bevételét adójogi szempontból ún. egyéb jövedelemnek [Szja tv. 28. § (1) bek.] minősítettek. A Legfelsőbb Bíróságnak ezért e minősítés megalapozottsága tárgyában kellett állást foglalnia.

A Legfelsőbb Bíróság abból indult ki, hogy amennyiben az ún. egyéb jövedelemnek is valamilyen adójogilag beazonosított jogcímen kellene alapulnia, akkor aligha létezne maga ez a kategória. Az egyéb jövedelem adójogi szempontból az a jövedelem, amely nem sorolható be a törvényben nevesített jövedelmek közé. Annak nem kell feltétlenül jogcímet adni még akkor sem, ha rendszerint az ún. egyéb jövedelmek is besorolhatóak valamilyen jogcím alá. Éppen azért, mert a hatóságoknak korlátozottak a lehetőségei a felek között létrejött kifizetések jogcímének a meghatározásában, az adóhatósági eljárásban gyakran nem sikerül pontosan tisztázni a bevételek jogcímét. Ez a körülmény azonban a jövedelmek adóztatását nyilvánvalóan nem akadályozhatja meg.

Mindezekre figyelemmel alaptalannak találta azt a védelmi érvelését, amely a megfelelő tényadatok nélkül a kártérítés, a kártalanítás, illetőleg az ajándékozás jogcímén, adókötelezettség hiányában a terhelt felmentésére irányult.

*e) A közraktári jegy formájában nyújtott vagyoni érték összegének a meghatározása*

*Az értékpapír formájában nyújtott vagyoni érték annak a pénzjövedelemnek a sorsát osztja, amellyel összefüggésben adják, s – ha más nem állapítható meg – a szerzés időpontjában érvényes névértéket kell bevételnek tekinteni.<sup>167</sup>*

---

<sup>167</sup> EBH 931., BH 2004. 311.

A döntés alapjául szolgáló ügyben a városi bíróság ítéletével a terheltet az ellene adóbevétel különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntettének vádja alól – bűncselekmény

A felülvizsgálati ügyben eljáró Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy a közraktározási szerződés alapján a közraktár által – az elkövetéskor hatályos 1875. évi XXXVII. törvény szerint – kiállított közraktári jegy értékpapír (Ptk. 338/C. §). A két szelvényből – az árujegyből és zálogjegyből – álló közraktári jegy a váltóra vonatkozó szabályoknak megfelelően átruházható hátirattal a forgatmányos megnevezésével, de e nélkül üresen is. Ez utóbbi esetben a jogos birtokosi minőség igazolását a saját név kitöltése jelenti a forgatmányos helyén azzal, hogy ilyenkor a közraktár a hozzá tartozó szerződés hiteles másolatának bemutatását is igényli. Az áru- és zálogjegy együttes jogos birtoklása pedig jogot ad a letett áru feletti rendelkezésre, különösképpen annak – a közraktárral való elszámolás utáni – kiváltására.

A másodfokon eljáró bíróság mindezeket alapul véve tehát helyesen állapította meg egyfelől azt, hogy a közraktári jegy értékpapír, másfelől azt is, miszerint az

---

hiányában – felmentette. Az irányadó tényállás szerint terhelt, mint magánszemély követelését az adósa 1995. augusztus 23-án 3 db, összesen 56 millió forint névértékű közraktári jeggyel egyenlített ki. A közraktári jegyek hátoldalán forgatmányosként a terhelt neve nem került feltüntetésre.

1995. augusztus 26-án a terhelt a 3 db közraktári jegy valamennyi részét átadta az Mg. Kft.-nek 24 millió forint biztosítására, s az árujegyeken forgatmányosként e kft.-t fel is tüntették. A közraktári jegyek 1995. október 16-án lejártak, ezt követően a betárolt árukra újabb jegyek kerültek kiállításra. A terhelt 1996. szeptember 16-án a közraktári jegyek mögötti árukészletet, mint sajátját adta át tárolásra, illetve továbbértékesítésre az Sp. Kft.-nek.

A terheltnek az 56 millió forintnyi bevételről 1996. március 20-ig kellett volna az adóhatóság részére bevallást adnia. Az APEH megyei igazgatósága 1997. február 28-án tartott az 1995-ös adóévre vonatkozóan ellenőrzést a terheltnél, s ennek eredményeként azt állapította meg, hogy a terhelt az említett értékű közraktári jegyeket bevételként az adóbevallásában nem szerepeltette. Ilyen módon a terhelt 24 547 500 forint személyi jövedelemadó hiányt állapítottak meg.

Az elsőfokú adóhatósági határozatot az APEH Hatósági Főosztálya, mint másodfokú adóhatóság az 1997. június 16-án kelt határozatával megsemmisítette, kifejtve, hogy a közraktári jegyek birtokbavételével a terheltnek 1995. évben személyi jövedelemadó köteles bevétele nem keletkezett, így adóhiánya sem állapítható meg.

A másodfokú büntetőbíróság jogi álláspontja szerint a közraktári jegy értékpapír, amelynek átruházására a váltóra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. A közraktári jegy váltóval azonos módon történő kezeléséből pedig az következik, hogy üres forgatmány esetén az értékpapír birtokosa jogosult a közraktári jegyet megtestesítő áruval rendelkezni.

A terhelt az 56 millió forint összértékű közraktári jegyet, mint készpénzt alkalmazta az M. Kft.-vel, illetve az Mg. Kft.-vel kötött ügyleteiben, ilyen módon az Szja. törvény 4. § (1) bekezdése és 5. § (1) bekezdése értelmében az adóköteles bevételnek tekinthető. A terhelt azonban erről szándékosan nem tett adóbevallást, ennek következtében pedig az adóbevételt 24 547 500 forinttal csökkentette. Ezért az ügyészi fellebbezés folytán másodfokon eljáró megyei bíróság az elsőfokú bíróság ítéletét megváltoztatta; a terhelt bűnösségét az adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás bűntettében megállapította és őt 1 év – végrehajtásában 3 évi próbaidőre felfüggesztett – börtönbüntetésre ítélte.

üres hátirat a közraktári jegy jogos birtoklását, s ez által a betárolt áruk feletti rendelkezési jogot nem zárja ki.

A magánszemélyek jövedelem adójáról szóló, 1995. december 31-éig hatályos volt 1991. évi XC. törvény 4. §-ának (1) bekezdése értelmében jövedelem a magánszemély által az adóévben bármely címen és formában megszerzett vagyoni érték (továbbiakban: bevétel) egésze, illetve annak a törvényben elismert költségekkel csökkentett része, vagy a törvényben meghatározott hányada. Az 5. § (1) bekezdése szerint pedig bevétel – a 4. § (2) bekezdésében és a 6. § (1) bekezdésében írt kivételekkel – a magánszemély által az adóévben megszerzett, tevékenység ellenértékeként, vagy más jogcímen kapott készpénz, jóváírás és természetben kapott érték – ideértve egyebek mellett az értékpapírt is – tekintet nélkül arra, hogy az korábbi vagy későbbi évekre vonatkozik. Ide kapcsolódóan a 3. § 48. pontjában foglalt értelmező rendelkezés rögzíti, hogy a kifizető által a magánszemélynek – az értékesítést (vásárlást) kivéve – értékpapír formájában nyújtott vagyoni érték annak a pénzjövedelemnek a sorsát osztja, amellyel összefüggésben adják, s – ha más nem állapítható meg – a szerzés időpontjában érvényes névértéket kell bevételnek tekinteni.

Az idézett jogszabályhelyeket egybevetve ugyancsak helytállóan következtetett a másodfokú bíróság arra, hogy a terhelt – amikor a 39 425 000 forintot kitevő meghíúsulási díj kiegyenlítése fejében 56 millió forint névértékű közraktári jegy birtokába jutott – olyan bevételre tett szert, amely után személyi jövedelemadó fizetési, s ebből adódóan bevallási kötelezettség terhelte.

*f) Az osztalékadó<sup>168</sup>*

*Az osztalékadóval kapcsolatos adócsalás megállapíthatósága szempontjából osztaléknak nem általában a társaság vagyonából bármely jogcímen kivont pénzüsszeg, hanem csak a gazdasági társaság taggyűlésének, közgyűlésének a döntése alapján meghatározott jogcímen kifizetésre kerülő részesedés tekinthető.<sup>169</sup>*

---

<sup>168</sup> A francia szabályozásról lásd Sébastien de Monès – Pierre-Henri Durand – Jean-Florent Mandelbaum – Martin Klein – Alice Niemann – Andrea Manzitti – Guillermo Canalejo Lasarte – Gloria Marín Benítez – Graham J. Airs: Abuse of Tax Law accross Europe. EC Tax Review 2/2010. 87-88. o.

<sup>169</sup> BH 2010/60. III.



A megyei bíróság a jogerős határozatában azt állapította meg, hogy a terhelt a könyvelésében fiktív számlákon szereplő összegeket költségként számolt el. Ebből azt a következtetést vonta le, hogy ez az összeg kikerült a társaság vagyonából és ezért osztalékadót kellett volna azután fizetni függetlenül attól, hogy adott évben tényleges osztalék-kifizetés történt-e egyáltalán.

A Legfelsőbb Bíróság a megyei bíróság ez utóbbi megállapítását nem ténymegállapításnak, hanem jogi következtetésnek tekintette. Egyidejűleg rámutatott arra, hogy amennyiben az ténymegállapítás volna, sértené a vádelvet, ugyanis az ügyési vád nem tartalmazott adatot arra vonatkozóan, hogy a számláknak megfelelő összeg valóban kikerült volna a vállalkozások vagyonából.

Valójában a bíróságok által megállapított és a felülvizsgálati eljárásban irányadó tényállás sem tartalmazott adatot arra, hogy a társaságok könyvelésében a hamis számlák beállítása révén költségként elszámolt összegek<sup>170</sup> kikerültek az adott vállalkozások vagyonából, illetve, hogy milyen módon kerültek ki onnan. E körben számtalan egyéb helyzet is megvalósulhatott. Lehet, hogy a már meglévő veszteséget kívánták ily módon csökkenteni. Az is elképzelhető, hogy már korábban bármely más jogellenes cselekmény folytán kikerült az az érték/összeg, amit a hamis számlákkal utólag legalizáltak. Az alapügyben eljáró bíróságok által elfoglalt álláspont esetén pedig a hamis számlák becsatolásával legalizált kivétel nem adócsalás, hanem a csalás megállapításához szolgálna alapul.

Az is kétségtelenül megállapítható – és ezt a tényállás kifejezetten rögzíti –, hogy az érintett vállalkozásoknál a tényállásban rögzített összegeknek megfelelő osztalék kifizetéséről a társaságok – a társasági és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény rendelkezéseinek megfelelően – az éves eredmény ismeretében nem rendelkeztek.

Az osztalékadó-fizetési kötelezettség a társasági és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény alapján az osztalék címén kifizetett részesedés után keletkezik. Osztaléknak a tagoknak, a tulajdonosoknak a társaság adózott eredményéből e jogviszonyukra tekintettel kifizetett részesedés, a visszafizetési

---

<sup>170</sup> Ehhez kapcsolódik az „Amerikai Egyesült Államok történetének legnagyobb adóügye” is (lásd Harry First: Branch office of the prosecutor: the new role of the corporation in business crime prosecutions. North Carolina Law Review. 12/2010. 52. o.)

kötelezettség nélkül kapott támogatás, az elengedett kötelezettség, a más által átvállalt kötelezettség, a társaság megszűnése miatti befektetés kivonásakor vagy átalakuláskor a könyv szerint értéket meghaladó érték, a jegyzett tőke leszállításakor a könyv szerinti értéket meghaladóan kapott vagyoni érték, a vagyonyjegyre, illetve részjegyre kapott összeg minősül. Az osztalékadóra vonatkozó adójogszabály – amely egyben az adócsalás háttérnormája is – alapján tehát megállapítható, hogy osztaléknak nem általában a társaság vagyonából bármely jogcímen kivont pénzösszeg, hanem csak a meghatározott jogcímen kifizetett részesedés tekinthető, amelynek a kifizetésre a gazdasági társaság taggyűlésének, közgyűlésének a döntése alapján kerülhet sor [lásd az elkövetéskor hatályos gazdasági társaságokról szóló 1997. évi CXLIV. tv. 150. § (2) bek. a)-c) pontját, illetve a jelenleg hatályos 2006. évi IV. tv. 132. § (2) bekezdését és 141. § (1) bekezdését].

Az eljáró bíróságok tehát tévesen, a büntető anyagi jog szabályainak a megsértése miatt állapították meg a terheltek bűnösségét az osztalékadó elvonásával megvalósított adócsalás büntetében.

A bíróságok a terheltek bűnösségét az egészségügyi hozzájárulásra elkövetett adócsalás büntetében is megállapították arra hivatkozással, hogy a kifizetett osztalékot az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény 3. §-ának b/ba) pontja alapján egészségügyi hozzájárulás terheli, amelyet a számlafelhasználók az osztalékadóval együtt nem fizettek meg. Az egészségügyi hozzájárulás körében tehát a büntetőjogi felelősség megállapításának az alapja az osztalékadó meg nem fizetése volt.

Az osztalékadó megfizetésének elmulasztásához kapcsolódó bűnösség téves megállapítása maga után vonta a bűnösség téves megállapítását az egészségügyi hozzájárulás tekintetében is.<sup>171</sup>

*g) Megvalósítja az adócsalást, aki mások személyi adatainak a felhasználásával köt mezőgazdasági termékértékesítési szerződéseket, és az árbevételből származó jövedelmét a személyi jövedelemadó-bevallásában nem tünteti fel.<sup>172</sup>*

---

<sup>171</sup> Legf.Bír. Bfv.II.416/2008/5.

*h) Az Önellenőrzés jelentősége az adócsalás körében*

A gyakorlatban értelmezést igényelt az, hogy az adóhatóság szándékos megtévesztése esetén az önellenőrzés alkalmas lehet-e az adócsalás büntetőjogi következményeinek az elhárítására.

E kérdés eldöntésénél is a kerettényállást kitöltő igazgatási norma rendelkezéseiből indokolt kiindulni.

Az önadózás útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot – az illeték kivételével – és a költségvetési támogatást az adózó helyesbítheti. Ha az adózó az adóhatóság ellenőrzésének megkezdését megelőzően feltárja, hogy az adóalapját, az adót, a költségvetési támogatást nem a jogszabálynak megfelelően állapította meg, vagy bevallása számítási hiba vagy más elírás miatt az adó, költségvetési támogatás alapja, összege tekintetében hibás, bevallását önellenőrzéssel módosíthatja. Nem minősül önellenőrzésnek, ha az adózó bevallását késedelmesen nyújtja be, és késedelmét nem igazolja, vagy igazolási kérelmét az adóhatóság elutasítja. Nincs helye önellenőrzésnek, ha az adózó a törvényben megengedett választási lehetőséggel jogszerűen élt, és ezt az önellenőrzéssel változtatná meg. Az adózó az adókedvezményt utólag önellenőrzéssel érvényesítheti, illetőleg veheti igénybe [Art. 49. § (1) bek.].

Az ellenőrzés megkezdésétől a vizsgálat alá vont adó és költségvetési támogatás – a vizsgált időszak tekintetében – önellenőrzéssel nem helyesbíthető. Az adóhatóság által utólag megállapított adót, költségvetési támogatást az adózó nem helyesbítheti [Art. 49. § (2) bek.].

*Az önellenőrzés bevallása és a megfizetés*

A helyesbített adóalapot, adót és költségvetési támogatást a helyesbítéstől számított 15 napon belül az erre a célra szolgáló nyomtatványon (önellenőrzési lap) kell bevallani. A magánszemély a jövedelemadójának önellenőrzését a helyesbítést tartalmazó önellenőrzési lap benyújtásával teljesíti [Art. 50. § (1) bek.].

A helyesbített adó, a költségvetési támogatás és a megállapított önellenőrzési pótlék a helyesbített összeg és a pótlék bevallásával egyidejűleg esedékes. Az

---

<sup>172</sup> BH 2001/103.

adózó javára mutatkozó helyesbítés esetén önellenőrzési pótlékot sem felszámítani, sem megfizetni nem kell [Art. 51. § (1)-(2) bek.].

A magánszemély személyi jövedelemadó bevallását önellenőrzéssel csak az adóbevallás benyújtására előírt határidőt követően helyesbítheti [Art. 51. § (3) bek.]. A kifizető, a munkáltató járulékbevallását az önellenőrzés szabályai szerint helyesbítheti, ha nem a jogszabálynak megfelelően vonta le a járulékot.

Az irányadó bírói gyakorlat szerint az adóhatóság szándékos megtévesztése esetén az utólagos önellenőrzés az adócsalás büntetőjogi következményeinek elhárítására nem alkalmas.<sup>173</sup>

Az Art.-ben megjelölt önellenőrzés és a korábbi bevallás helyesbítésének lehetősége csupán a téves bevallás adóigazgatási következményeinek elhárítását teszi lehetővé. Az adóalap és ennek megfelelően az adó vagy járulék nem jogszabálynak megfelelő megállapítása és bevallása azonban visszavezethető egyrészt szándékos magatartásra, vagyis az adóhatóság megtévesztésére, az adó- vagy járulékbevétel összegének csökkentése érdekében, másrészt tévedésre, azaz a jogszabály helytelen értelmezésére vagy elírásra, számolási hibára is. Az önellenőrzés lényegében ez utóbbi eset korrekcióját biztosítja, melynek egyébként büntetőjogi következménye nincs is.

A szándékos – adó-, járulékbevétel-csökkentés viszont – az adóellenőrzéstől függetlenül büntetőjogi konzekvenciákkal jár, amelyet a Btk. 310. § és 310/A. §-a rögzít.

A büntetőjogi következmények elhárítására viszont nem az önellenőrzés, hanem a Btk. 310. §-ának (6) bekezdése, illetve a 310/A. §-ának (6) bekezdése szolgál, de kizárólag az (1) bekezdés szerint minősülő esetben és csak akkor, ha az elkövető a vádirat benyújtásáig a tartozását kiegyenlíti. Egyébiránt az önellenőrzés hatályosulásához is az szükséges, hogy a bevalláson túlmenően az adózó a befizetési kötelezettségét is 15 napon belül teljesítse.

Téves tehát az az álláspont, hogy az önellenőrzés megtörténtével és a bevallás helyesbítésével a terhelt az adóbevallási kötelezettségét teljesítette, ennél fogva magatartásának társadalomra veszélyessége megszűnt.

---

<sup>173</sup> EBH 1106

*i) A jogellenesség hiányának értékelése*

*Nincs helye a társadalombiztosítási járulékbévételt csökkentő társadalombiztosítási csalás bűncselekménye megállapításának, ha az elkövetés idején hatályos igazgatási jogszabályok az említett járulék-fizetési kötelezettség teljesítését nem írták elő.*<sup>174</sup>

A társadalombiztosítási járulék fizetésére kötelezettek körét az elkövetéskor az akkor hatályos 1975. évi II. törvény 103/A. § (11) bekezdése határozta meg. Eszerint az egyesület választott tisztségviselője az e tisztséggel összefüggésben kifejtett tevékenységéért kapott díjazás után társadalombiztosítási járulékot köteles fizetni. A tényállás szerint a terhelt az elkövetéskor, tehát 1994-ben és 1995-ben ilyen jogcímen nem kapott díjazást, következésképpen fizetési kötelezettsége sem volt. A fizetési kötelezettséget létesítő helyzet az egyesület megszűnésének megállapításakor, 1997. október 31-én jött létre; ekkor azonban a

---

<sup>174</sup> BH 2004/99.

A városi bíróság bűnösnek mondta ki a terheltet a társadalombiztosítási járulékbévételt jelentős mértékben csökkentő folytatólagosan elkövetett társadalombiztosítási csalás büntetében és 1 rb. folytatólagosan elkövetett társadalombiztosítási csalás vétségében (is). A megállapított tényállás lényege szerint terhelt az A. Egyesület elnöke volt. A megyei bíróság 1997. október 31-én megállapította az A. Egyesület megszűnését, mivel az már több mint két éve nem fejtett ki tevékenységet. Mivel az egyesület tevékenysége nem felelt meg az egyesületek működési szabályainak, annak elnökét, a terheltet, visszamenőleg alkalmazottnak, az egyesületnél nem könyvelt bevételeket az alkalmazott jövedelmének kellett tekinteni. Ennek alapján számolva, a terhelt 1994-ben 433 000 forint, 1995-ben 8 809 000 forint jövedelemre tett szert.

A terhelt az egyesületet az Megyei Egészségbiztosítási Pénztárnál nem jelentette be és személyi jövedelemadó bevallást nem tett, ennek folytán 1994-ben 195 524 forint társadalombiztosítási járulék, 12 989 forint egészségbiztosítási járulék, 30 307 forint nyugdíjbiztosítási járulék; 1995-ben 4 066 488 forint társadalombiztosítási járulék, 40 364 forint egészségbiztosítási járulék és 94 182 forint nyugdíjbiztosítási járulék bevallását és befizetését elmulasztotta.

A jogerős határozatok ellen a terhelt és a védője által előterjesztett felülvizsgálati indítvány szerint terhelt a társadalombiztosítási csalásokért nem felelhet, mivel járulékfizetési kötelezettségéről az elkövetéskor nem tudott és nem is tudhatott. Nem tudhatta, hogy az egyesületet meg fogják szüntetni, emiatt ő alkalmazott lesz, s a jövedelmének lesz számítva az az összeg, ami az elkövetéskor az egyesület bevétele volt.

A legfőbb ügyész a terheltnek a társadalombiztosítási járulékbévételt jelentős mértékben csökkentő, folytatólagosan elkövetett társadalombiztosítási csalás büntetékének és a folytatólagosan elkövetett társadalombiztosítási csalás vétségének a vádja alól való felmentését indítványozta. Álláspontja szerint az elkövetéskor hatályos társadalombiztosítási jog nem tartalmazott olyan rendelkezést, amely társadalombiztosítási jogviszonyt hozott volna létre az ítéleti tényállásban leírt esetre, azzal a következménnyel, hogy az egyesület tisztségviselőjét, mint alkalmazottat biztosítottként kellene figyelembe venni; következésképpen a terheltnek az egyesület nevében nem volt társadalombiztosítási bejelentési, nyilatkozattételi, járulékfizetési kötelezettsége, a tényállásban leírt cselekménye tehát nem bűncselekmény.

törvény 103/A. § (11) bekezdése már nem létezett, mert azt az Alkotmánybíróság a 81/1995. (XII. 21.) sz. határozatával megsemmisítette.

A kifejtettek miatt a cselekmények elkövetésekor a terheltnek nem volt jogszabályban előírt járulékfizetési kötelezettsége, így az a magatartása, hogy nem fizetett járulékot, nem volt jogellenes. A jogellenesség a bűncselekménynek fogalmi eleme, e nélkül a cselekmény nem bűncselekmény. Megsértették a büntető anyagi jog szabályait az eljáró bíróságok, amikor a terhelt bűnösségét 1 rb. folytatólagosan elkövetett, a társadalombiztosítási járulék bevétele jelentős mértékben csökkentő társadalombiztosítási csalás bűntettében és 1 rb. folytatólagosan elkövetett társadalombiztosítási csalás vétségében is megállapították, ezért a Legfelsőbb Bíróság a terheltet a fenti bűncselekmények vádja alól felmentette.

*j) Mulasztással elkövetett adócsalás esetén a tényállásban mindig rögzíteni kell azt is, hogy melyik adójogszabály milyen adóbevallási és adóbefizetési kötelezettséget ír elő.*

Erre tekintettel a másodfokú bíróság az elsőfokú bíróság által megállapított tényállást az iratok tartalma és az általa felvett bizonyítás alapján részben kiegészítette, illetve helyesbítette. Rögzítette, hogy a terhelt azzal, hogy fogyasztási adónemben és áfa adónemben nem tett bevallást megszegte az adózás rendjéről szóló elkövetéskor hatályos 1990. évi XCI. tv. (a továbbiakban: Art.) 1. számú mellékletének II/3/a. pontjában foglaltakat, amely szerint valamennyi adóról – a b)-c) pontban foglalt kivétellel – az adóévet követő év február 15. napjáig kell adóbevallást tenni. Megszegte továbbá az 1. számú melléklet II/3/b. pontjában foglaltakat is, amely szerint az általános forgalmi adóról, negyedéves megállapítására kötelezett adózónak az adómegállapítási időszakot követő negyedévet követő hó 20. napjáig kell az adóbevallást megtennie. Végül megszegte az Art. 1. sz. mellékletének II/3/c. pontjában foglaltakat, amely szerint a társasági adóról az adóévet követő év május 31. napjáig kell bevallást tenni.<sup>175</sup>

---

<sup>175</sup> Csongrád Megyei Bíróság 1.Bf.194/2010/29., Legfelsőbb Bíróság Bfv.II.879/2010.

*k) Minden olyan esetben, amikor az elkövetés óta jogszabályváltozás történik a keretrendelkezést kitöltő jogszabályok tekintetében, akkor a bíróságnak meg kell győződnie arról, hogy az elkövetéskori igazgatási norma helyett ugyanazon tartalommal érvényesül-e másik norma. Ezt az 1/1999. BJE döntés kötelező erővel mondja ki.<sup>176</sup>*

Ennek megfelelően az eljáró bíróságoknak megfelelő részletességgel ismertetniük kell azoknak az adójogszabályoknak a változását, amelyek az eljárás tárgyát képező cselekmény elbírálása körében jelentősek.<sup>177</sup>

*l) Az adóbevétel-csökkenés meghatározásának módja nem a tényállás része. E körben elegendő a csökkenés mértékének az összegszerű megjelölése.*

Az első fokon jogerőre emelkedett és rövidített indokolással elkészített ítélet ellen bejelentett felülvizsgálati indítványában a védő azt sérelmezte, hogy az ítélet indokolása nem tartalmazza az elkövetési érték megállapításának (értsd: az adóbevétel csökkenés összege kiszámításának) a megalapozását.

A Legfelsőbb Bíróság ezzel összefüggésben azt állapította meg, hogy a jogszerűen alkalmazott rövidített indokolásban a tényállás megfelelő részletességgel szerepel. Amint arra a legfőbb ügyész is helyesen hivatkozott – az adóbevétel-csökkenés meghatározásának módja nem a tényállás része. E körben elegendő a csökkenés mértékének az összegszerű megjelölése.<sup>178</sup>

*m) Az adómegállapítás eljárási szabályai*

Az adómegállapítás legalapvetőbb eljárási szabályait az Art. 25. §-ának (1) bekezdése határozza meg. Aszerint az adót, a költségvetési támogatást

*a) az adózó: önadózással,*

---

<sup>176</sup> Az 1/1999. BJE szerint: ha a Btk. Különös részének valamely rendelkezése ún. keretdispozíció, és az annak keretét kitöltő jogszabályi rendelkezésekben a bűncselekmény elkövetése után olyan mérvű változás következik be, amely a kötelezettség megszüntetésével vagy a tilalom feloldásával az addigi büntetőjogi védelmet megszünteti, e változás – a meghatározott időre szóló jogszabályok kivételével – a Btk. 2. §-ának második mondatára figyelemmel az elbíráláskor hatályban lévő büntetőjogi szabályozás visszaható hatályú alkalmazását alapozza meg.

<sup>177</sup> Legfelsőbb Bíróság Bfv.II.879/2010.

<sup>178</sup> Bfv.II.569/2009/5.

b) a kifizető és a munkáltató: adólevonással, az adóbeszedésre kötelezett: adóbeszedéssel,

c) az adóhatóság: bevallás alapján kivetéssel, kiszabással, adatszolgáltatás alapján adóhatósági adómegállapítás útján, illetőleg utólagos adómegállapítás keretében állapítja meg.

A gazdálkodó szervezetek az önadózás rendszerében az adót maguk kötelesek megállapítani, bevallani és megfizetni [Art. 26. § (1) bek.].

Az adócsalás miatt indított büntetőügyekben eljáró hatóságoknak értelemszerűen mindig tisztázniuk kell, hogy az adó megállapítására a vonatkozó anyagi adójogszabályoknak megfelelően és az Art.-ben előír módon került-e sor. Hivatalból vizsgálják, hogy történt-e adó-elkerülés vagy adócsalás az adó megállapítása során, mert ennek az adócsalás minősítése körében eminens jelentősége van. Az adóbevallási és befizetési kötelezettség szándékos elmulasztása ugyanis a Btk. 310. §-ának (1) bekezdésében meghatározott adócsalás bűncselekményének (I. alapesetének) a megállapítását eredményezheti. (A bűncselekmény II. alapesete miatti felelősségre vonásra csak akkor kerülhet sor, ha az adó megállapítása megfelelt a vonatkozó előírásoknak, törvényes volt, tehát az elkövető az adómegállapítás körében nem követett el adócsalást.)

## **2. Az elkövetés helye**

A Btk. 310. §-a (1) bekezdésének a 2005. évi XCI. tv. 21. §-ával 2005. IX. 1-től megállapított szövege már nem határozza meg az elkövetés helyét.

A Btk. megszületésének időszakában az adóztatás még kizárólag kivételes adóztatás formában történt. Ehhez igazodóan határozta meg az adócsalás tényállása, hogy a bűncselekmény csak az adóhatóság előtt követhető el.

Bár egyes gazdálkodó szervezetek adóztatásában már az 1980-a évek elejétől érvényesült az önadóztatás, annak rendszerét az 1988-ban bevezetett új adórendszer tette általánossá. Ettől kezdve, az önadózás rendszerében az elkövetés helyének már nem volt jelentősége, mert az adóbevételek csalárd elvonására attól



függetlenül sor kerülhetett, hogy a csaló egyáltalán kapcsolatba került-e az adóhatósággal. 1988-tól kezdődően a büntetőügyekben eljáró hatóságok valójában törvényrontó gyakorlatot folytattak. Megállapították az adócsalást azokban az esetekben is, amikor elkövetésére nem a „hatóság előtt” került sor. Ezt a törvényrontó gyakorlatot szüntette meg utólag 2005-ben a törvényhozás azáltal, hogy az elkövetés helyét a tényállásból kiemelte.

Amint arra korábban már utalás történt (III/5. pont alatt), az adóhatóságokat az Art. 10. §-ának (1) bekezdése határozza meg. Aszerint adóhatóságok:

- a) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) adóztatási szerve, mint állami adóhatóság,
- b) a NAV vámszerve, mint vámhatóság (az állami adóhatóság és a vámhatóság a továbbiakban együtt: állami adó- és vámhatóság),
- c) az önkormányzat jegyzője (a továbbiakban: önkormányzati adóhatóság).

A társadalombiztosítási járulék, a baleseti járulék, az egészségbiztosítási járulék a nyugdíjjárulék, illetve a magánnyugdíjpénztári tagdíjfizetési kötelezettség teljesítésével kapcsolatos igazgatási feladatokat a NAV, az Országos Nyugdíjbiztosítási Főigazgatóság (ONYF), az Országos Egészségbiztosítási Pénztár (OEP), valamint – a magánnyugdíjpénztárak vonatkozásában – a Pénzügyi Szervezetek Állami Felügyelete látja el. A magánnyugdíjpénztári tagdíj megállapítása és megfizetése körében elkövetett csalás közvetlenül a tagdíjat kezelő konkrét magánnyugdíjpénztár előtt is megvalósulhat. A bűncselekmény nem csak az eljárásra jogszabályok szerint hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatóság, hanem bármely más adóhatóság előtt is elkövethető.

### **3. Az eredmény**

Az adómegállapítás körében elkövethető adócsalás eredménye az adóbevétel csökkentése.<sup>179</sup> Amint azt a Legfelsőbb Bíróság az 1/2006 BJE döntésében

---

<sup>179</sup> Tóth Mihály, 2002. i.m. 393. o.

kifejtette, az adócsalás elkövetőjének szándéka arra irányul, hogy az adókötelezettség szempontjából jelentős tények tudatos elhallgatásával vagy valótlán közlésével az adóhatóságot megtéveszse, s ennek a megtévesztésnek az eredményeként adót egyáltalán ne fizessen, vagy a jogszabályban előírnál kevesebb adót fizessen. Az elkövető ezáltal az állami (önkormányzati) adóbevétel tényleges csökkentését idézi elő. Adócsalás esetében tehát az adóbevétel csökkentése fogalmilag elmaradt haszonnak felel meg. A sértett adóhatóság éppen a megtévesztő magatartás következményeként ténylegesen nem jut hozzá ahhoz a pénzben kifejezett vagyonrészhez, amely a törvény szerint jogszerűen megilletné és amely csak mint követelés (váromány) része a vagyonának.

Az adóbevétel csökkentése mindig forintban pontosan meghatározott összeget jelent. Az elkövető a magatartásával a bevételi oldalán károsítja meg az államháztartás valamely alrendszerét azáltal, hogy kevesebb adó (stb.) befizetésére kerül sor, mint a jogszabályoknak megfelelő eljárás esetén. Az elkövető magatartása irányulhat arra, hogy egyáltalán nem fizet adót, avagy, hogy valamely kedvezményt vagy mentességet jogosulatlanul, megtévesztéssel vegyen igénybe.

A magatartás és eredménye közötti *okozati összefüggést* mindig vizsgálni kell.

#### **4. Stádiumok**

Az első fordulat *stádiumainak* meghatározására döntően az eredmény függvényében kerülhet sor. Az elkövetési magatartás megkezdésével a bűncselekmény kísérleti szakaszba jut és az eredmény bekövetkezésével – az adóbevétel csökkenésével – válik befejezetté.

A kivételes adózás esetén a téves, hiányos adatok szolgáltatása már kísérlet, amikor pedig a hatóság a határozatában nem vagy kisebb összegben állapítja meg a fizetendő adó összegét, akkor befejezetté válik a cselekmény.

Az önadózás rendszerében az adóalanyok maguk állapítják meg – az irányadó jogszabályok önkéntes végrehajtása útján – az adókötelezettség alá eső jövedelmüket és maguk számítják ki annak adóvonzatát. Az adóbevallás

benyújtásának és az adó megfizetésének határidejét az adójogszabályok pontosan meghatározzák. Az adóbevallás és az adó megfizetésének egyidejű elmulasztása esetén a kísérlet fogalmilag kizárt. A határidő utolsó napjának elmúltával befejezetté válik a bűncselekmény. Befejeződhet azonban ezt megelőzően is, ha pl. az adóhatóság a korábban benyújtott adóbevallást a határidő lejártá előtt elfogadja és visszaulja a „visszatérítendő adót”. Mindez irányadó a járulékok és a tagdíj megállapítása, megfizetése során is.

Az olyan bűncselekmények esetén, amelyek több tevékenységi mozzanattal valósulnak meg, az elkövetési magatartás utolsó mozzanatához kapcsolódik a cselekmény befejezésének az időpontja. Ennek megfelelően önmagában az a körülmény, hogy az elkövető az adóelvonást tervezi (és ehhez igazodóan gazdasági eseményeket nem bizonylatol, bizonylatokat nem könyvel le, fiktív számlákat állít a könyvelésébe, stb.) és esetleg már az adóelőlegfizetési kötelezettségét sem teljesíti, önmagában még nem eredményezi az adócsalás megállapítását. Mindaddig ugyanis, amíg az adójogszabályok szerint jogi lehetősége van adóbevallásának megtételére és az adó megfizetésére, legfeljebb a bűncselekmény nem teljes, nem befejezett kísérlete valósulhat meg. Ennek megfelelően az elkövetési magatartás utolsó mozzanata az adó bevallására és megfizetésére biztosított határidő utolsó napja. Ha az adózó ekkor sem teszi meg bevallását és nem fizeti meg az adót, akkor ez a mulasztása az elkövetési magatartásának a része. Az esetleg több mozzanatból álló elkövetési magatartás utolsó mozzanata tehát e legutóbbi mulasztása lesz. Mindennek különös jelentősége lehet a Btk. 2. §-ában szabályozott időbeli hatály alkalmazása során is.

## B.

### Az adóvégrehajtáshoz kapcsolódó adócsalás

(II. alapeset)

Az adócsalás II. alapesete a már megállapított adó behajtásának jelentős késleltetésével vagy végleges megakadályozásával valósítható meg. A büntető ügyekben eljáró hatóságoknak ezért mindenekelőtt azt kell vizsgálnia, hogy az adómegállapítás megtörtént-e. E körben az Art. rendelkezései igazíthatják el a jogalkalmazót.

Az adócsalás miatt indított büntetőügyekben eljáró hatóságoknak értelemszerűen mindig tisztázniuk kell, hogy az adó megállapítására a vonatkozó anyagi adójogszabályoknak megfelelően és az Art.-ben előír módon került-e sor. Hivatalból vizsgálják, hogy történt-e adó-elkerülés vagy adócsalás az adó megállapítása során, mert ennek az adócsalás minősítése körében eminens jelentősége van. Az adóbevallási és befizetési kötelezettség szándékos elmulasztása ugyanis a Btk. 310. §-ának (1) bekezdésében meghatározott adócsalás bűncselekményének (I. alapesetének) a megállapítását eredményezheti. A bűncselekmény II. alapesete miatti felelősségre vonásra csak akkor kerülhet sor, ha az adó megállapítása megfelelt a vonatkozó előírásoknak, törvényes volt, tehát az elkövető az adómegállapítás körében nem követett el adócsalást.

#### 1. Az elkövetési magatartás

a) Az adócsalás II. alapesetének elkövetési magatartása a *megettévesztés*. Bármely megettévesztés alkalmas cselekmény lehet, amellyel okozati összefüggésben a tényállásszerű eredmény bekövetkezik vagy bekövetkezhet.<sup>180</sup>

Ha az adó megállapítása megtörtént, akkor az adó önként meg nem fizetése esetén az adóhatóságnak a behajtása iránt hivatalból intézkednie kell. Az adófizetési kötelezettség elmulasztása ezért az adó megfizetését késleltetheti, de a behajtását önmagában még nem befolyásolja. Miután az adó megfizetésére köteles

---

<sup>180</sup> Tóth Mihály, 2002. i.m. 392-393. o.

személy mulasztásban megnyilvánuló magatartása az adó adóhatóság által történő behajtását nem befolyásolja, a II. alapesetben meghatározott tényállásszerű cselekmény lényege abban foglalható össze, hogy azzal az elkövető az adó megállapítását követően olyan félrevezető, valótlan és jogellenes helyzetet teremt, amellyel a megállapított adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot. Ez csak tevékenységgel, aktív cselekvéssel képzelhető el, ezért az adócsalás II. alapesete mindig aktív magatartással valósul meg. Mulasztással e fordulat nem követhető el.

*b) Mit értünk az adó behajtása alatt és az adó behajtására az adóhatóság eljárásának mely szakaszában kerül sor?*

Az adó behajtása az adó adóhatóság általi beszedését jelenti. Az önadózás rendszerében az adózók az adót maguk kötelesek nem csupán megállapítani és bevallani, hanem önkéntesen kötelesek azt meg is fizetni. Az önkéntes teljesítés elmulasztását a jogrendszer pénzügyi jellegű szankciók kilátásba helyezésével is ösztönzi. Ha azonban az adózó mindezek ellenére nem fizeti meg önként a megállapított adóját, akkor az adóhatóság intézkedik a beszedése iránt. Az adóhatóság e tevékenysége az adó behajtására irányuló eljárás.

Ha az adó behajtására irányuló eljárás sem vezetett eredményre, akkor az adóhatóság elrendelheti az adóvégrehajtást. Az Art. 144. §-a értelmében az adó végrehajtására irányuló eljárást az adóhatóság alkalmazottja folytatja le, de már nem az Art., hanem a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény (Vht.) rendelkezéseinek az alkalmazásával. Ennek megfelelően az adóvégrehajtót az eredményes végrehajtás érdekében mindazok a jogok megilletik, amit a Vht. a bírósági végrehajtónak biztosít.

Az adócsalás II. alapesetének a megállapítása körében tehát közömbös az, hogy adó-végrehajtási eljárás indult-e vagy sem. Másként fogalmazva téves az az a gyakorlati jogalkalmazásban korábban felmerült nézet, amely szerint az adócsalás e II. alapesete csak az elrendelt adó-végrehajtási eljárásban, avagy – ezt némileg kiterjesztve – akkor állapítható meg, ha utóbb az adóvégrehajtást elrendelték. Mindezen körülményeknek a bűncselekmény megállapítása körében nincs jelentősége.

Ebből egyúttal az is következik, hogy a bűncselekmény az elrendelt adóvégrehajtás során is megvalósulhat pl. azzal, hogy az elkövető olyan valótlan adatokat, tényeket tár a hatóság elé, amelyek – valóságuk esetén – halasztást, vagy az adó megfizetése alóli mentesülést eredményezhetnének. Ilyenkor rendszerint az adózásról szóló jogszabályokban (az Art.-ben, Vámtv.-ben, Tbj.-ben, Ftv.-ben stb.) foglalt lehetőségekkel él vissza, és megtévesztéssel kíván pl. halasztást, vagy részletfizetést elérni.

*c) A cégfantomizálások adójogi megítélése*

A Legfelsőbb Bíróság már több ügyben is kifejtette: a terheltnek az a magatartása, hogy fiktív üzletrész átruházási szerződéssel az adós gazdálkodó szervezet vagyontól eltüntette, és ezzel az adó behajtását megakadályozta – az egyéb feltételek megléte esetén – alkalmas lehet az adócsalás (II. alapesetének) a megállapítására. Olyan aktív magatartás, amellyel az elkövető éppen az adó behajtását kívánta megakadályozni. Cselekményével az adóhatóság jogszabályban meghatározott adóbehajtásra irányuló tevékenységére gyakorolt hatást. Ha a fiktív üzletrész-áttruházási szerződés megkötésével a terhelt magatartása az adó behajtására irányuló adóhatósági intézkedések ellehetetlenítésére irányult és a kft. átruházásának módja és körülményei egyértelműen azt eredményezték, akkor az adó behajtásának megakadályozásával elkövetett adócsalás megállapítható.<sup>181</sup>

A megtévesztés, mint a Btk. 310. §-ának (5) bekezdésében meghatározott adócsalás elkövetési magatartásának az értelmezése kapcsán a Legfelsőbb Bíróság abból indult ki, hogy az adó megfizetésére köteles személy mulasztásban megnyilvánuló magatartása önmagában megtévesztésként nem értékelhető. Tényállászerű cselekményével az elkövető az adó megállapítását követően olyan félrevezető, valótlan és jogellenes helyzetet teremt, amellyel a megállapított adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot. Ez csak tevékenységgel, aktív cselekvéssel képzelhető el, ezért az adócsalás II. alapesete mindig aktív magatartással valósul meg. Pusztán mulasztással e fordulat nem követhető el.

---

<sup>181</sup> Legf.Bír. Bfv.II.837/2008/5.

d) Az adócsalás II. alapesetének a tényállása nem határozza meg tényállási elemként az *elkövetés helyét*. Az adóbehajtás megakadályozására irányuló cselekmények többnyire nem is az adóhatóság előtt valósulnak meg. Ha azonban az adóvégrehajtás elrendelése már megtörtént, akkor a jogszabályok által biztosított fizetési kedvezmények és könnyítések igénybe vétele rendszerint az adóhatóság előtti közreműködést igényelheti.

## 2. Az eredmény

a) Az adó stb. behajtásának *megakadályozása* az érintett bevétel(ek) végleges kiesését, elmaradását jelenti. A *jelentős késleltetésnél* irányadó időtartam meghatározásánál elsősorban a gazdasági életben alkalmazott időtartamokból (pl. 90–180–270–360 nap) indulhatunk ki. Az állami, illetve önkormányzati költségvetés által tervezett adóbevételek, valamint az elkülönített állami pénzalapok bevételeinek elmaradása mindig a tárgyévi feladatok finanszírozását veszélyezteti. Az adó-megállapítási időszak rendszerint (és maximum) egy év. Ezért minden olyan esetben, amikor a megállapított adó behajtásának késleltetése az egy évet eléri vagy meghaladja, e jelentős (mértékű) késleltetés már megállapítható.<sup>182</sup>

b) A Legfelsőbb Bíróság az adó behajtásának késleltetése, illetve megakadályozása, mint a vizsgált bűncselekmény eredményének meghatározása körében az alábbiakat emelte ki:

Az önadózás rendszerében az adózók az adót maguk kötelesek nem csupán megállapítani és bevallani, hanem önkéntesen kötelesek azt meg is fizetni. Az önkéntes teljesítés elmulasztását a jogrendszer pénzügyi jellegű szankciók kilátásba helyezésével (adóbírság) is ösztönzi. Ha azonban az adózó mindezek ellenére nem fizeti meg önként a megállapított adóját, akkor az adóhatóság intézkedik a behajtása iránt.

---

<sup>182</sup> Molnár Gábor Gazdasági bűncselekmények, HVG-Orac Lap- és könyvkiadó 2009. 330. o.

Az adó behajtására a végrehajtási eljárás (Art 144-164. §) keretei között kerül sor.

Az Art. 150. §-ának (1) bekezdése szerint az adóhatóság az adótartozás megfizetésére az adózót, a 35. § (2) bekezdése szerint az adó megfizetésére kötelezett személyt (a továbbiakban együtt: adós) felhívhatja, eredménytelen felhívás esetén a végrehajtást megindítja. A végrehajtási eljárás a végrehajtási cselekmény foganatosításával indul.

E rendelkezésnek megfelelően, ha az adótartozás megfizetésére történt felhívás nem vezetett eredményre, akkor az adóhatóság elrendelheti az adóvégrehajtást. Az Art. 144. §-a értelmében az adó végrehajtására irányuló eljárást az adóhatóság alkalmazottja folytatja le, de már nem az Art., hanem a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény (Vht.) rendelkezéseinek az alkalmazásával. Ennek megfelelően az adóvégrehajtót az eredményes végrehajtás érdekében mindazok a jogok megilletik, amit a Vht. a bírósági végrehajtónak biztosít. Mindezekre figyelemmel az állapítható meg, hogy az adócsalás II. alapesetének az elkövetésére rendszerint a már megindított adó-végrehajtási eljárás során kerülhet sor. Ugyanakkor konkrét felülvizsgálati ügyben rögzítette a Legfelsőbb bíróság: a Legfőbb Ügyészség helyesen mutatott rá átiratában<sup>183</sup> arra, hogy az adócsalás megállapításához nincs szükség az adóvégrehajtás elrendelésére, ezért a büntetőjogi felelősség megállapítása körében közömbös az, hogy adó-végrehajtási eljárás indult-e vagy sem.<sup>184</sup>

*c) Az adófizetési kötelezettség teljesítésének fedezetét biztosító vagyon jelentősége az adócsalás megállapítása körében*

A Legfelsőbb Bíróság már több ügyben is vizsgálta az adófizetési kötelezettség teljesítésének fedezetét biztosító vagyon jelentőségét az adócsalás II. alapesetének a megállapítása körében.

Az ítélezési gyakorlat alapján azt állapította meg, hogy ezideig nem vált ismertté olyan döntés, amelyben a bíróság (és az ügyész) az adócsalás bármely fordulata esetén jelentőséget tulajdonított volna a tényállásszerűség megállapítása

---

<sup>183</sup> Bf.2307/2008.

<sup>184</sup> Legf.Bír.Bfv.II.837/2008/5.



körében annak, hogy az adósnak volt-e a fizetési kötelezettségének a teljesítésére fedezetül szolgáló megfelelő vagyona.

Az adócsalás második alapesete 1993. május 15. napjától van hatályban, gyakorlata azóta formálódik. Ezt a gyakorlatot bizonyára jelentősen befolyásolta, hogy – legalábbis a Legfelsőbb Bíróság elé kerül ügyekben – az ügyészség soha nem vizsgálta a vádemelés megalapozása keretében azt a körülményt, hogy az adós gazdálkodó szervezetnek egyáltalán volt-e vagy mennyi volt a vagyona, és ehhez képest az fedezetül szolgálhatott-e az adóbehajtás során, avagy – megfelelő vagyon hiányában – a behajtás eleve kudarcra volt ítélve.

A bíróságok gyakorlata is ennek megfelelően alakult. Az adó behajtásának késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett adócsalás miatt indított bűnügyekben soha nem képezte a vizsgálódás tárgyát az a körülmény, hogy az adós vagyona mennyiben szolgált fedezetet az adótartozás behajtására.

A kérdés vizsgálata körében jelentősége lehet annak is, hogy a számvitelről szóló hazai törvények a vagyon fogalmát nem is határozták meg, hanem a hatályuk alá tartozó ún. gazdálkodók vagyoni, pénzügyi, jövedelmi helyzetének, összességében a gazdálkodás eredményességének a meghatározásához szükséges egységes szabályokat rögzítették. Tény, hogy a gazdálkodó vagyona (alapvetően) az eszközök és a források számszerűsített adataival határozható meg. A számviteli szabályok szerint azonban az adott gazdálkodónak akkor is van vagyona, ha a gazdálkodása nem eredményes, ha a társaság tartozásai és követelései netán pontosan kiegyenlítik egymást, avagy, ha például a tartozásai meghaladják a követeléseit, tehát eladósodott, egyenesen „csődbe ment”.

Konkrét felülvizsgálati ügyben<sup>185</sup> a védő arra hivatkozott, hogy az adós gazdálkodó szervezetnek – amint azt a vádirat is rögzítette – nem is volt vagyona, ezért az adó behajtásának megakadályozásával elkövetett adócsalás büntetést ez okból sem követhette el. A Legfőbb Ügyészség a korábban is következetes

---

<sup>185</sup> Legf.Bír. Bfv.II.527/2008.

gyakorlatának megfelelően a felülvizsgálati indítványt alaptalannak tartotta.<sup>186</sup> Írásbeli átiratában is kifejtette, hogy a terhelt cselekménye – amellyel a cégét fantomizálta – az adótartozás behajtását megakadályozta. A bíróság pedig helytállóan állapították meg, hogy a terhelt a tényállászerű elkövetés magatartásával okozati összefüggésben a törvényi tényállásában megállapított eredmény is létrejött.

A Legfelsőbb Bíróság határozata<sup>187</sup> szerint a vádirat valóban tartalmazta, hogy a hitelezői igények kielégítése adósi vagyon hiányában nem volt lehetséges, ez azonban már a felszámolási eljárás lefolytatása alatti időpontra érvényes megállapítás volt. Azt sem a vádirat, sem az ítélet nem tartalmazza, hogy 1998. október 12-én, az üzletrészek fiktív átruházásakor, avagy később az adóvégrehajtás keretében az adóbehajtás megkísérlése során – 1999. október 19-én – volt-e és mennyi vagyona az adós gazdálkodó szervezetnek, ez nem is képezte a hatóságok vizsgálatának a tárgyát.

Kifejtette a Legfelsőbb Bíróság, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az adócsalás egyetlen fordulatának a megállapítása körében sincs jelentősége annak, hogy mennyi az adós gazdálkodó szervezet vagyona, illetve, hogy aktív vagy passzív a vagyona. Téves ezért az a védői okfejtés, hogy a bűncselekmény kizárólag úgy valósulhat meg, ha az adó fizetésére kötelezett társaságnak van vagyona és a meglévő vagyon behajtása szenved késedelmet avagy hiúsul meg. A gazdálkodónak ugyanis valójában mindig van vagyona. Ha netán nincs elég pénzeszköze, azt számtalan forrásból (pl. tagi kölcsön, hitelfelvétel, eszközök értékesítése, stb. is biztosíthatja. A gazdálkodó vagyona működő vagyon, amely nem csak az eszközök és a források állományával határozható meg.

A Legfelsőbb Bíróság fenti határozatának meghozatalát követően a Legfőbb Ügyészség változtatott az ügyben elfoglalt álláspontján. A Büntetőbírósági Ügyek Főosztályának vezetője a 2009. szeptember 24.-én kiadott BF.1505/2008. számú iránymutatásában a Legfelsőbb Bíróság Bfv.II.527/2008/6. számú határozatában kifejtetteket tévesnek ítélte.

---

<sup>186</sup> Legfőbb Ügyészség BF.1505/2008. számú átirata.

Az iránymutatás a következőket tartalmazza:

A Btk. 310. §-ának (1) bekezdése szerinti adócsalásnak a vagyon megléte valóban nem feltétele, mert a törvényi tényállás eredménye – az adóbevétel csökkentése – bekövetkezéséhez ez nem szükséges.

Ezzel szemben a Btk. 310. §-ának (5) bekezdésében meghatározott adócsalás csak abban az esetben valósul meg, ha az adó behajtását az elkövető tévedésbe ejtő magatartása késlelteti vagy akadályozza meg. Ezért abban az esetben, ha az adó behajtása egyéb – a büntetőjogi felelősség szempontjából közömbös – okból már korábban lehetetlenné vált, a bűncselekmény elkövetésének megállapítására nem kerülhet sor. A bevallott adót ugyanis csak ténylegesen meglévő vagyonból lehet behajtani, ennek hiányában a tényállásszerű eredmény előidézése – az adó behajtásának jelentős késleltetése vagy megakadályozása – lehetetlen.

Ténylegesen meglévő vagyonnak pedig a gazdálkodó szervezet elkövetés időpontjában bizonyítottan meglévő bármilyen vagyoneleme – így gépkocsija, irodabútora, felszerelése, minimális összegű követelése, stb. – tekintendő, függetlenül a gazdasági társaság eladósodottságának mértékétől.

Ismereteim szerint a Legfelsőbb Bíróság elé került ügyekben a Legfőbb Ügyészség az iránymutatás kiadása óta az abban foglaltaknak megfelelő indítványt még nem tett.

Kétségtelen, hogy a Legfőbb Ügyészség által felvázolt megoldás mellett jelentős és ésszerű érvek hozhatóak fel, függetlenül attól, hogy a vagyon fogalmának meghatározása körében figyelmen kívül hagyta a vagyon értékelésére vonatkozó általános elveket, amelyeket praktikusán a számviteli jogszabályok határoznak meg.

Látnunk kell azonban az iránymutatás alapvető belső ellentmondását, amely azt dogmatikailag az alapjaiban kérdőjelezi meg.

Az iránymutatás szerint azért nem állapítható meg az adócsalás II. alapesete, mert az adótartozás behajtásakor objektíve (illetve a terheltnek fel nem róható

---

<sup>187</sup> Bfv.II.527/2008/6.

okból) nincs mit behajtani, másként fogalmazva a bevallott adót csak ténylegesen meglévő vagyomból lehet behajtani.

Ezzel szemben az iránymutatás első mondata úgy fogalmaz, hogy a Btk. 310. §-ának (1) bekezdése szerinti adócsalásnak a vagyon megléte valóban nem feltétele, mert a törvényi tényállás eredményének – az adóbevétel csökkentése – bekövetkezéséhez ez nem szükséges.

Eszerint az azonos bűncselekmény azonos §-ban szabályozott másik fordulatát egészen más elvek alapján kellene elbírálni. Ha az I. alapeset szerint bűncselekmény elkövetőjének az adófizetési kötelezettség teljesítésének időpontjában objektíve (illetve a terheltnek fel nem róható okból) nincs mit befizetnie, akkor – a hivatkozott iránymutatás szerint – az teljességgel közömbös. Másként fogalmazva a bevallott adót ténylegesen meglévő fedezet hiányában is meg kell fizetnie.

Félreértés ne essék. Ez utóbbi megállapítás is teljes mértékben megfelel a következetes ítélkezési gyakorlatnak. (E kérdés vizsgálata körében most nem térhetünk ki a fizetésektelenség esetleges csődjogi következményeinek az alkalmazásával összefüggő kérdésekre.<sup>188</sup>) Az azonban aggályos, hogy egy azonos tőből fakadó gazdasági folyamat egymást követő elemeit – megfelelő indok nélkül – eltérően kezelje a jogalkalmazó. Ez felvetheti az önkényes jogértelmezés lehetőségét. Nem hallgatható el, hogy az ellentmondás egyik lehetséges feloldása az lehet, hogy az évszázados gyakorlatot figyelmen kívül hagyva – és a fenti iránymutatását továbbfejlesztve – a jövőben az ügyészség a saját gyakorlatában az adócsalás I. alapestének a megállapításához is megkívánja majd az adókötelezettség teljesítéséhez fedezetül szolgáló vagyont.

Egy felülvizsgálati ügyben<sup>189</sup> az APEH-nél – korábban – adóvégrehajtóként dolgozó terhelt a felülvizsgálati nyilvános ülésen éppen azt hangsúlyozta, hogy

---

<sup>188</sup> Kapcsolatát az adócsalással lásd bővebben Robert C. Furr: The Trustee as Sheriff and BAPCPA's Effects. American Bankruptcy Institute Journal, American Bankruptcy Institute Journal, 11/2010. 45. o.

<sup>189</sup> Lásd a Legfelsőbb Bíróság Bfv.II.1056/2009/8. számú végzését

volt olyan cég, amelynél már 2000-ben megindult az adó-végrehajtási eljárás és csak 2003-ban adták el fiktív szerződéssel (fantomizálták). Önmagában ez a tény is jól szemlélteti, hogy bár az adóvégrehajtást el kellett rendelni és az megfelelő vagyoni fedezet hiányában 3 év alatt sem vezetett eredményre, az adótartozás behajtása mégsem hiúsult meg véglegesen. Az ilyen és hasonló ügyekben ugyanis a NAV (APEH) – ésszerű megfontolásokból – nem kezdeményez felszámolási eljárást. Hagyja tovább működni az adós gazdálkodót és egyúttal – pl. inkasszó kibocsátásával, egyezségkötéssel stb. – gondoskodik az állami adóbevételek megfizetéséről. Ez az eljárás egyaránt szolgálja a vállalkozók és az állam érdekét is. Ebben a helyzetben, ha az adóbehajtás késleltetésének vagy megakadályozásának célzatával történik a fiktív cégeladás, akkor a bűncselekmény attól függetlenül megállapítható, hogy akkor éppen volt-e és mennyi vagyona a társaságnak. A gazdálkodó vagyona ugyanis működő vagyon, amely nem csak az eszközök és a források állományával határozható meg.

A Legfelsőbb Bíróság az adócsalás megállapítása körében rámutatott még arra, hogy a tettes terheltek célja valamennyi esetben az adóbehajtás megakadályozása volt. Ezért választották azt a módszert, hogy az adóhatóság elől megkísérelték eltüntetni, számára megpróbálták, elérhetetlenné tenni az adóssággal terhelt cégeket, és – ami talán még ennél is fontosabb – e társaságok mögött álló tulajdonosokat. Ez sikerült is. Cselekményükkel az ítéletben részletezett adók behajtását végelegesen megakadályozták.

Mindkét hivatkozott ügy egyben rávilágíthat az ítélezési gyakorlat differenciálatlanságára is. Miután ugyanis az adós gazdálkodó szervezeteknek az adóhatóság a hitelezője volt és a terheltek a bizonyára fizetéképtelen társaság vagyonát a fantomizálás révén a hitelező elől elvonták, indokolt lehetett volna megvizsgálni, hogy nem valósult-e meg a Btk. 290. §-ában meghatározott csődbűncselekmény, s ha igen, akkor az milyen kapcsolatban áll az adó behajtásának késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett adócsalással.

### **3. Stádiumok**

A bűncselekmény második fordulata – hasonlóan az I. alapesethez – az aktív megtévesztő magatartás megkezdésével jut a kísérlet szakaszába és az eredmény bekövetkezéssel – az adóbevétel behajtásának jelentős késleltetésével vagy megakadályozásával válik befejezetté.

## **4.**

### **Az adócsalás alanyai**

#### **4.1. Bűncselekmény-alanyiság a gazdasági bűncselekmények körében**

A Btk. 315. §-ának (2) bekezdése szerint, e fejezet alkalmazásában gazdasági tevékenység a bevétel elérése érdekében vagy azt eredményező módon saját kockázatra rendszeresen végzett termelő, kereskedelmi vagy szolgáltató tevékenység. A tulajdonképpeni gazdasági bűncselekményeket tettesként értelemszerűen csak az ilyen értelemben meghatározott gazdasági tevékenységet folytató személy követheti el. Ilyen bűncselekmény pl. a hitelezési csalás (297/A. §) vagy a csődbűncselekmény (290. §).

A Btk. XVII. Fejezetében meghatározott valamennyi gazdasági bűncselekmény elkövetésének korábban sem volt az a feltétele, hogy a gazdasági tevékenység körében kövessék el. Könnyű ezt belátni pl. a pénzhamisítás, a bélyeghamisítás, a készpénzhelyettesítő fizetési eszközökre elkövetett bűncselekmények, vagy a számítógépes bűncselekmények, stb. esetén. Nem érvényesült tehát soha az a feltétel, hogy gazdasági bűncselekményt csak a gazdálkodás alanya követhet el. Az ilyen gazdasági bűncselekmények esetén a bűncselekmény-alanyiságnak nincs is speciális vonása.

Van végül olyan gazdasági bűncselekmény is, amely ugyan kizárólag gazdasági tevékenységhez kapcsolódóan valósulhat meg, tettese azonban nem feltétlenül gazdasági tevékenységet folytató személy. Ilyen lehet a tartozás fedezetének elvonása (297. §) ahol a fedezettel rendelkezni jogosult személy, aki a

fedezet elvonásával a bűncselekmény elkövetési magatartását tanúsíthatja és eredményét előidézheti, nem feltétlenül folytat gazdasági tevékenységet.

#### **4.2. A gazdasági tevékenység jelentősége a bűncselekmény-alanyiság körében**

Amint a Btk. XVII. Fejezetében meghatározott több más gazdasági bűncselekményeknek, úgy az adócsalás elkövetésének sem feltétele az, hogy gazdasági tevékenység körében kövessék el.<sup>190</sup> Nem érvényesült tehát soha az a feltétel, hogy az adócsalást csak a gazdálkodás alanya követheti el. Valójában a bűncselekmény-alanyiság az adócsalás körében nem kötődik személyes kvalifikációhoz.

A hatályos Büntető törvénykönyv emellett sem a gazdasági bűncselekmények, sem pedig a szervezet keretében megvalósuló bűncselekmények tetteseire nem tartalmaz speciális rendelkezést.

#### **4.3. Bűncselekmény-alanyiság a szervezet keretében elkövetett bűncselekmények esetén**

Az adók, a járulékok és a tagdíj megfizetésére nemcsak magánszemélyek, hanem igen gyakran közösségek, szervezetek, társaságok kötelesek. Ezek a bűncselekmény alanyává nem válhatnak.<sup>191</sup> Büntetőjogilag azt a természetes személyt kell felelősségre vonni, akinek a kötelességét képezte, hogy intézkedjék az adókötelezettségek teljesítése tárgyában.

Valamely gazdasági tevékenységet folytató szervezet kétféle struktúrában működhet: hierarchizált szerkezetben, avagy testületi vezetése alatt.

4.3.1. *Hierarchizált struktúrában* egyszerűbb lehet megtalálni a gazdasági bűncselekményt tettesként megvalósító elkövetőt. A különféle gazdaságirányítási

---

<sup>190</sup> Tóth Mihály, 2002. i.m. 395. o.

<sup>191</sup> Elizabeth R. Sheyn: The Humanization of the Corporate Entity: Changing Views of Corporate. University of Miami Law Review, 3/2010. 44. o.

jogszabályok a vezetőre telepítik azokat a jogokat és kötelezettségeket, amelyek gyakorlása körben e bűncselekmények rendszerint megvalósulhatnak. Ha pedig az adott szervezet differenciált struktúrájából fakadóan különböző vezetési szinteket hoztak létre, akkor a szervezet belső szabályzata (ügyrendje) igazíthatja el a jogalkalmazót a tettesként felelősségre vonható személy kiválasztása során.

A társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség megsértése bűncselekményének (310/B. §) 1993. május 15-től 2005. szeptember 1-ig hatályban volt tényállása az (5) bekezdésében úgy rendelkezett, hogy amennyiben a fizetésre kötelezett nem természetes személy, az (1)-(3) bekezdésben meghatározott bűncselekményt tettesként a járulékfizetés teljesítéséről rendelkezni jogosult személy követheti el. Ez a rendelkezés valamennyi, hierarchizált vezetés mellett működő szervezet keretében elkövetett bűncselekmény tettesének kiválasztásakor alkalmazható lehetett. Indokolt lett volna már korábban is nem csupán a 310/B. §-ához, hanem valamennyi gazdasági bűncselekményéhez hozzárendelni. A gyakorlat ugyanezen elv alapján választja ki a tettest valamennyi kapcsolódó esetben a tételesjogi rendelkezés hiányában is.

4.3.2. Lényegesen eltérő elvek alapján választható ki a tettes vagy tettesek személye a *testületi vezetés* mellett (igazgatóság, igazgatótanács, felügyelő bizottság, önkormányzati testület, stb.) mellett működnek.<sup>192</sup>

Az ilyen testületek tagjaként elkövetett cselekmény büntetőjogi értékelésének alapja mind az, hogy a testület tagja a testületben kifejtett tevékenységéért a polgári jog vagy a munkajog szabályai szerint anyagilag is felelős.

Már az 1988. évi VI. tv. (első Gt.) kimondta, hogy a vezető tisztségviselők, a felügyelő bizottság tagjai és a könyvvizsgálók az ilyen tisztséget betöltő személyektől általában elvárható gondossággal kötelesek eljárni. Kötelezettségeik megszegésével a gazdasági társaságnak okozott kárért a polgári jog általános szabályai szerint felelősek akkor is, ha a gazdasági társasággal munkaviszonyban állnak. A rendelkezés legalapvetőbb eleme tehát, hogy ilyen esetben a kárfelelősség a Ptk-nak a szerződésen kívüli károkért való felelősség szabályaihoz igazodik, amely súlyosabb, mint a szerződéses kárfelelősség.



Ezt a rendelkezést egészítették ki az 1992-ben elfogadott alapvető munkajogi törvények Mt. Kjt., Ktv.), amelyek – meghatározott személyi és tárgyi körben – ugyancsak lehetővé tették a teljes kárért való magánjogi felelősség érvényesítését. Ettől kezdve – a speciális büntetőjogi feltételek fennállása (tényállászerű, társadalomra veszélyes és bűnös magatartás) esetén már nincs akadálya a testület tagjaként kifejtett tevékenység miatti személyes felelősség megállapíthatóságának. Azóta e körben már ki is alakult a gyakorlat és ma már alappal senki nem hivatkozhat arra, hogy a döntést nem ő maga, hanem a testület hozta.

#### **4.4. Tettes, társtettes**

Az adócsalás mindkét fordulatának tettese az lehet, akit az adó, a járulék vagy a tagdíj megfizetésének kötelezettsége terhel.

*4.4.1. Az adóztatás körében elkövetett bűncselekmény tettese az adóalany, az adózó, és az adó megfizetésére kötelezett egyaránt lehet. A járulékokat a foglalkoztatottak, az egyéni vállalkozások, a társas vállalkozások, illetve a társas vállalkozások tagjai kötelesek megfizetni. Amennyiben a foglalkoztatottak munkaviszonyban állnak, akkor az adó, a járulék, illetve a tagdíj megállapításának és megfizetésének kötelezettsége a foglalkoztatót terheli.*

Az adócsalás bűncselekményének a megvalósulása fogalmilag az adójogviszony fennállását feltételezi, ezért az adócsalás elkövetője csak olyan személy lehet, aki e jogviszony alanya.

Azt, hogy ki tekinthető az adójogviszony alanyának, az Art. rendelkezéseiből kiindulva lehet meghatározni. Az Art személyi hatálya elsősorban azokra terjed ki, akiknek az adókötelezettségét anyagi jogszabály állapítja meg. Az anyagi adókötelezettség az adóalany adófizetési kötelezettségét, mint főkötelezettséget

---

<sup>192</sup> Lásd Robert E. Scully Jr.: Executive compensation, the business judgement rule, and the Dodd-Frank Act: back to the future for private litigation? Federal Lawyer, 1/2011. 37-40. o.

foglalja magában, amely egyúttal az Art. 14. §-ának (1) bekezdésében tételesen felsorolt eljárásjogi adókötelezettségeknek az alapja.

Az anyagi adójogviszony az adóköteles tevékenység megkezdésével, illetve az adótényállás megvalósulásával, míg az alaki adójogviszony az Art.-ben meghatározott bejelentéssel kezdődik.

Az Áfa tv. 2. §-ának (1) bekezdése és a 4.§-a alapján a törvény személyi hatálya elsődlegesen az adóalanyokra terjed ki. Emellett e tv. 2. §-ának (2) bekezdése és a 4/b. §-a alapján kiterjed azokra az adózókra is, akik az adó megfizetésére kötelezett személyek, valamint az eljárásjogi adókötelezettség teljesítői lehetnek.

Az anyagi jogi értelemben vett adóalanyiság a törvényi feltételek megvalósulása esetén automatikusan létrejön és az ilyen személy az Áfa tv. (stb.) tv. hatálya alá kerül. Ennél fogva az adóalanyiság léte nem jogügyletenként, hanem a gazdasági tevékenység folyamatában vizsgálendő. Ha tehát az elkövető az adóköteles tevékenység végzése során keletkezett adóalanyiságával összefüggésben fennálló adófizetési kötelezettségének nem tesz eleget oly módon, hogy bevallásában az adómegállapítás vonatkozásában lényeges adatnak minősülő tényre tesz valótlan tartalmú nyilatkozatot és ezzel befolyásolja az elszámolás „szaldóját” cselekménye adócsalásnak minősül.

*4.4.2. Adóalany az a természetes vagy jogi személy, aki az adójogszabályok értelmében adófizetésre köteles.*<sup>193</sup>

---

<sup>193</sup> Lásd BH. 1999/492. számú döntés.

A döntés alapjául szolgáló tényállás szerint a szeszes italok forgalmazásával foglalkozó terhelt – a Szlovákiából kedvező áron történő vételi lehetőséget kihasználva – továbbértékesítésre importtárgyat kívánt beszerezni, ehhez azonban külkereskedelmi engedélyre és rubelelszámolású jogosultságra nem volt. Ezért volt szükség az ezekkel a feltételekkel rendelkező rt. közreműködésére, és az importbizományosi szerződés megkötésére.

A. Kft. mint megbízó és az rt. mint bizományos között nemcsak megnevezésében, hanem tartalmában is a Ptk. rendelkezéseinek megfelelő bizományosi szerződés jött létre. A terhelt által aláírt importbizományosi szerződés a Ptk. 507. §-ával összhangban tartalmazza, hogy "a megbízó megbizta a bizományost, hogy saját nevében, de a megbízó javára és kockázatára import célú külkereskedelmi szerződéseket hozzon létre a megbízó részére szükséges csehszlovák importcikkre, 8.000.000 rubel értékben". A szerződés szerint a bizományos bizományosi díj ellenében vállalta, hogy az egyes szerződéseket a megbízó érdekeit szem előtt tartva a megbízó importigényének megfelelően köti meg. Kifejezetten rögzíti a szerződés azt is, hogy a bizományosi díjon felül a megbízót terhelik mindazok a mellékkötelezettségek, amelyek az áru importjával kapcsolatban merültek fel, mint pl. fuvardíj, bankköltségek, biztosítás, esetleges raktározási, vám- és vámkezelési importilleték, forgalmi adók stb.

Az elkövetéskor hatályos, a fogyasztási adóról és fogyasztási árkiegészítésről szóló, az 1990. évi XLVIII. és az 1990. évi CIV. törvényekkel módosított 1989. évi LI. tv. 2. §-ának c) pontja szerint fogyasztási adó fizetésére az adóalany akkor köteles, ha a törvény mellékletében meghatározott terméket – jelen esetben a sört – továbbértékesítésre importál.

A bizományos kizárólag a harmadik féllel szemben az adásvételi szerződések létrehozására és a lebonyolításra vállalkozott, tehát csupán közvetítői tevékenységet végzett. A terheltnek átadott és a terhelt által értékesített importáru tekintetében a bizományos rt. nem vált tulajdonossá – a jogügyletben soha ilyen szándék nem vezette –, a terméket továbbértékesítésre nem a külkereskedelmi cég, hanem közreműködésével a terhelt szerezte meg. Terhelt az áru ellenértékét elszámolta, a terméket birtokba vette, és azt értékesítette, így őt kell olyan személynek tekinteni, aki a terméket továbbértékesítésre importálta, ezért – a bizományosi szerződés külön kikötése nélkül is – őt terhelte a fogyasztásiadó-fizetési kötelezettség.

A terhelt adóalanyisága és a büntetőjogi felelősségének eldöntése szempontjából nincs jelentősége annak, hogy a közvetítő milyen számú, hamis vagy fiktív engedélyt használt fel a lebonyolítás során.

A terhelt – mint szeszes italok forgalmazásával foglalkozó kft. ügyvezetője – tisztában volt azzal, hogy a továbbértékesítésre beszerzett importtermék tekintetében fogyasztási adó fizetésére köteles. A belföldi cégektől vásárolt szeszes ital esetében a fogyasztási adót be is fizette. Az importáruval kapcsolatban az APEH revizori vizsgálata során írásban is felhívták a figyelmét a fogyasztási adó fizetésére. A sörre vonatkozó fogyasztási adót érintően a terhelt, kérésére ugyancsak ilyen tartalmú tájékoztatást kapott az adóhatóságtól. A terhelt

---

Az ítéleti tényállásból kitűnően az importbizományosi szerződés tartalmának megfelelően realizálódott áru importálása az abban foglaltak szerint bonyolódott le a gyakorlatban is. A bizományos rt. a szlovák cégtől a saját nevében, a terhelt helyett, de az ő részére megvásárolta az árut, az ellenértékét rubelelszámlás keretében kiegyenlítette. A vámeljárást követően a terhelt az importáruat átvette, és annak árát a bizományosi díjjal együtt a bizományosnak forintban kifizette. A terhelt az így megszerzett árumennyiséggel ténylegesen rendelkezett, haszonnal továbbértékesítette anélkül, hogy azt a fogyasztási adóval megterhelte volna.

fogyasztási adó fizetési kötelezettségét illetően nem volt tévedésben<sup>194</sup>. Nem volt alap ugyanis olyan feltételezésre – figyelemmel a bizományosi szerződés kifejezett kikötésére is –, hogy az érdekében behozott, az általa ténylegesen átvett és értékesített termékek után a bizományosként eljáró rt. köteles fogyasztási adót bevallani és megfizetni.

Mindezekből az következik, hogy a terhelt megvalósította az adócsalás büntettét. Helyesen értékelte a másodfokú bíróság a terhelt cselekményét folytatólagosan elkövettként is. A terheltet havonkénti folyamatos fogyasztási adó fizetési kötelezettség terhelte. Ennek hét hónapon keresztül nem tett eleget. Cselekménye havonta a befizetés elmulasztásával befejezetté vált. Ezért a Btk. 12. §-ának (2) bekezdésében írt feltételek megvalósulására figyelemmel a cselekmény folytatólagosan elkövettként minősül.

*4.4.3. Az adócsalás tette és társtette csak olyan személy lehet, aki az adókötelezettség szempontjából jelentős tény (adat) valótlan előadásával, elhallgatásával vagy más magatartással a hatóságot adóbevétel csökkentését eredményezően megtéveszti. Az adóhatóság megtévesztésére szolgáló valótlan tartalmú számlákat beszerző és azokat az adóbevallást elkészítője számára rendelkezésre bocsátó személy az adócsalásnak nem társtette, hanem bűnsege.<sup>195</sup>*

## **4.5. Közvetett tettes**

*4.5.1. Az adócsalást a vezető tisztségviselő megtévesztésével közvetett tettesként valósítja meg a betéti társaság gazdasági tevékenységét ténylegesen irányító kültagja, aki az általa készített és az adóhatósághoz benyújtott valótlan tartalmú adóbevallást az adókötelezettség teljesítésére jogosult, de a társaság gazdasági*

---

<sup>194</sup> Vö. Samuel W. Buell: Good faith and law evasion. University of California Law Review, 2/2011. 626. o.

<sup>195</sup> BH 2010/290.

*tevékenységében részt nem vevő, arról érdemi információval nem rendelkező beltaggal íratja alá.*<sup>196</sup>

A védő felülvizsgálati indítványa szerint a terhelt nem volt a Bt. vezető tisztségviselője, csak a kültagja, aki a társaság üzletvezetésére és képviselésére nem jogosult. A gazdasági társaságot a vezető tisztségviselő – betéti társaság esetén a beltág – vezeti, képviseli, az adóhatóság irányába ő járhat el, ő áll adójogi jogviszonyban. Miután a vezető tisztségviselői feladat csak személyesen látható el és a terhelt nem volt a társaság vezető tisztségviselője, ezért az adócsalás büntetett tettesként nem követhette el. Ugyanez irányadó a 2005. október 20. napjától indult végelszámolás időszakára is.

A Legfelsőbb Bíróság egyetértett a védő felülvizsgálati indítványával abban, hogy – a legfőbb ügyész átiratában részletezett jogszabályoknak is megfelelően – az adócsalás bűncselekményének közvetlen tettese a terhelt nem lehetett, azt tettesként csak a bt. beltágja, illetve a kijelölt végelszámoló követhette volna el.

A felülvizsgálati eljárásban kötelezően irányadó tényállás szerint azonban a társaság tényleges képviselését, a gazdasági tevékenységének irányítását, a kivitelezési munkák szervezését, lebonyolítását, a könyvelővel való kapcsolattartást, a társaságot terhelő számviteli kötelezettségek teljesítését ténylegesen a kültag terhelt látta el. A beltág a társaság gazdasági tevékenységében nem vett részt, arról érdemi információval nem rendelkezett és 2004. évben, valamint a 2005. év I. és II. negyedében benyújtott adóbevallásokat a kültag terheltben megbízva, az azokban feltüntetett adatok valótlanágáról nem tudva írta alá. A kültag terhelt a végelszámolót a gazdasági tevékenység folytatásáról, annak árbevételeiről és az adófizetési kötelezettségről ugyancsak nem tájékoztatta.

Következetes az ítélkezési gyakorlat abban, hogy ún. közvetett tettesség állapítható meg, ha az elkövető más, a tévedése miatt nem büntethető személyt, mint eszközt használ fel a bűncselekmény elkövetéséhez. A kültag terhelt a bt. tévedésben lévő beltagját használta fel a terhére megállapított bűncselekmények elkövetéséhez, majd a végelszámolót is tévedésben tartotta abban a kérdésben,

---

<sup>196</sup> BH 2010/319. I.

hogy egyáltalán folytatott-e gazdasági tevékenységet a társaság és volt-e árbevétele, amely az adófizetési kötelezettségét megalapozhatta volna. Nem tévedett tehát az eljáró bíróság, amikor (közvetett) tettesi elkövetői minősége alapján a büntetőjogi felelősségét megállapította.

*4.5.2. Ugyancsak közvetett tettesként követi el az adócsalást a gazdaság társaságának az az ügyvezetője, akinek ez a minősége az adóév vége előtt megszűnt, ha ügyvezetői rendelkezése folytán a társaság ténylegesen realizált árbevételeit nem tünteti fel az üzleti könyvekben, ezáltal a társasági adóbevallás benyújtására köteles későbbi ügyvezető az üzleti könyvek tartalmi valóságát feltételezve a valótlan adatok alapulvételével készíti el s nyújtja be a társaság adóbevallását, s ezzel a társasági adóbevételt csökkenti.<sup>197</sup>*

A Btk. 310. § (1) bekezdésében meghatározott adócsalás elkövetési magatartása az adókötelezettség szempontjából jelentős tényre vonatkozó valótlan tartalmú nyilatkozattétel az adóhatóság részére, vagy ilyen ténynek az elhallgatása. Ehhez képest ezt a bűncselekményt szoros értelemben vett, azaz közvetlen tettesként az követheti el, aki az adóhatóságnak bevallani köteles ezeket a tényeket. Más elkövetői minőségben, pl. közvetett tettesként, bűnsegédként azonban olyan személy is elkövetheti, akinek nincs jogi kötelezettsége a tényekre vonatkozó nyilatkozattételre. Mindebből következik, hogy a társasági adónemben okozott adóbevétel csökkenést eredményező cselekményeknek az I. r. terhelt közvetlen tettesként nem lehet az elkövetője, mert a bevallási kötelezettség szabályszerű teljesítésének időpontjában már nem volt ügyvezető.

Az irányadó tényállás szerint azonban az I. r. terhelt ügyvezetése alatt a realizált bevételek egy részének lekönyvelését nem végezték el; a kft. által elvégzett szolgáltatásokból származó bevételek eltitkolásával csökkentették a vállalkozás nyereségét. A vállalkozási eredmény a társasági adó (és osztalék-adó) alapja, az adóbevallás elkészítése pedig a könyvelés adatai alapján történik.

Az I. r. terhelt, mint ügyvezető tisztában volt azzal, hogy valótlanul csökkentik az eredményt (a nyereséget), ha jelentős nagyságrendű bevételt nem

---

<sup>197</sup> BH 2010/114. I.

könyvelnek el a kft.-ben. Feltétlenül tisztában volt azzal is, hogy a 2003. évben esedékes adóbevallásban az akkor bevallásra kötelezett ügyvezető (a II. r. terhelt) ezeknek a bevételeknek a figyelmen kívül hagyásával készítheti el csupán az adóbevallást, ami szükségszerűen adóbevétel csökkenést eredményez. Szándéka tehát az adóbevétel csökkenésére kiterjedt.

Az irányadó tényállásból nem derült ki attól eltérő tény, ami kétségbe vonná azt a következtetést, hogy a II. r. terhelt tévedésben volt a könyvelési adatok helyességének és hiánytalanságának a tekintetében. Ezért, miután egy tévedésben lévő személy annak tudatában, hogy az valós, tette meg az adóhatóság felé az adókötelezettségre vonatkozó valótlan tartalmú nyilatkozatot, az általa tévedésben megvalósított adócsalásért ő nem, hanem a tévedés okozója, az I. r. terhelt, mint közvetett tettes tartozik felelősséggel.

Az elbírálás idején hatályos, így a felülvizsgálat során is irányadó anyagi jogi szabály nem tett különbséget a tettesi és közvetett tettesi alakzat között. Így az adócsalásban a bűnösség tettesi minőségben történt megállapítása az 1. tényállási pont alapján elbírált cselekmények tekintetében sem anyagi jogszabálysértő.

Megjegyzendő: amennyiben a II. r. terhelt tudott volna az I. r. terhelt ügyvezetése alatti vállalkozói bevétel, a nyereség eltitkolásáról, úgy sem lenne vitatható az I. r. terhelt bűnössége az 1. pontban elbírált cselekményben. Ez esetben ugyanis a II. r. terhelt által tettesként véghezvitt adócsalásért bűnsegédként tartozna felelősséggel.

A (vállalkozói) személyi jövedelemadót illetően a felülvizsgálati indítvány támadása azért nem lehetett alapos, mert a személyi jövedelemadó alapját képező jövedelem bevallása – az erre vonatkozó nyilatkozattétel – attól független kötelezettség, hogy a terhelt ügyvezetői minősége a kft.-nél az adóév folyamán megszűnt. Erre az adónemre a jövedelem eltitkolásával (valótlan bevallással) az I. r. terhelt tettesként elkövette az adócsalás bűncselekményét.

Ami a 2. tényállási pontban írt általános forgalmi adóval kapcsolatos védői álláspontot illeti, leszögezhető: büntetőjogi szempontból nincs jelentősége annak, hogy az I. r. terhelt élt-e önrevízióval, vagy sem.

Az ítélkezési gyakorlat töretlen abban, - az alapügyben eljáró bíróságok erre helyesen utaltak – hogy a korábbi adóbevallás önellenőrzéssel történő

helyesbítése csak a téves bevallás adóigazgatási következményeinek az elhárítására és nem a büntetőjogi következmények kizárására szolgál. Az adóalap, s ennek megfelelően az adó nem jogszabálynak megfelelő megállapítása, bevallása, ha az adóhatóság megtévesztésével, adórövidítés érdekében történt befejezett bűncselekmény (EBH 1106; BH 2007/399.).

A büntetőjogi következmények elhárítására az elkövetéskor hatályban lévő büntetőtörvény alapján (is) a Btk. 310. §-ának (6) bekezdése értelmében kizárólag a Btk. 310. §-ának (1) bekezdése szerinti esetben, vagyis vétséget megvalósító cselekmény esetén volt lehetőség.

Miután az I. r. terhelt áfa adónemben a 2. tényállási pontban írt szándékos megtévesztő magatartásával a Btk. 310. §-ának (3) bekezdésében meghatározott, az adóbevételt jelentős mértékben csökkentő büntettet követett el, javára a Btk. 310. § (6) bekezdésének alkalmazása szóba sem kerülhetett.

#### **4.6. A felbujtó**

*Ha a bűncselekmény felbujtója a tettesnek a bűncselekmény elkövetéséhez bűnsegélyt is nyújt, magatartását egységesen felbujtásnak kell minősíteni.<sup>198</sup>*

Az anyagi jogdogmatikában kidolgozott önálló részselekmény kategóriájának maradéktalanul megfelel az a vádlotti cselekvőség, hogy a bűncselekmények elkövetésére általa eszközölt felbujtás folytán ténylegesen megvalósított bűncselekmény elkövetéséhez szándékosan segítséget is nyújt. Az elkövető szándéka (tudattartalma) ilyen esetben nem differenciálódik úgy, hogy azt elkövetői alakzatként önállóan is pönalizálni lehetne, ezért – mivel a felbujtás a jelentősebb támadás a jogi tárgy ellen, hiszen ez a bűncselekmény elkövetésének kiváltó tényezője – a bűnsegélyt háttérbe szorítja a felbujtás.<sup>199</sup>

Amennyiben tehát a terhelt a bűncselekménynek felbujtója, majd pedig a felbujtására elkövetett bűncselekményhez bűnsegélyt is nyújt, a helyes elkövetői minősítés: felbujtás.

---

<sup>198</sup> BH 2004/270. II.



#### 4.7. A bűnsegéd

a) *A többrendbeli adócsalást bűnsegédként valósították meg az alapítványt létrehozó terheltek, akik a valóságtól eltérően nagyobb összegekről állítottak ki az adó visszatérítésére alkalmas igazolásokat, és ezáltal segítséget nyújtottak ahhoz, hogy az alapítványhoz forduló személyek adóbevétel-csökkenést okozzanak.*<sup>200</sup>

b) *A részesség megállapításának nincs akadálya abban az esetben, ha a tettes az adócsalás vétsége miatt a Btk. 310. §-ának (6) bekezdésében meghatározott büntethetőséget megszüntető ok miatt nem vonható felelősségre.*

c) *A „számlagyáros” bűnsegédi felelőssége a felhasználók által elkövetett bűncselekményekért.*<sup>201</sup>

Az irányadó tényállás szerint I. r. terhelt 1998. évtől kezdve a megélhetését hamis számlák gyártásával és eladásából biztosította. Vállalkozásszerűen gyártotta és bocsátotta közvetlenül vagy közvetítők útján a számlákat a felhasználók rendelkezésére, s erre mind az I. r. terhelt részéről, mind pedig a felhasználók által rövid időszakon belül került sor. E cselekmények elkövetése révén rendszeres haszonszerzésre törekedett. Mindezek folytán a terhére megállapított cselekmények kapcsán az üzletszerű elkövetés megállapítható. Az üzletszerűség a csalás bűncselekménye körében minősítő körülmény, az egyéb bűncselekmények (mint az adócsalás, magánokirat-hamisítás) esetén a büntetés kiszabása körében súlyosító tényezőként értékelendő.

A bűnsegély, mint részesi elkövetői alakzat járulékos jellegű. Szorosan kapcsolódik a tettesi cselekményhez. A bűnsegéd tudatának ki kell terjednie a tettesi alapcselekmény tényállási elemeire, valamint arra, hogy az ő cselekménye alkalmas az alapcselekmény elősegítésére. A bűnsegéd csak azért a cselekményért

---

<sup>199</sup> Vö. Dr. Nagy Ferenc: A Magyar Büntetőjog Általános Része 305. o. Korona Kiadó, 2001.

<sup>200</sup> (BH 2001/513.)

<sup>201</sup> Legf.Bír. Bfv.II.416/2008/6.

felel, amelyet a szándéka átfogott. Amennyiben a törvényi tényállás célzatot is tartalmaz erről is tudnia kell.<sup>202</sup>

A bűnsegéd szándékára azokból a tárgyi ismérvekből lehet következtetést levonni, amelyeket a véghezvitel kifejtésekor a tudata átfog.

Ezekből a helyes dogmatikai érvekből azonban a terhelt és a védő tévesen vonta le azt a jogi következtetést, hogy a terhelt büntetőjogi felelőssége csak az adólevonással megvalósuló és ekként adócsökkentést eredményező áfa-ra elkövetett adócsalások tekintetében állapítható meg. Abban az esetben azonban, ha az áfa-ra elkövetett adócsalás már adó-visszaigénylést eredményezett és ekként nem adócsalásként, hanem a Btk. 318. §-a szerinti csalásként minősül, akkor cselekményének ezt a következményét az I. r. terhelt tudata és szándéka már nem fogta át, következésképpen büntetőjogi felelősségének a megállapítására már nem kerülhetett volna sor.

I. r. terhelt a hamis számlák rendelkezésre bocsátásával szándékosan segítséget nyújtott ahhoz, hogy e számlákat a felhasználó terheltek a könyvelésükbe beállítsák. Ezzel a tettesek meghamisították a társaság (vállalkozás) költségeit, eredményét, illetve az előzetesen felszámított áfa összegét és ezzel összefüggésben – másrésztől – áfa adónemben a ténylegesen fennálló fizetési kötelezettségüket kedvezőbb irányba jogosulatlanul megváltoztatták. A terhelt tudta azt, hogy a hamisított számlák vevői a hamis bizonylatokat azért szerzik meg, hogy azokat a könyvelésben felhasználva befolyásolják a költségeket, a fizetendő, illetőleg a visszaigényelhető adót, és ezáltal jogtalan haszonra tegyenek szert. Tudata kiterjedt arra, hogy a számlák megszerzői a fiktív bizonylatok felhasználásával jogtalan haszonszerzés végett tévedésbe ejtik az adóhatóságot. Tisztában volt azzal is, hogy a hamis számlák felhasználásának a következménye akár - a fennálló fizetési kötelezettség mértékéig - az adóbevétel csökkentése, akár - azt meghaladóan – az áfa jogosulatlan visszaigénylése is lehet. Cselekményének e következményei iránt legalábbis közömbös volt.

Az I. r. terhelt által rendelkezésre bocsátott hamis számlák felhasználásával elkövetett jogosulatlan áfa visszaigénylések a csalás törvényi tényállási elemeit

---

<sup>202</sup> Tóth Mihály, 2002. i.m. 395. o.

maradéktaianul kimerítették. A fiktív számlák felhasználói, mint tettesek cselekményéhez az I. r. terhelt a számlák rendelkezésre bocsátásával segítséget nyújtott. Bűnsegédi felelősségének a megállapítására az áfa visszaigénylésekkel elkövetett csalásokban ezért a büntető anyagi jog szabályainak a sérelme nélkül került sor.

Rámutatott egyúttal a Legfelsőbb Bíróság arra, hogy a részesség járulékos jellegéből fakadóan az üzletszerűség nem állapítható meg azon az alapon, hogy a bűnsegéd üzletszerűen követte el a cselekményét. Erre csak a tettesi alapcselekmény üzletszerű elkövetése esetén kerülhetett volna sor.

## 5.

### Bűnösség

a) A bűncselekmény mindkét fordulata *szándékos*.

Az I. fordulat esetén az elkövető tisztában van fizetési kötelezettségeinek lényeges tartalmával, továbbá hogy magatartásával az adó bevételét csökkenti. Ezt kívánja, vagy legalábbis közömbös iránta.<sup>203</sup>

A II. fordulat elkövetője kifejezetten az adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ezért a célzatra figyelemmel kizárólag egyenes szándékkal valósulhat meg.

b) *A tévedés*

*Az adóbevételről különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás vádja alól a Btk. 27. §-ának (2) bekezdésében körülírt büntethetőséget kizáró okból történő felmentése indokolt annak az elkövetőnek, akinek az esetében a másodfokú adóhatóság a tények ismeretében is arra az álláspontra helyezkedett, hogy a közraktárjegyek birtokbavételével még nem keletkezett személyi jövedelemadó köteles bevétele.*<sup>204</sup>

---

<sup>203</sup> Tóth Mihály, 2002. i.m. 396. o.

A Btk. 310. §-ának (1) bekezdésében írt és a (3) bekezdés szerint minősülő adócsalás büntette csak szándékos – egyenes vagy eshetőleges szándékkal megvalósított – elkövetés esetén büntetendő. Az elkövetőnek tisztában kell lennie azzal, hogy az adott tény (adat) az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős, miként azzal is, hogy amennyiben ezt az adatot az adóhatóság előtt valótlanul adja elő, vagy elhallgatja, azzal az adóbevétel összegét csökkentheti.

A terheltet azonban nem az adózási kötelezettségének jogellenes kikerülésére irányuló törekvés vezette, hanem mulasztását a büntetőjogi keretrendelkezést kitöltő adójogszabályban való tévedése okozta, hiszen úgy vélte, hogy az 56 millió forint névértékű közraktári jegyek megszerzésével adóköteles bevétele nem keletkezett, ezért az említett értékpapírokat az adóbevallásában nem is kell szerepeltetnie. Ennek folytán a cselekmény társadalomra veszélyességében tévedett, amelyre – a másodfokú adóhatóság határozatában foglaltakat figyelembe véve – alapos oka volt.

Kétségtelen, hogy a büntetőjogi felelősséget érintő lényeges tényeket – jelen esetben azt, hogy az adófizetési kötelezettségét a terhelt megsértette-e vagy sem – a közigazgatási szervek határozatától függetlenül a büntetőbíróság önállóan állapítja meg. Mindazonáltal annak, hogy az adott ügyben a másodfokú adóhatóság arra az álláspontra helyezkedett, miszerint a közraktári jegyek birtokbavétele következtében a terheltnek személyi jövedelemadó köteles bevétele nem keletkezett, a terhelti tévedés szempontjából jelentősége van.

Az adózótól ugyanis a jogkövető magatartás megkívánható, az viszont – különösképpen büntetőjogi következmények terhe mellett – nem várható el, hogy egy konkrét adózási kérdésben (amelynek megítélésében az adóhatóság is bizonytalan) a saját érdekeivel ellentétesen cselekedjék.

A kifejtettekre tekintettel tehát a Legfelsőbb Bíróság álláspontja szerint büntető anyagi jogi szabályt sértett a másodfokú bíróság, amikor a terhelt büntetőjogi felelősségét megállapította, s vele szemben büntetést szabott ki. Ezért terheltet az ellene adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntettének vádja alól a Btk. 22. §-ának d) pontjában megjelölt és a Btk. 27. §-

---

<sup>204</sup> EBH 931.

ának (2) bekezdésében körülírt büntetethőséget kizáró okból, a Be. 331. §-ának (1) bekezdése alapján felmentette (EBH 931.).

*c) A Kft. ügyvezető igazgatója az általános forgalmi adó bevallásának elmulasztásával elkövetett adócsalásért könyvelő alkalmazása ellenére is felel, ha a könyvelőnek nem adja át az adóbevallás elkészítéséhez szükséges iratokat, és nem ellenőrzi, hogy a bevallás megtörtént-e.<sup>205</sup>*

A városi bíróság ítéletével a terheltet bűnösnek mondta ki az adóbevételt jelentős mértékben csökkentő, folytatólagosan elkövetett adócsalás büntetében, számviteli fegyelem megsértésének vétségében, valamint magánokirat-hamisítás vétségében. Az ítéletet a megyei bíróság a cselekmények jogi minősítése tekintetében helybenhagyta.

A jogerős határozatokban megállapított tényállás szerint a terhelt, aki a vádbeli időben a Kft. ügyvezető igazgatója volt, annak ellenére, hogy a Kft. rendszeres gazdasági tevékenységet folytatott, 1996. II. negyedétől 1998. III. negyedévéig áfa adónemben nem tett adóbevallást, és adót nem fizetett. A meg nem fizetett áfa összege 3 741 017 forint volt. A terhelt a Kft.-nél 1998-ban megtartott adóellenőrzés során 4 db, összesen 19 és fél millió forintról szóló olyan számlát mutatott be, illetve csatolt az iratokhoz, amelyek valótlanul azt tartalmazták, hogy a bennük feltüntetett összeg kifizetése megtörtént. A terhelt 1997-ben és 1998-ban nem gondoskodott arról, hogy a Kft. a törvényben előírt könyvvezetési, beszámolási valamint nyilvántartási kötelezettségének eleget tegyen. A vádbeli időben könyvelőt alkalmazott ugyan, de a szükséges bizonylatokat nem bocsátotta rendelkezésére.

Az ítéletek ellen a terhelt és a védő által felmentés, illetve az eljárás megszüntetése érdekében benyújtott felülvizsgálati indítvány szerint a terhelt könyvelőt alkalmazott, neki a szükséges iratokat folyamatosan átadta, és emiatt kizárt, hogy az adózás szempontjából lényeges tény szándékosan el akart volna titkolni. Nem lehet az adócsalást a szándékos bűnösség hiányán kívül azért sem megállapítani, mert a terhelt bízhatott abban, hogy a könyvelő elvégzi a munkáját,

---

<sup>205</sup> BH 2003/397.

s ennek alapján rendezheti az esetleges adókötelezettségét. A törvény szerint az elkövető nem büntethető olyan tény miatt, amelytől az elkövetéskor nem volt tudomása. Az elkövetéskor nem volt nyilvánvaló, hogy a terheltnek egyáltalán van-e áfafizetési kötelezettsége, a Btk. 27. §-ának (1) bekezdése értelmében az áfa meg nem fizetéséért nem büntethető. A négy számla esetében a jogügylet nem volt áfaköteles, a számlák pontatlansága miatt az államnak kára nem keletkezett sem a célzat, sem az egyenes szándék nem állapítható meg, s mint büntethetőséget kizáró ok, fennáll a tévedés és a társadalomra veszélyesség csekély foka is. A számviteli fegyelem megsértése sem róható a terhelt terhére, mivel az iratokat a könyvelő rendelkezésére bocsátotta; nem a terhelt, hanem a könyvelő mulasztott.

A felülvizsgálati indítvány alapján eljáró Legfelsőbb Bíróság szerint az irányadó tényállás jogi értékelése a jogerős határozatokban megfelel a büntető anyagi jog szabályainak. A terhelt bűnösségének a megállapítása a másodfokú határozatban kifejtett helyes indokok alapján mindhárom bűncselekményben törvényes, és törvényes a cselekmények minősítése is.

A felülvizsgálati indítványnak az az érvelése, mely szerint az a tény, hogy a terhelt könyvelőt alkalmazott, és a szükséges adatokkal folyamatosan ellátta, kizárja, hogy adócsalásra irányuló szándéka lett volna, téves. Nincs egyrészt tényalapja, mivel az indítvánnyal ellentétben az ítéleti tényállás azt tartalmazza, hogy a terhelt nem adott át a könyvelőnek minden szükséges iratot, másrészt az érvelés jogilag is téves. A könyvelő alkalmazása a terheltnek a bevallások benyújtásáért fennálló felelősségét nem szüntette meg, mivel még abban az esetben is ellenőriznie kellett volna, hogy a bevallások megtörténtek-e, ha a könyvelő megbízatása a bevallások benyújtására is kiterjedt volna. A tényállás szerint a megbízott könyvelőnek a terhelttel kötött megállapodása értelmében csak az adóbevallások elkészítése volt a feladata, azok aláírása és benyújtása a terhelt feladata volt, a felelőssége ez okból még nyilvánvalóbb.

A tényállás szerint a Kft. áfaköteles tevékenységet is folytatott, ennek ellenére két éven keresztül nem nyújtott be bevallást, és a számlájáról áfa-befizetés nem történt. A terhelt, mint ügyvezető nyilvánvalóan tudta ezt, ezért intézkednie kellett volna, hogy a könyvelő készítse el a bevallásokat, s ha ez nem vezetett volna eredményre, más módon kellett volna gondoskodnia arról, hogy a bevallás

megtörténjék. A terhelt ez irányban hosszú időn keresztül nem intézkedett. Tudta azt, hogy az adó be nem vallása szükségképpen csökkenti az adóbevételt, ezért nem reménykedhetett abban, hogy ez a káros eredmény ez esetben nem következik be.

Mindebből azt a következtetést lehet levonni, hogy a terhelt az adóbevallási kötelezettsége teljesítését nem gondatlanságból, hanem a káros következményekbe is belenyugodva, szándékosan mulasztotta el. Az adócsalás nem célzatos bűncselekmény, ezért a terhelt eshetőlegesen szándéka is tényállásszerű. A terhelt tudta, hogy a Kft. áfaköteles tevékenységet végzett, ezért nem lehet azt állítani, hogy az áfafizetési kötelezettség lehetőségéről nem volt tudomása, következésképpen a büntethetőséget kizáró tévedés nem állott fenn.

A könyvelő alkalmazása az adócsalás vonatkozásában kifejtett indokok miatt a számviteli fegyelem megsértése esetében sem szüntette meg a terhelt büntetőjogi felelősségét. Ezen kívül a terhelt a tényállás szerint a szükséges adatokat sem bocsátotta a könyvelő rendelkezésére, ezért e bűncselekményért is szándékos bűnösség terheli.

A magánokirat-hamisítás nem eredmény-bűncselekmény, a törvényi tényállásban írt elkövetési magatartással a bűncselekmény megvalósul. A tényállás szerint a számlák valótlan tényállítást tartalmaztak, tartalmilag hamisak voltak. A terhelt ennek tudatában az adóellenőrzés során bemutatta azokat, illetve az iratokhoz csatolta, az igazolni akart valótlan tény joghatás kiváltására, a jövedelmi adó mértékének a befolyásolására alkalmas volt. A cselekmény tényállásszerű, a cselekmény adóellenőrzés körében, viszonylag fontosabb ügyben történt, ezért a cselekmény társadalomra veszélyességének a büntethetőséget kizáró csekély foka se állapítható meg; a terhelt bűnösségének a megállapítása ebben a cselekményben is törvényes volt.

*d) Az adócsalás rendbelisége az adónemek szerint állapítandó meg, függetlenül attól, hogy adott elkövető tudja-e a cselekménye elkövetésekor, hogy pl. egyetlen valótlan számla beállításával több bűncselekményt követhet el és egyidejűleg akár a központi költségvetést, valamely elkülönített állami pénzalapot, az egészségbiztosítási és a nyugdíjpénztárt, a helyi önkormányzatot és esetleg még az*

*EU költségvetését is megkárosíthatja. A büntetőügyekben eljáró hatóságok nem is vizsgálják, hogy elkövető tudata mindezt átfogta-e, tehát a tévedés szabályai e körben nem alkalmazhatók.*<sup>206</sup>

## 6.

### **Az értékhatárok jelentősége és a minősített esetek**

A Btk. 27. §-a (1) bekezdésének a) pontja szerint nem valósul meg bűncselekmény, ha az adócsalás (310. §) esetén az adóbevétel összegének csökkenése százezer forintot nem halad meg. Százezer forintot meg nem haladó adóbevétel csökkenés, illetve adóbehajtás késleltetése vagy megakadályozása esetén szabálysértés sem valósul meg. Az igazgatási jogszabályokban megállapított jogkövetkezmények (késedelmi pótlék, bírság) alkalmazásának van helye.

100.001 forinttól kétszázezer forintig terjedő adóbevétel csökkenés esetén a bűncselekmény két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő alapesete valósul meg. Három évig terjedő szabadságvesztés a büntetés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel összege nagyobb mértékben, egy évtől öt évig terjedő szabadságvesztés, ha jelentős mértékben, két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés, ha különösen nagy, vagy ezt meghaladó mértékben csökken. Az értékhatárok meghatározásánál a 138/A. §-ában foglalt rendelkezések irányadók.

A szándékos bűncselekmény minősített esetei tekintetében – a Btk. 15. §-ára figyelemmel – elégséges, ha csupán az elkövető gondatlansága terjed ki. Ennek

---

<sup>206</sup> A BH 2009/169. szám alatt közzétett döntés e körben értelemszerűen irányadó. Aszerint: Ha az elkövető nem tudja, hogy az 1978. évi IV. törvény 288. §-ának (1) bekezdésében avagy a 314. §-ának (1) bekezdésében meghatározott melyik hazai és uniós intézmény támogatáspolitikájának a sérelmével követi el a tényállásszerű cselekményét, javára az 1978. évi IV. törvény 27. §-a szerinti tévedés szabályai nem alkalmazhatók. E bűncselekmények véghezviteli magatartásának kifejtése időpontjában az elkövető tudatának nem kell átfognia a sértett személyét, azt, hogy egy vagy több támogató támogatáspolitikáját sértette-e. A jogosulatlan gazdasági előny megszerzésének büntette, valamint az EK pénzügyi érdekei megsértésének büntette speciális a magánokirat-hamisítás és a közokirat-hamisítás tényállásához képest, ennél fogva alaki



megfelelően a kettőszázezer forintot meghaladó adóbevételcsökkentés esetében már a gondatlanság is elegendő lehet a minősített esetek megállapításához.

## 7.

### **Rendbeliség**

*a) Az adócsalás rendbeliségének a megítélése körében az elkövetési magatartások száma közömbös.<sup>207</sup>*

A bűncselekmény egységesen jelentkező eredménye, az adóbevétel csökkenése a különböző cselekményi (tevékenységi vagy mulasztási) mozzanatokat egységbe foglalja. Ennek megfelelően, amennyiben az elkövető egyes gazdasági eseményekről nem állít ki bizonylatot, illetőleg egyes gazdasági eseményeket nem dokumentálja a nyilvántartásaiban, majd pedig az adóbevallásában még hamis számlákat is szerepeltet, cselekménye a több különböző jellegű elkövetési magatartás ellenére sem lesz több rendbeli bűncselekmény.<sup>208</sup>

*b) A következetes ítélkezési gyakorlat szerint adónemenként és járulékfajtanként, továbbá adó- és járulék-megállapítási időszakonként külön rendbeli bűncselekmény megállapításának van helye.*

Ez a gyakorlat napjainkban legfeljebb az adózás rendjéről szóló jogszabály rendelkezéseire vezethető vissza, amely szerint az adókat adónként, a költségvetési támogatást támogatásonként az adó-, illetve a költségvetési

---

halmazatok látszólagos és csupán a gazdasági bűncselekmények állapíthatóak meg (Btk. 27. §, 274. §, 276. §, 288. §, 314. §).

<sup>207</sup> Tóth Mihály, 2002. i.m. 397-398. o.

<sup>208</sup> Amint azt már Angyal Pál is megállapította: a tevékenységi mozzanatok többsége, amennyiben azokat az életfogalom összetartozóságuknál fogva együvé foglalja, nem akadályozza az egység megállapításának. Ennek megfelelően egység az üzleti könyvbe, adóvallomásba több valótlán adatnak a bevezetése. Angyal i.m. 108. o.

támogatás alapjának meghatározására előírt időszakonként kell megállapítani.<sup>209</sup>  
Más jogi alapja nincs.

Tény, hogy már az 1988. január 1. napjával hatályba lépett adóreformot megelőzően is az adónemek számához igazodott az ítélkezési gyakorlat, bár abban az időszakban az adójogi szabályozás folytán aligha fordulhatott elő, hogy egyidejűleg több adónemre elkövetett adócsalás miatt indult eljárás az elkövető ellen.

A pénzügyi szabálysértésekről rendelkező 1959. évi 18. számú tvr. 5. §-a (3) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezett, hogy az adóbevétel csökkentésének megállapítása során nem vonhatók egybe a különböző adónemekre vonatkozóan eltitkolt adóösszegek. E § (3) bekezdésének b) pontja pedig kimondta, hogy az adóbevétel csökkenésének megállapítása során nem vonhatók egybe a különböző bevallási időszakra eső eltitkolt adóösszegek, amennyiben a bevallási idő fél év vagy ennél hosszabb időszak.

E rendelkezések alapján a bírói gyakorlat az adócsalások minősítését illetően úgy alakult, hogy annyi rendbeli büntettet kellett megállapítani, ahány félévi vagy ennél hosszabb bevallási időre vonatkozó (akkor még 5000 forintnál nagyobb értékre elkövetett (értsd. adóbevételcsökkentést okozó) adóeltitkolásról volt szó.<sup>210</sup>

Az adócsalás rendbelisége tehát már akkor is az adónemek és ezt meghaladóan az adóbevallási időszakok számához igazodott. (1968. október 1-től erre nézve a szabálysértésekről szóló 1968. évi I. tv. 113. §-a (1) bekezdésének a) és b) pontja volt az irányadó. Ez ugyancsak kimondta, hogy az adóbevétel csökkenésének megállapítása során nem vonhatók egybe a különböző adónemekre vonatkozóan eltitkolt adóösszegek, továbbá a különböző bevallási időszakra eső eltitkolt adóösszegek, amennyiben a bevallási idő fél év vagy ennél hosszabb időszak.

Ennek a szabályozásnak két indoka volt: a különböző adónemekre vonatkozó bevallásokat egyrésztől más és más adóhatóságnál kellett megtenni, másrésztől

---

<sup>209</sup> Art. 25. § (2) bek.

pedig adónemenként eltértek a bevallási időszakok is. Így pl. a forgalmi adó bevallása adóközösséghez és féléves viszonylatban, a jövedelemadó bevallása pedig a tanács pénzügyi osztályához és éves viszonylatban történt. Ebből fakadóan az elkövetési magatartások is jelentős körülmények tekintetében eltértek egymástól.

*c) Véleményem szerint az a gyakorlat, amely az adónemek számához igazítja az adócsalás rendbeliségét ellentétben áll a büntetőjogi gondolkodás alapjaival. Ott ugyanis, ahol a bűncselekménynek van sértettje, a büntetőjog a sértettek számából kiindulva állapítja meg a rendbeliséget (lásd pl. emberölés, lopás). Az adócsalásnak van sértettje, az vagy az állam vagy az önkormányzat.*

Mesterséges és valójában nem indokolható az a megkülönböztetés, hogy amennyiben az elkövető több adónemben rövidíti meg az állami bevételeket, akkor abból adónemenkénti rendbeli bűncselekményt szerkeszt a joggyakorlat. Ez a jogtechnikai megoldás lopás esetén történő alkalmazása esetén azt eredményezné, hogy a lopás attól függően lenne egy vagy több rendbeli, hogy egy természetes személy egy vagy több zsebéből, ruhadarajából, vagy pl. ruházata mellett a táskájából és/vagy az autójából, stb. lopják el az értékeit. Hangsúlyozom, hogy a gyakorlat ebben a kérdésben töretlen, egységes és a megváltoztatása iránt nem merült fel igény. Csupán emlékeztetek rá, hogy ugyanilyen töretlen és egységes volt a gyakorlat az adócsalás és a csalás specialitásának a megítélése körében. És láss csodát: két évtized elmúltával ledőlt a dogma. Talán az adócsalás rendbeliségének a megítélése sem örök.<sup>211</sup>

Ezt az egységes gyakorlatot ismerte, fogadta el a törvényhozó is akkor, amikor a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás tényállását megalkotta. E bűncselekmény létezését ugyanis kizárólag a feketemunka elleni hatékonyabb fellépés indokolta. A törvényhozó ezért úgy döntött, hogy az akkor is hatályos adócsalás tényállásánál szigorúbban indokolt kezelni, ha az adóbevétel-csökkenés a feketemunkához kapcsolódik. A szigorítást abban ragadta

---

<sup>210</sup> BH 1966/10-5021.

<sup>211</sup> Dr. Molnár Gábor előadása a Tizedik Magyar Jogászgylésen, Balatonalmádi, 2010. június 10-12. MJE Bp. 2010. 138-139. o.

meg, hogy eltért az adócsalás rendbelisége körében következetes ítélkezési gyakorlattól és úgy rendelkezett, hogy e bűncselekmény alkalmazásában az adóbevétel csökkenésének meghatározásakor az elvont adók összegét egybe kell számítani.<sup>212</sup> E rendelkezés folytán a vizsgált bűncselekmény körében sajátos – az általánostól eltérő – érték-egybefoglalási szabály érvényesül.

Úgy gondolom időszerű, hogy ez az elv az adócsalás általános tényállásában is érvényesüljön, értelemszerű megszorításokkal. Az adócsalás általános tényállásában ugyanis nem tekinthetünk el attól, hogy az adott cselekmény az államháztartás központi alrendszerének vagy az önkormányzati alrendszerének bevételeit csorbítja. Ehhez igazodóan praktikus az adóztatási jog alapján elkülönülnek a sértettek.

Amint arra korábban az adók csoportosításának vizsgálata körében már utalás történt, az adóztatási jog szerint megkülönböztetünk központi adókat (pl. Áfa, Szja, társasági adó) és helyi adókat (építményadó, telekadó, kommunális adók, iparüzési adó). A helyi adók bevezetéséről, és részletes szabályairól és felhasználásáról az önkormányzatok döntenek (rendeletet alkotnak) a törvény keretei között.<sup>213</sup>

A különböző sértettek sérelmére elkövetett bűncselekményekkel okozott adóbevétel-csökkenések érték-egybefoglalására viszont nem merült fel kényszerítő körülmény. Ehhez képest az adócsalás attól függően minősülhetne 1-1 rendbeli bűncselekménynek, hogy a cselekmény a (központi) kormányzat által, vagy a helyi önkormányzatok által előírt adóbevételeket rövidíti meg. E cselekmények vagy a kormányzat, vagy az önkormányzat anyagi alapjait gyengítik, feladatellátását gátolják, akadályozzák. Ily módon részben a sértettek számához igazodóan, részben pedig az adóbevallási időszakok függvényében volna megállapítható a rendbeliség. Ez a megoldás egyúttal azt is, eredményezhetné, hogy szükségtelenné válna külön § alatt szabályozni a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást.

*d) Ha a terhelt több gazdasági társaságban kifejtett tevékenységével sérti a költségvetésnek az adóbevételhez való jogát és a folytatólagoosság törvényben írt*

---

<sup>212</sup> Lásd Btk. 310/A. § (7) bekezdésében

*tartalmi követelményei is fennállnak, a bűncselekmények halmazata az adónemek, nem pedig a gazdasági társaságok számához igazodik.*<sup>214</sup>

Amint azt iránymutatásul közzétett döntésében az ítélőtábla kifejtette kétségtelen, hogy az adócsalás elnevezésű bűncselekmény rendbelisége tekintetében általánosságban irányadónak tekinthető az az álláspont, hogy az adónemenkénti bűncselekmények a folytatólágosság egységét képezve is annyi rendbeliként is minősülnek, ahány adóbevallásra, illetve adófizetésre kötelezett gazdasági társasággal kapcsolatban követték el azt. Az adócsalási bűncselekmények minősítésénél azonban azt is figyelembe kell venni, hogy a terhelt szándéka, a cselekményéhez fűződő aktuális pszichés viszonya, mely jogi tárgy megsértését célozza elsőképpen, azaz mely jogi tárgyban okozott sérelemnek van a büntető igény érvényesítése szempontjából prioritása.

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. A másodlagos védett jogi tárgy, az egyes adóalanyokkal szemben az adójogszabályokban megfogalmazott tényleges és adónemenkénti adóbevallási- és adófizetési kötelezettség háttérbe szorul.

Az irányadó tényállásból egyértelműen kitűnik, hogy a vádbeli gazdasági társaságok „tevékenysége” fiktív volt, az kizárólag a törvénytelen adóelvonást célozta. Az első gazdasági társaság eredetileg nem erre a célra volt alapítva, de a gázolaj kereskedelem volt a fő tevékenysége, emellett gyakorlatilag más gazdasági tevékenységet ki sem fejtett. A másik két gazdasági társaságot pedig eleve arra a célra hozták létre, hogy legális cégnév és látszatra ugyancsak legitim adóalanyiség „mögé bújva” a vádlottak az illegális tevékenységet ezáltal leplezzék, és az adóbevételt ekként csökkentsek.

Helyes volt tehát az elsőfokú bíróság álláspontja, mely szerint figyelmen kívül kellett hagyni, hogy a vádlottak több gazdasági társaság keretén belül kifejtett tevékenységgel sértették a költségvetésnek az adóbevételhez való jogát, mert az

---

<sup>213</sup> Pénzügyi jog I. Szerkesztette Halustyk Anna Bp. 2006. 26. o.

elsődleges jogi tárgyat vették célba a látszatra legitim gazdasági társaságok keretén belül folytatott tevékenységükkel, ezek a társaságok fő, vagy kizárólagos tevékenységüket, az adócsalást így leplezték.

Az elkövetők szándéka tehát alapvetően az egységes adóhoz való jog ellen irányult, azt sértették ténylegesen a tényállásbeli adónemekben és ezért közömbös, hogy azt hány, illegitim tevékenységet folytató, ál-gazdasági társaság keretében folytatják.

*e) Az adócsalás rendbelisége az adónemek szerint állapítandó meg, függetlenül attól, hogy adott elkövető tudja-e a cselekménye elkövetésekor, hogy pl. egyetlen valótilan számla beállításával több bűncselekményt követhet el és egyidejűleg akár a központi költségvetést, valamely elkülönített állami pénzalapot, az egészségbiztosítási és a nyugdíjpénztárt, a helyi önkormányzatot és esetleg még az EU költségvetését is megkárosíthatja. A büntetőügyekben eljáró hatóságok nem is vizsgálják, hogy elkövető tudata mindezt átfogta-e, tehát a tévedés szabályai e körben nem alkalmazhatók.<sup>215</sup>*

*f) Az azonos időszakban, azonos adónemre elkövetett adócsalás esetén az adócsalásnak az 1978. évi IV. törvény 310. § (1) bekezdésében meghatározott alapesete és e § (5) bekezdésében meghatározott alapesete kizárják egymást. Az utóbbi megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha az adómegállapítás megtörtént és törvényes volt, tehát az elkövető az adómegállapítás körében nem valósított meg az I. alapeset szerint értékelendő adócsalást.<sup>216</sup>*

Az adóbevallási és befizetési kötelezettség szándékos elmulasztása ugyanis a Btk. 310. §-ának (1) bekezdésében meghatározott adócsalás bűncselekményének (I. alapesetének) a megállapítását eredményezheti. Ennél fogva az adócsalás terhelt terhére rótt II. alapesetének a megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha az adómegállapítás egyrésztől megtörtént, másrésztől pedig törvényes volt, tehát az elkövető az adómegállapítás körében nem követett el adócsalást.

---

<sup>214</sup> BH 2004/270/I.

<sup>215</sup> A BH 2009/169. szám alatt közzétett döntés e körben értelemszerűen irányadó.

<sup>216</sup> BH 2010/240.

A következőketes ítélkezési gyakorlat szerint, minden olyan esetben, amikor akár azonos rendelkezésben (bekezdésben) belül (lásd pl. a Btk. 274. §-ának (1) bekezdésében meghatározott közokirat-hamisítás tényállását), vagy akár különböző rendelkezésben (bekezdésben) (lásd pl. a Btk. 261. §-ának különböző bekezdéseiben meghatározott terrorcselekmény, vagy a 290. §-ának különböző bekezdéseiben meghatározott csődbűncselekmény tényállását) a törvényhozó azonos bűncselekmény több – akár azonos akár egymástól eltérő súlyú – alapesetét határozza meg – az azonos jogtárgysértés folytán halmazat többnyire nem állapítható meg. Ha az egyes cselekmények között megállapítható – bizonyos – belső kapcsolat, összefüggés, akkor a bírói gyakorlat azokat többnyire a természetes egység körébe sorolja, avagy – esetleg – a látszólagos anyagi halmazat szabályai szerint ítéli meg.<sup>217</sup>

Azt nem lehet kizárni, hogy az elkövető – azonos adónem tekintetében – adócsalás révén először csökkenti az adóbevétel összegét, majd pedig a már így csökkentett adó sérelmére megvalósítja az adócsalás II. alapesetét is. Ilyen helyzetben valószínűleg nem alkalmazható mereven az a megállapítás, hogy az azonos időszakban, azonos adónemre elkövetett adócsalás esetén az adócsalásnak az I. és II. alapesete kizárják egymást.

*g) A törvényes vádban írt tényállás teljes kimerítése esetén annak eldöntése, hogy a több törvényi tényállás keretei közé illeszkedő egyetlen cselekmény valóságos, vagy látszólagos alaki halmazatot valósít-e meg, valójában nem a bűnösségről, hanem a jogi minősítésről szóló állásfoglalást jelent.*

A terhelt ellen azért emelt vádat az ügyészség, és terhére azt rótták a bíróságok, hogy a tényállásban rögzített hamis számlákat bocsátotta a gazdálkodók részére és ezzel segítséget nyújtott a tényállásban rögzített adóelvonáshoz, illetve adó-visszaigényléshez. Ezen egységes cselekmény jogi következményeit értékelte a Legfelsőbb Bíróság részben eltérően az alapügyben eljáró bíróságoktól anélkül, hogy a bűnösségi kört érintette volna. Másként fogalmazva – amint arra a következőketes ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a

---

<sup>217</sup> Tóth Mihály: Gazdasági bűncselekmények az alakuló joggyakorlatban, ELTE Jogi

Legfelsőbb Bíróság a 3/2007. Büntető jogegységi határozatának az indokolásában is rámutatott – az alaki halmazatban álló cselekmények eltérő minősítése a bűnösségi kört nem változtatta meg, s így nem szűkítette. A Legfelsőbb Bíróság tehát a felülvizsgálati indítvánnyal és a Legfőbb Ügyészség indítványával egyezően azt állapította meg, hogy a terhelt bűnösségének a megállapítására összesen 9 rb. bűncselekményben a büntető anyagi jog szabályainak a megsértése miatt került sor, mégsem hozott felmentő rendelkezést, mert a bűnösségi kör valójában nem szűkült. Pusztán annak a megállapítására szorítkozott, hogy az I. r. terhelt terhére – a jogerős ítélettől eltérően – a 9 rb. bűncselekmény nem állapítható meg.<sup>218</sup>

## 8.

### A folytatólagosság

#### 8.1. Folytatólagosság az adócsalás körében

Ma már senki nem vitatja, hogy a folytatólagosság az adócsalás körében is megállapítható. E bűncselekménynek van sértettje is, az állam vagy az önkormányzat.

A következőkes ítélezési gyakorlat szerint ugyanazon adónemre több adó-megállapítási időszakon keresztül megvalósított elkövetési magatartások a folytatólagosság általános szabályai szerint képezhetnek egységet és kizárólag a folytatólagosság megállapítása eredményezheti az adócsökkentések összegének egybefoglalását. Így pl. az áfára több adó-megállapítási időszakon keresztül megvalósított adócsalás esetén nem kizárt a folytatólagos bűncselekmény megállapítása. Különböző adónemekkel kapcsolatban elkövetett adócsalás esetén azonban a folytatólagosság megállapítása kizárt.

---

Továbbképző Intézet, Budapest, 1998.; 341-344. o.



Addig, amíg havi vagy negyedéves az adóbevallás, addig a rövid időköz megállapítása sem okoz gyakorlati nehézséget. Más azonban a megítélése annak, ha egy éves adóbevallás alá esik az adónem. Gyakran visszatérő kérdés, megállapítható-e még a rövid időköz.

Hosszabb ideje megoszlik ebben a kérdésben a bíróságok gyakorlata. Közben egyes bíróságok – nagyon helyesen – megfordították a kérdést. Azért, mert bizonyos adókat csak évente lehet elcsalni, ez önmagában kizárná a folytatólagosság megállapítását? És akik éveken keresztül ugyanazt teszik, illetve nem teszik, akiknek eszük ágában sincs adózni, az ő esetükben minként a megítélése a kérdésnek?

Egyesek szerint valójában a józan, mindennapi megközelítéstől teljesen idegen több rendbeli bűncselekményt konstruálni abból, ami mindenki számára egyetlen gazdasági esemény egységes következménnyel.

A „rövid időköz” a folytatólagosság fogalmában ún. normatív tényállási elem, amelynek tartalmát az ítélkezési gyakorlat állapítja meg.

Egységesnek tekinthető megközelítés szerint a rövid időköz nem abszolút kategória. Nem önmagában határozható meg, hanem a folytatólagos bűncselekmény alanyi feltételével való összefüggésében.

A folytatólagos egység alanyi feltétele az egyes cselekmények elkövetésénél az akaratelhatározás azonossága, egységessége. Ez azonban nem jelenti azt, hogy a folytatólagosság elengedhetetlen előfeltétele az, hogy az egységes akaratelhatározásnak eleve valamennyi bűncselekmény elkövetésére kiterjedően kell kialakulnia; jelenti azt, a követelményt, hogy minden egyes cselekmény szubjektíve ugyanabból az elhatározásból fakadjon. Nem helytálló az a felfogás, amely szerint elégséges egymagában a motiváció hasonlósága, amely az azonos elkövetési körülmények megismétlődéséből áll elő.<sup>219</sup>

Ettől részben eltérően foglalt állás a gyakorlat a hatályos Btk-ba foglalt megszövegezés nyomán. Aszerint a bűncselekményeket összekapcsoló ez a szubjektív feltétel akkor áll fenn, ha az elkövetőt ugyanaz a vágy, elképzelés,

---

<sup>218</sup> Bfv.II.416/2008/6.

<sup>219</sup> A Büntető törvénykönyv kommentárja, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Budapest 1968. 369. o.

indíték, vagy cél készíteti a további bűncselekmények elkövetésére, mint ami az első elkövetésre ösztönözte.<sup>220</sup>

Az időbeli kapcsolatnak csupán relatíve kell szorosnak lennie. Nincsen szó – miként a természetes egységbe foglalásnál – a cselekmény egymást követő véghezviteléről.<sup>221</sup>

A hosszabb időköz kizárja a folytatólagosságot. Ilyennek tekintendő az olyan időmúlás, amelynek folyamánként a cselekmények egymástól olyan élesen elkülönülnek, hogy egységbe foglalásuk a jogi és kriminológiai értékelés, de a közfelfogás számára is egyaránt elfogadhatatlan.<sup>222</sup>

A Btk. miniszteri indokolása szerint: „Kizárja a folytatólagosságot az a hosszabb időmúlás, amelynek folytán a cselekmények olyan élesen elkülönülnek egymástól, hogy az egységbe foglalásuk a jogi értékelés és a közfelfogás számára egyaránt elfogadhatatlan”.

Amennyiben a Btk. megszületésének időszakában és a több, mint fél évtizedes jogszabály-előkészítés során készített dokumentációra is figyelemmel a törvényhez kapcsolódó miniszteri indokolásból még a törvényhozó szándékára következtetni lehet, akkor valójában csak akkor nem állapítható meg a rövid időköz, ha a hosszabb időmúlás élesen elkülöníti a cselekményeket.

Nehezíti az egységes ítélkezési gyakorlat kialakítását, hogy korábban az Ügyészség gyakorlata sem volt egységes és nem adtak ki egységes iránymutatást. Legutóbb viszont már a legfőbb ügyész alapozta a folytatólagos bűncselekmény megállapítására irányuló jogegységi indítványát egy olyan ügyre, amelyben a prostituált az egymást követő években nem fizetett személyi jövedelemadót.<sup>223</sup> Végül pedig 2010. december 15-én a Legfőbb Ügyészség olyan utasítást adott ki, hogy amennyiben az eljáró bíróságok bármely adónemben megállapított adócsalás

---

<sup>220</sup> A Büntető Törvénykönyv magyarázata Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Budapest, 1986. 50. o.

<sup>221</sup> A Büntető törvénykönyv kommentárja, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Budapest 1968. 369. o.

<sup>222</sup> A Büntető törvénykönyv kommentárja, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Budapest 1968. 370. o.

esetében az egy évhez közeli időtartamot rövid időközként értékelve a cselekményt folytatólagosan elkövetettként minősítik, úgy a határozat ellen fellebbezést kell bejelenteni és a jogerős határozatokat a Legfőbb Ügyészség Büntetőbírói Ügyek Főosztályára kell felterjeszteni.<sup>224</sup>

Tudjuk, hogy a folytatólagosság megállapításának anyagi és eljárási jogi szempontból egyaránt nagy a jelentősége. A folytatólagosság megállapítása folytán az egyes adóévekben keletkezett adóhiány összeadódik, s ha ez az 50 millió forintot meghaladja, akkor ez már a bíróság hatáskörét is érinti.<sup>225</sup>

Már a 6/2009. számú büntető jogegységi döntés előkészítése során is szembesült a Legfelsőbb Bíróság azzal, hogy a folytatólagosság megítélésében és gyakorlatában eltérő felfogások érvényesülnek az elméletben és főként a gyakorlatban. Ezért a folytatólagosság fogalmának elemző vizsgálata nélkül aligha lehetne állást foglalni a folytatólagosan elkövetett adócsalás feltételeinek tárgyában.

## **8.2. A folytatólagos bűncselekmény-egység meghatározásának történeti előzményei.**

a) *Finkey Ferencz*: A magyar büntetőjog tankönyve (Bp. 1914.) c. művében az alábbiakat fejti ki:

A bírói gyakorlat már századok óta, s szinte minden kultúrállamban humanitárius szempontból teremtette meg a folytatólagos bűncselekményt, mert túl szigorúnak, s így igazságtalannak tartotta a tárgyilag és alanyilag összefüggő esetekben a bűnhalmazat felvételét, minden részselekvésnek külön delictum gyanánt beszámítását.

---

<sup>223</sup> Lásd 6/2009 BJE

<sup>224</sup> Legfőbb Ügyészség Büntetőbírói Ügyek Főosztálya BF.658/2010/2-I. szám

<sup>225</sup> Nemrég találkoztam egy szép végzéssel, amelyben a PKKB a hatáskörének hiányát állapította meg és az iratokat áttette a Fővárosi Bírósághoz. Volt az ügyben happy and is. Utóbb a bírót is áthelyezték a Fővárosi bírósághoz, és most mégis ő tárgyalhatja az ügyet, amelyben a folytatólagosság megállapítása bizonyára nem okoz majd gondot.

Megjegyzni, hogy a Btk. (éppúgy, mint az 1843. évi javaslat) sehol nem szól a folytatólagos cselekményről, de miután el sem tiltja annak egységbe foglalását, a cselekvés és a jogsértés lényege felőli általános elvek alapján a bíróság jogosítva érzi magát arra, hogy azt jogi egységnek tekintse.

A folytatólagos cselekmény mai (értsd. 1914. évi) értelemben vett fogalmát a XVIII-XIX. századbeli büntető-jogtudomány és bírói gyakorlat fejtette ki és állapította meg.

Az elmélet egyes képviselői nem ismerték el a folytatólagos bűncselekmény létjogosultságát és ahelyett mindig anyagi bűnhalmazatot állapítanak meg. Azok, akik a folytatólagos bűncselekményben többséget látnak, abból indulnak ki, hogy a folytatólagos bűncselekmény minden egyes cselekvésénél megvan úgy az önálló alanyi bűnösség, mint az önálló objektív tartalom, amely egy önálló delictumhoz szükséges.

Folytatólagos bűncselekménynek (*delictum continuatum*) nevezi a büntetőjogi tudomány ugyanazon jogtárgynak ugyanazon tettes által rövid időközökben ismételt többszöri hasonló megtámadását, amelynek részeselekvései egyenként is létesítik ugyanazt a bűncselekményt, de összefoglalva is egy ugyanolyan büntetendő cselekménynek tekinthetők. (Pl. a pénztárnok a kezelése alatt álló pénztárból időként kisebb-nagyobb összegeket sikkaszt, valaki ugyanazon férjes nővel többször egymásután követi el a házasságtörést.) A folytatólagos cselekmény a magyar büntetőjog szerint se nem természetes (valóságos), se nem törvényes, hanem ún. jogi (vagy gyakorlati) egység, amennyiben nem a jogsértés természetes egysége, nem is a Btk., hanem a bírói gyakorlat foglalja egységgé az egyes folytatólagos cselekvéseket a Btk. általános alapelvei alapján, s annak hallgatólagos jóváhagyása mellett.

b) Finkey hivatkozik Degré Lajos álláspontjára.

*Degré Lajos* szerint a folytatólagos bűncselekményt, mint a cselekményegység egyik formáját se logikailag se dogmatikailag felépíteni, vagyis a bűncselekmény vagy a bűncselekményegység tanából levezetni nem lehet. A több elkövetett cselekvés, az életfelfogás szerint is azok külön-külön

figyelembevételét követeli. Hiányzik az összefoglaló jogszabály, az egység konstruálása tehát szerinte lehetetlen feladatnak mutatkozik.

Ennek dacára elismeri, hogy a tételes magyar büntetőjogban több mint három évtizedes állandó bírói gyakorlat által megteremtett szokásjogi tétel, hogy a folytatólagos bűncselekmény, mint *a halmazatot kizáró bűncselekmény-egységi forma* tekintendő, melynek ismérveit, így a judicaturából kell levezetni és megállapítani.

Ebben az időszakban a joggyakorlat „csak” az ugyanazon különös részi törvényi tényállások vonatkozásában állapította meg a folytatólagos bűncselekményt. (Pl. lopás és rablás vagy csalás egységbe nem foglalhatók, ellenben a lopás különböző esetei - egyszerű és minősített eset - igen.) A Curia csupán az „elhatározás egységét”, majd csak „a sértés tárgyának” egységét hangoztatta. Ugyanakkor túl szigorúan magyarázta néha az objektív egységet, így a lopásnál rendszerint mellőzte a folytatólagosságot, ha az egyik cselekvés betöréses, a másik egyszerű lopást képez (BJT. XXXV.299.) Ezt a megszorítást Finkey indokolatlannak tartotta.

c) *Kádár Miklós* szerint a jogi irodalom a bűncselekményi egység három fajtáját különbözteti meg:

1. a természetes,
2. a bírói vagy folytatólagos, végül
3. a törvényi egységet.

Szerinte a bírói egység a bíró értékelésének a terméke. A bírói gyakorlat a több, önmagában természetes egységet alkotó cselekményt a közöttük fennálló kapcsolat folytán, célszerűségi szempontból egységbe foglalja. A bírói egység megállapításának feltételei, hogy a cselekmények:

- a) egy és ugyanazon tényállásba illeszkedjenek,
- b) egységes akarat-elhatározásból fakadjanak,
- c) bizonyos mérvű időbeli kapcsolatban legyenek egymással annyiban, hogy az egyes elkövetések közti időbeli megszakítás ne legyen túl hosszú,
- d) ugyanannak az alkalomnak kihasználásában álljanak, s

e) olyan tárgyat támadjanak meg, amely fokozatosan is megsérthető.<sup>226</sup>

E meghatározás nem ugyanazon bűncselekmény megvalósítását szabta feltételül, hanem azt, hogy az egyes részselekmények ugyanazon tényállásba (diszpozícióba) illeszkedjenek. E nézetek kifejtésére azonban már a Btá. hatályba lépését követően került sor. A Btá. a bűncselekmények súly szerinti felosztásánál szakított a hármas felosztással és csupán a büntett és kihágás között különböztetett. A két bűncselekményi forma között a társadalomra veszélyesség foka teszi a lényeges különbséget.<sup>227</sup>

d) Az 1961. évi V. törvény (Btk.) abból indult ki, hogy a bűnhalmazat a büntetéskiszabás körébe tartozó jogi fogalom, amelyet a Btk. is az erről szóló IV. Fejezetében szabályozott.

A Büntető törvénykönyv kommentárja (KJK Bp. 1968.) szerint a bírói egységet a természetes egységtől az választja el, hogy, mint jogászi konstrukciót a bírói gyakorlat hozta létre, a törvényi egységtől pedig az, hogy semmiféle jogszabályi rendelkezés nem alapszik.

Amíg a természetes egység keretébe vont ilyen összeolvadó cselekmények a közfelfogás szerint is teljességgel nélkülözik az önállóság ismérveit, addig a folytatólágosság egységébe vont egyes cselekmények külön-külön, többrendbeli önálló büntettként bűnhalmazatban volnának értékelendők, amennyiben a folytatólágosság bírói egysége nem alakult volna ki.<sup>228</sup>

### **8.3. A hatályos jogi szabályozás**

A Btk. 12. §-ának (2) bekezdése szerint: *nem bűnhalmazat, hanem folytatólágosan elkövetett bűncselekmény az, ha az elkövető ugyanolyan bűncselekményt, egységes elhatározással, azonos sértett sérelmére, rövid időközökben többször követ el.*

---

<sup>226</sup> Kádár Miklós: Magyar büntetőjog. Tankönyvkiadó, Budapest, 1952., 232-233. o.

<sup>227</sup> Kádár Miklós: im. 148. o.

<sup>228</sup> A Büntető törvénykönyv kommentárja KJK Bp. 1968., 368. o.

A Btk. miniszteri indokolása szerint a folytatólágosság tárgyi feltétele, hogy több cselekmény legyen, és ezek egymással összefüggjenek. Az „ugyanolyan” bűncselekmény viszont azt jelenti, hogy csak a Különös Rész azonos törvényi tényállásában meghatározott bűncselekmények tartozhatnak a folytatólágosság egységébe. Nem kell azonban az egyes cselekmények jogi minősítésének is teljesen azonosnak lennie. Például nem kizárt folytatólágosan elkövetett bűncselekmény megállapítása, ha a lopások egy része a törvényi tényállás alapesetét, míg a többi annak minősített esetét valósítja meg.

A Békés, Földvári Gáspár, Tokaji: Magyar büntetőjog, általános rész (BM Könyvkiadó, 1980) tankönyv szerint a magyar bírói gyakorlat a folytatólágos egység megállapítása feltételei körében némi bizonytalanságot tanúsított, ez a körülmény indokolta az egységbe foglalás feltételeinek törvényi meghatározását. Mint már említettük, e törvényi meghatározással a folytatólágosság megszűnt bírói egység lenni; a törvény ugyanis a folytatólágos egységet nem értelmezi, hanem konstruálja.

A folytatólágos egységbe foglalásnak az a logikai indoka, hogy a büntetőjog (korábban a bíróság) a leleplezéstől számítva visszatekint, és a cselekménysorozatot mintegy összegzi, miközben nem tulajdonít jelentőséget annak, hogy pl. az eltulajdonított értéket a sikkasztó raktáros hány cselekménnyel vitte ki a raktárból. A cselekménysor végéről tekintve, pl. a raktáros elvitt 50 méter szövetet. Az 50 métert tíz alkalommal, esetenként 5 méteres darabokban vitte el. Nem tízrendbeli sikkasztást, hanem egy rendbeli – folytatólágosan elkövetett – sikkasztást kell megállapítani.<sup>229</sup>

A Büntető törvénykönyv magyarázata (KJK Bp. 1986) szerint a folytatólágos egységbe foglalás logikai indoka, hogy a törvény rendelkezése folytán a bíróság az elkövetett cselekménysorra visszatekint, s nem az elkövetések számának,

---

<sup>229</sup> Békés, Földvári Gáspár, Tokaji: Magyar büntetőjog, általános rész BM Könyvkiadó, 1980. 294-295. o.

hanem a cselekménysorban kifejezésre jutó egységes jogsértő teljesítménynek tulajdonít jelentőséget.<sup>230</sup>

A jogfejlődés irányát jelzi az is, hogy a folytatólagosság egységébe tartozó részcselekmények elévülését az ítélkezési gyakorlat kezdetben önállóan (részcselekményenként) vizsgálta és állapította meg. Akkor a folytatólagos egység lényege még a valóságos anyagi halmazat kizárása volt. Úgy értékelték, hogy a bírói egység az elkövető javára szóló jogintézmény. Ebből értelem szerűen következett, hogy a részcselekmények önállóan elévülhettek.

A hatályos Btk. rendszerében a cselekmény már a törvény erejénél fogva egyetlen egységes bűncselekmény, amely magába olvasztja a részcselekményeket. Ezt tükrözte a BK 85. számú állásfoglalás is, amely azt hangsúlyozta, hogy a folytatólagosan elkövetett bűncselekmény egység, amelynél a törvényi tényállást külön-külön is megvalósító részcselekmények együttesen alkotnak egyetlen bűncselekményt.

Ezt az álláspontot változatlanul átvette a BK 85. számú állásfoglalás helyébe lépett 31. BKv. számú vélemény.

#### **8.4. A folytatólagos bűncselekmény elméleti és gyakorlati dilemmái**

*a) A folytatólagos bűncselekmény tehát anyagi halmazatot kizáró szabályként alakult ki. Ezt foglalta törvénybe a hatályos Btk.*

A folytatólagosság a Btk-ban a 12. § (2) bekezdésében a bűnhalmazat meghatározását tartalmazó 12. § (1) bekezdését követően nyert meghatározást. A legális fogalom szerint pedig „nem bűnhalmazat, hanem folytatólagosan elkövetett bűncselekmény az, ha ..”.

Mindebből – rendszertani megközelítésben – nem kétséges, hogy a folytatólagosság a hatályos Btk. szerint is a bűnhalmazatot kizáró szabály, tehát csak akkor kerülhet alkalmazásra, ha a valóságos anyagi halmazat feltételei egyébként megállapíthatók.

---

<sup>230</sup> A Büntető törvénykönyv magyarázata KJK Bp. 1986. 50. o.



*b) Alapvető követelmény, hogy a természetes és a törvényi egység, mint egy rendbeli bűncselekmény különböző részselekményeit egy eljárásban kell elbírálni. Ha erre bármely okból nem kerül sor, az utóbb ismertté vált részselekmények önálló elbírálását a res iudicata kizárja.<sup>231</sup>*

A Legfelsőbb Bíróság e tárgyban is következetes gyakorlatát jól szemlélteti az alábbi ügyben hozott döntése.<sup>232</sup>

A bíróság a terheltet jövedéki orgazdaság vétségében mondta ki bűnösnek. Ezért öt végrehajtandó börtönre ítélte azzal, hogy feltételes szabadságra nem bocsátható. A tényállás szerint terhelt 2002 nyarán ismeretlen személytől vásárolt 470 liter adózás alól elvont gázolajat, amely nem felelt meg a magyar szabvány előírásainak. Ugyanekkor vásárolt összesen 5235 doboz magyar adó- és zárjegy nélküli, ukrán zárjeggyel ellátott cigarettát. E jövedéki termékeket egy ismeretlen személy tanyáján elraktározta.

A terhelt 2003 áprilisában 150 liter gázolajat és 2136 doboz cigarettát szállított gépkocsival, amikor öt a határőrség járőrei ellenőrzés alá vonták és a nála feltalált jövedéki termékeket lefoglalták. Ezért öt a városi bíróság (tárgyalás mellőzésével) a 2003. november 18. napján jogerőre emelkedett végzésével jövedéki orgazdaság vétsége miatt 6 hónap - végrehajtásában 2 év próbaidőre felfüggesztett – fogházbüntetésre ítélte. A megmaradt jövedéki terméket a terhelt ezt követően, az újabb lebukástól tartva nem szállította el, hanem tovább raktározta ismerőse tanyáján. 2004-ben a tanyáról a terhelt a megmaradt jövedéki terméket Budapestre kívánta szállítani azért, hogy ott egy részét értékesítse, a másik részét pedig saját felhasználásra megtartsa. A szállítás közben azonban a határőrség járőrei a terheltet ellenőrzés alá vonták. Ennek során a gépkocsi csomagteréből előtaláltak 3099 doboz magyar adó- és zárjegy nélküli, ukrán zárjeggyel ellátott cigarettát, továbbá összesen 320 liter gázolajat. A lefoglalt jövedéki termékek értéke összesen 1.314.685 forint volt. A Vámhivatal a terheltet 3.710.430 forint jövedéki bírság megfizetésére kötelezte.

---

<sup>231</sup> Legf.Bír. Bfv.II.462/2007/5.

Az ítélet jogi indokolása szerint a terhelt cselekménye a jövedéki termékek megszerzésével ugyan befejezetté vált, azonban azzal, hogy 2004-ig azokat az ismerőse tanyáján tárolta, a Btk. 311/A. §-ának (1) bekezdésében meghatározott „tart” elkövetési magatartást tanúsította. A befejezetté válást követően létrejött jogellenes állapotot fenntartotta, ezért cselekménye tényállásszerű. Így az általa elkövetett bűncselekmény elkövetési ideje a vele szemben a városi bíróság tárgyalás mellőzésével hozott végzésével kiszabott szabadságvesztés felfüggesztésének próbaideje alá esik, ezért egyrészt vele szemben az újabb szabadságvesztés-büntetés végrehajtása már nem függeszthető fel, másrészt pedig e felfüggesztett szabadságvesztés végrehajtását is el kellett rendelni.

A felülvizsgálati eljárásban Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az eljárás bíróságok a terhelt büntetőjogi felelősségének a megállapításakor megszüntették a Be. 6. §-a (3) bekezdésének d) pontjában foglalt többszöri eljárás tilalmát és ezért a jogerős ügydöntő határozat meghozatalára a Be. 373. §-a (1) bekezdésének I. d) pontjában meghatározott eljárási szabálysértéssel került sor.

A következőkes ítélezési gyakorlat szerint az azonos törvényi tényállás alá eső különböző elkövetési magatartások halmozódása természetes egységet teremt. A természetes egység folytán a különböző elkövetési magatartások tanúsítása a bűnhalmazat megállapítását nem eredményezheti.

A természetes (és a törvényi) egység, mint egy rendbeli bűncselekmény különböző részselekményeit egy eljárásban kell elbírálni. Ha erre bármely okból nem kerül sor, az utóbb ismertté vált részselekmények önálló elbírálását a res iudicata kizárja. Ha tehát utóbb derül ki, hogy a terhelt a korábbi ítélet hozatalát megelőzően további olyan cselekményeket is megvalósított, amelyek a már elbírált bűncselekményi egységbe tartoznak, a többszöri eljárás tilalma folytán az újabb büntetőeljárás lefolytatása kizárt.

*c) A következőkes ítélezési gyakorlatnak megfelelően az egymást követő adóbevallási időszakokban a különböző adónemekre (Szja, EHO, áfa, társasági adó) folyamatosan, több adóbevallási időszakon keresztül elkövetett adócsalás*

---

<sup>232</sup> Legf.Bír.Bfv.II.462/2007/5.

*adónemeként 1-1 rendbeli folytatólagosan elkövetett adócsalásnak minősül. A folytatólagosan elkövetett adócsalás mindaddig 1 rb. bűncselekmény megállapításának alapjául szolgál, ameddig az egységes cselekményt a bíróság a jogerős határozatával nem bírálta el.*<sup>233</sup>

A joggyakorlat ebben a bírói (folytatólagos) egység kialakulásától kezdődően egységes volt a legutóbbi időkig. Jól szemléltethető ez pl. a Debreceni Ítéltábla Bkf.I.214/2008. számú ügyében keletkezett iratok alapján. A Debreceni Fellebbviteli Főügyészség a Bf.128/2008/61-I. számú átiratában – az áfa-ra elkövetett adócsalás büntette miatt folyamatban volt bűnügyben – rámutatott:

„Amennyiben a bírósági határozat jogerőre emelkedése után derülnek ki olyan részselekmények, amelyek elkövetési ideje a határozat jogerőre emelkedése előtti időpontra esik, ezek olyan új tények, amelyekre tekintettel perújításnak van helye feltéve, hogy olyan súlyúak, (...).

A Debreceni Ítéltábla az ügyészi fellebbezés jogi érveivel teljes körűen egyetértett.

Hasonlóan értelmezte a jogerős határozat bűncselekményegységet teremtő szerepét a Veszprémi Városi Bíróság is abban az ügyben, amelyre a legfőbb ügyész a 6/2009. BJE döntéssel zárult jogegységi eljárást kezdeményező jogegységi indítványában elsőként hivatkozott.<sup>234</sup> Kifejtette, hogy a perújítás alapját csak az ítélet meghozatalakor már fennálló tények képezhetik. Márpedig a bíróság a 2003. évi prostitúciós tevékenységéből származó jövedelmek után esedékes adófizetési kötelezettség elmulasztása miatt a terheltet már 2004-ben, tehát még azt megelőzően elítélte, hogy a 2004. évi prostitúciós tevékenységéből származó jövedelmek után esedékes adófizetési kötelezettségét – a 2005. május 20. napjáig terjedő bevallási időszakban – elmulasztotta volna.

Utóbb a Veszprémi Városi Ügyészség a 2004. adóévre vonatkozóan 1 rb. adócsalás miatt (valamint az egészségügyi hozzájárulás meg nem fizetése miatt további 1 rb. adócsalás miatt) vádat emelt, amelyet perújítási indítványként a Veszprém Megyei Bíróság bíralt el és a perújítást elrendelte.

---

<sup>233</sup> Dr. Molnár Gábor i.m. 28. o.

A megismételt eljárásban megállapított tényállás szerint a terhelt 2003 és 2004 évben rendszeresen folytatott prostitúciós tevékenysége után személyi jövedelemadó nemben nem tett eleget a 2004. március 22. napján esedékes – a 2003. adóévre vonatkozó – illetve a 2005. május 20. napján esedékes – a 2004. adóévre vonatkozó – adóbevallási és adófizetési kötelezettségének. A bíróság ezt a cselekményét – az ügyész indítványával egyezően – 1 rb. folytatólagosan elkövetett adócsalás büntettének minősítette.

Mindezek ellenére sajnálatosan az tapasztalható, hogy ettől az eredeti értelmezésétől a bírói gyakorlat egyes esetekben elszakadt és folytatólagosságra vonatkozó törvényi rendelkezés alkalmazási körét *contra legem* kiterjeszteti a az eljárás jogerős befejezését követően elkövetett (rész)cselekményekre is. Azokban az ügyekben pl. amikor a tolvaj különböző Hipermarketekből ismétlődő rendszerességgel lopott el dolgokat, rendszeresen előfordul, hogy egyes cselekmények miatt a különböző bíróságok már jogerősen marasztaló döntéseket hoztak. A jogerős döntés után elkövetett újabb lopások miatti vádemelés folytán indult bírósági eljárásokban a folytatólagos egység megállapíthatóságára figyelemmel az ügyészségek egységesen, ítélt dolog címén az eljárás megszüntetését indítványozzák. A bíróságok gyakran meg is szüntetik az eljárást.

#### *d) A Pest megyei gyakorlat*

Ezzel az újabb gyakorlattal szemben más bíróságok továbbra is a fentebb már kifejtett elvekkkel egyező gyakorlatot folytatnak, de hovatovább ez a gyakorlat szorul kisebbségbe. Ezért indokait a Budaörsi Városi Bíróság az 5.B.373/2007/19. számú ítéletében részletező dogmatikai érveléssel, már mint eltérő gyakorlatot fejtette ki.<sup>235</sup> Az alábbiakban az abban foglalt indokolást ismertetem.

---

<sup>234</sup> Vö. Veszprémi Városi Bíróság 4.B.436/2007/4. számú végzése

<sup>235</sup> A Budaörsi Városi Bíróság 5.B.373/2007/19. számú ítéletét dr. Vass László bíró úr hozta. Az ítélet indokolásában kifejtett jogi érvelés kitűnő jogászai teljesítmény, ezért láttam indokoltnak az eljáró bíró nevének külön feltüntetését. A határozat 2009. március 25-én született, s azóta már több, mint 2 év eltelt. A felmerült kérdés joggyakorlati jelentősége ellenére sem az ügyészség, sem a felsőbbbíróságok nem intézkedtek az egységes gyakorlat kialakítása iránt és e tárgyban azóta publikáció sem jelent meg.

A bíróság helyes álláspontja szerint az újabb gyakorlat hatályos (kógens) büntető anyagi jogszabályba ütközik.

A folytatólagos egység a Btk. 12. §-ában került szabályozásra, amely § címe: „Halmazat”.

E § (1) bekezdése határozza meg a bűnhalmazat, míg a (2) bekezdése a folytatólagosság fogalmát. A törvény szerint *bűnhalmazat az, ha az elkövető egy vagy több cselekménye több bűncselekményt valósít meg és azokat egy eljárásban bírálják el* [(1) bek.], *s nem bűnhalmazat, hanem folytatólagosan elkövetett bűncselekmény az, ha az elkövető ugyanolyan bűncselekményt, egységes elhatározással, azonos sértet sérelmére rövid időközökben, többször követ el* [(2) bek.].

Ebből a szabályozásból – a rendszertani értelmezés alapján – arra vonható következtetés, hogy a 12. §-ban a törvényhozó azokat az eseteket definiálta, amikor az elkövetőnek több bűncselekménye egy büntetőeljárásban kerül elbírálásra. E cselekményeket főszabályként bűnhalmazatként, a bűnhalmazatra vonatkozó egyéb anyagi jogi rendelkezések figyelembe vételével kell elbírálni. Ez alól képez kivételt a (2) bekezdésben meghatározott folytatólagos egység, amikor az egy bírósági eljárásban elbírálni indítványozott több bűncselekményt – az ott megjelölt öt feltétel együttes megállapítása esetén – nem több bűncselekményként, hanem egyetlen bűncselekményként kell elbírálni.

Az ellenkezőből való logikai következtetéssel (*argumentum a contrario*) is erre a következtetésre juthatunk. Ha ugyanis a folytatólagos egység nem kötődne egy adott eljáráshoz – mint a bűnhalmazat –, akkor a törvényhozó nem ebben a §-ban szabályozta volna, hanem egy új másik §-ban, valamely más cím alatt.

A 12. § (2) bekezdésének szövegében világos a nyelvtani kapcsolat is a § címében megjelenő fogalomhoz, a halmazathoz. A törvény úgy fogalmaz, hogy „nem bűnhalmazat, hanem ...”. Ezt a megfogalmazást pedig nem lehet a magyar nyelv szabályai szerint másképpen értelmezni, mint úgy, hogy amennyiben valamely elkövetőnek a folytatólagosság fogalmában szereplő öt ismérvet is kimerítő cselekménye található egy eljárásban, akkor arra nem a halmazat, hanem a folytatólagosság miatt az egység szabályai vonatkoznak. Másképpen

megközelítve, a Btk. 12. §-ának (2) bekezdése kivételt fogalmaz meg e § (1) bekezdése alól.

Sajátos és megfontolandó eljárásjogi érveket is sorol a Budaörsi Városi Bíróság. A szerint nincs a büntetőeljárásról szóló törvényben olyan rendelkezés, amely kötelező egyesítést írna elő a folytatólagosság egységébe tartozó cselekmények miatt külön folyó eljárásokra. Függetlenül attól, hogy a Be. – a 265. §-ának (2) bekezdésében foglalt esetet kivéve – nem is ismeri a kötelező egyesítést,<sup>236</sup> akár ebből is levonható az a következtetés, hogy kötelező egyesítést nem is lehetne előírni.

Az újabb gyakorlat szükségképpen felemás megoldáshoz vezet azokban az esetekben, amikor egy vádlott ügyét már jogerősen elbírálták és az ügyész a „folytatólagosság egységébe tartozó” újabb részcselekmény miatt emelt vádat. (Itt persze külön-külön megközelítést igényel, hogy a vád tárgyává tett újabb részcselekmény elkövetésére a jogerős döntés meghozatalát megelőzően vagy azt követően került-e sor.)

Erre vonatkozó kifejezett eljárásjogi rendelkezés hiányában vitatható az a gyakorlat, hogy az ügyészségnek – amely nem tekinthető laikus félnek – a Be. 217. §-ának (3) bekezdésében foglaltaknak mindenben megfelelő „vádirat” megnevezésű beadványát a bíróság perújítási indítványnak tekinti és ahelyett, hogy a Be. XII. és XIII. Fejezetében taxatív felsoroltaknak megfelelően járna el, a vádiratot – a vádlott terhére szóló perújítás kezdeményezésének megfontolása céljából – az illetékes ügyésznek küldi meg.

Ezen újabb gyakorlatnak megfelelő megoldási algoritmus szerint ezután az ügyész vagy perújít – s ekkor az ügy a perbíróságnál adminisztratív módon befejeződik -, vagy nem, s akkor a perbíróság ítélt dolog címén megszünteti az eljárást.

Ez a megoldás kétséges. Az a tény, ugyanis, hogy valamely cselekmény ítélt dolognak minősül-e, kizárólag attól függ, hogy az ügyész perújít-e vagy sem. Ha

---

<sup>236</sup> Lásd Be. 72. §-a (2) bekezdésének a szövegében: „egyesíteni lehet...”.

ugyanis perújít, akkor a vádlottat a bűnösségének megállapítása esetén elítéli azokért a cselekményekért is, amelyek a perújítás hiányában ítélt dolognak számítanának. A folytatólagosság egységébe tartozó bármely részcselekmény nélkül az alapelítélésben szereplő bűncselekmény már nem lesz ugyanaz.

Mindezek mellett a perújításnak egyébként sincs helye feltétlenül bármely új tényre hivatkozással, hanem csak a Be. 408. §-a (1) bekezdésének a) pontjában meghatározott feltételek mellett.

Gyakorlati tapasztalat, hogy perújításra többnyire nem kerül sor. Az ügyészségek vagy a bíróságok a jogerős ítélet meghozatala után elkövetett cselekmények miatt az eljárást ítélt dolog címén rendszerint megszüntetik. Ennek egyenes következménye, hogy számtalan bűncselekmény elkövetését indokolatlanul nem követi büntetőjogi felelősségre vonás.

Fontos hangsúlyozni: a folytatólagos bűncselekményegység olyan mesterséges jogi konstrukció, amelynek minden egyes részcselekménye akár önálló bűncselekmény is lehetne. Ennél fogva – amint azt a most ismertetett ügyben eljáró bíróság is közvetlenül észlelte – a tettenért és beismerésben lévő vádlott is értetlenül, döbbenettel hallgatta az ügyésznek az eljárás megszüntetésére tett indítványát. A bíróság szerint a büntetőjogban nem fordulhatna elő, hogy a mindennapi élettől olyan távol álljon a jogi megoldás, hogy az eljárásban szereplő vádlottaknak fogalmuk se legyen róla, vajon elítélhetik-e őket az adott (bűn)cselekmény miatt vagy sem.

S Végül. Ha mégis megtörténik a perújítás, akkor egy eljárásban kerül elbírálásra a folytatólagos bűncselekmény. A perrendben nem létezik azonban olyan szabály, amely akár az ügyészt, akár a bíróságot kötelezné arra, hogy a folytatólagosság egységébe tartozó részcselekményeket egy eljárásban egyesítsék. Ezt jogtechnikailag nem is tudnák megtenni. Ennélfogva az ügyész inkább – a fentebb kifejtettek szerint büntetőjog-ellenesen – lemond az állam büntetőjogi igényének az érvényesítéséről.

Mindezek mellett a folytatólagosságnak az eljárásoktól független értelmezése – amint arra már az eddig ismertett ügyben másodfokon eljáró Pest Megyei Bíróság mutatott rá<sup>237</sup> – megoldhatatlannak tűnő eljárási helyzeteket teremt. A többszörösen büntetett előéletű vádlottal szemben benyújtott vádban, több áruházlánc vagy pénzintézet sérelmére elkövetett cselekmény esetén a vád tárgyává tett cselekmények egy-egy része más-más folyamatban lévő büntetőeljárással, illetve más-más már jogerős ítéletben elbírált cselekménnyel állhat „folytatólagos” egységben. Az egyes „rész”cselekményeknek a Be. 408. §-a (1) bekezdésének b) pontjában írt ítélt dologkénti értelmezése pedig alapvetően sérti a Be. 2. §-ának (3) bekezdésében megfogalmazott ún. „tettazonosság elvét.

A folytatólagos egységnek az eljárástól független értelmezése azzal a következménnyel járhat, hogy minél nagyobb számú (rész)cselekményt követ el valaki, annál nagyobb mértékben számíthat a felelősségre vonás elmaradására. Ez a megoldás a sértett eljárási jogainak a csorbulását is eredményezheti, hiszen az egységként kezelt egyes cselekmények sértettjei – az eljárás ítélt dolog címén történt megszüntetése esetén – magánfélként nem léphetnek fel. Emellett a biztosító útján vagy a polgári perben történő jogérvényesítés lehetősége is csökken, mert annak ellenére, hogy sérelmükre bűncselekményt követtek el, a büntetőbíróság ítélete annak tényállását nem fogja tartalmazni.

#### **8.5. Perújítás a folytatólagosság egységébe tartozó rész-cselekmény utólagos elbírálása érdekében.**

A törvényes vádra vonatkozó, 2006. július 1. napjával hatályba lépett rendelkezéseket követően a perújítás korábban töretlen és következetes gyakorlatában zavar támadt. Ha a folytatólagosan elkövetett adócsalás miatt indított alapügyben a cselekmény teljes körű elbírálása azért nem történt meg, mert az ügyész a vádiratában a folytatólagos egység valamennyi rész-cselekményének az elbírálását nem indítványozta, és az ügyész ennek

---

<sup>237</sup> Lásd Pest Megyei Bíróság 3.Bf.287/2009/4. számú végzését



érdekében a terhelt terhére utóbb perújítási indítványt nyújtott be, akkor az ügyész perújítási indítványát egyes bíróságok a törvényes vád hiányára tekintettel minősítettek alaptalannak, mondván, hogy az utóbb elbírálni indítványozott részcselekményt az eredeti vád nem tartalmazta. E bíróságok szerint a terhelttel szemben csak akkor lehetne törvényesen lefolytatni a perújítási eljárást, ha a perújítási indítványban megfogalmazott tényeket a vádemelésre jogosult ügyészség, vádirati formában benyújtja a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező bírósághoz. A bíróság ugyanis így jut olyan helyzetbe, hogy a vádiratot perújítási indítványnak tekintve lefolytassa a jogszerű eljárást.<sup>238</sup>

A büntető ügyekben eljáró bíróságok legalapvetőbb feladata az igazságszolgáltatás [Be. 12. § (1) bek.]. A bíróságoknak e feladatuk ellátása során – a reájuk irányadó anyagi és eljárási jogszabályok keretei között – minden lehetséges eszköz felhasználásával az anyagi igazság kiderítésére és megállapítására kell törekednie. Mégis tapasztalati tény, hogy az anyagi igazság esetenként annak ellenére nem érvényesül, hogy a bíróság a reá irányadó szabályok maradéktalan megtartásával az igazságszolgáltatási tevékenységét kifogástalanul ellátja. Amióta igazságszolgáltatás létezik, rendszeresen előfordul, hogy bár a bíróság az anyagi és az eljárási jogszabályok rendelkezéseit az eljárásában megtartotta, az ügyben hozott érdemi döntése (ügydöntő határozata) mégsem elégíti ki az anyagi igazság követelményét, mert léteznek olyan további jogilag releváns tények, amelyek az ügyben a bíróság vizsgálódásának a körén kívül maradtak. Ezek a határozatok értelemszerűen nem is támadhatók meg felülvizsgálati indítvánnyal – korábban törvényességi óvással – vagy bármely olyan rendkívüli jogorvoslattal, amely az alapeljárás valamely fogyatékoságán alapul.<sup>239</sup>

Miután az ilyen további jogilag releváns tények a jogerős határozat meghozataláig a bíróság eljárásának körén kívül estek, de az anyagi igazságot érintik, az igazságszolgáltatás igazságossága iránti igény folytán meg kellett teremteni annak a lehetőségét, hogy az igazságot érvényre juttató jogilag releváns tényeket a bíróság a cselekmény jogerős elbírálását követően is érdemben

---

<sup>238</sup> Dr. Molnár Gábor Gazdasági bűncselekmények. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó 2009. 25. o.

megvizsgálhassa, és döntésénél figyelembe vehesse. Ennek érdekében alakult ki már az ókorban a perújítás intézménye és ezért él lényegében változatlan tartalommal a napjainkban is.<sup>240</sup>

A folytatólagosan elkövetet adócsalás (és más bűncselekmények) miatt indított bűnügyekben támadt – fentebb említett – zavar olyan esetekben merült fel, amikor a terhelt jogerős marasztalását követően az ügyész az állami büntetőigény érvényesítése érdekében további tények elbírálását is indokoltnak tartotta. Ezért a – Be. 408. §-a (1) bekezdésének a/2. pontján alapuló – perújítási indítványában olyan további részselekmények elbírálását kezdeményezte, amelyek a bíróság által már jogerősen elbírált bűncselekményegység körébe tartoznak, és a terhelt büntetőjogi felelősségre vonását a büntetőjogi főkérdések tekintetében befolyásolják.

Az ilyen perújítási indítványok kapcsán fontos hangsúlyozni, hogy a perújítási indítvánnyal támadott alapügy, illetve alaphatározat önmagában vizsgálva törvényes. A perújítási indítvánnyal támadható ügyekben a bíróság eljárásában, az ügydöntő határozat meghozatala során nem történt olyan feltétlen hatályon kívül helyezést eredményező (abszolút) eljárási szabálysértés, amely a Be. 416. §-a (1) bekezdésének c) pontja alapján a felülvizsgálat alapjául szolgálhatna. Az ügyész törvényes vádja alapján eljáró bíróság az anyagi büntető jogszabályok maradéktalan megtartásával törvényes ügydöntő határozatot hozott.<sup>241</sup>

E határozatok azonban az ügyészi perújítási indítványok lényege szerint azért sértették az anyagi igazság követelményét, mert a bennük foglalt (ítéleti) tényállások nem tartalmazták teljes körűen a bíróság által a terhelt terhére megállapított bűncselekmény teljes történeti tényállását, amelyre figyelemmel az ügyész – akár a cselekmény súlyosabb minősítése folytán, akár azonos minősítésen belül is – lényegesen súlyosabb büntetés kiszabását tartotta indokoltnak.

Következetes az ítélkezési gyakorlat abban, hogy a jogerősen elbírált cselekmény miatt, ugyanazon terhelttel szemben, a többszöri eljárás tilalma [Be. 6. § (3) bekezdés d) pont] folytán újabb büntetőeljárás nem indulhat, tehát újabb

---

<sup>239</sup> Dr. Molnár Gábor i.m. 26. o.

<sup>240</sup> Dr. Molnár Gábor i.m. 26. o.

<sup>241</sup> Dr. Molnár Gábor i.m. 27. o.

vádemelésre nem kerülhet sor. Ha az ítélethozatalt követően derül ki, hogy a terhelt azt megelőzően további olyan cselekményeket követett el, amelyek a már elbírált bűncselekményi egységbe tartoznak, azok – tettazonosság folytán – ítélt dolognak minősülnek. Ez a bűncselekményegység valamennyi esetére vonatkozik, függetlenül attól, hogy az természetes vagy törvényi egység. Ilyen esetekben csak rendkívüli jogorvoslati eljárás, a perújítási eljárás indulhat, ahol az eljárás tárgya már nem a vád, hanem a jogerős bírósági ítélet.<sup>242</sup>

A terhelt terhére irányuló ilyen (perújítási) indítványt is csak az ügyész [illetve a Be. 409. § (1) bekezdésének b) pontja által meghatározott körben a pótmagánvádló] nyújthat be. Az ügyész a perújítás kezdeményezésével az állami büntetőigény érvényesítése érdekében eljárva vádfunkciót gyakorol. Olyan tények elbírálását kéri a bíróságtól, amelyek büntetőjogi jogkövetkezményeket vonnak maguk után. Miután azonban a perújítási indítvánnyal elbírálni indítványozott tények olyan bűncselekmény részét képezik, amelyet a bíróság már jogerősen elbírált, az ügyészség önállóan vádfunkciót már nem gyakorolhat. Az ügyész perújítási indítványa önmagában nem elégséges a perújítási eljárás lefolytatásához. A törvény egyrészről – a Be. 408. §-ában meghatározott – további követelményeket támaszt ahhoz, hogy a bíróság az ilyen tényeket is megvizsgálja, másrésztől külön eljárási rendet alkotott, amely szerint a bíróság dönt arról, hogy megengedi-e a perújítási eljárás lefolytatását. Ez a rend megfelel a hagyományos vádjury rendszerének, amely a hazai büntető perrendünkben az ügyész, mint közvádló vádemelése esetében nem létezik, de a pótmagánvádló vádindítványa alapján induló pótmagánvádas eljárásban – a Be. 231. §-ának (1) bekezdése alapján - kötelező.<sup>243</sup>

A perújítási eljárás tehát a perújítási indítvány előterjesztésével és nem a vádirat (vádindítvány) benyújtásával indul. A terhelt terhére bejelentett perújítási indítvány érdemi elbírálásához nem szükséges, sőt nem is lehetséges az indítványban megjelölt új tények miatt vádirat benyújtása. Ha az utóbb felderített részcselekmény miatt mégis vádemelésre kerül sor, a vádirat nem tekinthető közvetlenül perújítási indítványnak. Ezért a bíróságnak – amint arra a Legfelsőbb Bíróság a Bkf.III.131/2005/2. számú végzésében utalt – azt meg kell küldenie a

---

<sup>242</sup> Dr. Molnár Gábor i.m. 27. o.

perújítás megengedhetősége kérdésében döntésre jogosult bíróság területén működő ügyésznek.<sup>244</sup>

Perújításnak csak a bíróság jogerős ítéletével már elbírált cselekmény (alapügy) esetén van helye, ezért a perújítás alapjául csak a jogerős ügydöntő határozat meghozatalát megelőzően elkövetett részcselekmények szolgálhatnak.

Az 1878. évi V. tc. (Csemegi Btk.) óta következetes a Kúria, majd a Legfelsőbb Bíróság gyakorlata abban, hogy az olyan bűncselekmény tekintetében, amely időben egymástól elkülönülő részcselekményekkel valósul meg, a bíróság jogerős határozatának cselekményegységet teremtő hatása van. A jogerős határozat a megszületéséig terjedő időszak tekintetében a cselekményegységet behatárolja és lezárja. Az ezt követő időszakban esetleg továbbra is megvalósuló újabb részcselekmények pedig már egy újabb rendbeli bűncselekmény megállapításának az alapjául szolgálhatnak. Ennek megfelelően a joggyakorlat a folytatólágosság egységébe [Btk. 12. § (2) bek.] tartozó cselekmények tekintetében is ezt a megoldást követi.<sup>245</sup>

*A következetes ítélkezési gyakorlatnak megfelelően az egymást követő adóbevallási időszakokban a különböző adónemekre (Szja, EHO, áfa, társasági adó) folyamatosan, több adóbevallási időszakon keresztül elkövetett adócsalás adónemeként 1-1 rendbeli folytatólágosan elkövetett adócsalásnak minősül. A folytatólágosan elkövetett adócsalás mindaddig 1 rb. bűncselekmény megállapításának alapjául szolgál, ameddig az egységes cselekményt a bíróság a jogerős határozatával nem bírálta el.<sup>246</sup>*

## **8.6. Joggyakorlat a folytatólágosan elkövetett adócsalás köréből**

*a) Ha a terhelt több gazdasági társaságban kifejtett tevékenységével sérti a költségvetésnek az adóbevételhez való jogát és a folytatólágosság törvényben írt*

---

<sup>243</sup> Dr. Molnár Gábor i.m. 27-28. o.

<sup>244</sup> Dr. Molnár Gábor i.m. 28. o.

<sup>245</sup> Dr. Molnár Gábor i.m. 28. o.

<sup>246</sup> Dr. Molnár Gábor i.m. 28. o.

*tartalmi követelményei is fennállnak, a bűncselekmények halmazata az adónemek, nem pedig a gazdasági társaságok számához igazodik (BH 2004/270.).<sup>247</sup>*

Az elsőfokú bíróságnak az adócsalás minősítése körében kifejtett anyagi-jogi álláspontját az ítéletábra mindenben osztotta. Kétségtelen, hogy az adócsalás elnevezésű bűncselekmény rendbelisége tekintetében általánosságban irányadónak tekinthető az az álláspont, hogy az adónemenkénti bűncselekmények a folytatólágosság egységét képezve is annyi rendbeliként is minősülnek, ahány adóbevallásra, illetve adófizetésre kötelezett gazdasági társasággal kapcsolatban követték el azt. Az ítéletábra álláspontja szerint azonban az adócsalási bűncselekmények minősítésénél azt is figyelembe kell venni, hogy a terhelt szándéka, a cselekményéhez fűződő aktuális pszichés viszonya, mely jogi tárgy megsértését célozza elsőképpen, azaz mely jogi tárgyban okozott sérelemnek van a büntető igény érvényesítése szempontjából prioritása. 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. A másodlagos védett jogi tárgy, az egyes adóalanyokkal szemben az adójogszabályokban megfogalmazott tényleges és adónemenkénti adóbevallási- és adófizetési kötelezettség háttérbe szorul.

Az irányadó tényállásból egyértelműen kitűnik, hogy a vádbeli gazdasági társaságok „tevékenysége” fiktív volt, az kizárólag a törvénytelen adóelvonást célozta. Az első gazdasági társaság eredetileg nem erre a célra volt alapítva, de a

---

<sup>247</sup> Az első fokon eljáró megyei bíróság I. r. terheltet 4 rb., folytatólágosan elkövetett, az adóbevételel különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntetésében, 1 rb., folytatólágosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében, valamint 1 rb., számviteli fegyelem megsértésének vétségében mondta ki bűnösnek. Az irányadó tényállás szerint I. r. vádlott 1996-tól kezdődően, mint X és Y Kft. ügyvezetője, továbbá egy harmadik Kft. nevében és érdekében eljáró magánszemély, ismeretlen eredetű, de nyilvánvalóan külföldi származású – a rendelkezésre álló adatok szerint csempésztett – gázolajat hozott forgalomba a B.-i Volán Rt.-nek való eladással. (A csempészet nem volt a vád tárgya.) Az értékesítést megelőzően, az országba való behozatalkor fizetendő fogyasztási adót és az ún. útalapot (ún. egyfázisú adók) senki nem fizette meg, továbbá az értékesítések folytán keletkezett általános forgalmi adó bevallási és fizetési kötelezettséget sem teljesítették a gazdasági társaságok nevében eljáró I. és II. r. vádlottak. Így: – általános forgalmi adó adónemben 1996-ban 52 849 000, 1997-ben 136 038 000, 1998-ban 110 574 000, fogyasztási adóban 1996-ban 84 714 000, 1997-ben 204 158 000, útalapban 1996-ban 29 540 000, 1997-ben 78 601 000, jövedéki adóban pedig 286 374 000 forint, összesen 982 848 000 forint adóbevételel csökkenést idéztek elő.

gázolaj kereskedelem volt a fő tevékenysége, emellett gyakorlatilag más gazdasági tevékenységet ki sem fejtett. A másik két gazdasági társaságot pedig eleve arra a célra hozták létre, hogy legális cégnév és látszatra ugyancsak legitim adóalanyiság „mögé bújva” a vádlottak az illegális tevékenységet ezáltal leplezzék és az adóbevétel ekként csökkentsék.

Helyes volt tehát az elsőfokú bíróság álláspontja, mely szerint figyelmen kívül kellett hagyni, hogy a vádlottak több gazdasági társaság keretén belül kifejtett tevékenységgel sértették a költségvetésnek az adóbevételhez való jogát, mert az elsődleges jogi tárgyat vették célba a látszatra legitim gazdasági társaságok keretén belül folytatott tevékenységükkel. Ezek a társaságok fő, vagy kizárólagos tevékenységüket, az adócsalást így leplezték. Az elkövetők szándéka tehát alapvetően az egységes adóhoz való jog ellen irányult, azt sértették ténylegesen a tényállásbeli adónemekben és ezért közömbös, hogy azt hány, illegitim tevékenységet folytató, ál-gazdasági társaság keretében folytatják (BH 2004/270.).

Ebben az ügyben a bíróság már áttörte azt a gyakorlatot, amely az adóigazgatási jogszabályok alapul vételével az egyes adózók (vállalkozások) számára igazította az adócsalás bűncselekményét is. Megállt azonban fülúton és azt már nem kérdőjelezte meg, hogy az adócsalás rendbelisége az adónemek számára is igazodik.<sup>248</sup>

*b) Rendbeliség az ún. számlagyártáshoz kapcsolódó adócsalások esetén.*

Az a gyakorlat, amely szerint, ha a terhelt több gazdasági társaságban kifejtett tevékenységével sérti a költségvetésnek az adóbevételhez való jogát és a folytatólagosság törvényben írt tartalmi követelményei is fennállnak, a bűncselekmények halmazata az adónemek, nem pedig a gazdasági társaságok számára igazodik (BH 2004/270/I.) értelemszerűen a tettes elkövetők cselekményének a minősítése körében irányadó. A számlagyáros azonban „csupán” részese, bűnsegéde az ily módon elkövetett adócsalásnak.

---

<sup>248</sup> A Legfőbb Ügyészség Kiemelt Ügyek Főosztályának KF.4371/2009/6-I. számú iránymutatása a BH 2004/270. számú esetei 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 – számára igazodik.

Az irányadó tényállás szerint a terhelt által rendelkezésre bocsátott hamis számlákat az általános forgalmi adó-fizetési kötelezettség csökkentésére, illetve áfa visszaigénylésre vállalkozás is felhasználta. A vállalkozások eredményének az eltérítése befolyásolta a fizetendő társasági adó és személyi jövedelemadó összegét is.

Ilyen esetben a cselekmények nem minősülhetnek attól függetlenül adónemenként és adóévenként 1-1 rb. cselekménynek, hogy melyik céghez kapcsolódtak a fiktív számlaadások. A tettes (társtettes) elkövetők esetében valóban ez a helyes minősítés. A részesség járulékos jellegéből azonban az következik, hogy a részes cselekményének a minősítése a tetteséhez igazodik, azt nem írhatja felül akkor sem, ha a részesnél a folytatólagosságnak a Btk. 12. §-ának (2) bekezdésében meghatározott feltételei egyébként fennállnak. A részes felelőssége tehát annyi rendbeli adócsalásban állapítandó meg, ahány rb. tettesi cselekmény elkövetését előmozdította (Legf.Bír.Bfv.II.416/2008/5.).

## 9.

### Elhatárolások

*a) Az azonos időszakban, azonos adónemre elkövetett adócsalás esetén az adócsalásnak a Btk. 310. §-ának (1) bekezdésében meghatározott alapesete és e § (5) bekezdésében meghatározott alapesete kizárják egymást. Az utóbbi megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha az adómegállapítás megtörtént és törvényes volt, tehát az elkövető az adómegállapítás körében nem valósított meg az I. alapeset szerint értékelendő adócsalást.<sup>249</sup>*

*b) Az adócsalás és a magánokirat-hamisítás (276. §) alaki halmazata valóságos, amennyiben akár a felhasznált adóbevallás, akár annak mellékletét képező bármely irat hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú. Kétségtelen, hogy az Art. 31. §-ának (1) bekezdése értelmében az adózó az önadózással megállapított adóról*

---

<sup>249</sup> BH 2010/240.

– az eljárási illeték kivételével –, továbbá költségvetési támogatásról adónként, költségvetési támogatásonként az erre a célra rendszeresített nyomtatványon adóbevallást tesz, tehát az adózás, illetve járulékfizetés bizonyos eseteiben kötelező írásbeliség érvényesül. Ugyanakkor a Btk. hatálybalépése óta is következetesen érvényesül az a dogmatikai megközelítés, hogy szükségszerű eszközcselekményre hivatkozással látszólagos anyagi halmazat megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha valamely bűncselekmény tényállása az ugyancsak diszpozíciószerű eszközcselekmény nélkül egyáltalán nem valósulhat meg. Az adócsalásnak azonban számtalan olyan egyéb elkövetési formája ismeretes (elegendő legyen itt utalnunk pl. a mulasztással megvalósuló elkövetési magatartásokra), amikor a magánokirat-hamisítás megállapítására nem is kerülhet sor.

Az adócsalás és a magánokirat-hamisítás halmazatának megítélése körében irányadó elvek már egy évszázados gyakorlatra vezethetők vissza. Amint azt már Angyal Pál is kifejtette a Csemegi Btk.-ra épülő ítélkezési gyakorlat nyomán, hogy az adócsalás elkövetése során eszköz-minőségben megvalósított más bűncselekmény (pl. okirat-hamisítás) a szerint olvad bele az adócsalásba, illetve értékelendő különállóan, s foglalandó azzal anyagi halmazatba, amint a vonatkozó törvényrendelet az ily eszköz minőségben elkövetett bűncselekmény törvényes fogalmának kereteit betöltő tényálladékot az adócsalás törvényes fogalmába elemként felveszi vagy nem.<sup>250</sup>

c) Az adócsalás és a *számvitel rendjének megsértése* (289. §) ugyancsak valóságos (anyagi) halmazatban állhat egymással. A könyvelő alkalmazása a gazdasági társaságot vezető terheltnak a bevallások benyújtásáért fennálló felelősségét nem szünteti meg, a bevallások megtörténtét és azok helyességét még abban az esetben

---

<sup>250</sup> Vö. Angyal Pál i.m. 108. oldal. Kifejti ugyanitt továbbá Angyal, hogy: így midőn az 1920 : XVI. t.c. 22. § 2. pontja kimondja, hogy adócsalást követ el, aki a fényűzési tárgy átruházását ... valótlan ... adatokat tartalmazó okirat kiállításával ... eltitkolja, - az okirat-hamisítás tényálladékát beleolvasztotta kérdéses adócsalás törvényes fogalmába, minél fogva ily esetben a különben a Btk. 401. §-a alá eső magánokirat-hamisítás megállapításának nincs helye. Ugyanezen az alapon az üzleti könyvbe hamis adatok bevezetése [1922 : XXIV. t.c. 35. § (1) bek. b) pont] nem minősülhet a Btk. 403. § 2. pontja alá eső magánokirat-hamisításnak is. Ily beolvasztás hiányában semmi akadálya sincs az eszközcselekményként szereplő különálló jogi érdeket sértő tényálladékrész izolált értékelésének és tehát az adócsalással anyagi halmazatba foglalásának.



is ellenőriznie kell, ha a könyvelő megbízatása a bevallások benyújtására is kiterjedt volna.<sup>251</sup>

Egy másik ügyben<sup>252</sup> a Legfelsőbb Bíróság nem értett egyet a Legfőbb Ügyészség indítványával<sup>253</sup> abban, hogy a terhelt bűnösségének kimondására a számvitel rendje megsértésének vétségében a büntető anyagi jog szabályainak a megsértésével került volna sor. E cselekmény értékelése során – az ügyészségtől eltérően – abból indult ki, hogy a vonatkozó ítéleti tényállásban megállapított számvitel rendje megsértésének vétsége és az adócsalás nem képez cselekményegységet, nem tartozik a tettazonosság keretei közé, s ezért nem áll alaki (eszmei) halmazatban egymással. A cselekmények belső logikájából az következik, hogy először a fiktív számlák könyvelése történik meg. A jogszabályok előírásai szerint a bizonylatokat folyamatosan kell könyvelni, az adóbevallásra pedig ezt követően, a már lekönyvelt adatokra alapozva és adóbevallási időszakonként kerül sor. A folyamatos könyvelést követően, e könyvelés adatai alapján lehet kiállítani és benyújtani az adóbevallást. A tényállás nem tartalmaz adatot arra nézve, hogy a terhelt által vezetett kft.-ben ettől eltérő gyakorlatot folytattak volna. A vizsgált két bűncselekmény tehát anyagi halmazatban áll egymással.

Arra helyesen hivatkozott a Legfőbb Ügyészség, hogy a számlák valótlanságának utólagos feltüntetésével a terhelt feltárta volna a bűncselekmény elkövetését az adóhatóság előtt, ami az önfeljelentéssel lett volna azonos. Elkerülte azonban a figyelmét egyrészt, hogy a tudottan valótlan tartalmú számlák beállítása a könyvelésbe nyilvánvalóan azzal a rendeltetéssel történt, hogy e számlák következményeinek (így adó- és költségvonzatának) érvényesítése megtörténjék. Nem merült fel olyan egyéb ésszerű érv, amely azt támaszthatná alá, hogy a színlelt szerződésekről kiállított tudottan valótlan tartalmú számlák lekönyvelésére nem ezzel az indokkal került sor.

Elkerülte a figyelmét továbbá, hogy előbb a számvitel rendje megsértése vétségének az elkövetésére került sor és ezt követte az adócsalás. Ebben a

---

<sup>251</sup> BH 2003/397.

<sup>252</sup> Bfv.II.904/2009/5.

<sup>253</sup> Legfőbb Ügyészség BF.2629/2009.

helyzetben a számvitel rendjében való bűnösség megállapításának mellőzésére legfeljebb ún. büntetlen elő- vagy eszközcselekmény címén kerülhetne sor, amelyek feltételei nem állapíthatók meg (és erre az ügyészség sem hivatkozott).

Utalt arra a Legfelsőbb Bíróság, hogy a valótlan tartalommal vezetett könyvelés adatai valójában nem is jelennek meg az adóbevallásban Adott esetben tehát a könyveléstől eltérő adatokkal – mint például a könyvelés vezetésének elmulasztása esetén a könyveléssel alá nem támasztott adatokkal – kiállított és benyújtott adóbevallás az önadózás rendszerében korántsem jelent önfeljelentést. Az önadózás rendszerében az adóbevallás alapjául szolgáló adatokat az adóhatóság rendszerint nem, csupán az ellenőrzési rendjében meghatározott speciális szabályok szerint és – relatíve – szűk körben ellenőrzi.

Kifejtette végül a Legfelsőbb Bíróság, hogy felülvizsgálati indítványában a védő a számvitel rendje megsértése vétségének a megállapítását nem is sérelmezte. A Legfelsőbb Bíróság azért foglalkozott mégis e cselekmény minősítésének kérdésével, mert az indítvány az adócsalás megállapítását támadta. Amennyiben pedig az adócsalás valóban alaki halmazatban állt volna a számvitel rendje megsértésének vétségével – amint arra a Legfőbb Ügyészség hivatkozott –, akkor a jogerős ítéletben kimondott bűnösség alapjául szolgáló egységes cselekmény attól eltérő jogi értékelését a felülvizsgálat keretében valóban el kellett volna végeznie a Legfelsőbb Bíróságnak. Amint ugyanis arra a következetes ítélkezési gyakorlatnak megfelelően a Legfelsőbb Bíróság a 3/2007. Büntető jogegységi határozatának az indokolásában is rámutatott, a törvényes vádban írt tényállás teljes kimerítése esetén annak eldöntése, hogy a több törvényi tényállás keretei közé illeszkedő egyetlen cselekmény valóságos, vagy látszólagos alaki halmazatot valósít-e meg, valójában nem a bűnösségről, hanem a jogi minősítésről szóló állásfoglalást jelent.

*d) Az adócsalás és a visszaélés jövedékkel (Btk. 311. §) kapcsolata.*

A jövedéki szabályok megszegésével történő adóbevétel csökkentés nem az „általános” adócsalás, hanem a Btk. 311. §-ában meghatározott *visszaélés jövedékkel*, mint speciális tényállás szerint minősül. A visszaélés jövedékkel bűncselekményét a 310. §-ban meghatározott adócsalástól a jövedéki adó

fizetésének, beszedésének, az adófizetési kötelezettséget keletkeztető magatartások és termékek általánostól eltérő volta, valamint a tényállásszerű elkövetési magatartások taxatív felsorolása különbözteti meg.<sup>254</sup> Az elkülönítést a jövedéki adó kiszabásának, bevallásának és ellenőrzésének speciális, a többi adónemtől eltérő rendszere is indokoltá tette. A specialitás folytán a két tényállás valóságos alaki halmazatban történő megállapítása – a jövedéki adó tekintetében – kizárt.

A jövedékkel visszaélés korábbi (eredeti) szabályozásához kapcsolódó BH 1996/628. számú döntés II. pontja szerint a jövedékkel visszaélés büntette eredmény-bűncselekmény; az adóbevétel jelentős csökkenése – mint eredmény – nem értékelhető egyúttal adócsalásként is, az alaki halmazat látszólagos.

*e) Az adómegállapítás körében elkövetett adócsalás (I. lapaset) és a csempészet (Btk. 312. §) kapcsolata*

A 2/2002. BJE döntés szerint a csempészet és az adócsalás [310. § (1) bek.] alaki halmazata látszólagos.<sup>255</sup> A csempész az áru becsempészésekor egységesen – esetleg adókat is tartalmazó – „vámterhet” nem fizet, ezért a csempész cselekménye nem minősül a csempészet mellett egyúttal adócsalásnak is. Ezt a vámteher egységes jellege, az egységes eljárás kizárja.

Ez az iránymutatás azt követően is irányadó, hogy a csempészet immár olyan materiális bűncselekmény, amelynek eredménye, a vámbevétel csökkentése az adók elvonását is értékeli. A 312. § (6) bekezdésének b) pontja szerint ugyanis az (1)-(4) bekezdés alkalmazásában vámbevétel-csökkenés alatt a vámtartozás, illetve a nem közösségi adók és díjak megfizetésére vonatkozó kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételkiesést kell érteni. Az ekként megváltozott helyzetben a csempészet valójában speciális bűncselekmény az adócsaláshoz képest.

*Ugyanakkor adócsalás büntettének és nem csempészet bűncselekményének minősül a cselekmény, ha a külföldön vásárolt gépjárműveket a terhelt, a*

---

<sup>254</sup> Tóth Mihály, 2002. (i.m. 136) 400., 415. o.

<sup>255</sup> Tóth Mihály, 2002. (i.m. 136) 430. o.

*valóságos értéküknek megfelelő számlák bemutatásával vámkezelési, majd a hazai értékesítésből származó jövedelmét az adóhatóságnak nem vallja be.*<sup>256</sup>

A városi bíróság a terheltet 2 rb. adócsalás büntette miatt halmazati büntetésül pénzbüntetésre ítélte. A tényállás szerint a terhelt 2002-ben és 2003-ban külföldről, több alkalommal a Kft.-n keresztül sajátjaként, haszonszerzési céllal személygépkocsikat hozott be Magyarországra, majd azokat a vámkezelést követően belföldön értékesítette. A Kft. és a terhelt között az autók behozatalára, vámkezelésére, értékesítésére vonatkozóan megbízási szerződés nem jött létre.

A személygépkocsik értékesítéséből terheltnek 2002. évben 526 200 forint, míg 2003. évben 2 060 700 forint adóköteles jövedelme származott, melyeket sem a 2002., sem pedig a 2003. adóévekre vonatkozó személyi jövedelemadó bevallásában nem tüntetett fel.

A jogerős határozatok ellen a védő nyújtott be felülvizsgálati indítványt a terhelt anyagi jogszabálysértéssel történt elítélése miatt, felmentés végett. Az indítvány szerint a terhelt bűnösségének megállapítására a Btk. 2. §-ában és 10. §-ában foglaltak megsértésével, bűncselekmény hiányában került sor.

A jogerős határozatokban megállapított tényállás alapján – a tényállás részének tekintve az elsőfokú bíróságnak az ítélet indokolása körében tett azon megállapításait is, miszerint a gépjárművek vámértékének igazolására „igen alacsony” árakat tartalmazó számlák bemutatásával került sor, illetőleg, hogy ezen számlák „bemutatásának az volt a célja, hogy az autók vételárának minél alacsonyabb összegben történő megállapítása a vámterhek csökkentését eredményezze”, továbbá, hogy a kérdéses gépjárműveket csak „papíron vette meg a Kft.” – a terhelt cselekménye helyesen a Btk. 312. §-a (1) bekezdésének a) pontjában meghatározott, de a (2) bekezdés a) pontja szerinti csempészet büntettének minősül. A terhelt ugyanis a vámáru tulajdonosának személye, illetőleg a vámkiszabás alapjául szolgáló érték tekintetében valótlan nyilatkozatot tett. Egyébként a vámáru tulajdonosára vonatkozó hamis nyilatkozat önmagában is megalapozná az adott minősítést. A csempészet büntettével érintett dolgok eladásából származó haszon az adóhatóságnak bevallására pedig a terhelt nem

---

<sup>256</sup> BH 2008/264. I.

volt köteles, mivel az önfeljelentést jelentett volna. Miután Magyarország 2004. május 1-jével csatlakozott az Európai Unióhoz, és az adott vámárak az Európai Unióból származtak, a Btk. 2. §-ára figyelemmel az elbíráláskor hatályos jogszabályok alkalmazásával a csempészet büntettének vádja alól a terhelt felmentése lett volna az indokolt.

A csempészet és adócsalás látszólagos halmazata tekintetében ezen álláspontot erősíti meg a vámorgazdaságról hozott 2/2002. BJE határozat indokolása is, míg a csempészet büntette miatt emelt vád alóli felmentés indokoltságát illetően a Btk. 2. §-ának alkalmazásával kapcsolatos 1/1999. BJE határozat.

Az adócsalások vonatkozásában anyagi jogszabályt is sért a minősítés, mert az eljáró bíróságoknak becsléssel, (Art. 108. §-a) nem pedig tételesen kellett volna megállapítaniuk a cselekmény minősítésére kiható adóhiány mértékét.<sup>257</sup>

A Legfelsőbb Bíróság azt állapította meg, hogy a jogerős határozatban megállapított tényállás semmiféle megállapítást nem tartalmaz azzal kapcsolatban, hogy a vámkezelés során bármilyen szabálysértésre, így valótlan adatok feltüntetésére került volna sor.

A Btk. 312. §-a a cselekmény elkövetésekor – és elbírálásakor is – hatályos rendelkezéseinek ítélkezési gyakorlata szerint a vámteher, illetve a vámbiztosíték megállapítása vagy beszedése szempontjából lényeges körülmény a vámáru jellege, értéke, származása, illetve minden olyan körülmény, mely vámhiányt idézhet elő. Az importőr személyét érintő valótlan adat, önmagában tehát – vámkikerülési szándék nélkül – nem minősül olyan körülménynek, mely a csempészet megállapítását megalapozza. Erre figyelemmel a terhelt cselekménye nem minősíthető csempészetnek, így az adócsalás megállapításának akadálya nincs.

Az ítéleti tényállás egyértelműen rögzíti a gépkocsik németországi vételárát. E ténymegállapítás helyességének, megalapozottságának vitatására a felülvizsgálati eljárásban nincs törvényes lehetőség.

---

<sup>257</sup> A becslést kormányzati szinten is használják – lásd Martin J. McMahon, Jr. – Ira B. Shepard – Daniel L. Simmons: Recent developments in federal income taxation: the year 2010. Florida Tax Review, 1/2011. 614. o.

A beszerzési ár ismeretében törvényesen jártak el a bíróságok, amikor a terhelt jövedelmének meghatározására szakértőt vontak be, a szakvélemény alapján állapították meg a terhelt gépjárművek adásvételéből származó be nem vallott jövedelmét, valamint az ennek következtében megvalósult adóbevétel csökkenést.

Valóban – ahogyan arra az indítvány is utal – a felülvizsgálati ítélkezési gyakorlat szerint a téves ítéletszerkesztés folytán az ítélet indokolásában tett, a tényállásba tartozó releváns ténymegállapítások az irányadó ítéleti tényállás részét képezik.<sup>258</sup> Jelen ügyben azonban a védő által sérelmezett indokolási részek a tényállásba tartozó megállapításokat – annak kivételével, hogy a vásárlási ár valamennyi esetben igen alacsony volt – nem tartalmazzák. Az elsőfokú bíróság által a tényállási részben rögzítettekből egyértelmű, hogy a gépjárművek vásárlási számláinak a vételárat illetően hamis voltát a bíróság tényként nem állapította meg. Ezzel ellentétben kifejezetten rögzítette azt, hogy a három gépjármű vételára a kérdéses számlákban megjelölt összeg volt. Az ítéletének indokolásában ugyan olyan megállapítást is tett, hogy a vásárlási ár valamennyi esetben igen alacsony volt, ám az ezt követően kifejtettek – különösen a külföldi beszerzési árra az esetleg szó használatával utalás – a bizonyítékok mérlegelését, az adott számla szerinti vételárak elfogadásának indokait tükrözik. Az ezzel összefüggő mérlegelés körében utalt csak a bíróság arra is, hogy az alacsony külföldi beszerzési árat tartalmazó számla vámhivatal felé bemutatásának célja nyilvánvalóan az volt, hogy az autók vételárának minél alacsonyabb összegben megállapítása a vámterhek csökkentését eredményezze.

Az elsőfokú bíróság viszont olyan megállapítást az indokolásában sem tett, miszerint a vásárlási számlák hamisak voltak, a valóságnál alacsonyabb összegeket tartalmaztak. Ez esetben ugyanis a tényállásban a terheltnek a gépjárművek értékesítésével kapcsolatos jövedelmét is eltérő tényekből kiindulva, eltérő vételárak megállapítása mellett határozta volna meg.

Ugyanígy az indokolás kifejtésének és nem a tényállásba tartozó megállapításnak értékelendő az elsőfokú bíróság mérlegelését megerősítő azon másodfokú érvelés, amely szerint a terhelt nem kívánta a gépjárművek

---

<sup>258</sup> Vö. BH 2006/392.BH 2006/392.

értékesítéséből származó jövedelmét bevallani és azután az adót megfizetni, és ezért volt szükség arra, hogy a gépjárműveket „papíron” a Kft. vegye meg, hozza be az országba és értékesítse.

Az ügyészség egyébként sem a Btk. 312. §-a szerinti csempészet bűncselekményét, sem a Btk. 274. § (1) bekezdés c) pontjában foglalt intellektuális közokirat-hamisítás büntettét, illetve 276. §-ának (1) bekezdése szerinti magánokirat-hamisítás vétségét ténybelileg nem tette a terhelttel szemben vád tárgyává. Az elsőfokú bíróság pedig kétségtelenül hiányos, de a felülvizsgálatban ezzel együtt is irányadó tényállását (BH 2004/102. számú határozat) a vád tárgyává tett tényekkel egyezően állapította meg.

A kifejtettekből következően a Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálatra irányadó tényállásnak – a másodfokú bíróság által a Be. 352. § (1) bekezdése alapján eszközölt kiegészítésekkel – az elsőfokú ítélet tényállási részében rögzítetteket tekintette.

Ehhez képest a tényállás törvényben kizárt támadását jelentette az arra hivatkozás, miszerint a vámhatóság előtt a terhelt a gépjárművek vételáráról valótlán nyilatkozatot tett. Ugyancsak tényállástámadást képezett az arra hivatkozás is, hogy az elvont adó összegét a bíróság az adó-jogszabályok megsértésével, ekként tévesen állapította meg, amikor a becslést nem tartotta lehetségesnek, ehelyett a tételes elszámoláson alapuló szakértői véleményt fogadta el.

Az irányadó tényállás alapján okszerűen vontak következtetést az eljáró bíróságok a terhelt bűnösségére, és törvényesen minősítették a cselekményt 2 rb. a Btk. 310. §-ának (1) bekezdésében meghatározott, de a (2) bekezdés szerinti adócsalás büntettének. Az irányadó tényállás alapján ugyanis a csempészet bűncselekményének elemei az adott magatartásban nem ismerhetők fel.

A Btk. 312. §-a (1) bekezdésének a) pontja szerinti csempészet bűncselekményét az követi el, aki „vámárut a vámellenőrzés alól elvon, vagy a vámteher, illetve a vámbiztosíték megállapítása, vagy beszedése szempontjából lényeges körülmények tekintetében valótlán nyilatkozatot tesz”. Önmagában az a körülmény, hogy a terhelt a gépjárműveket a Kft.-n keresztül sajátjaként hozta be Magyarországra, majd a vámkezelést követően értékesítette, nem alapozza meg

annak megállapítását, hogy a vámteher szempontjából jelentős körülményre nézve valótlannak nyilatkozatot tett.

Az irányadó tényállás kétségtelenül hiányos arra vonatkozóan, hogy a megállapított vámösszegek befizetésére, milyen körülmények között, a Kft. részéről, vagy más módon került-e sor, mint ahogyan arra nézve is, hogy a belföldi vevők által fizetett vételár valamilyen jogcímen - akár átfutó tételként - a Kft. könyvelésében megjelent-e.

Összességében, tehát az adott tényállásból csempészet elkövetése nem állapítható meg. Következésképpen nem merülhet fel az sem, hogy a terhelt az adóbevallási kötelezettségnek a törvények szerinti teljesítésével önfeljelentést valósított volna meg, amelyre nem lehetett köteles.

Az indítvány helytállóan hivatkozott arra, hogy a 2/2002. BJE határozat szerint nem valósítja meg a vámorgazdaság mellett az adócsalást az, aki a vámorgazdaság útján birtokába került, csempészett vámárura vonatkozó adóbevallási kötelezettségének nem tett eleget, s a jogegységi határozat indokolásában kifejtett jogelvek a csempészet és az adócsalás vonatkozásában is jelentőséggel bírnak. Helytálló az arra való hivatkozás is, hogy Magyarországnak az Európai Unióhoz csatlakozását – 2004. május 1-jét – követően csak a „nem közösségi vámárukat” kell vámárúnak tekinteni, ezért olyan áruk beszállítása az Európai Unió tagországaiból, amelyek korábban vámárúként voltak értékelhetők a Btk. 2. §-ára is figyelemmel, már nem minősül bűncselekménynek (BH 2005/6.). Ezeknek a hivatkozásoknak azonban az irányadó tényállás mellett jogi jelentőségük semmilyen vonatkozásban nincs.

*f) Az adóbehajtás késleltetésével (behajtásával) elkövetett adócsalás (II. lap eset) és a csempészet (Btk. 312. §) kapcsolata*

A vámtartozás, a nem közösségi adók és díjak, illetve a biztosíték megállapítása és beszedése szempontjából lényeges körülmény mindaz, amit az említett jogszabályok ilyenként felsorolnak. Ezért a vámteher, a nem közösségi adók és díjak vagy a vámbiztosíték megfizetésének hamis banki bizonylattal történő igazolása a Btk. 312. §-ának (1) bekezdésében meghatározott bűncselekmény és a Btk. 276. §-a szerinti magánokirat-hamisítás megállapítására



ad alapot. Ez a cselekmény egyúttal a Btk. 310. §-ának (5) bekezdésébe ütköző *adóbehajtás késleltetésével (behajtásával) elkövetett adócsalás* megállapítását azért nem teszi lehetővé, mert ez a bűncselekmény csak akkor jöhet szóba, ha már megállapított adó meg nem fizetése céljából történik a hatóság megtévesztése, erre pedig vámkezelés előtt nem kerülhet sor.<sup>259</sup>

*g) Az adócsalás és a csalás elhatárolása*

Az adócsalás és a csalás elhatárolása a jogalkalmazói gyakorlatban ismételten visszatérő gondot okoz különösen akkor, ha az általános forgalmi adó körében követik el, ezért a Legfelsőbb Bíróság több eseti döntésében is rámutatott a két bűncselekmény elhatároló ismérveire.

A BH 1993/660. szám alatt közzétett döntés szerint az általános forgalmi adó visszaigénylése a vállalkozó részéről tényleges forgalom lebonyolítása nélkül csalásnak – és nem adócsalásnak – minősül. Mindkét cselekmény olyan szándékos eredménybűntett, amelynek az elkövetési magatartása a megtévesztés. Az adócsalás esetén azonban a megtévesztésnek az adókötelezettség megállapításával kapcsolatban az adóhatóságra kell hatást kifejtenie. Az adócsalás elkövetőjének szándéka arra irányul, hogy az adókötelezettség – bejelentés, adóbevallás, adó-megállapítás, adófizetés, illetve levonás stb. – szempontjából jelentős tény tudatos elhallgatásával, vagy valótlan adat közlésével az adóhatóságot megtévevessze, és ennek eredményeként – az általa fizetendő adó vagy egy része bevételkénti elmaradása folytán – az adóbevétel csökkenését idézze elő. Ezzel szemben a csalás törvényi tényállási elemei: jogtalan haszonszerzés végett másnak tévedésbe ejtésével vagy tévedésben tartásával kár okozása.

A BH 1998/215. szám alatt közzétett döntés szerint nem vagyon elleni bűncselekményt – sikkasztást vagy csalást – hanem az általános forgalmi adó és a fogyasztási adó elvonásával járó adócsalást valósít meg a terhelt, aki export-bizományosi szerződés megkötésével, azzal a megtévesztéssel veszi át a finomszeszt, hogy azt az országból kiszállítja, de azt belföldön visszatartva értékesíti.

---

<sup>259</sup> Legf. Ü. állásfoglalás

A Btk. hatályba lépésekor még szinte dogmaként érvényesült az ítélkezési gyakorlatban, hogy az adócsalás speciális bűncselekmény a csaláshoz képest. Ezen a helyzeten hosszú ideig az sem változtatott, hogy 1988. január 1. napjával az új adórendszer bevezetése keretében hatályba léptek az általános forgalmi adónak az adóvisszatérítésre vonatkozó rendelkezései, amelyek – különösen az adóztatás viszonylagos fejletlensége folytán – a jól tipizálható visszaélésekre is lehetőséget teremtettek.

A gyakorlat csak nagyon nehezen küzdött meg azzal a problémával, hogy az adócsalás valójában nem speciális bűncselekmény a csaláshoz képest, mert az eredményük egymástól eltér. A fogalmi tisztázásban ismét a gyakorlat képviselői jártak az élen. Hosszú, csaknem két évtizedes „ellenállás” után azonban végül a Legfelsőbb Bíróság jogegységi tanácsa is megerősítette, hogy specialitáson alapuló korábbi gyakorlat meghaladottá vált.

Az immár következetes újabb ítélkezési gyakorlat szerint tehát az adócsalás nem speciális bűncselekmény a csaláshoz (318. §) képest, mert a specialitás csak az egymást az általános elemeit tekintve fedő tényállások tekintetében állapítható meg, tehát, ha az irányadó történeti tényállás a speciális bűncselekmény hiányában ütköztethető volna azt általános tényállásba is. A vizsgált tényállások elemét képező eredmény azonban oly mértékben eltér egymástól, hogy a két bűncselekmény megállapítása kölcsönösen kizárja egymást. A csalás eredménye a kár, azaz a bűncselekménnyel a vagyonban ténylegesen okozott értékcsökkenés. Ezzel szemben az adócsalás eredménye az adóbevétel csökkentése, ez az eredmény tehát elmaradt bevételként jelentkezik. Az állam valamely alrendszere nem jut annak a pénzösszegnek a birtokába, amelyet a jogszerű eljárás esetén oda be kellene fizetni. Mindennek az a következménye, hogy amennyiben a tettazonosság keretébe tartozó cselekmény, mindkét bűncselekmény tényállási elemeit maradéktalanul kimeríti, nincs akadálya a valóságos alaki halmazat megállapításának sem.

Ezt az ítélkezési gyakorlatot erősítette meg a Legfelsőbb Bíróság az 1/2006. Büntető jogegységi határozatával, amikor kimondta a következőket:

1. Csalás bűncselekményét valósítja meg az, aki adóalanyiség nélkül vagy adóalanyként, de valóságos gazdasági tevékenység nélkül kiállított bizonylatok alapján igényel vissza általános forgalmi adót. A jogi minősítést meghatározó kár a visszaigényelt, s visszautalt, illetőleg egyéb módon elszámolt általános forgalmi adó összege.

2. Az adócsalás büntettét követi el az általános forgalmi adó alanya, ha – akár az általa felszámított fizetendő adóra nézve, akár más adóalany által előzetesen felszámított levonható adó összegének a feltüntetése körében – fiktív bizonylatok alapján valótlan adatokat közöl az adóhatósággal, amennyiben cselekményének az eredménye a törvényes mértékű adófizetési kötelezettség keretei között marad. A jogi minősítés alapjául szolgáló elkövetési érték az adócsökkentés összege.

3. Abban az esetben, ha az adóalany fiktív bizonylatok felhasználásával történő adóelszámolása a törvény szabályai szerint fizetendő általános forgalmi adó összegének csökkentésén túlmenően jogszerűtlen adó-visszatérítési igényt is eredményez, – függetlenül a visszatérítés módjától – az elkövető terhére az előző 2. pont szerint megállapítandó adócsalás bűncselekményével valóságos alaki halmazatban a visszaigényelt adó összegére, mint kárra megvalósult csalás bűncselekményét is meg kell állapítani.

A BH 2005/94. szám alatt közzétett döntés szerint az általános forgalmi adó visszaigénylése a vállalkozó részéről, tényleges gazdasági tevékenység nélkül, fiktív számlák felhasználásával csalásnak és nem adócsalásnak minősül.

II. r. terhelt a 2000 augusztusában alapított K. Bt. beltagja volt. A Bt. képviselőjében 2000. év III. és IV. negyedévére nyújtott be adóbevallást. A III. negyedévre 510.000 forint, a IV. negyedévre pedig 11.668.000 forint levonható általános forgalmi adót mutatott ki. A levonások (tulajdonképpen visszaigénylések) alapjaként fiktív számlákat használt fel, melyeket a IV. r. terheltől szerzett be a számlákban feltüntetett érték 1%-a fejében. Az e számlákon kimutatott gazdasági tevékenységek valójában nem történtek meg, a számlák tartalmilag hamisak voltak. A terhelt e cselekményével az adóbevételt összesen 12 159 000 forinttal csökkentette. A városi bíróság e cselekményeket a Btk. 310. §-ának (1) bekezdésébe ütköző és a (3) bekezdése szerint minősülő az adóbevételt

jelentős mértékben csökkentő, folytatólagosan elkövetett adócsalás büntettének, valamint a Btk. 276. §-ában meghatározott folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségének minősítette. A megyei bíróság végzésével a városi bíróság ítéletét helybenhagyta.

A felülvizsgálati eljárásban a Legfelsőbb Bíróság megállapította, hogy az eljáró bíróságok tévedtek a cselekmény jogi minősítése során. A Legfelsőbb Bíróság több eseti döntése nyomán kialakult egységes ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis az általános forgalmi adó visszaigénylése (beszámítása) a vállalkozó részéről tényleges forgalom, gazdasági tevékenység lebonyolítása nélkül – fiktív számlák felhasználásával – csalásnak és nem adócsalásnak minősül, mivel fiktív tevékenység nem lehet tárgya a forgalmi adónak.

A tényállásban leírt cselekmény megvalósításával tehát a II. r. terhelt valójában a Btk. 318. §-a (1) bekezdésében meghatározott és az (5) bekezdése a) pontja szerint minősülő jelentős kárt okozó folytatólagosan elkövetett csalás büntettét (s emellett természetesen a magánokirat-hamisítás vétségét) követte el.

Az általános forgalmi adó vonatkozásában elkövetett adócsalás és csalás elhatárolása körében a jogirodalomban ismételten fel-felbukkanó nézetekre is figyelemmel az alábbiakat kiemelése indokolt:

Az adócsalás eredménye az adóbevétel csökkenése nem azonosítható a Btk. 137. §-ának 5. pontjában írt kárfogalommal. Téves az a nézet, amely szerint az állam adóztatás címén fennálló követelésének az elvonása, és ezáltal az adóbevételek összegének a csökkentése megfelel a büntetőjogi kár fogalmának.

A bűncselekménnyel okozott kár a vagyonban beállott értékcsökkenés. E kár azzal az értékkel egyező, amellyel a sértett vagyona a bűncselekménnyel összefüggésben csökken. Az adó, vagy bármely más közteher-fizetési kötelezettség elmulasztása – jóllehet, azok az állam vagy az önkormányzatok törvényen alapuló és esedékes követeléseit képezik – a büntető jogszabályok alkalmazásában elmaradt bevételként, s nem tényleges kárként nyerne értékelést (BH 1998/416.).

Az Áfa tv. 120. §-ának a)-e) pontja szerint abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles

termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja az előzetesen felszámított adót. A fizetendő adó az adó-megállapítási időszakban keletkezett adófizetési kötelezettség összesített összege. .... Az adóalany a fizetendő adót csökkentheti az adó-megállapítási időszakban levonható előzetesen felszámított adó összesített összegével. Az így meghatározott különbözet jelenti az elszámolandó adót.

A belföldön nyilvántartásba vett adóalany az adómegállapítási időszakban megállapított fizetendő adó együttes összegét csökkentheti az ugyanezen vagy korábbi adómegállapítási időszakban (időszakokban) keletkezett levonható előzetesen felszámított adó összegével. Ha az (1) bekezdés szerint megállapított különbözet előjele negatív, a különbözetet a belföldön nyilvántartásba vett adóalany

a) a soron következő adómegállapítási időszakban veheti figyelembe úgy, mint az akkori adómegállapítási időszakban az (1) bekezdés szerint megállapított fizetendő adó együttes összegét csökkentő tételt, illetőleg

b) a 186. §-ban meghatározott feltételek szerint és módon az állami adóhatóságtól visszaigényelheti [Art. 131. § (1)-(2) bek.].

Az önadózás rendszerében az előzetesen felszámított áfa levonás joga az adókötelezettség megállapítása szempontjából tehát alapvető jelentőségű. Az Áfa tv. az adófizetési kötelezettséget kifejezetten a pozitív előjelű adóra írja elő, erre keletkezik az államnak igénye. A fizetendő (elszámolandó) adó összegének csökkentése, az adóbevétel összegének csökkentése révén az adócsalás megállapítását eredményezheti.

A negatív előjelű elszámolandó adó visszatérítését (visszaigénylését) fiktív számlák elszámolása útján a Legfelsőbb Bíróság következetes iránymutatásainak megfelelően vagyon elleni bűncselekménynek, csalásnak indokolt minősíteni. Ilyenkor a megtévesztő magatartást az elkövető ugyancsak az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tény, az adólevonási jog fennállása vonatkozásában fejti ki, és ugyancsak az adóhatóságot téveszti meg, ám magatartásával nem (vagy nemcsak) adóbevétel kiesést okoz, hanem az állami vagyon terhére a visszatérítés révén jogtalan bevételhez jut. Ezáltal az állam

vagyonaiban tényleges értékcsökkenés következik be. Az okozott kár összege megegyezik a visszatéríteni kért negatív előjelű elszámolandó adó összegével.

A fiktív számlák lekönnyvésekor az elkövető célja lehet, hogy az értékesítéseit terhelő áfafizetési kötelezettségét csökkentse, azt teljesen eltüntesse, avagy visszatérítés révén jogtalan bevételhez jusson. Valójában az áfabevallás elkészítésével és benyújtásával kerül abba a helyzetbe, hogy megállapítsa, az elszámolandó adó előjele – a fiktív számlák beállítását követően – pozitív vagy negatív. Pontosán tudja, hogy a levonásba helyezett fiktív számlák alapján mekkora az az áfa összeg, amelynek a megfizetése alól ilyen módon mentesül és mekkora az az összeg, amellyel a jogtalan „visszaigénylés” révén a költségvetésnek ténylegesen kárt okoz. Ha igényt tart a negatív előjelű adó visszatérítésére, a jogtalan haszonszerzési célzatához kétség sem férhet és a költségvetésnek okozott kár összege is pontosan megállapítható. Megtévesztő magatartása – a tényállás függvényében – két jogtárgyat is sérthet, ezért valóságos alaki halmazat megállapításának lehet helye.

## 10.

### **Büntethetőséget megszüntető ok**

*A Btk. 310. §-ának (6) bekezdés értelmében az (1) bekezdésben meghatározott bűncselekmény elkövetője nem büntethető, ha a vádirat benyújtásáig az adótartozását kiegyenlíti.*

E rendelkezést a Btk. 2000. március 1. napjától hatályos módosítása iktatta be. A törvényhozó ezáltal is ösztönözni akarta az elkövetőket arra, hogy reparálják az általuk okozott sérelmet.<sup>260</sup> Ehhez ugyanis nagyobb társadalmi érdek fűződik, mint az elkövető megbüntetéséhez. Az állam ezzel előtérbe helyezte, hogy az adóbevétel-csökkenés kamatokkal együtt – ha a bevallás esedékességének napján nem is, de később – a költségvetésbe folyjon be. Prioritást élvez tehát a költségvetési bevételek biztosítása, mint a hosszabb távon jelentkező előnyökkel

---

<sup>260</sup> Tóth Mihály, 2002. (i.m. 136) 400. o.

bíró magasabb szintű társadalmi adómorál megléte. Tóth Mihály szerint alaposak lehetnek azok a felvetések, hogy a rendelkezés kockázatmentes adócsalásra ösztönöz: ha az adó szándékos eltitkolására nem jönnek rá, kész haszon, ha igen, az állam jussa még mindig következmények nélkül megfizethető.<sup>261</sup>

E rendelkezés kizárólag az (1) bekezdésben meghatározott (100.001 forinttól kétszázezer forintig terjedő adóbevétel-csökkenést eredményező) alapeset elkövetőjének biztosít büntetlenséget. A büntetlenség körének meghatározásakor a jogalkotó figyelembe vette azt is, hogy e lehetőséget az adózók is mérlegelik, s esetleg éppen ez ösztönzi őket az elkövetésre. Ha ugyanis lelepleződnek, utólag is fizethetnek bármiféle büntetőjogi következmény nélkül. Ez volt az indoka annak, hogy a büntetlenség lehetőségét kizárólag a legkisebb súlyú cselekményekre korlátozta.

A tartozást az elkövetőnek a saját nevében kell megfizetnie. Közömbös, hogy milyen forrásból.

Az EBH 1106. szám alatt közzétett döntés alapjául szolgáló ügyben első fokon eljáró városi bíróság megállapította, hogy a terhelt – amikor a (korábbi) Art. 8. §-a szerinti jogával élve – 2000 októberében önellenőrzéssel helyesbítette az 1997-1998. évi adó- és járulékvallásait, és ezzel (...) az adóbevallási kötelezettségét utólag joghatályosan pótolta. Ezért a terhére nem állapítható meg, hogy csalárd módon az adóhatóság tévedésbe ejtésével csökkentette a szóban lévő évekre az adó- és járulékvétel összegét.

A terhelt terhére bejelentett ügyészi fellebbezés kapcsán eljáró másodfokú bíróság az elsőfokú bíróság ítéletét helybenhagyta azzal, hogy az Art. hivatkozott rendelkezései értelmében a Btk. 36. §-ában meghatározott okból a terhelt cselekményének társadalomra veszélyessége az elbíráláskor – az utólagosan szabályszerűen és az esedékességre visszaható hatállyal benyújtott önellenőrzéssel – már megszűnt. Mindebből következően a felmentő rendelkezések a büntethetőséget megszüntető okra hivatkozással törvényesek.

Az ügyész által kezdeményezett felülvizsgálati eljárásban eljáró Legfelsőbb Bíróság szerint a felülvizsgálati indítvány alapos. Az Art.-ben megjelölt

---

<sup>261</sup> Tóth Mihály: Vázlatok a gazdasági bűncselekmények köréből – az évezred vége felé közeledve.

önellenőrzés és a korábbi bevallás helyesbítésének lehetősége csupán a téves bevallás adóigazgatási következményeinek elhárítását teszi lehetővé. Az adóalap és ennek megfelelően az adó vagy járulék nem jogszabálynak megfelelő megállapítása és bevallása azonban visszavezethető egyrészt szándékos magatartásra, vagyis az adóhatóság megtévesztésére, az adó- vagy járulékbevétel összegének csökkentése érdekében, másrészt tévedésre, azaz a jogszabály helytelen értelmezésére vagy elírásra, számolási hibára is. Az önellenőrzés lényegében ez utóbbi eset korrekcióját biztosítja, melynek egyébként büntetőjogi következménye nincs is.

A szándékos adó-, járulékbevétel-csökkentés viszont az adóellenőrzéstől függetlenül büntetőjogi konzekvenciákkal jár, amelyet a Btk. 310. § és 310/A. §-a rögzít.

A büntetőjogi következmények elhárítására viszont nem az önellenőrzés, hanem a Btk. 310. §-ának (6) bekezdése, illetve a 310/A. §-ának (6) bekezdése szolgál, de kizárólag az (1) bekezdés szerint minősülő esetben és csak akkor, ha az elkövető a vádirat benyújtásáig a tartozását kiegyenlíti. Ez utóbbi a jelen ügyben nem történt meg. Egyébiránt az önellenőrzés hatályosulásához is az szükséges, hogy a bevalláson túlmenően az adózó a befizetési kötelezettségét is 15 napon belül teljesítse.

A megyei bíróság tehát tévesen helyezkedett arra az álláspontra, hogy az önellenőrzés megtörténtével s a bevallás helyesbítésével a terhelt az adóbevallási kötelezettségét teljesítette, ennél fogva magatartásának társadalomra veszélyessége megszűnt. A Legfelsőbb Bíróság ezért a másodfokú bíróság végzését hatályon kívül helyezte és a megyei bíróságot új fellebbezési eljárás lefolytatására utasította.



## 11.

### Elkobzás, vagyonekobzás

*Adócsalás esetén az elvont adó összegére elkobzás alá eső érték megfizetésére kötelezésnek nincs helye.<sup>262</sup>*

E döntés alapjául szolgált ügyben a városi bíróság az 1997. július 2. napján jogerőre emelkedett határozatával a vádlottat bűnsegédként elkövetett adó- és társadalombiztosítási csalás vétsége és más bűncselekmény miatt pénzbüntetésre ítélte. A tényállás szerint a vádlott az 1996-os évben, mint egyéni vállalkozó különböző megrendelők részére földmunkát végzett. Az elvégzett munka ellenértékét átvette, amelyről számlát is adott, de a számlákon feltüntetett összegekre nézve az általános forgalmi adót (áfa) nem vallotta be, és nem fizette be, így a 4.856.592 forint bevétel mellett az áfa 971.318 forint összegével csökkentette az adóbevételt.

Az elsőfokú bíróság ítélete ellen az ügyész jelentett be fellebbezést az elkobzás alá eső érték megfizetésére kötelezés nem alkalmazása miatt, amelyet a megyei főügyész is fenntartott.

A másodfokon eljáró megyei bíróság szerint helyesen döntött az elsőfokú bíróság, amikor a vádlottat nem kötelezte elkobzás alá eső érték megfizetésére.

A Btk.-nak az 1998. évi LXXXVII. törvény 93. §-ának (2) bekezdése által 1999. március 1. napjával kezdődő hatállyal hatályon kívül helyezett 314. §-ának (1) bekezdése értelmében az e fejezetben foglalt bűncselekmények esetében az elkövető tulajdonában levő dolgot – amelyre a bűncselekményt elkövették – el kell kobozni. Ez az elkövetéskor hatályban volt törvényhely a helyes értelmezés szerint az elkövető tulajdonában levő dologra – a jövedéki adó be nem fizetése esetén például a zárjegy nélküli jövedéki termékekre, tehát a jövedéknek arra a tárgyára – vonatkozik, amely után a jövedéki adót nem fizették meg; vámára esetén az eltitkolt vámárura, de nem az ennek folytán be nem fizetett adóra, illetőleg be nem fizetett vámnak az összegére. A be nem fizetett adót ugyanis értelemszerűen adócsalás esetén az adóhatóság késedelmi pótlékkal együtt –

---

<sup>262</sup> BH 2000/479.

amely a mindenkori jegybanki alapkamat kétszerese – hajtja be. Kétszeres elvonásra ilyen módon semmiképpen nem kerülhetne sor, minthogy az indokolatlan súlyos sérelmet jelentene.

Az adott esetben azonban nem erről van szó, hanem az elkövető az adófizetési kötelezettségének nem tett eleget, tehát semmiképp sem állapítható meg az, hogy a tulajdonában levő dologra követte el a bűncselekményt. Mindezekre figyelemmel az elkobzás alá eső érték megfizetésének ilyen esetben nincs helye. Az azóta már hatályon kívül helyezett Btk. 314. §-a nem erre az esetre vonatkozott. Helyesen döntött tehát az elsőfokú bíróság, amikor az elkobzás alá eső érték megfizetésére kötelezés kérdésében nem határozott. (BH 2000/479.)

E döntés meghozatalát követően a 2001. évi CXXI. törvény 14. §-a beiktatta a Btk.-ba a vagyoneklobzásról, mint intézkedésről rendelkező 77/B. §-át.

A Btk. 77/B. §-a (1) bekezdésének a) pontja szerint vagyoneklobzást kell elrendelni arra a bűncselekmény elkövetéséből eredő vagyonra, amelyet az elkövető a bűncselekmény elkövetése során vagy azzal összefüggésben szerzett.

A Btk. 77/B. §-ának (2) bekezdése értelmében a vagyoneklobzást el kell rendelni arra a bűncselekmény elkövetéséből eredő, a bűncselekmény elkövetése során vagy azzal összefüggésben szerzett vagyonra is, amellyel más gazdagodott. Ha gazdálkodó szervezet gazdagodott ilyen vagyonnal, a vagyoneklobzást vele szemben kell elrendelni.

A Legfelsőbb Bíróság az előtte Bfv.II.904/2009. szám alatt folyamatban volt felülvizsgálati ügyben 5. sorszám alatt meghozott végzésében úgy foglalt állást, hogy az eljáró bíróságoknak hivatalból rendelkezniük kellett volna a vagyoneklobzásról. A döntés alapjául szolgáló tényállás szerint az ügyvezető II. r. terhelt terhére rótt (tettesként elkövetett) bűncselekmények (adócsalások) következményeként a Kft. 2003 évben 6.066.000 forint áfa és 2.939.000 forint társasági adót nem fizetett meg. Mivel a Btk. idézett rendelkezéseire figyelemmel a vagyoneklobzás feltételei az eljárásban fennálltak, az eljáró bíróságoknak arról – hivatalból – rendelkezniük kellett volna, figyelemmel arra is, hogy a jogosulatlanul elvont adó megfizetésére a társaságot az adóigazgatási eljárásban

sem kötelezték. Ez a rendelkezés azonban a Be. 570. §-a szerinti különleges eljárásban – az ügyész indítványára vagy hivatalból – utóbb is pótolható.

## VI.

### **Az általános forgalmi adóra vonatkozó sajátos hazai, valamint európai uniós szabályok és a pénzügyi visszaélések elleni nemzetközi együttműködés**

Az általános forgalmi adóra (áfa) elkövetett csalások (röviden: áfa-csalások) lényegének megértéséhez és az elkövetői magatartás helyes minősítéséhez nélkülözhetetlen az adónemre vonatkozó hatályos törvény alapvető rendelkezéseinek – történeti változásukat is érintő – ismerete, valamint az áfa-val kapcsolatos főbb nemzetközi dokumentumok áttekintése.

#### 1.

#### **Áfa fontosabb jellemzői, természete**

Az általános forgalmi adót az jellemzi, hogy általános, összfázisú, forgalmi típusú, hozzáadott érték és fogyasztói adó<sup>263</sup>. Azért nevezik *általános adónak*, mert néhány adómentes szolgáltatásról eltekintve kiterjed a belföldi eredetű áruk és szolgáltatások teljes körére, továbbá az import eredetű termékekre és az export értékesítésre is. Az adókötelezettséget nem befolyásolja, hogy az értékesítést milyen tulajdonformában – egyéni vagy társas vállalkozás, szövetkezet, esetleg állami tulajdonban lévő gazdasági társaság – vagy milyen vállalkozási szervezeti keretek között – például betéti társaság, korlátolt felelősségű társaság, részvénytársaság formájában vagy akár egyéni vállalkozóként – végzik.

A *forgalmi adóknak* alapvetően három típusát különböztethetjük meg, úgymint egyfázisú, többfázisú és összfázisú adók.

---

<sup>263</sup> Vö. Ercsey Zsombor: Általános forgalmi adó. In: Költségvetési szervek gazdálkodása (szerk.: Lilliné Fecz Ildikó). Verlag Dashöfer Szakkönyvtár, Budapest 2010.

A magyar adórendszerben az általános forgalmi adó *összfázisú adó*, ami azt jelenti, hogy az értékesítési (illetve szolgáltatásnyújtási) folyamat minden állomásán érvényesül, azaz valamennyi értékesítési (szolgáltatásnyújtási) fázisban a teljes – természetesen áfát nem tartalmazó – ár után meg kell fizetni az adót. Annak érdekében, hogy az adóhalmozódást kiszűrjék, az adóalany a terhére előzetesen felszámított és általa megfizetett adót levonhatja a fizetendő adóból. Ennek eredményeként az eladó ténylegesen csak az általa hozzáadott érték – úgymint személyi jellegű ráfordítások (pl. bérköltségek), az elszámolt amortizáció és az egyéb költségek, valamint a piaci viszonyok által is befolyásolt nyereség - után fizet adót. Ezért (is) nevezik ezt az adónemet *hozzáadott-érték adónak*. Technikai szempontból ez azt jelenti, hogy az értékesítésről számlát kibocsátó személynek fel kell számítania a termékértékesítést terhelő áfát, és annak összegét a számlában fel kell tüntetnie. Ez az ún. adófelszámítási kötelezettség, a számlában szereplő adó pedig a felszámított adó. Azzal, hogy a termék forgalmazója – az eladó – a számlában az adót felszámítja, azt a vevőre hárítja át. Az eladó így az áfának megfelelő összeget visszakapja, az adó terhét tehát nem ő viseli. A termék eladója a termék előállításához különféle anyagokat, kereskedelmi árukat szerez be, szolgáltatásokat vesz igénybe. Ezáltal az eladó vevőként is részt vesz az áruforgalmazási folyamatban. A beszerzésekről kapott számlában szereplő adót előzetesen felszámított adónak nevezzük, amit rá – mint vevőre – az eladó hárított át. Az adóalany az általa felszámított adóból jogosult levonni a reá továbbhárított – azaz az előzetesen felszámított – adó összegét, és a kettő különbségét számolja el az adóhatósággal.

Az áfát azért emlegetik *fogyasztói típusú adó*ként, mert az értékesítési (szolgáltatási) láncolat végén álló fogyasztó, mint végső felhasználó, a vételárban felszámított és így megfizetett adót – továbbértékesítés hiányában - nem igényelheti vissza, így az áfa terhét lényegében ő viseli.

Az Áfa tv. 2008. január 1-ei hatállyal váltotta fel a korábbi 1992. évi LXXIV. törvényt, amely már a harmadik volt az áfa adónem 1988-as bevezetése óta. A hazai áfa szerkezete és rendszere a 77/388/EGK irányelvre, az ún. hatodik áfa-irányelvre épül.

Az *Áfa tv. területi hatálya* belföldre terjed ki, ideértve a vámszabad területet és a tranzitterületet is. A törvény *tárgyi hatálya* az alábbi három tényállástípusra terjed ki: az adóalany által belföldön teljesített termékértékesítés (birtokba vehető dolgoknak ellenérték fejében történő átengedése, mely az átvevőt feljogosítja arra, hogy a termékkel tulajdonosként rendelkezzen) és szolgáltatásnyújtás (minden olyan ellenérték fejében végzett tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek), az Európai Közösség területéről történő termékbeszerzés, valamint a termékimport. Az áfa a forgalmat adóztatja, tehát az *adó tárgy* a forgalom. Az áfa *adóalanya* minden olyan természetes személy, jogi személy, valamint jogi személyiség nélküli szervezet, amely a saját neve alatt jogokat szerezhet, kötelezettséget vállalhat, perelhet és saját nevében gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Gazdasági tevékenységnek minősül a törvény értelmében a bevétel elérése érdekében, rendszeresen vagy üzletszerűen végzett tevékenység. A külföldi székhelyű vállalkozás adóalanyiságát belföldön végzett gazdasági tevékenysége erejéig főszabály szerint a fióktelep – ennek meghatározását a a külföldi székhelyű vállalkozások magyarországi fióktelepeiről és kereskedelmi képviselőitől szóló 1997. évi CXXXII. törvény tartalmazza – testesíti meg, azaz a fióktelep gyakorolja a külföldi vállalkozás adóalanyiságával járó jogokat és kötelezettségeket belföldön, valamint a belföldi fióktelep tehet a cég adóalanyiságával kapcsolatos jognyilatkozatokat. Megjegyzendő viszont, hogy több fióktelep esetén az egyes fióktelepek egymástól függetlenül testesítik meg a külföldi székhelyű vállalkozás adóalanyiságát. *Az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontja* – a törvényben taxatív felsorolt kivételekkel – a termékértékesítés (szolgáltatásnyújtás) teljesítésének (részteljesítésének) időpontjában keletkezik. *Az adó alapja* a teljesítés ellenértéke. „Az ellenértékbe beletartozik minden, amit a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítésére kötelezett adóalany akár a megrendelőtől, akár egy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, így különösen az árkiegészítések és más, az árat közvetlenül befolyásoló államháztartási támogatások. Az adóalap része minden adó, és más, az árat közvetlenül befolyásoló kötelező jellegű befizetés (például vám), kivéve a felszámítandó általános forgalmi adót, ezáltal kizárva a forgalmi adó

halmozódását.” (Nem része azonban az adóalapnak az árengedmény, a visszavett göngyöleg betéti díja és az ellenérték visszatérítéséből származó összeg megghiúsulás esetén.) A felszámított adó mértéke főszabály szerint az adóalap 20%-a minden olyan termék és szolgáltatásnyújtás esetében, amikor az Áfa tv. ettől eltérő adókulcs alkalmazását nem teszi lehetővé. (Jelenleg a törvény egy kivételt tesz, és ez az 5%-os kedvezményes adókulcs alá sorolt termékek köre.) Az általános forgalmi adó rendszerben kétféle *adómentességet* különböztetünk meg: tárgyi és alanyi mentességet. Ezek körét az Áfa tv. részletesen behatárolja.<sup>264</sup> Megjegyzendő, hogy az új áfa törvény a tárgyi adómentes tevékenységek helyett immáron az „adómentesség a tevékenység közérdekű jellegére tekintettel” és az „adómentesség a tevékenység sajátos jellegére tekintettel” kifejezéseket használja, illetve az Art. fogalomhasználatát is ekként módosította.

Az áfa adónemre vonatkozó magyar jogszabályoknak a téma szempontjából leginkább lényeges módosításait *hazánknak az Európai Unióhoz történő csatlakozása* hozta meg. 2004. május 1-ig, a csatlakozás időpontjáig ugyanis az akkor hatályos vámjogi rendelkezéseket tartalmazó 1995. évi C. törvény értelmében a vámteher része volt a vám, a fogyasztási adó és a jövedéki adó mellett a termékimportot terhelő általános forgalmi adó is. Ezen felül az uniós csatlakozás előtt hatályos áfa törvényben a termékexport tényállásának egyik eleme volt, hogy a termék a vámhatóság által igazolt módon elhagyja Magyarország területét, import esetén pedig a vámhatóság feladata volt, hogy ellenőrizze az országba bejövő termékforgalmat, és a termékimport után kivesse az áfát.

A csatlakozáskor azonban *megszűntek a tagállamok közötti vámhatárok*. Ennél fogva a vámhatóság (elvileg) többé már nem lépteti ki a más tagállamba szállítandó árut, illetve nem állapítja meg kivetéssel az adót a beszerzések után, hanem fő szabályként a hazai adóalany áfa nélkül értékesít, majd a más tagállambeli adóalany vevő önbevallással fizeti meg az ott előírt áfa terhet. (Természetesen, ha a hazai adóalany vevő, és idegen tagállambeli adóalany az eladó, akkor a hazai adóalanynak a másik tagállamból vásárolt termék után be kell

---

<sup>264</sup> Pénzügyi jog II. Szerkesztette: Simon István. Osiris Kiadó, Budapest, 2007., 224-260. o.

vallania és meg kell fizetnie az áfát.) Az uniós csatlakozást követő jogharmonizáció leglényegesebb eredménye abban nyilvánult meg, hogy a tagállamok áruforgalma tekintetében bevezetésre került a *célország szerinti adózás elve*, továbbá az áfával kapcsolatos adózási kötelezettségek *önadózás* útján történő teljesítése. Az áfa bevételek azonban aggasztó mértékben csökkentek Magyarországon a csatlakozást követően (2004-ben 80-90 milliárd forinttal maradtak el a tervezettől), ami az adókra, járulékokra vonatkozó törvények módosításáról szóló *2005. évi XXVI. törvény* elfogadását eredményezte. Ez a törvény 2005. július 1-i hatállyal ismételen bevezette a termékimportot terhelő általános forgalmi adó vámhatósági kivetéssel történő megállapításának intézményét, azonban azzal, hogy csak a harmadik országokból beszerzett, behozott termékek és csak adóalanyok meghatározott körében alkalmazandó. A szabályozás lényegét tekintve a vámhatóság meghatározott feltételek fennállása esetén (ha az adóalany megbízható vámadósnak minősül) engedélyezi az import után fizetendő áfával kapcsolatos adókötelezettségek önadózással való teljesítését. A törvényt módosítás eredményeként az áfa bevételek folyamatos növekedést mutattak: az állami költségvetés bevétele az általános forgalmi adóból 2004-ben 1727 milliárd forint, 2005-ben 1785 milliárd forint, 2006-ban 1832 milliárd forint, 2007 első két hónapjában pedig 382 336 millió forint volt.<sup>265</sup>

Fontos megemlíteni, hogy az adófizetésre kötelezettnek közösségi adószámmal kell rendelkezniük, ha az Unió belső piacán bonyolított kereskedelemben részt kívánnak venni. Ennek hiánya vagy valótlan tartalma ugyanis a hazai adózóra telepíti az áfa megfizetésének kötelezettségét. ”Ha a közösségen belüli értékesítés kapcsán magyar adózó nem számít fel áfát az adómentességre hivatkozva, azonban a számlán feltüntetett, másik tagállambeli üzletfél közösségi adószáma hiányzik vagy nem valós, akkor a magyar adózónak meg kell fizetnie a magyar áfát, és vállalnia kell az adóhiány következményeit”<sup>266</sup>

---

<sup>265</sup> Bencze József: Az adócsalás leggyakrabban előforduló formái Magyarországon és az Európai Unióban. *Rendészeti Szemle*, 2007/11., 55-76.o.

<sup>266</sup> Molnár Edit: Áfa az Európai Unióban. *Magyar Kémikusok Lapja*, 5/2004., 172.o



## 2.

### Az áfa uniós szabályozása

Az adópolitika alakítása az egyes államok pénzügyi szuverenitásának legfontosabb szimbóluma<sup>267</sup>. Tekintettel arra, hogy az állami költségvetés bevételi forrásaként a közkiadások finanszírozásának és a jövedelem újraelosztásának alapját képezi, egyben a nemzeti gazdaságpolitika legfontosabb eleme is. Nem meglepő tehát, hogy az Európai Unióban az adópolitika alakítása döntően tagállami hatáskörben maradt, és az unió csak abban az esetben él a harmonizáció eszközével, ha egyes kérdések tagállami szinten nem oldhatók meg.

A közösségi szinten történő szabályozás akkor indokolt, ha a tagállamok adópolitikájuk alakításakor az Európai Unió Alapító szerződésében rögzített célok megvalósítását veszélyeztetik. Az adópolitikai döntések ugyanis az uniós tagállamok és Magyarország számára is nagy jelentőségűek, figyelemmel arra, hogy az egyes döntéseknek nemcsak az országhatáron belül, de azon kívül is hatása lehet. Az Európai Unió számára ezért felértékelődött az adóharmonizáció kérdése. Szükségessé vált annak biztosítása, hogy az egyes nemzeti adópolitikák ne gyakoroljanak kedvezőtlen hatást a többi tagállamra és ezen keresztül az egységes közösségi belső piacra. „Az EGK Szerződés 269. cikke rendelkezik arról, hogy a közösségi költségvetést az úgynevezett saját forrásokból kell finanszírozni. A saját forrásokat a mezőgazdasági lefölözések, a vámok, a tagállamok harmonizált alapon számított áfabevételeinek meghatározott százaléka és a bruttó nemzeti össztermék (GNP) meghatározott része adja. Kiemelendő ugyanakkor, hogy az unió nem jogosult adómegállapításra, és központi adóhatósági funkciókat ellátó szervezettel sem rendelkezik. A közösségi

---

<sup>267</sup> Az adópolitika által meghatározott területek szerteágazására lásd Richard S. Markovits: Background (fixed-cost) avoidance-choices, foreground (variable-cost) avoidance-choices, and the economically efficient approach for courts to take in marine-salvage cases: a positive analysis and related critique of Landes and Posner's classic study. Buffalo Law Review, 1/2011. 57-94. o.

adópolitikának ugyanis nem egy szövetségi adórendszer kialakítása a célja, hanem a termékek és szolgáltatások unión belüli mozgásának biztosítása.”<sup>268</sup>

Az Európai Unió első célkitűzése ezen a területen a forgalmi adók rendszerének a lehető legsemlegesebb módon megvalósítható működtetése volt. E célból az 1960-as években kidolgozták a hozzáadottértékadó (*VAT= value added tax*) rendszerét, miközben az adó mértékének meghatározása továbbra is tagállami hatáskörben maradt. 1967. április 11-én elfogadott *első és második áfa-irányelv* (67/227/EGK és 67/228/EGK) előírta a tagállamok számára, hogy még 1970. január 1. előtt bevezessék a hozzáadottérték-adó (VAT) rendszert.

A következő harmonizációs lépés a *Tanács 1970-ben hozott határozata* volt (70/243/EGK). Ez a határozat a közösségi költségvetés bevételi oldalának szerkezeti átalakítását célozta (tagállami hozzájárulások helyett a közösségi saját források rendszerének bevezetése), és a határozat 4. cikke a közösségi saját források rendszerének egyik elemeként már meghatározott mértékű áfa-bevétel is szerepelt.

1977-ben elfogadták ún. *hatodik áfa-irányelvet* (77/388/EGK), ami a második áfa-irányelvet helyezte hatályon kívül, és az alapkoncepciót megőrizve számos helyen kiegészítette azt. Az irányelv célja az volt, hogy az uniós országok gyakorlatában összehangolják az adóalapok meghatározását és az adólevonási szabályokat, harmonizálják a tagországok áfa rendszerét, továbbá annak elérése, hogy a tagországok egységes adómentességi listát alkalmazzanak és egységesen határozzák meg az adó megfizetéséért felelős személyt. Többszöri módosítás után az irányelv ma is hatályos.

A *nyolcadik áfa-irányelv* (79/1072/EGK) a Közösségen belüli, de az egyes tagállamokhoz képest külföldi adóalanyok részére történő adó-visszatérítés közös szabályait rögzítette.

A *tizedik áfa-irányelv* (84/386/EGK) az ingók bérbeadásának áfa-vonzatait rendezte.

---

<sup>268</sup> Dr. Öry Tamás: Adóharmonizáció az Európai Unióban. Kiadó: a Magyar Köztársaság Külügyminisztériuma. Készítette: KüM Integrációs és Külgazdasági Államtitkárság. Felelős kiadó: dr. Balázs Péter  
<http://www.bmeip.hu/download/engemiserint/AdoharmonizacioazEUban.pdf>

A tizenharmadik áfa-irányelv (86/560/EGK) a Közösség területén illetőséggel nem rendelkező adóalanyok részére történő áfa-visszatérítést szabályozza.

1991-ben és 1992-ben a Tanács elfogadta az ún. *átmeneti áfa-rendszert* bevezető irányelveket (91/680/EGK és 92/111/EGK), amelyek értelmében a határon átnyúló közösségi ügyletek tekintetében a Tanács a célország szabályainak megtartása mellett döntött. Az átmeneti-rendszer szabályait az előzetes tervek szerint 1996. december 31-ig alkalmazták volna, de élve a vonatkozó irányelvben biztosított lehetőséggel, napjainkban az átmeneti rendszer automatikus meghosszabbításának folyamata zajlik.

*Az áfa-mérték közelítéséről szóló irányelv* (92/77/EGK) alapján a Tanács 2002-ben 25%-ban határozta meg a normál kulcs maximumát.

A tagállami áfa-rendszerek közelítésével azonban még nem elégedhettek meg a közösségi jogalkotók, ugyanis a szabályozással lépést tartott az azokat kijátszani szándékozók népes tábora is. Nem meglepő tehát, hogy a Bizottság a közös áfa-rendszer működési eredményeinek többszöri értékelését (ld. COM (2000) 348 final. és COM (2003) 614 final.) követően a *2004 áprilisában kiadott bizottsági dokumentumban* (COM (2004) 260 final.) már az egyes adókijátszási formák (elsősorban az ún. körhintacsálás) értékelésére került sor, majd a *Bizottság 2006 májusában kiadta legújabb kommunikéjét az Európai Unión belüli adócsalás elleni fellépés koordinált stratégiájának fejlesztéséről* (COM (2006) 254 final.)<sup>269</sup>

Mint ahogy a fenti közlemények is jelzik, komoly nehézséget jelent az áfabevételekkel összefüggésben az unión belüli adókikerülés és adócsalás kérdése. A határellenőrzések megszüntetése meglehetősen nagy kihívás az adóhatóságok számára, hiszen korábban a vámeljárást az ellenőrzéshez szükséges információkat biztosította.

Szükségessé vált tehát a tagállamok közötti információcsere megoldása a hatékony kontroll érdekében. Erre dolgozták ki és működtetik az alábbi mechanizmusokat: összesítő jelentések megkövetelése, az Intrastat rendszer, a kapcsolattartó irodák rendszerének és a VIES-rendszer működtetése.<sup>270</sup>

*Az összesítő jelentés* arra szolgál, hogy a tagállamok adóhatóságai ellenőrizni tudják, hogy az adóalanyok milyen közösségi adószám alatt kereskedtek a

---

<sup>269</sup> Dr. Öry Tamás: A közös áfa-rendszer (1.). Európai Tükör, 2/2007., 82-84. o.

közösségen belül. Ez azt a célt szolgálja, hogy a hatóságok képesek legyenek beazonosítani, illetve kizárni az adóelkerülési eseteket. Az adózónak összesítő jelentést mindazon tagállamokban be kell nyújtania, ahol az áfa szempontjából az adózó regisztrált, és az ottani áfaazonosító száma alapján a közösségen belüli kereskedelemben részt vesz. Megjegyzendő, hogy összesítő jelentést a közösségi szabályok szerint csak az értékesítésekről kell adni. Azonban az megengedett a tagállamok számára, hogy az adóalanyok számára előírják a beszerzésekről szóló összesítő jelentés benyújtását is, bár ezek az adatok – tekintve, hogy nem minden tagállamnak állnak rendelkezésére – a VIES rendszerben nem szerepelnek. Hazánk – Olaszországhoz, Lengyelországhoz és Görögországhoz hasonlóan – élt ezzel a lehetőséggel, tehát a magyar adóhatóságok az adóalanyok közösségi beszerzéseiről is rendelkeznek nyilvántartással. Azok a tagállamok, amelyek a beszerzésekről is nyilatkoztatják az adóalanyokat, megállapodhatnak arról, hogy a beszerzési adatokat is kicserélik egymás között. Így tehát van arra lehetőség, hogy a tagállami adóhatóságok külön megállapodásokkal bővítsék az egymással megosztott adatok körét az adócsalások elleni hatékony fellépés érdekében.

Az *Intrastat* egy olyan statisztikai rendszer, mely a közösségen belüli árumozgásokat követi. Az *Intrastat* adatszolgáltatást Magyarországon a KSH kezeli és felügyeli.

A *kapcsolattartó irodák rendszere* adatokat szolgáltat az adott tagállamban működő adózóról egy másik tagállam adóhatósága kérésére. Magyarországon ezt a feladatot a Központi Kapcsolattartó Iroda látja el.

A *VIES-rendszer* biztosítja az állandó adatszolgáltatást a nemzeti adóhivatalokhoz az összesítő jelentésekben közölt adatok alapján.

A fenti csatornák felhasználásával „a belső piaci szabályozás egy új típusú adóhatósági együttműködést vezetett be, amely alapján egy *közös on-line rendszer* kiépítésére került sor. A rendszer mindazon adóalanyok azonosító adatait tartalmazza, amelyek érintettek a Közösségen belüli kereskedelemben. Ezeket az információkat a tagállamok adóhatóságai rendszeresen kicserélik egymással.”<sup>271</sup> Ezt a rendszert Magyarországon a Központi Kapcsolattartó Iroda

---

<sup>270</sup> Ld. Molnár Edit i.m..

<sup>271</sup> Ld. Dr. Öry Tamás: Adóharmonizáció az Európai Unióban.

működteti, és rajta keresztül futnak az Unióban egységes, ún. SCAC nyomtatványokon eszközölt külföldi adóhatósági megkeresések is.

### 3.

#### **Az áfa-ra elkövetett adócsalás körében jelentős további rendelkezések**

Magyarországnak az Európai Unióhoz történő csatlakozása nyomán (amint arra az 1. pont alatt már utalás történt) a tagállamok közötti áruforgalom tekintetében a kivetéses adózás helyett az önadózás lépett, vagyis az adóalanyoknak, és meghatározott esetben a nem adóalany személyeknek, szervezeteknek a másik tagállamból vásárolt termék után be kell vallaniuk és meg kell fizetniük az áfát. Így az Áfa tv. meghatározza, hogy melyek azok az esetek, amikor a másik tagállamból vásárolt termék után az adót vevőnek kell belföldi megfizetni.

*Termék Közösségen belüli beszerzése* jogcímen adófizetési kötelezettséget keletkeztet tehát az az ügylet, ha egy belföldön nyilvántartásba vett adóalany egy másik tagállambeli adóalanytól vásárol terméket, és a termék igazoltan elhagyja az eladó tagállamát. Ez alól azonban vannak kivételek a termékértékesítés típusától, illetve az értékesítő, vagy a beszerző fél adózói státusától függően.

Termék Közösségen belüli beszerzése esetében a teljesítés helye az a hely, ahol a termék – a beszerző nevére szóló rendeltetéssel – a küldeménykénti megérkezésekor vagy a fuvarozás befejezésekor van (Áfa tv. 50. §).

A tulajdonjog átszállása és a termék fizikai mozgása nem követi egymást minden esetben, így például az ún. *háromszögügylet* esetén, amikor is a termék értékesítése három különböző tagállambeli adóalany között történik, a termék azonban az első értékesítőtől rögtön a lánc végén álló vevőhöz kerül. A vonatkozó irányelv erre az esetre egyszerűsítési szabályt alkalmaz, melynek hiányában a lánc közepén álló adóalanyoknak adóalanyként regisztráltatnia kellene magát a vevője tagállamában és ott megfizetni az adót egyszer a termék

Közösségen belüli beszerzése után, egyszer pedig egy belföldinek minősülő termékértékesítés után. Ezt elkerülendő teljesítési helyként az első értékesítésnek megfelelő Közösségen belüli termékbeszerzés esetén az értékesítési lánc közepén álló vevő illetősége szerinti tagállamot kell tekinteni, ennek azonban feltétele, hogy a lánc végén álló vevő a saját tagállamában az ún. fordított adózásra irányadó szabályok szerint a második értékesítés után az áfát saját nevében megfizesse, illetve, hogy a lánc közepén álló értékesítő fél ezt az ügyletet háromszögügyletként bevallja az összesítő jelentésében.

A termék Közösségen belüli beszerzése és értékesítése esetén a teljesítés megállapítására azokat a rendelkezéseket kell alkalmazni, mint amelyek a hasonló belföldi termékértékesítésre irányadók. A Közösségen belüli kereskedelemben lezajlott ügyletekre azonban más adófizetési időpontok vonatkoznak, mint a belföldi ügyletekre. A tagállamok közötti ügyletek áfa fizetésének ellenőrizhetősége érdekében mind a termék Közösségen belüli beszerzése, mind a Közösségen belülré történő értékesítés esetére meg kellett határozni az adófizetési kötelezettség keletkezésének időpontját, mely időpontoknak meg kell egyezniük. Ez az időpont az ügylet teljesítését tanúsító számla kibocsátásának napja, de legkésőbb a teljesítés napját magába foglaló hónapot követő hónap 15. napja.

*Termékimport* a Közösség területén kívülről a Közösség területére behozott vagy egyéb módon bejuttatott termék esetében történik, amennyiben az még nincs szabadforgalomban. Az EK-Szerződés és az Áfa tv. szerint a termék akkor minősül szabadforgalomban lévőnek, ha a vele kapcsolatos import formalitások lezárultak és a fizetendő – vámvisszatérítéssel nem érintett – vámterheket kivetették. Tekintettel arra, hogy a Közösség forgalmi adó szempontjából vett területe és vámterülete nem teljes mértékben egyezik meg egymással, tehát van olyan terület, mely a Közösség vámterületét képezi, de harmadik ország területének minősül a forgalmi adózás szempontjából, termékimportnak minősülnek az ezen területekről behozott termékek is.

Termék importja esetében a teljesítés helye a Közösség azon tagállama, ahol a termék a Közösség területére történő behozatalakor vagy egyéb módon való bejuttatásakor van (Áfa tv. 53. §).

Fő szabály szerint a termékimport utáni adófizetési kötelezettség abban a tagállamban keletkezik, amelyikbe a termék először kerül a Közösség területére. Más a helyzet, ha a termék vámjogi ellenőrzés alatt marad. Abban az esetben, ha a termék nincs szabadforgalomban és a Közösség területére történő belépés során vámszabadterületre vagy vámszabad-raktárba, illetve átmeneti megőrzés alá kerül, akkor az import teljesítési helye azon tagállam, ahol ez a speciális vámjogi helyzete megszűnik. A vámraktározási, vámfelügyelet melletti feldolgozás vagy aktív feldolgozás felfüggesztő eljárás, a teljes vámentességgel járó ideiglenes behozatali eljárás, illetve a külső közösségi árutovábbítási eljárás alatt álló termék importja esetében a teljesítési hely azon tagállam lesz, ahol a termék az adott eljárás alól kikerül, azaz vámjogilag szabadforgalomba bocsátják.

Sajátos áfaszabályok vonatkoznak azokra a háromszereplős értékesítésekre, amelyeknek mindegyik résztvevője eltérő tagállamban nyilvántartásba vett, közösségi adószámmal rendelkező adóalany (gazdálkodó). A továbbértékesítési célú – háromszög vagy sokszög – ügyletek esetében a beszállítótól a megbízotthoz (közbenső vevő) kerül az áru, aki továbbküldi azt a megrendelőnek (tényleges vevő). Az általános forgalmi adót végső soron a megrendelő köteles a saját állama szerinti mértékben megfizetni. A közbenső szereplőknek (eladó, közbenső vevő) a célországban nem kell áfaalannyá válniuk. Saját országukban pedig a megvásárolt árut terhelő áfát a továbbértékesítés miatt visszaigényelhetik.<sup>272</sup>

A háromszögügyletben a tulajdonváltás nem követi a termék tényleges mozgását. A közbenső vevő ugyanis egyben eladó is, hiszen ő szerzi be az árut az eladó országából, amit azonnal továbbértékesít a megrendelő országába. Termékértékesítésnek minősül, és emiatt az Áfa törvény hatálya alá tartozik, ha az adóalany a tulajdonában lévő terméket belföldről másik tagállamba fuvarozza, fuvaroztatja vagy más módon juttatja el (vagyonáthelyezés). A vagyonmozgatás önmagában csak akkor értékelendő, ha annak közvetlen következményeként nem történik értékesítés vagy szolgáltatás. A vagyonmozgatás után az adókötelezettség a termék elfuvarozásának időpontjában keletkezik, az adót a termékre vonatkozó

belföldi adókulcsnak megfelelően kell megállapítani. Ha a belföldi vagyonáthelyező a célországban (abban a tagállamban, ahová áthelyezi a termékét) közösségi adószámmal rendelkező adóalanyként bejelentkezik, úgy a vagyonáthelyezés után csak abban az országban adózik Közösségen belüli beszerzés címén. Ilyenkor belföldön adómentes Közösségen belüli termékértékesítést teljesít. Az erről kiállított számlában azonban a vevő közösségi adószámaként a saját célországbeli közösségi adószámát kell feltüntetni. Közösségen belüli adómentes értékesítésként csak a közösségi adószámmal rendelkező adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére történő értékesítés minősíthető. (A beszerző ebben az esetben a saját országában fizeti meg a beszerzést terhelő áfát.) Más a helyzet akkor, ha az eladó vagy megrendelő a terméket elszállítja (elszállíttatja) a vevő tagállamába és a vevő nem rendelkezik áfa-alanyisággal (pl. magánszemély, alanyi adómentes).

Az ún. *távolsági értékesítés* esetén az értékesítések után az eladónak belföldön (vevő országa) keletkezik adókötelezettsége, ha a távolsági értékesítés adó nélkül számított összesített ellenértéke a tárgyévben és az azt megelőző évben az átvevő tagállama által meghatározott értékhatárt meghaladja (nálunk ez az összeg 35 000 euró, de pl. Ausztriában, Németországban 100 000 euró). Ha a magyar eladó távolsági (pl. osztrák) értékesítése a 100 000 eurót meghaladja, az értékesítések után nem belföldön, hanem Ausztriában kell áfát fizetnie (ehhez az osztrák adóhatóságnál be kell jelentkezni.) 100 000 euro ügyletek esetén a magyar eladó belföldön, a belföldi adómértékek szerint teljesíti az áfafizetési kötelezettségét. Amennyiben a távolsági értékesítés uniós eladó valósít meg Magyarországon és annak értéke a 35 000 eurót meghaladja, az uniós eladó Magyarországon köteles az eladások utáni áfát megfizetni. (Az adóalanynak lehetősége van arra is, hogy választása alapján az adókötelezettségét akkor is másik tagállamban teljesítse, ha nem haladja meg a másik tagállamban erre a célra megjelölt értékhatárt.) A belföldi áfaalanyak akár választása, akár a külföldi tagállam által megszabott értékhatár túllépése miatt teljesíti adókötelezettségét másik tagállamban, a választását illetően az értékhatár túllépését 15 napon belül be kell jelentenie a

---

<sup>272</sup> Wollela Abehodie Yesegat: A Comparative Analysis of VAT/GST Design in Ethiopia, Kenya



magyar adóhatósághoz is. Ha az Európai Közösség más tagállamában illetőséggel bíró adóalany az értékhatár (35 000 euró) túllépése vagy választás alapján belföldön teljesíti a távolsági értékesítés utáni adókötelezettségét, az erre a célra rendszeresített nyomtatványon köteles bejelentkezni az NAV Észak-budapesti Igazgatóságához.

#### 4.

#### A Közösségen belüli áfa-csalások legjellemzőbb elkövetési formái.

##### 4.1. A körhintacsálás

Az 1990-es évek közepe óta az áfacsalás egyik formájaként az „eltűnő kereskedő” útján elkövetett csalás, más néven körhinta- vagy karusszelcsalás, az Európai Unióban elkövetett legjelentősebb adócsalásfajtává nőtte ki magát, mely az Európai Unió tagországainak évente 50-60 milliárd euró kárt okoz.<sup>273</sup>

Ez egy legalább háromszereplős ügylet, melynek *alapszereplői*: egy ún. *csatorna vállalat*, egy ún. *fiktív adóalany vállalat* (vagy más néven „eltűnő kereskedő”, azaz „missing trader”) és egy ún. *közvetítő* („bróker”) *társaság*. A fiktív adóalany vállalat rendelkezik ugyan adószámmal, de a bejelentkezéskor székhelyeként, illetve telephelyeként magánlaccímet jelöl meg, vagy csupán egy bérelt helyiséget jelent be az ügyintézés tényleges helyeként. Gazdasági tevékenységet valójában nem végez, ügyvezetői többnyire strómanok vagy külföldi személyek. A csatorna vállalat mindig a fiktív adóalanytól eltérő tagállamban tevékenykedik. Jellemzően Közösségen belüli termékértékesítést végez oly módon, hogy az értékesítendő termékeket hazai piacáról szerzi be. Ily módon állandó visszaigénylő pozíciót élvez, tekintve, hogy az Európai Unión belül a hatályos jogi szabályozás alapján egy másik tagállamban értékesített termék 0%-os adókulccsal adózik a származási országban, és a célország adómértékével a rendeltetési helyén. A csatorna vállalat így adómentes,

---

and New Zealand. New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, 9/2008. 343. o.

közösségen belüli termékértékesítést végez a fiktív adóalany vállalat számára, amely egy másik tagállamban nyilvántartott társaság. Ez a vállalat az áfa megfizetése nélkül tovább értékesíti az árut immár belföldön a közvetítő vállalat részére. A fiktív adóalany vállalat természetesen az értékesítés során felszámítja az értékesítést terhelő általános forgalmi adót, melyet azonban nem fizet be annak a tagállamnak a költségvetésébe, ahol bejegyezték. A közvetítő vállalat a terméket a hazai piacon bruttó áron értékesíti, majd a fiktív adóalany által felszámított forgalmi adót – mint a termékbeszerzését terhelő áfát – levonja a termékértékesítése után fizetendő áfa összegéből vagy visszaigényli azt. Ez a folyamat végül azt eredményezi, hogy a közvetítő vállalat által a fiktív adóalany társaság részére megfizetett adó összege kiesik majd a költségvetési bevételek közül. A láncolatba gyakran beiktatnak egy ún. közbeékelte („buffer”) vállalatot is, mely jogkövető magatartást folytat – azaz az adójogszabályok megtartásával nyújtja be adóbevallását –, szerepe csupán az adóhatóság megtévesztése az ügyletek tisztaságát illetően.

Az elkövetők általában kisméretű, de nagy értékű árukat (számítógép memórialapjait, mikrochipeket, mobiltelefonokat) járatnak meg a tagállamok és az unión kívüli államok piacai között, többször egymás után. A vevők minden egyes adásvétel után visszaigénylik az áfát, amit azonban valójában senki sem fizetett meg.

A csalási mechanizmus mindig legalább két tagállamot érint, ugyanis a közös-áfa rendszer által biztosított 0 kulcsos beszerzésre csak így adódik lehetőség. Bár természetesen az elkövetést annál nehezebb felderíteni, minél bonyolultabb a rendszer, tehát minél több társaság részvételével és minél több tagállam helyszínén folyik a tevékenység. Nehezíti a láncolat leleplezését, ha a résztvevő vállalatok folyamatosan és gyorsan cserélődnek.

A csatorna vállaltok alapítási helyét rendszerint igen körültekintően választják meg: előny jelent az elkövetők számára, ha a székhely szerinti állam joga a banktitkokra<sup>274</sup> vonatkozóan szigorú rendelkezéseket tartalmaz, továbbá ha az

---

<sup>273</sup> [http://hvg.hu/gazdasag/20070425\\_afacsalas\\_eu.aspx](http://hvg.hu/gazdasag/20070425_afacsalas_eu.aspx)

<sup>274</sup> Carolyn Michelle Najera: Combating offshore tax evasion: why the United States should be able to prevent American tax evaders from using Swiss bank accounts to hide their assets. *Southwestern Journal of International Law*. 1/2011. 231. o.

adott tagállam gazdasági szereplői nagy volumenű kereskedelmi forgalmat bonyolítanak, hiszen ily módon könnyebb elbújtatni saját termékértékesítéseiket az adóhatóságok által monitoringozott áruforgalmi csatornában.

Ezt a csalásformát a szervezett bűnözés is felfedezte magának, mint egyéb bűncselekményeik elkövetéséhez finanszírozási alapot nyújtó tevékenységet. Ennek a megállapításnak a jelentősége különösen a közvéleményre mostanság nagy hatást gyakorló terrorcselekmények kapcsán érzékelhető. Hozzá tartozik a kép teljességéhez, hogy a szervezett bűnözéssel foglalkozó elkövetői körnek – amennyiben tevékenységük célja pusztán a pénzszerzés – csábító lehetőség az adócsalás, tekintve, hogy az ily módon realizálható nyereség tetemes, és jóval enyhébb szankcióval számolhatnak, mint például a hasonlóan nagy összegeket megmozgató kábítószerrel elkövetett cselekmények esetében.

Az Európai Unióban a körhíntacsalások kiküszöbölésére egy minden tagállamra vonatkozó kötelező adatszolgáltatás van érvényben, és központi adatbázisként létezik a már említett *VIES-rendszer* is, amelynek éppen az a rendeltetése, hogy az eladó helyett a vevő biztosan megfizesse az áfát. Segített a jelenség visszaszorításában az ún. fordított adózás bevezetése az áfa adónem esetében, amelynek lényege, hogy áfát csak a végső felhasználó fizet, így a közbülső szereplőknek már nincs adó-visszaigénylési lehetősége, kihúzva ezzel a körhíntacsalás-szerű elkövetési módok méregfogát.<sup>275</sup>

A *fordított adózás szisztémáját* már a jelenleg hatályos magyar Áfa törvény is alkalmazza. Korábban a hulladékkereskedelemre már vonatkozott ez a szabály. 2008. január 1-jétől pedig már az ingatlanhoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatásokra, a munkaerő-kölcsönzésre és a fizetésektelen cégek által százezer forintot meghaladó értékesítésekre is kiterjed. Az Áfa tv. 142. §-ának (1) bekezdése taxatív felsorolással határozza meg azon termékértékesítési és szolgáltatásnyújtási ügyleteket, amelyek esetén az áfát a termék beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybevevője fizeti. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy ezen szolgáltatások után nem a szolgáltatás nyújtója, azaz nem a számlakibocsátó számlázza ki az áfát, hanem a vevő saját maga állapítja meg, számolja fel, vallja be és – amennyiben a levonási feltételeknek megfelel – vonhatja le az áfát.

---

<sup>275</sup> Ld. [http://hvg.hu/gazdasag/20070425\\_afacsalas\\_eu.aspx](http://hvg.hu/gazdasag/20070425_afacsalas_eu.aspx)

Az új áfa törvény az összekapcsolódó vállalkozásokra egyetemes adófizetési kötelezettséget ír elő, vagyis a NAV bármely cégtől követelheti az áfa megfizetését. A körhintacsálás fent leírt metodikáját követve érthető, hogy a jogalkotó ezzel a rendelkezéssel annak a kockázatát kívánta csökkenteni, hogy az értékesítésbe bekapcsolt, a felszámított áfát be nem fizető fiktív cégeket használjanak fel áfa-csalás elkövetésére.

Az Áfa törvény jogalkalmazást segítő fontos új szabálya, hogy *a számlát az ügylet teljesítéséig, de legkésőbb attól számítva 15 napon belül ki kell állítani*. Ugyanazon vevő és eladó megállapodhat arról, hogy egy áfaidőszakon belül gyűjtőszámlát bocsátanak ki. A határidő elmulasztása azzal a kockázattal jár, hogy egy adóhatósági ellenőrzés esetén a számla valódisága, valóságtartalma megkérdőjelezhető.<sup>276</sup>

#### **4.2. Az áfamentes termékimport**

Magyarországon napjainkban az importáfa-csalás is a fénykorát éli. Természetesen ez az elkövetési forma nemcsak hazánknak okoz komoly fejtörést, ám Magyarország földrajzi elhelyezkedését tekintve kiemelt célpontja a termékimport szabályozásából eredő lehetőségeket bűncselekmény elkövetésére felhasználó bűnözői körnek, így ezúttal kifejezetten magyar szemszögből kerül megvilágításra ez az elkövetési mód. Az importáfa-csalás lényege, hogy a magyar vámhivatalokban elvámoltatott árut papíron egy másik uniós tagállamba szállítják, ezért a vámkezeléskor nem kell megfizetni az importáfát. A szállítmányok azonban a forgalomba bocsátás után Magyarország területét nem hagyják el, azok belföldön kerülnek forgalomba, az áfa megfizetése nélkül. Különösen kedvelt elkövetési tárgyak a Távolságról érkező termékek, illetve a kristálycukor. Az elkövetők azt a lehetőséget használják ki, melyet az Áfa tv. 91. § (1) bekezdés b.) pontja biztosít. A hivatkozott törvényhely alkalmazásának feltétele, hogy az importált terméket a vámeljárást követően más tagállamba szállítsák. Az áfa törvény alapján ugyanis a termékimport akkor adómentes, ha a termékértékesítés

---

<sup>276</sup> Áfa tv. 163-164. §§

közvetlen következményeként a értékesített terméket belföldről igazoltan más tagállamba szállítják.

Tekintettel arra, hogy az Európai Unió egyben vámunió is, így a Közösség területére importált termékek vámkezelése bármelyik tagállam vámhatóságánál kérhető. Biztosítani kell azonban, hogy a vámkezelés helyétől függetlenül, az import utáni áfabevétel annak a tagállamnak a költségvetésébe folyjon be, amelynek területén az import tényleges rendeltetési helye van. Ezt jogtechnikailag a vonatkozó közösségi és nemzeti szabályozás úgy teszi lehetővé, hogy a vámkezelés tagállamában az import adómentes, az adót majd a termék rendeltetése szerinti tagállamban kell megfizetni.

A csalások kiküszöbölése érdekében a közösségi szabályok lehetővé teszik a tagállamoknak, hogy meghatározzák a termékimport adómentességéhez szükséges, az adóalany által teljesítendő feltételeket. Ezzel a lehetőséggel élve a magyar jogalkotók a 2006. évi LXI. törvény 2006. szeptember 1-jén hatályba lépett rendelkezéseivel a korábbinál szigorúbb feltételeket írtak elő arra nézve, hogy milyen esetben mentesíthető a termékimport az adó alól.

Így a hatályos szabályozás szerint az importálónak a törvényben meghatározott kivételekkel adóbiztosítékot kell nyújtani, továbbá szükséges igazolnia a vámhatóság felé, hogy a termék a rendelkezésre álló időn belül elhagyta Magyarország területét, és a vámkezeléskor valószínűsíteni kell a közösségen belüli adómentes értékesítést.

A Vám- és Pénzügyőrség Észak-magyarországi Regionális Nyomozó Hivatala gyakorlati tapasztalati alapján ez az elkövetési mód a hazánk és Szlovákia között bonyolított áruforgalom viszonylatában volt a legjellemzőbb – tekintettel arra, hogy számos esetben az elkövetők a másik tagállamban rokoni kapcsolatokkal, illetve a helyi viszonyok pontos ismeretével rendelkeznek, mely nagyban megkönnyíti például az elkövetést fedező fiktív cégek alapítását és működésük tényleges céljának leplezését. Ennek illusztrálására szolgál az alábbi kitalált jogeset, mely a nyomozóhatóság gyakorlati tapasztalatai alapján került felépítésére:

A Magyarországon bejegyzett Ügyeskedő Bt. ténylegesen végez közösségi termékbeszerzéseket oly módon, hogy nagy értékben vásárol festékárut szlovák

cégektől. A beszerzett termékeket azonban továbbértékesíti anélkül, hogy a termékértékesítések után az általános forgalmi adófizetési kötelezettségét teljesítené. Az adóhatóság megkezdi az Ügyeskedő Bt. ellenőrzését. Ennek hatására az Ügyeskedő Bt. az árbevétel ellentételezésére fiktív számlákat készített azért, hogy a bemutatott értékesítési számlái után az általános forgalmi adót ne kelljen megfizetnie. A fiktív számlákat az Ügyeskedő Bt. ügyvezetőjének érdekeltségi körébe tartozó magyarországi vállalkozások bocsátották ki, melyeket – tekintve, hogy az ellenőrzés során feltárt körülmények bizonyosága szerint valós gazdasági tevékenységet nem folytatnak, ám az adóbevallásuk szerint mégis jelentős összegű forgalmat bonyolítanak – kifejezetten erre a célra hoztak létre, illetve működtetnek. Az ilyen összefonódások leleplezéséhez általában döntő bizonyítékul szolgál, ha a szóban forgó számlák jelentős részénél a számlán szereplő személy nem volt jogosult számla kibocsátására, ám ez a személy a közösségi termékbeszerzést végző cégben vagy ezen cég legnagyobb „beszállítóiban” tulajdonosi érdekeltséggel rendelkezik.<sup>277</sup>

#### **4.3. A jótékonyági és humanitárius szervezeteket megillető adómentességet kihasználó adócsalások**

Jellemző elkövetési mód a különböző vállalkozásokat és általában legalább egy alapítványt (vagy egyéb humanitárius, illetve jótékonyági szervezetet) is irányítása alatt tartó elkövetők azon tevékenysége, mellyel harmadik (tehát az Európai Unió kivüli) államból importált termékek (jellemzően élelmiszerek vagy ruházati cikkek) vonatkozásában azt a látszatot keltik a vámhatóság előtt, mintha a harmadik országból származó termékeket az alapítvány javára engedményezték volna ellenszolgáltatás nélkül.<sup>278</sup> Valójában az alapítvány – a jogszabályok rendelkezéseit figyelmen kívül hagyva – az engedményezett termékeket ténylegesen nem veszi át, és nem osztja szét a rászorulóknak, hanem azokat az

---

<sup>277</sup> Karaba Ágnes Adócsalás, különös tekintettel az áfa-csalásra. Diplomamunka, ELTE ÁJK Büntetőjogi Tanszék, Budapest, 2008. 48. o.

<sup>278</sup> Corey Preston: Faulty Foundations: How the False Analogy to Routine Fingerprinting Undermined the Argument for Arrestee DNA Sampling. William and Mary Bill of Rights Journal. 12/2010. 475-510. o.

elkövetők hazai üzletek részére értékesítik. Az elkövetők az Áfa törvény 93. §-a (1) bekezdésének b) pontjában foglalt mentességet használják ki. A törvény értelmében ugyanis – bizonyos kivételektől eltekintve – mentes az adó alól az Európai közösségek Tanácsa által 1983. március 28-án kibocsátott, *a vámmentességek közösségi rendszerének létrehozásáról szóló 918/83/EGK számú rendelet* szerinti vámmentes termékimport.

A fent megjelölt tanácsi rendelet XVI. címe foglalkozik a jótékonyági vagy humanitárius szervezetek részére importált árucikkokkal. A rendelet 65. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy a 67. és 68. cikkektől függően, a következő termékek importvámoktól mentesen hozhatóak be, amennyiben ez nem vezet visszaélésekhez vagy nem torzítja jelentősebb mértékben a versenyhelyzetet:

a) állami szervezetek vagy más jótékonyági vagy emberbaráti szervezetek által importált alapvető szükségleti cikkek, amelyek, a rászoruló személyek közötti ingyenes szétosztását jóváhagyták az illetékes hatóságok;

b) minden fajta árucikk, amelyeket egy harmadik országban letelepedett szervezet vagy személy ingyenesen és a feladó részéről bármilyen kereskedelmi szándék nélkül küldött az illetékes hatóságok által jóváhagyott állami szervezetek, illetve más jótékonyági vagy emberbaráti szervezetek részére, hogy alkalmi jótékony célú rendezvényeken a rászoruló személyek javára szolgáló anyagi alapok teremtésére használják;

c) berendezések és irodai anyagok, amit a Közösségen kívül letelepedett szervezet vagy személy ingyenesen és a feladó részéről bármilyen kereskedelmi szándék nélkül küldött az illetékes hatóságok által jóváhagyott jótékonyági vagy emberbaráti szervezetek részére, hogy azokat kizárólag a működési igényeik kielégítése céljára, vagy jótékonyági vagy emberbaráti céljaik megvalósítására használják.

A rendelet meghatározza továbbá az importvám és az alapvető szükségleti cikkek fogalmát. A 68. cikk kimondja, hogy a mentességet élvező szervezet nem adhatja kölcsön, nem adhatja bérbe és nem ruházhatja át, sem visszterhesen, sem ingyenesen a 65. cikkben hivatkozott árucikkeket és berendezéseket annak a

cikknek az (1) bekezdése a) és b) pontjaiban felsoroltakon kívüli célokra, az illetékes hatóságok előzetes értesítése nélkül. Amennyiben az árucikkeket és berendezéseket kölcsön adják, bérbe adják vagy átruházzák olyan szervezet részére, amely jogosult a 65. és 67. cikk értelmében mentességet élvezni, a mentesség továbbra is fennmarad, feltéve, hogy ez a szervezet az árucikkeket és berendezéseket olyan célra használja, ami alapján az ilyen mentességet nyújtják. Más esetekben a kölcsönadás, bérbeadás vagy átruházás az importvámok előzetes megfizetését vonja maga után olyan vámtétellel, ami a kölcsönadás, bérbeadás vagy átruházás napján alkalmazandó az árucikkek vagy berendezések típusa és az illetékes hatóságok által azon a napon megállapított vagy elfogadott vámérték alapján. A rendelet 69. cikk (1) bekezdése arról rendelkezik, hogy azok a humanitárius vagy jótékonyági szervezetek, amelyek már nem teljesítik a mentességre jogosultságot adó feltételeket, vagy a vámentesen beengedett árucikkeket más célra kívánják használni, tájékoztatják erről az illetékes hatóságokat.



## 5.

### Adóügyi együttműködési szabályok az Európai Unióban<sup>279</sup>

A fentebb 2. pont alatt már érintett – lényegében adatcserére koncentráció – együttműködési formák után az alábbiakban a specializáltabb adóügyi együttműködési formák kerülnek bemutatásra.

#### 5.1. A közösségi adóügyi együttműködés történeti alakulása

Az Európai Unió (korábban Közösség) nemcsak egység, hanem közösség is, amelynek működése elképzelhetetlen a tagok megfelelő együttműködése nélkül. Ezt fejezte ki az EK Szerződés 10. cikkében megfogalmazott közösségi hűség, illetve *lojalitás elve*: „a tagállamok az e szerződésből, illetve a Közösség intézményeinek intézkedéseiből eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket. A tagállamok elősegítik a Közösség feladatainak teljesítését. A tagállamok tartózkodnak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti e szerződés célkitűzéseinek megvalósítását.”<sup>280</sup> Az idézett rendelkezésről elmondható, hogy három kötelezettséget foglal magában: cselekvési kötelezettségről, tartózkodási kötelezettségről és együttműködési kötelezettségről szól.

---

<sup>279</sup> Dr. Herich György: Nemzetközi adózás. Adózás az Európai Unióban. (II. átdolgozott kiadás), PENTA UNIÓ, 2006. 239-257. o.

<sup>280</sup> Az EK Szerződés hivatkozott rendelkezését változatlan formában átvette az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Közösséget létrehozó szerződés módosításáról szóló lisszaboni szerződés kihirdetéséről szóló 2007. évi CLXVIII. törvény

„3A. CIKK

(3) Az Unió és a tagállamok a lojális együttműködés elvének megfelelően kölcsönösen tiszteletben tartják és segítik egymást a Szerződésekből eredő feladatok végrehajtásában.

A tagállamok a Szerződésekből, illetve az Unió intézményeinek intézkedéseiből eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket.

A tagállamok segítik az Uniót feladatainak teljesítésében, és tartózkodnak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyeztetheti az Unió célkitűzéseinek megvalósítását.

Az Európai Unió csak azokban a kérdésekben járhat el és hozhat a tagállamokra kötelező rendelkezéseket, amelyre nézve a tagállamoktól delegált, átruházott hatáskörrel rendelkezik. Azokban a kérdésekben, amelyek nem tartoznak az EU kizárólagos hatáskörébe, a *szubszidiaritás alapelve* érvényesül, amely értelmében a Közösség csak akkor és abban a mértékben avatkozik be, ha a tervezett tevékenység célkitűzéseit a tagállamok nem tudják kielégítően megvalósítani, és ezért ezek a célkitűzések a tervezett tevékenység nagyságrendje vagy hatásai miatt közösségi szinten jobban, az Európai Unió működéséről szóló szerződés keretei között megvalósíthatók. Az Unió tevékenysége azonban egyik esetben sem lépheti túl a célok megvalósításához szükséges mértéket, tehát ehhez mérten arányosnak kell lennie.

A fent ismertetett elv adja az adó, illetve büntetőügyekben való közösségi szintű együttműködés szabályozásának logikáját. Ezek a jogterületek ugyanis nem tartoznak az Unió hatáskörébe, így jelenleg a tagállamok hajlandóságán és kompromisszum készsége múlik az, hogy a reguláció milyen szinten és erősséggel kapcsolja össze a hatóságok és egyéb szervezetek munkáját, illetve milyen gyorsasággal történik előrelépés ez irányba.

A tőkemozgás liberalizációja és a határellenőrzések 1993-as megszüntetése a közösségi kereskedelem fejlődése mellett az adókikerülés, az adókijátszás, illetve a pénzmosás különböző fajtáinak elterjedését eredményezte.

A *Tanács* azonban – felismerve a közös piac nyújtotta adókijátszási lehetőségek széles tárházát – már jóval a schengeni *acquis* elfogadása előtt, *1975-ben döntést hozott a tagállamok közötti együttműködés eszközeinek fejlesztéséről* (OJ 35/1., 1975. február 14.), kiemelve a kölcsönös információcsere fontosságát, különös figyelemmel a fiktív nyereség átutalására, továbbá a harmadik országon keresztül, adóelőnyök szerzése céljából bonyolított, valamint adókijátszást eredményező ügyletekre. A döntéshozók nagy hangsúlyt helyeztek a tagállamok illetékes szervei rendelkezésére álló igazgatási és jogi eszközök megfelelő bővítésének, illetőleg közösségi szintű összehangolásának szükségességére. Kinyilvánították továbbá a tagállami adótisztviselők más tagállamban,

adóellenőrzéseknél való jelenlétének, valamint az együttműködési eljárások figyelemmel kísérésének és a folyamatos tapasztalatcserének a fontosságát.

A döntés eredményeként a Bizottság 1976-ban a Tanács elé terjesztette a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adózás területén érvényesülő kölcsönös segítségnyújtásáról rendelkező irányelv-javaslatot, az ún. *jogsegély irányelvet* (COM (76) 119 final (OJ C 94/2., 1976. április 27.)).

A tanácsi döntés másik jelentős vívmánya az volt, hogy a Bizottság szintén 1976-ban egy módosító javaslatot is előterjesztett a Tanács, illetve a Parlament elé a már elfogadott *behajtási irányelv módosítására* vonatkozóan, amely lényegében kiterjesztette az irányelv hatályát a hozzáadottérték-adóra is.

A következő lépcsőfókként *1992-ben a Tanács rendelet (298/92 EGK)* formájában elfogadta a tagállamok adóügyi együttműködésének eddigi legjelentősebb szabályát, amely a Közösségen belül bonyolított ügyletek általános forgalmi adójával kapcsolatos információk cseréjét teszi kötelezővé. A rendeletet *2002-ben módosították* (ld. 792/02/EK), majd *2003-ban újrakodifikálták* (1798/2003/EK).

## 5.2. A jogsegély-irányelv<sup>281</sup>

Mint ahogy már fentebb említésre került, az irányelv 1976-ban került elfogadásra. Nem sokkal később – 1979-ben – hatályát egy tanácsi irányelv (*79/1070/EGK*) kiterjesztette a hozzáadottérték-adóra is. Ennek indoka az volt, hogy a hozzáadottérték-adó egy általános, a Közösség egész területén bevezetett fogyasztási jellegű adó, valamint a közösségi saját források egy jelentős részét a nemzeti áfa-bevételek meghatározott százaléka adja. Azonban a hozzáadottérték-adóval összefüggő információcserét a fent említett (és alább részletezett) tanácsi rendelet is szabályozta, megkettőzve ezzel az áfára vonatkozó információcsere jogi alapját. Ennek feloldására, továbbá az unión belüli adókijátszás, illetve adócsalás elleni hatékonyabb fellépés érdekében a Bizottság 2001-ben benyújtotta a jogsegély-irányelvet módosító azon javaslatát (*COM (2001) 294 final*), mely a

hozzáadottérték-adónak az irányelv tárgyi hatálya alóli kivonását kezdeményezte. A javaslatot a Tanács 2003-ban elfogadta (2003/93/EK irányelv).

A teljesség kedvéért megemlítendő, hogy az 1992-ben elfogadott jövedéki irányelv (92/12/EGK) a jogsegély-irányelv hatálya alá vonta a jövedéki adót is.

Az irányelv 1. cikke határozza meg azokat az *adókat*, amelyekre az irányelvben szabályozott információcsere kiterjed a pontos adómegállapítás érdekében. Ezek az alábbiak: tőke- és jövedelemadók (ideértve az ingatlan és ingóátruházásból származó nyereséget terhelő adókat), az osztalék és kamat forrásadó, a realizált tőkenyereség adó és a még nem realizált tőkeemelést terhelő adó, a vállalkozások által a munkavállalók részére kifizetett bért és járandóságot terhelő forrásadók (adóelőleg), valamint az ásványolaj, az alkohol- és a dohánytermékek jövedéki adója, továbbá a fenti adókkal azonos, vagy hasonló, a későbbiek során bevezetett adók is.

Lényeges kitétel, hogy az irányelv *személyi hatálya* kiterjed a tagállamokban állampolgársággal, illetve illetőséggel nem rendelkezők adóügyeire is, feltéve, hogy valamelyik tagállamban a fenti adók megállapításához szükséges információról van szó.

Az irányelv alapján *bármely, az adó-megállapítást szolgáló információ kiadható*. Ez mindenképpen előrelépésnek számít a korábbi, bilaterális egyezményekhez képest, melyek számos korlátozást tartalmaznak mind az átadható információk jellegét, mind azok hozzáférhetőségét illetően. Megjegyzendő azonban, hogy bizonyos megszorítások – miszerint a megkeresett tagállam több esetben is elutasíthatja a megkereső állammal való együttműködést – azért az irányelv alkalmazása során is érvényesülnek. Erre példa, ha a megkeresés olyan adót érint, ami nem tartozik az irányelv tárgyi hatálya alá, vagy ha a megkereső tagállam nem merítette ki az információ megszerzésére a nemzeti szabályai alapján rendelkezésére álló eszközöket anélkül, hogy az elérni kívánt célt a nemzeti szabályok alkalmazása veszélyeztetné [2. cikk (1) bekezdés]. Megtagadási ok lehet az is, hogy a megkeresett állam nemzeti szabályai vagy igazgatási gyakorlata alapján ilyen eljárásra, illetve információ szolgáltatására

---

<sup>281</sup> A Tanács 77/799/EGK irányelve (1977. december 19.) a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról

nem lenne lehetősége, illetve ha az információátadás szakmai, kereskedelmi vagy ipari titok, illetőleg eljárás felfedéséhez vezetne (8. cikk).

Az irányelv 2-4. cikkei alapján az információcserének alapvetően három típusa különböztethető meg: a kérelemre történő, az automatikus és a spontán információcsere.

Az első esetben – *kérelemre történő információcsereként* – az illetékes hatóság megkeresésére a megkeresett hatóság köteles megadni az egyedi adóüggyel kapcsolatos információt (2. cikk).

*Automatikus információcsere* (3. cikk) esetén a tagállamok illetékes hatóságai – anélkül, hogy ehhez előzetes kérelemre szükség volna – a viszonyosság alapján rendszeresen szolgáltathatnak információkat egymásnak. (Kivételt képeznek a megtakarítás adóztatásával kapcsolatos információk, ugyanis ezek vonatkozásában az információk átadását kötelezettséggként rögzíti az irányelv 9. cikk, ami alapján a kifizető székhelye szerinti tagállam illetékes hatósága a kamatkifizetésekkel összefüggő adatokat az érintett haszonhúzó magánszemély illetősége szerinti tagállam adóhatóságának évente egy alkalommal – erre irányuló kérelem nélkül – megküldi.)

*Spontán információcserére* (4. cikk) szintén előzetes kérelem nélkül kerül sor az alábbi esetekben:

- tagállam illetékes adóhatósága úgy ítéli meg, hogy egy másik tagállamban adóbevétel kiesés veszélye áll fenn;
- az adott tagállamban az adózó olyan adómérséklésben vagy mentességben részesül, amely a másik tagállamban fennálló adókötelezettség változásához, vagy a fizetendő adó összegének növekedéséhez vezet;
- ahol a különböző tagállamokban levő adóalanyok egy vagy több országon keresztül oly módon bonyolítják ügyleteiket, hogy az az érintett tagállamok rovására adómegettakarításhoz vezethet;
- kapcsolt vállalkozások közti transzferáraknak a szokásos piaci ár elvével ellenkező alkalmazása; végül

- ha az egyik tagállam által szolgáltatott információ egy másik tagállam számára lehetővé teszi egy további információhoz való hozzájutást, ezt az újabb információt az utóbbi tagállam átadja az előző tagállamnak.

A 4. cikk (2) bekezdése alapján tagállamok konzultációs eljárás keretében (9. cikk) meghatározhatják azon esetek körét, ahol a kötelező spontán információcserére lehetőség van.

A spontán és az automatikus információcsere hatékonyságának növelésére az unió 11 tagállamának illetékes hatóságai 2002. novemberében multilaterális megállapodást kötöttek.

Az igazgatási együttműködés állandó bizottsága (SCAC) az irányelvnek az információátadás sebességére vonatkozó „as swiftly as it possible” rendelkezésének konkretizálása céljából 1994-ben határozott arról, hogy az irányelv rendelkezéseinek megfelelő információ átadására a kérelem beérkezésétől számított három hónapon belül sort kell keríteni.

Az irányelv rendelkezései alapján valamely tagállam hatóságának tudomására jutott adóügyi információ adótitoknak minősül, és azt a tagállam belső szabályainak megfelelően kötelező bizalmasan kezelni.

A jogsegély irányelv legutóbbi módosítására 2004-ben került sor (ld. 2004/56/EK irányelv). A változtatás legfontosabb vívmánya a dolgozat tárgyát tekintve az volt, hogy immáron a tagállamok megállapodása alapján lehetőség nyílik egyidejű ellenőrzésre, melynek elutasítását indokolni szükséges.

### **5.3. Az áfa-együttműködési rendelet**

A Bizottság 1990-ben nyújtotta be a rendeleti javaslatot (COM (90) 183 final), ami alapján az együttműködés egyrészt a megfelelő kiválasztási szempontok alapján történő nemzeti ellenőrzési eljárást, másrészt ennek kiegészítésére szolgáló, a Közösségen belüli ügyletek vonatkozásában az adóalanyok bevallását ellenőrző rendszert jelent. A rendelet biztosította lehetőségek és eszközök segítségével az adóhatóság informálódhat olyan lényeges

kérdések megválaszolásához, mint például a 0%-os áfa-kulcs alá tartozó termék valóban elhagyta-e az adott tagállam területét vagy az ún. háromszögügylet esetén a bevallásban valóban a legutolsó célállomást tüntették-e fel.

A rendeletet 2002-ben módosították (792/02/EK rendelet) a közösségi ügyletekre, továbbá a Közösségen kívüli adóalanyok által elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokkal kapcsolatos információk elektronikus eszközökkel történő cseréjére vonatkozóan. („Az elektronikus szolgáltatást nyújtó Közösségen kívüli adóalany egy tagállamban való bejelentkezéséről, illetve a neki kiadott közösségi adószámáról, továbbá az adóalany által elektronikus úton tett adóbevallásról a tagállam a módosítás alapján 10 napon belül értesíti a többi tagállam illetékes hatóságát. Az a tagállam, ahol az adó megfizetése az eurótól különböző fizetési eszközben történik, a bevallási időszak utolsó napján érvényes, az Európai Központi Bank (EKB) által megadott átváltási rátának megfelelően váltja át euróra. A bejelentkezés szerinti tagállam biztosítja, hogy a Közösségen kívüli adóalany által megfizetett adó a megfizetés napjától számított 10 napon belül a felhasználás helyének tagállama által megjelölt bankszámlára kerüljön.”<sup>282</sup>)

A rendeletet 2003-ban újrakodifikálták (1798/2003/EK rendelet), ami egységes jogalapot és szigorúbb szabályokat adott a hozzáadottérték-adót érintő tagállami együttműködésnek. Ez hozta létre a *központi irodák* (CLO = Central Liaison Office = Központi Kapcsolattartó Iroda) *rendszerét*.

A tagállamok illetékes hatóságainak *elektronikus adatbázist* kell fenntartaniuk, melyben azokat az információkat tárolják és dolgozzák fel, amelyeket a hatodik áfa-irányelv 22. cikk (6) bekezdés b) pontja alapján részükre az adóalanyok szolgáltatnak. A hatodik áfa-irányelv ezen rendelkezése alapján az adóalany negyedévenként az általa teljesített termékértékesítésekről minden egyes adóalany vevőjét érintően egy ún. összefoglaló nyilatkozatot nyújt be tagállamának hatóságai részére. A tagállamok csökkenthetik az időszak tartamát és több adatot is megkövetelhetnek a nyilatkozatban (22. cikk (6) bek. c.) pont).

---

<sup>282</sup> Lásd. Dr. Herich György i.m. 246. o.

*Az elektronikus adatbázis – többek között – az alábbi információkat tartalmazza:*

- a tagállamon belül az összes, Közösségen belüli értékesítést végző adóalany áfa-azonosító számát;
- az áfa-azonosító számmal rendelkező adóalany részére teljesített, Közösségen belüli termékértékesítés teljes értékét;
- a fenti termékértékesítést végző adóalanyok áfa-azonosító számát.

*A fenti adatok közül a tagállam illetékes hatósága késelem nélkül közvetlenül, illetve kérelemre a következő információkhoz férhet hozzá:*

- az információhoz hozzájutó tagállam által kiadott áfa-azonosítási szám, illetve
- a Közösségen belüli azon adóalanyok részére történt termékértékesítések összértékét, akik részére az azonosítási számokat az információt szolgáltató államban kiadták.

Az adókikerülés és az adókijátszás megelőzése érdekében a tagállam illetékes hatósága úgyszintén közvetlenül és késelem nélkül igényelheti vagy közvetlenül hozzáférhet a következő információkhoz:

- azon adóalanyok áfa-azonosító száma, akik a Közösségen belüli értékesítést áfa-azonosító számmal rendelkező személyek részére végezték;
- azon Közösségen belüli értékesítések teljes összege, amelyek az áfa-azonosító számmal rendelkező adóalanyok között valósult meg.

Amennyiben az információ nem bizonyul elegendőnek, az illetékes hatóság *egyedi esetben* bármikor további információkat kérhet. Eszerint a megkeresett hatóság köteles a megkereső hatóságot legalább a következő információkkal ellátni: számlaszám, illetve egyedi ügyletek esetén a felek közötti értékesítési időpontok és összegek.

A rendelet 5. cikke előírja, hogy a megkeresett hatóság abban az esetben is közli a megkereső hatósággal a kért információt, ha az egyedi esetre vonatkozik, továbbá amennyiben ez szükséges, a megkeresett hatóság köteles lefolytatni a kért információk megszerzéséhez szükséges eljárásokat. Amennyiben ilyen eljárásra nincs szükség a megkeresett hatóság megítélése szerint, akkor ennek indokait a



megkeresett hatósággal haladéktalanul köteles közölni. Az információátadás határidejét – a jogsegély-irányelvhez hasonló módon – a rendelet nem konkretizálja, 8. cikke csupán „a lehető leggyorsabban” kitélt tartalmazza. A korábban már említett három hónapos határidő azonban itt is él. Emellett lehetőség van arra is, hogy az érintett hatóságok ettől eltérő határidőben állapodjanak meg. A 40. cikk értelmében a kérelmet csak abban az esetben lehet teljesíteni, ha a megkereső hatóság által egy adott időszakban bonyolított megkeresések száma és jellege nem jelent aránytalanul nagy adminisztratív terhet a megkeresett hatóság számára. Természetesen a jogsegély-irányelv alkalmazásához hasonlóan itt is él az a szabály, hogy a megkeresés előtt a megkereső hatóság – az elérni kívánt cél veszélyeztetése nélkül – köteles kimeríteni mindazokat az információforrásokat, amelyek hazai joga szerint a rendelkezésére állnak. További feltétel, hogy a megkeresett hatóság joga lehetővé tegye az adott információ átadását, valamint az információ átadás ne eredményezze üzleti, kereskedelmi, szakmai titok vagy üzleti eljárás felfedését, illetőleg a jogrendet egyéb módon ne sértse.

*A nagy kockázatú adóügyekben való együttműködés érdekében lehetőség van a strukturált információcsere mellett automatikus információcserére is. Ez utóbbi esetkörbe tartozik különösen: ha az adóztatásra a célországban kerülne sor, de az ellenőrzési feladatok csak a származási ország által megadott információk alapján láthatók el; vagy ha a másik tagállamban a csalás gyanúja merül fel; továbbá olyan ügyletek esetében, ahol az adókijátszás, illetve adócsalás kockázata igen nagy (például az ún. főnixtársaságok esetében); vagy a bűncselekmény kihathat egy másik tagállam adóztatására is (például a körhintacsalások esetében).*

Fontos megemlíteni, hogy a rendelet 41. cikke alapján az átadott információra a megkeresett hatóság hazai joga szerinti *adótitok* szabályozás vonatkozik, továbbá a kapott információkat kizárólag az adómegállapítás és az ellenőrzés érdekében, illetve bírósági eljárások során lehet felhasználni.

A rendelet 11. cikke alapján lehetőség van arra, hogy az információcserében érintett tagállamok megállapodás alapján a megkereső hatóság megfelelő

felhatalmazással rendelkező tisztségviselője a másik tagállamban a megkeresési kérelem alapján indult eljárásnál *jelen legyen*, eljárási cselekményt azonban nem végezhet, iratokhoz pedig csak a megkeresett tagállam tisztségviselőin keresztül juthat.

Lényeges rendelkezés a rendelet 12. cikkében foglalt *párhuzamos ellenőrzés* lehetősége. Eszerint több tagállam illetékes hatósága megállapodhat abban, hogy – amennyiben ez hatékonyabbnak bizonyul, mintha csupán egy tagállamban végeznének ellenőrzést – egyidejű ellenőrzést folytatnak olyan adóügyekben, amelyhez közös érdekük fűződik. Amennyiben az ilyen típusú ellenőrzésre felhívott tagállam nem kíván az akcióban részt venni, úgy elutasító döntését köteles megindokolni. Továbbá, ha a megkereső hatóság úgy ítéli meg, hogy a megkeresés útján kapott információ egy harmadik tagállam számára is fontos lehet, úgy azt a megkeresett hatóság beleegyezésével továbbíthatja a harmadik tagállam illetékes hatósága részére.

#### **5.4. További adóügyi együttműködési formák**

Az alábbi együttműködési formák illetve azokat létesítő jogszabályok nem kifejezetten a gazdasági bűncselekmények felderítését segítik elő, bár közvetve kétség kívül hozzájárulnak a sikeres bűnüldözéshez is. Ebből a megfontolásból tartalmuk érdemi ismertetése nélkül, pusztán a felsorolás szintjén említendő:

- A közösségi adótisztviselők képzését segítő Fiscalis program.
- Az Európai Közösség tagállamai közötti adóbehajtásra vonatkozó kölcsönös segítségnyújtás a 77/794/EGK számú bizottsági irányelv alapján, amelyet a 2002/94/EK számú bizottsági irányelv rekodifikált.
- A nyereségek adóhatósági módosítására és az így előálló kettős adóztatásra vonatkozó ún. arbitrációs egyezmény. Azonban ez nem közösségi jogszabály, hanem a nemzetközi jog hatálya alá tartozó multilaterális egyezmény.

## 6.

### **Bűnügyi és igazságügyi együttműködés a pénzügyi bűncselekmények terén**

Az EU tagállamai a bel- és igazságügyi együttműködés keretében az adócsalás bűncselekmények – különösen a nemzetközi szintű áfa-csalások – felderítésében is szorosan együttműködnek. E helyütt a pénzügyi bűncselekményekre koncentrálnak kizárólag a specifikus területeken megvalósuló kooperáció tárgyalására kerülhet sor. Ezért nem tér ki az adócsaláson kívül a Közösség pénzügyi érdekeit sértő egyéb bűncselekmények, stb. visszaszorítása érdekében tett lépésekre.

A bűnügyi együttműködés két szinten valósulhat meg: a folyamatos jogalkotás a bűnügyi együttműködést elősegítő intézmények szintjén.

A büntető anyagi jogi védelemnek a hajdan volt 1. pillér keretében történő megoldására való törekvések az egységes európai piac létrejöttét (1993.) követően már egyre határozottabban mutatkoztak. Ennek elsődleges oka a Közösség pénzügyi érdekeinek jelentős mértékű sérelmére irányuló fokozott figyelem volt. A sérelem nagysága ugyanis olyan mértékűvé vált (a mindenkorai költségvetés 5-20%-a), hogy az már az áruk, a szolgáltatások és a tőke szabad áramlása elé is komoly akadályokat emelt.<sup>283</sup>

A keletkező hátrányok és károk okai egyrészt a jogszabályok megfogalmazása által teremtett, de a jogszabály céljával ellentétes jogértelmezésben keresendők, másrészt pedig a bűncselekményekben – különösen a csalások és az ehhez kapcsolódó bűncselekményekben – rejlenek. Míg az első megfelelő jogszabály-szövegezési, illetve -szerkesztési technika választásával többé-kevésbé kiküszöbölhető, addig a bűncselekmények terén ettől többre volt szükség a hatékony fellépés érdekében. Közösségi szinten ugyanis a jogellenes pénzügyi áramlás leleplezése esetén sem volt megfelelő szankciós

---

<sup>283</sup> Farkas Ákos: Az Európai Unió törekvései a büntetőjogi együttműködés (át)alakítására. Az Európai Unióhoz való csatlakozás kihívásai a bűnözés és más devianciák elleni fellépés területén. Tanulmánykötet. Bűnügyi Tudományi Közlemények 7. Szerkesztette: Lévay Miklós. Bíbor Kiadó, Miskolc, 2004. 9-25. o.

mechanizmus. Az egységes bűnüldözés és felelősségre vonás intézményrendszerének hiánya, a tagállamonként eltérő büntetőjogi szabályozás és a kompetenciahiány okozta nyilvánvaló akadályok esetén ugyanis nem realizálható egységes fellépés a határokon átnyúló jellegű bűncselekmények ellen. „A büntetőjogi szabályozás három jogtárgy mentén merülhet fel. Az egyik a tagállamok mindegyikét érintő határokon átívelő bűnözés, a másik az EU és a tagállamok érdekeit egyaránt sértő bűncselekmények, a harmadik a kizárólag az EK érdekeit sértő bűncselekmények köre.”<sup>284</sup> Ennek szellemében készült el a Bizottság által finanszírozott Corpus Juris (CJ) projekt, amely a szektorális integráció jegyében – a büntetőjog egy szűk területére korlátozva – dolgozott ki egy, a büntetőjog és a büntető eljárási jog eszközeit felhasználó javaslatot. A CJ projekt a tervek szerint az 1. pillér keretében szolgált volna az Európai Közösség pénzügyi érdekeinek védelmét. A projekt a tagállami húzódozás következtében megrekedt az elvetélt javaslatok szintjén

A pénzügyi bűncselekmény terén kialakított bűnügyi és igazságügyi együttműködés következő lépcsőfokát az *Amszterdami Szerződés* (mely 1999. május 1-jén lépett hatályba) jelentette. 5. fejezetének II. címe a Pénzügyi rendelkezések címet viselte. A szerződés 280. cikkének (4) bekezdése szerint „a Tanács a 251. cikkben megállapított eljárásnak megfelelően és a Számvevőszékkel folytatott konzultációt követően meghozza a Közösség pénzügyi érdekeit sértő csalások megelőzése és az azok elleni küzdelem terén a szükséges intézkedéseket azzal a céllal, hogy hathatós és azonos mértékű védelmet nyújtsanak a tagállamokban. Ezek az intézkedések nem érintik sem a nemzeti büntetőjog alkalmazását, sem a nemzeti igazságszolgáltatást. A szerződés tehát előrelépést jelentett a szorosabb büntetőjogi kooperáció felé, de továbbra sem kívánta korlátozni a tagállamok szuverenitását a büntetőügyek és az igazságszolgáltatás terén. A 280. cikk (4) bekezdéséből legfeljebb csak jogértelmezéssel lehet arra az eredményre jutni, hogy a pénzügyi csalások elleni védelem során a büntetőjog is igénybe vehető.

---

<sup>284</sup> Vö. Farkas Ákos i.m.12. o.

Az Amszterdami Szerződés megnyitotta az utat az Európai Bizottság „*Bel- és Igazságügyi Főigazgatóságának*” felállítására, melyre végül 1999-ben került sor. Emellett a változtatások következtében a harmadik pillérben hangsúlyosabb szerepet kapott a bűnözés elleni küzdelem területén folytatott együttműködés. Sor került először az *EUROPOL* felállítására (a Tanács 1995. július 26-i döntésének értelmében), majd a Tamperei csúcson (1999-ben) hozott döntés nyomán az ún. *Eurojust* felállítására (2002-től). Az Eurojust célja a határokon átnyúló súlyos bűncselekmények ügyében végzett nyomozás és büntetőeljárás összehangolásának elősegítése, valamint a tagállamok nemzeti bűnüldözési hatóságai közötti együttműködés előmozdítása.<sup>285</sup> Az Eurojust nem nyomoz és nem alkalmaz szankciókat. Tulajdonképpen csak koordináló tevékenységével segíti a tagállami hatóságokat a bonyolult, több országot érintő bűnügyek megoldásában.

Az Eurojust és az *EUROPOL* 2004. június 9-én együttműködési megállapodást írt alá, továbbá az Eurojust együttműködik az *Európai Igazságügyi Hálózattal*,<sup>286</sup> valamint az *OLAF*-al is.

Az adócsalások üldözése terén kétségtelenül nagy előrelépést jelentett 1999-ben az a bizottsági határozat (OJ 1999 L136.), mely az *Európai Csalás Elleni Hivatal (OLAF)* létrehozásáról rendelkezett. Az *OLAF* rendeltetése, hogy megvédje az Európai Unió pénzügyi érdekeit, fellépjen a csalás, a korrupció és más törvénytelen tevékenységek – köztük az európai intézményeken belül előforduló, pénzügyi következménnyel járó visszaélések – ellen.<sup>287</sup> „Az *OLAF* tisztviselői széles hatáskörrel rendelkeznek a polgári jogot sértő cselekmények vizsgálata terén. Helyszíni vizsgálatot végezhetnek a tagállamokban működő vállalkozások telephelyein, sőt néhány más ország területén is. Szoros együttműködésben dolgoznak a tagállamok hatóságaival, ám a bűncselekmények kivizsgálásának irányítását a nemzeti hatóságokra kell bízniuk. Az *OLAF* vizsgálati függetlenségét biztosítandó, a Hivatal főigazgatójának szigorúan tilos utasításokat kérnie és elfogadnia a tagállamoktól vagy az intézményektől, köztük

---

<sup>285</sup> [http://www.ec.europa.eu/justice\\_home/key\\_issues/eurojust/eurojust\\_1004\\_hu.pdf](http://www.ec.europa.eu/justice_home/key_issues/eurojust/eurojust_1004_hu.pdf)

<sup>286</sup> Az Európai Igazságügyi Hálózat az Európai Unió büntetőjogi területen működő bírának és ügyészeinek decentralizált hálózata, mely valamennyi tagállamban rendelkezik szakmai kapcsolattartókkal.

<sup>287</sup> Tóth Mihály, 2002. (i.m. 136) 452-454. o.

a Bizottságtól.”<sup>288</sup> Az OLAF tevékenysége során az információk a váminformációs rendszeren keresztül jutnak el az érintettekhez. A váminformációs rendszer révén a vámhivatalok, a rendőrség, a parti őrségek, a mezőgazdasági és népegészségügyi szolgálatok egyetlen közös adatbázisban tárolhatják a különleges kezelést igénylő adatokat. Ezen kívül, illetve ezt kiegészítve működteti az OLAF *a csalás elleni információs rendszert (AFIS)*, továbbá a tervek szerint hamarosan új számítógépes információs rendszer létrehozására kerülne sor, mely a tagállamok között szállított, rendeltetési helyük eléréséig nem adóztatható jövedéki termékek – így az alkohol, a dohányárúk, illetve az ásványolajok – útját követné nyomon a belső piac területén. Tehát a váminformációs rendszerhez hasonlóan ez a rendszer is arról informálna, hogy adott pillanatban éppen hol tart a kérdéses szállítmány.

Az 1998. júliusi bizottsági korrupciós botrány kirobbanása is közrejátszott abban, hogy a fent vázolt bűnügyi együttműködési éra támogatása a pénzügyi bűncselekmények terén tovább erősödött a Közösségen belül. Általánosságban elmondható, hogy az anyagi büntetőjog közösségi szintű szabályozásának elfogadása ugyan még messze van, tekintve a tagállamok ezzel kapcsolatos túlzott megosztottságát, azonban az unió pénzügyi érdekeit sértő csalások tekintetében már történtek lépések az intézményi eszközök irányába.

Mutatja ezt a pénzügyi érdekek védelmével kapcsolatosan készített *Bösch jelentés*<sup>289</sup> is, mely szerint a büntetőjogi szabályozásnak fontos szerepet kell játszania, és érvényesítését a CJ-ben kidolgozott európai ügyészre kell bízni. A 2009. december 1-jén hatályba lépett Lisszaboni Szerződés<sup>290</sup> immár megteremtette a jogi lehetőséget az európai ügyészi hivatal létrehozásához.

---

<sup>288</sup> [http://europa.eu/pol/fraud/overview\\_hu.htm](http://europa.eu/pol/fraud/overview_hu.htm)

<sup>289</sup> Lásd. Farkas Ákos, 14. o.

<sup>290</sup> Lásd. az Európai Unióról szóló szerződés és az Európai Közösséget létrehozó szerződés módosításáról szóló lisszaboni szerződés kihirdetéséről szóló 2007. évi CLXVIII. törvény

## VII.

### Adalékok az offshore-jelenség büntetőjogi értékeléséhez<sup>291</sup>

Az offshore jelentése szó szerint „parton kívüli” ami az amerikai angolban azt jelenti, hogy külföldi. Offshore adózásnak azt nevezik, amikor egy állam nagyon alacsony vagy akár 0 nyereségadó alkalmaz olyan cégeknél, amelyek az adott országban nem végeznek tevékenységet. Alacsony adóztatásúnak olyan állam számít, ahol a magyar társasági adókulcs (jelenleg 16 %, 2010-ben 19 %) 2/3-ánál alacsonyabb a társasági nyereségadó. Nem tekinthetők ugyanakkor offshore adózású államoknak az uniós államok és az OECD tagok, valamint azok az államok, amelyekkel Magyarország egyezményt kötött a kettős adóztatás elkerüléséről. Így jogi értelemben nem offshore adóztatású a magyar vállalkozások által kedvelt Ciprus vagy a most divatba jövő Szingapúr.

Az offshore társaságoknak nem az adókulcs az egyetlen előnye. Az ilyen cégek azért is népszerűek, mert nehéz vagy bizonyos esetekben lehetetlen rájönni, hogy ki a valódi tulajdonosuk. Az APEH ugyan még egzotikus adóparadicsomokkal is kötött szerződést információcseréről – pl. a Kajmán szigetekkel vagy a Brit Virgin szigetekkel –, de még így is vannak olyan államok, amelyek kimaradtak.

2010-től a hazai társasági adóhoz hasonló mértékű adóval sújtják azt a társaságot, amely egy itthonról ellenőrzött külföldi székhelyű társasággal bonyolít le üzleti tranzakciót. Tehát akkor is vonnak le tőle forrásadót, ha egy ilyen külföldi cégnek kifizet, és akkor is, ha kap tőle pénzt. Miután a kettős adóztatást közösségi, és egyes esetekben kétoldalú szerződések tiltják, ezért számos kedvező adóztatású ország nem is esik az intézkedés hatálya alá. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy a vállalkozásoknak továbbra is tág terük van arra, hogy legális módon, külföldi cégek közreműködésével, az ottani kedvezőbb adóklímát

---

<sup>291</sup> Ez a rész az MR1 Rádió Magánhangzó, Miriádok emlékezete című rovatának 2009-09-29 13:00:01-kor kezdődő Offshore világ: adóoptimalizálás vagy pénzmosás? című adása alapján készült a Brückner Gergellyel, a Figyelő munkatársával készített riport nyomán.  
[http://www.mr1-kossuth.hu/index.php?option=com\\_content&task=view&id=104316&Itemid=176](http://www.mr1-kossuth.hu/index.php?option=com_content&task=view&id=104316&Itemid=176)

kihasználva optimalizálják a pénzügyeket. Bár a különféle módszereket adótervezésnek, adóoptimalizálásnak nevezik, legtöbbszörre nehéz azt nem a hazai adótörvények kijátszásának tekinteni (legyenek azok bármilyen vállalkozásellenesek is). Éppen az a legnagyobb szakmai kihívás az adótanácsadókkal szemben, hogy olyan vagyongazdálkodási módszereket dolgozzanak ki, amelyek úgy adókímélőek, hogy közben a hazai adótörvények megkerülésével se lehessen őket meggyanúsítani. Az APEH-nek – a nyugati társhatóságokhoz hasonlóan – alapvető feladata, hogy kiszűrje, amikor egy külföldi cég beiktatása egy adóelkerülési struktúra része és nincs mögötte valódi üzleti tevékenység. A magyar adóhatóság azonban ilyen ügyben még nem kezdeményezett büntető feljelentést, és az APEH-nek offshore cégekkel foglalkozó külön szervezeti egysége sincs.

Valamennyi offshore cégnek valamilyen adóelkerülés a célja. Ha az adóelkerülés a magyar jogszabályok szerint szabálytalan, akkor legalábbis „szürke” jövedelemről van szó. A forrásnak nem kell bűncselekményből származnia. Az is az offshore jelenség részét képezi, amikor a legális tevékenységből származó jövedelmet a hazai adójogszabályok megkerülésével külföldre juttatják. Magánemberek offshore cégei általában ezt a célt szolgálják. Van egy olyan terület, ahol szabályos lehet az offshore cég. Ilyen lehet pl. a holding tevékenység kapcsán megtalálni azt az országot, ahol leginkább kedvező adójogszabályi mellett alakítható ki egy központ. Azokban az esetekben azonban, amikor a híradásokból megismerhetők a magyar magánszemélyek – túlnyomó többségükben – az anonimitást és az alacsony adókulcsot keresik nem szabályosan. Miután ez ellentétes a hazai adójogszabályokkal, adóelkerülésnek minősülhet és nem adóoptimalizációnak.

Az offshore-cégek adózásának megítélése körében három jogszabálynak van kiemelkedő jelentősége, az Szja tv., a Tao tv. és az Art. rendelkezéseinek.

Az Szja tv. 1. §-ának (1), (3)-(5) bekezdése szerint:



(1) A Magyar Köztársaságban a magánszemélyek a jövedelmükből a közterhekhez való hozzájárulás alkotmányos kötelezettségének e törvény rendelkezései szerint tesznek eleget, figyelemmel az adózás rendjéről szóló törvényben foglaltakra is.

(3) A magánszemély minden jövedelme adóköteles. Ettől eltérő szabályt, az adóból kedvezményt a kivételes célok érdekében – e törvény alapelveinek figyelembevételével – csak törvény állapíthat meg.

(4) Az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. Ha a felek akár a szokásos piaci értékektől, áraktól való eltérítésekkel, akár színlelt jogügyletekkel kívánják érvényesíteni, növelni az adószabályok alkalmazásának előnyeit, akkor azokat az adókötelezettség megállapítása során figyelmen kívül kell hagyni.

(5) A magánszemély vagy annak adózásában közreműködő, azt befolyásoló más személy egyaránt köteles a vonatkozó rendelkezések alkalmazása során az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló tényezők esetében érvényesíteni az ezen §-ban foglalt alapelveket.

E rendelkezések tehát nem hagynak kétséget afelől, hogy a magánszemély minden jövedelme adóköteles, illetve, hogy az általános szabálytól eltérő és adókedvezményt eredményezhető szabályt társadalmilag elismert célok érdekében csak törvény állapíthat meg.

Az adó csökkentésére kizárólag a törvényben kifejezetten nevesített esetekben van lehetőség. A törvényhozó azt nyilvánvalóan nem kívánta lehetővé tenni, hogy magánszemélyek a magyar cégekben önmagukat offshore-céggel felváltva a tulajdonosi szerkezetben, osztalékadót megtakarítva vigyék ki külföldre az osztalékot, melyet befektetésként esetleg majd visszahoznak már adómentesen, ill.

a kinti cégük bankszámlájáról/bankkártyájáról - az Szja-t így elkerülve – elköltés személyes céljaikra.

A Tao tv. 1. §-ának (2) bekezdése szerint az adókötelezettséget, az adót befolyásoló, annak csökkenését eredményező szabály, adóelőny (adómentesség, adókedvezmény) annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja a szabály, az adóelőny célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg az érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. Ha a jogügylet tartalma alapján az állapítható meg, hogy annak célja csak adóelőny az egyik fél vagy a felek számára, akkor a jogügylet alapján elszámolt költség, ráfordítás, nem minősül a vállalkozás érdekében felmerült költségnek, ráfordításnak, illetve adóelőny nem érvényesíthető.

E rendelkezés alapján tehát a belföldi cégek adóztatása során adóelőny csak a törvény céljával összhangban, a rendeltetésszerű joggyakorlás során szerezhető meg, és – kétség esetén – a bizonyítási teher az adózón van. Ezzel a rendelkezéssel a jogalkotó kifejezetten az egyes adókedvezmények (offshore-konstrukciók) jogosulatlan igénybevételével szemben kívánt korlátot állítani.

Végül az Art. 2. §-ának (1)-(2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy: az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése. Az (1) bekezdés szerinti esetekben az adóhatóság az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetésszerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre figyelemmel – ha az adó alapja így nem állapítható meg, becsléssel – állapítja meg.

Tehát a társaságokra is ugyanaz az elv érvényes, mint a magánszemélyekre. Rendeltetésszerű joggyakorlás esetén az adókötelezettség nem csökkenthető más technikával, mint a törvényben tételesen felsorolt esetekben. A törvényben pozitívan meghatározott adókedvezmény-rendszeren kívül az adóalanyoknak nincs más lehetősége az általános adómérték csökkentésére. Ha egy gazdasági

társaság létrejöttének egyetlen célja az adóelkerülés, akkor ez az adójogszabályok nem rendeltetésszerű alkalmazása. Minden olyan ügylet, amelyet ezek után a cég végez, szabálytalan.

Az Európai Unió jogszabályai és esetjoga is azt igazolja, hogy az adózás rendeltetésszerű használatának a szabálya felülírja a szabad vállalkozás és a szabad letelepedés alapvető szabályait.

A Legfelsőbb Bíróság 1/1998. KJE számú jogegységi határozatában foglalt értelmezés is ezt a megközelítést erősíti. „A törvényben meghatározott célra” utalás a határozat szerint is a törvényben eleve meghatározott „különös szabályban” előírt célra vonatkoztatható és nem a vállalkozás szabadságára utal.

*Hogyan lehet bizonyítani, hogy az offshore cégalapításnak az adóelkerülés az egyetlen célja?*

Ilyenkor általában megfordul a bizonyítási teher. Ha valaki értelmes gazdasági indokot hoz fel arra nézve, hogy ő miért a Seychelle szigeteken alapított vállalkozást, és bármilyen egyéb okot talál az adózás elkerülésén túl, akkor a cégalapítás szabályos lehet. Ha valaki pl. Szingapúrba települ arra hivatkozással, hogy közel szeretne lenni Kínához, mert az a jövő piaca, és emellett ott valóban folytat valamilyen kereskedelmi vagy más gazdasági tevékenységet, akkor a külföldi cégalapítás jogszerű lehet. Ha valaki Ciprusba megy azzal, hogy egy ingatlanfejlesztő holdíngot onnan szeretne irányítani, emellett valóban kiköltöztet egy vagy több munkatársat és nem csak magyar, hanem egyéb uniós tevékenységet is onnan irányít, ez már legális. Ciprust nem is nevezzük offshore országnak, hiszen egy uniós ország. Ugyanakkor a ciprusi struktúrák pontosan ugyanabból a célból jönnek létre, mint egy Kajmán szigetek vagy Seychelle szigetek; az alacsony adózás és a ciprusi hatóságok nem kellő információszolgáltatása miatt lehet Ciprus mögött is elbújni.

Ritkán lehet elképzelni, hogy ha egy magánszemély a céget egy adóparadicsom mögé rejti, akkor célja az adóelkerülésen felül más is lehet.

*Ki, mire használja ezt a technikát?*

Offshore cégre leginkább annak van szüksége, akinek komoly jövedelme van. Gyakran fekete jövedelemről van szó vagy legalábbis olyan jövedelemről, amit birtokosa szívesen eltitkol a környezetétől, illetve a hatóság elől.

E körben külön vizsgálat tárgya lehet a magyar vagyonos magánszemélyek magánvagyon-kezelése. Ma már drága akár Svájcban, akár Lichtensteinen keresztül magánszemélyként privát banki szolgáltatásokat igénybe venni. Magasak a díjak, egyre inkább érvényesül az információcsere, kialakul a transzparencia.<sup>292</sup> Pl. Svájc is csatlakozott az európai kamatdirektíva egyezményéhez, amely bizonyos információ-szolgáltatást, illetve bizonyos adóztatást is előír. Ha azonban a magyar magánszemély létrehoz pl. egy panamai céget, majd az a panamai cég lesz a svájci privátbank ügyfele, akkor már egy EGT-n kívüli vállalkozás, és nem egy unióban belüli magánszemély az ügyfél. Ettől kezdve mind az információszolgáltatás, mind a kamatadó elkerülhető. Általában tehát az a jellemző, hogy a külföldi vállalkozások mögött is egy ilyen magyar magánszemély áll. Elrejt a magyar hatóságok elől a jövedelmét azáltal, hogy pl. egy magyar bróker céget egy delaware-i amerikai cégen keresztül birtokol. A pénzügyi felügyelet csak a magyar társaságot tudja felügyelni, de a tulajdonosa, a delaware-i cég fölött már nincs ellenőrzési joga.

*Hol válik a tiszta pénz „feketévé”?*

Nem az offshore cég vagy a svájci bank az üldözendő, viszont ott lehet megtalálni az adóelkerüléssel elvitt pénzeket. Gyakorlatilag ott válik feketévé a pénz, amikor valamilyen magyarországi jövedelem után nem fizették meg a jogszabály szerinti adót – társaság esetén a társasági adót, magánszemély jövedelme esetén a személyi jövedelemadót. A jövedelem egy offshore cégnél keletkezik, annak ellenére, hogy egy magyar ember magyarországi gazdasági tevékenysége képezte az adóalapot.

*A gyakorlat a meglévő adójogszabályok megszegése alapján is üldözhető és üldözendő.*

---

<sup>292</sup> Az amerikai egyesült államokbeli adatokat ld. Emily Ann Busch: To enforce or not to enforce? The UBS John Doe summons and a framework for policing U.S. tax fraud amid conflicting international laws and banking secrecy. Temple Law Review, 3/2010. 202. o.

A nyugati államok nem csak adócsalás, hanem pénzmosás alapján is üldözik az ilyen cselekményeket. Ha ugyanis a pénz adóelkerülésből származik, ha az elkövetők valójában adócsalás bűncselekményéből származó pénzt helyeznek át cégek között, vagy cég és magánszemély között, akkor megállapítható a pénzmosás. Ezen a címen az államok megkeresése alapján az adatszolgáltatás mindig kötelező, s ha mégis megtagadná, azzal alapot szolgáltatnának arra, hogy a megkeresett államot a nemzetközi pénzügyi rendszerből kizárják. Ezt egyetlen állam sem kockáztathatja meg.

A német, az amerikai vagy a spanyol adóhatóság már ezt a gyakorlatot folytatja. Pl. a svájci magánbankok ún. utazó ügynökeit Amerikában és Olaszországban letartóztatták. Megszerezték tőlük az ügyféllistákat, és azokat az állampolgárokat, akik ilyen offshore cégek közbeiktatásával kerültek el az amerikai adófizetést, komoly szankciók várják. Az intézkedések hatékonyságát adóamnesztiás időszak beiktatásával is fokozni kívánják. Az alatt kell mindenkinek eldöntenie, hogy felfedi-e a kártyáit, s amennyiben ezt nem teszi meg, keményen fellépnek vele szemben.

Magyarországon eddig az offshore cégekbe rejtett jövedelmek elvonásával elkövetett adócsalás miatt nem indítottak büntetőeljárásokat, pedig a sajtóból ismert olyan vélemény, hogy pl. a 100 millió forint feletti vagyonnal rendelkező magyar magánszemélyek körében 95 %-os lehet azoknak az aránya, akik valamilyen – döntő részben biztosan megkérdőjelezhető – nemzetközi struktúrát vesznek igénybe.

A hatóságok ilyen esetekben soha sem vizsgálják, hogy a külföldi befektetések célja valódi gazdasági tevékenység, avagy kizárólag az „adóoptimalizálás” – értsd adóelkerülés.

Amikor Cipruson – gyakran egyetlen lakásban, vagy irodában – több száz különböző magyar céget birtokló vállalkozás van bejegyezve, akkor az gyakorlatilag egy papírgyár, ahol nyilvánvalóan nincs valóságos gazdasági tevékenység.

Ha adócsalás vagy pénzmosás gyanújával felkeresnék az ilyen társaságot, akkor nagyon hamar kideríthető lenne az ilyen befektetésből a hasznot húzó személy. A cég alapításánál a konkrét magánszemély rendszerint előkerül, az adóparadicsomoknak azonban az az érdeke, hogy a reá vonatkozó adatokat ne adja tovább, mert ha annak híre kelne, akkor az adott hely már kevésbé lenne vonzó az adóelkerülőknek.

A sajtóban megpróbálták felbecsülni azt is, hogy mekkora adózás alól elvont összeg foroghat külföldön. Eszerint pl. a svájci privátbankoknál magyar magánszemélyek 200 milliárd vagy annál is több forintot tarthatnak<sup>293</sup>. Az a vagyon pedig, amit offshore cégeken keresztül magánszemélyek birtokolnak akár 1000 milliárd forint is lehet.

Sajátos helyzetet jelent, amikor pl. állami, önkormányzati, vagy más közpénzeket mozgatnak offshore cégek közbejöttével. A közelmúltban ismertté vált, hogy az állami tulajdonú energetikai cég (az MVM) szamoai és ciprusi hátterű, ismeretlen tulajdonosi szerkezetű vállalkozásokon keresztül szeretne kelet-közép európai energia cégekbe fektetni. Ez az eljárás aligha indokolható azzal, hogy a szamoai egy fős cégnek olyan szaktudása volna, hogy azon keresztül kellene pl. egy másik magyar cégbe befektetni. Itt is felmerülhet valamilyen vagyonkezelési szabály vagy adószabály megszegésének a gyanúja.

Ennek fordítottja is jelen van Magyarországon. Működik idehaza olyan sikeres vállalkozás, amelynek tulajdonosa offshore. Az állam a céget nagy megrendelésekkel látja el. Az állami megrendelésekkel érintett cégek esetében azonban mindenképpen meg kellene követelni a nagyobb transzparenciát. Közpénzek közelében ugyanis feltétlenül indokolt volna ismerni azt a személyt, aki az ilyen üzletekből a végső hasznot húzza.

---

<sup>293</sup> A kapcsolódó adatokra, illetve az adatbázisokhoz való hozzáférésre vonatkozóan lásd Carolyn Michelle Najera: Combating offshore tax evasion: why the United States should be able to prevent American tax evaders from using Swiss bank accounts to hide their assets. *Southwestern Journal of International Law*. 1/2011. 220. o.

## VIII.

### A vagyonosodási vizsgálatokról<sup>294</sup>

Az adóhatóság az utóbbi években az adóztatás hatékonyságának fokozása érdekében alkalmazza az ún. vagyonosodási vizsgálatokat. Ezek alapját az jelenti, hogy az adóhatóság az adómegállapítás során a becslés módszerét is alkalmazhatja.

Amennyiben az adózó az adóbevallásában arról nyilatkozik, hogy nem választja adóalapként a személyi jövedelemadóról szóló törvény 49/B. §-ának (23) bekezdése, illetőleg a társasági adóról és az osztalékadóról szóló törvény 6. §-ának (7) bekezdése szerinti jövedelem-(nyereség-)minimumot, akkor az adóbevallásához köteles mellékelni az állami adóhatóság által rendszeresített bevallást kiegészítő nyomtatványt. A nyomtatvány a jogkövetkezmények szempontjából bevallásnak minősül [Art. 91/A. § (1) bek.].

Az adóhatóság a bevallást kiegészítő nyomtatvány adatait feldolgozza, és kockázatelemző program alapján, számítógépes úton egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzésére választja ki azokat az adózókat, amelyeknél (akiknél) alapos okkal feltehető, hogy a vállalkozási tevékenység kimutatott eredménye a bevételek eltitkolásának vagy szabálytalan költségelszámolásnak a következménye. Az adóhatóság által kétségbe vont gazdasági események valódiságát és megtörténtét, illetőleg azt, hogy a költségek (ráfordítások) ténylegesen a vállalkozás érdekében merültek fel, az adózónak kell bizonyítania. Amennyiben az egyes adókötelezettségek teljesítésének ellenőrzése során az Art. 108. § (3) bekezdésének e) pontjában meghatározott feltételek teljesülnek, az adóhatóság az adóalapot, illetőleg az adót a bevallások utólagos ellenőrzése keretében, becsléssel állapítja meg [Art. 91/A. § (2) bek.].

---

<sup>294</sup> A vagyonosodási vizsgálatokról szóló összefoglaló dr. Kőfalvi Edit: Az adótól az adócsalásig című záródolgozatában (ELTE JTI 2008) foglalt adatok felhasználásával készült.

A becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. Az adóhatóság bizonyítja, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá azt, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik [Art. 108. § (1)-(2) bek.]. Mivel az Art. a vagyonosodási vizsgálatot a becslési eljárás egyik speciális módszereként határozza meg, ezért lefolytatására kizárólag az Art.-ben meghatározott esetekben és feltételek fennállása esetén kerülhet sor.

Rendeltetésellenes joggyakorlás esetében az adóhatóság jogosult arra, hogy az adót az összes körülményre, különösen a rendeltetészerű joggyakorlás esetén irányadó adófizetési kötelezettségre figyelemmel – szükség esetén becsléssel – állapítsa meg [Art. 2. § (2) bek.].

Főszabály, hogy az adóhatóság az ellenőrzést az adó, a költségvetési támogatás alapjának, összegének megállapításához szükséges iratok, bizonylatok, könyvek, nyilvántartások – ideértve az elektronikus úton tárolt adatokat is –, számítások és egyéb tények, adatok, körülmények megvizsgálásával folytatja le [Art. 95. § (1) bek.]. Amennyiben az adózó adatai hiányosak vagy rendezetlenek, nyilvántartásai pontatlanok, akkor az adóhatóság határidő tűzésével engedélyezi, hogy iratait a jogszabályi előírásoknak megfelelően rendezze.

Az ellenőrzés során az adóhatóság kötelessége a tényállás tisztázása és bizonyítása (kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi [Art. 97. § (4) bek.]. 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 [Art. 97. § (6) bek.].

A vagyongyarapodási vizsgálatokra vonatkozó speciális rendelkezés, hogy amennyiben az adóhatóság megállapítása szerint az adózó vagyongyarapodásával vagy az életvitelére fordított kiadásokkal nincs arányban az adómentes, a bevallott és a bevallási kötelezettség alá nem eső, de megszerzett jövedelmének együttes összege, az adóhatóság az adó alapját is becsléssel állapítja meg. Ez esetben – figyelemmel az ismert és adóztatott jövedelmekre is – az adóhatóságnak azt kell



megbecsülnie, hogy a vagyongyarapodás és az életvitel fedezetül a magánszemélynek milyen összegű jövedelemre volt szüksége [Art. 109. § (1) bek.].

A vagyonosodási vizsgálatok során feltárt adóalapot annak az évnek az összevonás alá eső jövedelméhez kell hozzászámítani, amelyre nézve a jövedelemeltitkolást megállapítja. Ha a vagyongyarapodás forrásaként az adózó többévi eltitkolt jövedelme szolgált, az adóhatóság a vizsgálattal érintett évek között a jövedelmet egyenlő arányban megosztja, és az adót az egyes években hatályos jövedelemadó törvényekben meghatározott – összevonás alá eső jövedelmekre vonatkozó – adómértékkel állapítja meg [Art. 109. § (2) bek.].

A korábbi években végzett vizsgálatok tapasztalatai azt mutatták, hogy az adózók a vagyongyarapodás forrásaként az elévülési időt megelőző időszakban szerzett jövedelmet jelölték meg. Az ilyen állítás vizsgálhatóságát az Art. 2006. július 17. napjától hatályos 109. §-ának (3) bekezdése határozza meg. Aszerint a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal igazolhatja. Ha az adózó nyilatkozata szerint a vagyongyarapodás forrását az adó megállapításához való jog elévülési idejét megelőzően szerezte meg, a vagyongyarapodás forrásának, a szerzés tényének és időpontjának igazolásaként közhiteles nyilvántartás jogerős bírósági vagy hatósági határozat, illetve az adómegállapításhoz való jog elévülési idejét megelőzően kiállított egyéb közokirat, valamint az adózó ezen időszakban az adóhatósághoz benyújtott, jogerős hatósági, bírósági határozattal nem érintett bevallásának adatai, bankszámla (pénzforgalmi számla) kivonat, értékpapírszámla-kivonat adatai szolgálhatnak; az adóhatóság az adó megállapításához való jog elévülési idejét megelőző időszakra vizsgálatot csak ezen adatokra kiterjedően végezhet. Egyebekben az eljárásra e fejezet szabályait kell megfelelően alkalmazni.

Ugyanezen 109. § (4) bekezdése az előző bekezdésben hivatkozott közhiteles nyilvántartásokat is meghatározza.

A vagyongyarapodási vizsgálat keretében az adóhatóságnak kell bizonyítania, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá azt, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik [Art. 108. § (2) bek.].

A rendelkezés két fontos tartalmi eleme az alkalmazhatóság és az alkalmasság. Az alkalmazhatóság azt jelenti, hogy a becslés lefolytatása az adó alapjának valószínűsítésére alkalmas, azaz a valós adóalapot másként nem lehetne megállapítani. Az alkalmasság pedig azt jelenti, hogy az alkalmazott becslési módszer a legalkalmasabb a valósághoz legközelebb álló adóalap valószínűsítésére.

A vagyonosodási vizsgálatok során az adóalap jogszerű megállapítása azt jelenti, hogy az ellenőrzés a törvényi követelményeknek megfelelően az adóalapot valószínűsíti, és az így megállapított adóalapot az ellenkező bizonyításáig minden esetben úgy kell tekinteni, mintha az ténylegesen a becsült összegben merült volna fel. Az adózó számára jelentkező lehetőség, hogy a becsléssel megállapított adóalaptól való eltérést hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatja.

Az adóhatóság a vizsgálati eredmények elemzésének a realizálása során az ún. mérlegmódszert alkalmazza. A módszer lényege olyan mérleg felállítása, amelyben az adatokat pénzfogalmi szemléletben, a feltárt gazdasági események bekövetkezésének időpontjában kell felvenni. A mérleg egyik oldalán a bevételi vagy forrás oldal szerepel, amely az adózó pénzforrásait és rendelkezésre álló pénzeszközöket foglalja magában. Ezzel ellentételen a másik oldal a kiadási oldal, amely a kiadásokat és a befektetett pénzeszközöket tartalmazza. A mérleg felállítása során minden esetben a nyitó tétellel kell kezdeni, vagyis azt kell meghatározni, hogy az adózónak a vizsgált időszakot megelőzően volt-e megtakarítása. Ha ilyen forrástöbblete, illetve forráshiánya nem volt, akkor a nyitó tétel nulla. Ha a vizsgált időszakot megelőző évekről megtakarítással rendelkezett, akkor a nyitó állomány a bevételi oldalt pozitívan érinti. Ha viszont forráshiányt mutatott ki a revízió, akkor a nyitó egyenleg szintén nulla, figyelemmel az elévülési időre.

A felállított pénzforgalmi mérleg a vizsgált időszakra vonatkozóan fedezethiányt vagy fedezettöbbletet mutathat. Ha a két oldal összevetésénél forrástöbblet keletkezik, akkor azt az összeget a következő év bevételi oldalán szerepelteti az adóhatóság, a kimutatott fedezethiányt pedig adózatlan jövedelemnek tekinti.

Magyarországon nincs egységes vagyoadó, hanem a magánszemélyhez kötött egyéni jövedelmek adóztatása valósul meg, ahol a egyes vagyonelemek megszerzését, illetve az átruházásukból, öröklésükből vagy ajándékozásukból keletkezett jövedelmet adóztatja az állam. A vagyongyarapodási eljárás egy speciális becslési eljárás, amelyben fontos szerepet tölt be a dokumentumok valóság tartalmának az ellenőrzése. Az adóhatóság a rendelkezésére álló, valamint a tényállás tisztázása során bekért iratokból állapítja meg, illetve bizonyítja az ellenőrzésre kiválasztott adózó kiadásait. Ezután becsüli meg a magánszemély jövedelmét azon az alapon, hogy – a vonatkozó törvényi előírások alapján – a revízió a kiadásokkal azonos időpontban legalább azokkal megegyező bevételt feltételez. Nagy jelentősége lehet a magánszemély által igazolható megtakarításoknak a vizsgált időszakot megelőző évek tekintetében, továbbá annak, hogy milyen adómentes és bevallási kötelezettség alá nem eső jövedelmeket tud hitelt érdemlően bizonyítani, amelyeket nem kellett feltüntetnie a bevallásában.

A vizsgálatok során az adózók nagyon sokféle módon próbálták vagyongyarapodásukat igazolni, amelyek megítélése gyakran nehéz feladat elé állítja az adóhatóságot és körültekintő, alapos vizsgálatot igényel. A közismerten hivatkozott forráshiány-fedezetek mellett megjelentek az igen nagy összegű külföldi baráti-rokoni vagy éppen üzleti kölcsönök, ajándékok, eddig be nem vallott örökség (mely után az illetéket nem fizették meg), nagy értékű tárgynyeremény, igazolatlan eredetű készpénz, valamint újabb és újabb fantáziadús ötletek.

Az ügyfelek gyakran hivatkoznak arra, hogy az évtizedek alatt felhalmozott készpénzkészletük biztosította kiadásaik forrását. Ezek a nyilatkozatok nehezen

bizonyíthatóak és nehezen elfogadhatóak, ha olyan igazolható tevékenységet nem tudnak mellé megjelölni, amely a nagy értékű bevételt eredményezhette volna.

Előfordult az is, hogy a vizsgált időszakot megelőzően keletkezett megtakarításként speciális ajándékokra – pl. nagy összegű menyasszonypénzre, vagy nagy értékű nászajándékokra – hivatkoztak, amely ajándékok valóban a családalapítás megkönnyítését szolgálják, és bizonyos körülménynek között nem is tekinthetők életszerűtlen jövedelemnek. A Csjt. általánosságban mindkettőt a házaspár közös vagyonának tekinti. Az Szja tv. ezeket a juttatásokat adómentes bevételként kezeli, mint a magánszemély részére más magánszemély által ingyenesen vagy kedvezményesen juttatott, átadott vagy fizetett vagyoni értéket. Előfordult olyan adózói hivatkozás is, amelyben a vizsgált magánszemély több száz millió forint összegű menyasszonypénz elismerését (elfogadását) kérte az adóhatóságtól. Amikor a revízió ennek az igazolására kérte fel, akkor egybehangzó hitelt érdemlő tanúvallomásokot, illetve a meghívott vendégek számát és a fogyasztást igazoló éttermi számlákat, a szállást vagy az utazást igazoló dokumentumokat is elfogadott a revízió.

A házasságkötéssel kapcsolatosan a magyar szokásoktól idegen hivatkozások is felmerültek<sup>295</sup>, amelyek bizonyos társadalmi körökben életszerűek és utólag bizonyíthatóak voltak. Az adózó pl. a revízió által feltárt forráshiánnyal összefüggésben azt nyilatkozta, hogy lánya esküvője után a mohamedán vallású veje – aki hazájában vállalkozó – több millió forintot fizetett neki a „lánya eladásáért” a szülőföldjén elfogadott szokásjog alapján. Ennek igazolására rendelkezésre bocsátotta az illetékes ország adóhatósága által kiadott és hitelesen lefordított, az ottani magyarországi nagykövetség által ellenjegyzett (felülhitelesített) jövedelemigazolást.

A vizsgálatok között elfordul az is, hogy az adózó olyan jövedelemre hivatkozott, amelyet a már elévült időszakban is adókötelezettség terhelt. Pl. olyan nagy összegű borraivalót jelölt meg, amelyet korábban gépkocsi-szerelőként kapott. Az adóhatóság az ilyen hivatkozást nem fogadta el, mert a jogszabályi előírások értelmében adóköteles bevételről volt szó, azonban az ebből származó

---

<sup>295</sup> A többnejűség adócsalással kapcsolatos vonzatairól lásd bővebben Adrienne D. Davis: *Regulating Polygamy: Intimacy, Default Rules, and Bargaining for Equality*. *Columbia Law Review*, 12/2010. 1955-2286. o.

jövedelmet az adózó a bevallásában nem szerepeltette, másrészt hitelt érdemlően nem is tudta igazolni.

Az adózók olykor bűncselekményből származó jövedelemre is hivatkoztak. Volt, aki elmondta, hogy már a '80-as években egyéni vállalkozói tevékenységéből jelentős jövedelemmel rendelkezett, majd a '90-es évek közepén piramisjáték szervezésével is foglalkozott, de az ebből származó összegeket nem pénzügyintézetnél helyezte el, hanem kamatért különböző magánszemélyeknek adta kölcsön, amelyet aztán behajtott az adósoktól. Az adósokat megnevezni nem tudta, így erre vonatkozóan a revízió bizonyítást lefolytatni nem tudott. Az adózó nyilatkozata pedig önmagában nem támasztotta alá az általa hivatkozott ügyleteket.

A bíróságok a becslés jogalapjának elfogadják, ha az adóhatóság vizsgálata igazolja, hogy az adózó bevallás szerint adóköteles jövedelme a megélhetés költségeit is figyelembe véve nem nyújthatott fedezetet a vizsgált években jelentkező ismert kiadásokra (pl. tagi kölcsönre). A vagyonosodás forrásának vizsgálata során felállított kronologikus mérleg alátámaszthatja a becslés alkalmazásának jogszerűségét.

A bírósági gyakorlat szerint önmagában már a bevallási adatok és az adott esetben feltárt tagi kölcsön, vagyoni betét vagy egyéni vállalkozói veszteség összege közötti ellentmondás is megalapozza a becslés alkalmazhatóságát (Legf.Bír. Kfv.35155/2005/8.).

*A vagyonosodási vizsgálatok eredményeként feltárt adóhiány lehetséges büntetőjogi következményei*

A vagyonosodási vizsgálatok eredményeként feltárt adóhiány kapcsán is fennáll az adóhatóság feljelentési kötelezettsége [Be. 171. § (2) bek.], ha eltitkolt jövedelem megállapításával egyidejűleg az adócsalás gyanúja is felmerül. Az adóhatóságok tesznek is feljelentéseket adócsalás bűncselekménye miatt, azonban a nyomozást rendszerint megszüntetik és vádelemelésre már nem kerül sor. Ennek általában az az indoka, hogy a büntetőeljárásban az adóigazgatási eljárásban

alkalmazott becslés a bűncselekmény elkövetését igazoló, kétséget kizáró bizonyítékként nem vehető figyelembe, más olyan egyéb bizonyíték pedig, amely az adózó állításaival szemben a bűncselekmény elkövetésének a szándékát kétséget kizáróan bizonyíthatná nem volt felderíthető. E területen bírósági gyakorlatról még nem beszélhetünk.

A vagyonosodási vizsgálatok során az adóalap jogszerű megállapítása azt jelenti, hogy a revízió a törvényi követelményeknek megfelelően az adóalapot valószínűsíti és az így megállapított adóalapot az ellenkező bizonyításáig minden esetben úgy kell tekinteni, mintha az ténylegesen a becsült összegben merült volna fel. A 2006. szeptember 15. napja után indított eljárásokban alkalmazandó az Art. 108. §-ának (9) bekezdése [eredetileg (8) bekezdése], amely szerint a vagyonosodási eljárásokban az eredetileg a revíziót terhelő bizonyítási teher megfordulhat. A becslés alapján számított adóalaptól eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatja. A bíróságok megítélése alapján azonban az adózón nyugvó bizonyítás nem azt jelenti, hogy az adózó által megjelölt és az adóhatóság által lefolytatott bizonyítást és az abból nyert bizonyítékokat az adóhatóságnak el is kell fogadnia. Természetesen itt is fennáll a revízió mérlegelési joga. A tényállás tisztázása során nem csupán az adózó, hanem az adóhatóság is megjelölheti és meghatározhatja a bizonyítási eszközöket. Az adóeljárás során nem lehet figyelmen kívül hagyni a bizonyíték előterjesztésének az időpontját sem, hiszen a felperes adózó a meghallgatásai során gyakran eltérő tartalmú nyilatkozatokat tesz többek között azért, mert a következményeket ismeri és felkészült a megállapítások tartalmát illetően.

Gyakran hivatkozott forrás az adó- és illetékszabályok megsértésével szerzett jövedelem, amely akkor fogadható el fedezethiány csökkentésére, amennyiben az illeték megfizetésére sor került az Itv. szerint. Előfordult, hogy az adózók olyan ajándékokra hivatkoznak, amely után illetékfizetési kötelezettség terheli őket, erre azonban nem voltak tekintettel.

A kölcsönökkel összefüggésben kialakult bírói gyakorlat szerint a kölcsönösszeg forrásának megjelölése az adózó érdeke. Ha azonban sem a

kölcsönnyújtó, sem az adózó nem jelöli meg a hiteles forrást, akkor az adóhatóságot nem terheli a vizsgálat folytatásának a kötelezettsége, mert e tekintetben olyan tényekre bizonyítást lefolytatni nem köteles, amelyről nevezett személyek nem adnak számot.

Írásba foglalt kölcsönszerződés esetén annak a maradéktalan megvizsgálása szükséges. A kölcsönadó megnyilatkoztatása, vagy – adott esetben – a kölcsönadónál a kapcsoló vizsgálat elrendelése nem maradhat el. A kölcsönszerződést tanúként aláíró személyek tanúmeghallgatása is fontos lehet a körülmények tisztázása érdekében. Nem hagyható figyelmen kívül, hogy önmagában a kölcsönszerződés írásba foglalása még nem igazolja a pénz tényleges átadását, tehát a szerződés becsatolásával a fél még nem tesz eleget a bizonyítási kötelezettségének. Az adóhatóságok rendszerint a közjegyzői okiratot sem fogadják el, mert az csupán a nyilatkozat tényét igazolja és rendszerint tartalmilag nem alkalmas arra, hogy magát a kölcsönadás fizikai megtörténtét is bizonyítsa.

## IX.

### **Munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás**

*310/A. § (1) Az a munkáltató, aki*

- a) munkaszerződés nélkül,*
- b) színlelt szerződéssel*

*alkalmazott munkavállalója részére járó személyi jellegű juttatáshoz kapcsolódó, a kifizetőt terhelő, az államháztartás valamely alrendszerébe kötelezően előírt közteher-fizetési kötelezettség teljesítését elmulasztja, és ezzel az adóbevételt csökkenti, vétséget követ el, és két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.*

*(2) A büntetés büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel nagyobb mértékben csökken.*

*(3) A büntetés egy évtől öt évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel jelentős mértékben csökken.*

*(4) A büntetés két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel különösen nagy, vagy ezt meghaladó mértékben csökken.*

*(5) Az (1)–(4) bekezdés szerint büntetendő, aki a megállapított adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel az adó behajtását jelentősen késlelteti vagy megakadályozza.*

*(6) Az (1) bekezdésben meghatározott bűncselekmény elkövetője nem büntethető, ha a vádirat benyújtásáig az adótartozását kiegyenlíti.*

*(7) E § alkalmazásában az adóbevétel csökkenésének meghatározásakor az elvont adók összegét egybe kell számítani.*

## 1.

### **A speciális adótenyállás megalkotásának indoka**

A munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás tényállását a 2005. évi XCI. tv. 22. §-a iktatta a Btk.-ba 2005. szeptember hó 1. napjától kezdődő



hatállyal. Szövegét átszerkesztette a 2007. évi XXVII. tv. 28. §-a 2007. június 1. napjával.

A munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás büntetendővé nyilvánítására a munkajogi, az adójogi, és más, a foglalkoztatással kapcsolatos jogszabályok megkerülésével történő foglalkoztatás, vagyis a feketemunka elleni hatékonyabb és szigorúbb fellépés érdekében került sor. A munkaügyi ellenőrzések tapasztalatai alapján napjainkban a feketemunkának az alábbi tipizálható megjelenési formái különíthetők el (lásd. a törvényjavaslat indokolásában):

1. az Egységes Munkaügyi Nyilvántartásba történő bejelentés elmulasztása. E kötelezettség megszegését nem indokolt büntetőjogi szankcióval fenyegetni, mert az alkotmányosan aránytalan volna;

2. színlelt szerződés megkötése, mikor a tartalmi jegyek alapján tág értelemben foglalkoztatási jogviszonynak minősülő jogviszonyt (munkaviszonyt, közalkalmazotti jogviszonyt, közszolgálati jogviszonyt stb.) más jogviszonynak (megbízási, vállalkozási stb. jogviszonynak) neveznek, és az adó- és társadalombiztosítási hatósággal szemben e más jogviszonyra vonatkozó szabályok szerint számolnak el. (Ezt a joggyakorlat színlelt szerződéssel történő foglalkoztatásnak nevezi.)

3. végül a feketemunka jelenti a be nem jelentett, írásba nem foglalt és mindenféle közteher befizetésének mellőzésével történő foglalkoztatást, illetve munkavégzést is. (Ez utóbbi a tulajdonképpeni feketemunka.)

A foglalkoztatási szabályok megkerülésével történő foglalkoztatás, mind a társadalmi-gazdasági rendszer egésze szempontjából, mind pedig az egyedi foglalkoztatási viszonyt tekintve veszélyes jelenség, amelynek intenzitása egy ország életében meghatározó mutató. Egyaránt tükrözi a jogrend minőségét, az állami akaratérvényesítés hatékonyságát és a gazdaság állapotát. Érthető tehát, hogy minden jogállamban komplex – több jogágra kiterjedő – eszközrendszer alkalmaznak a felszámolására. A küzdelem elsősorban a munkajog keretében valósul meg, amelynek alapja a munkaügyi ellenőrzésről szóló 1996. évi LXXV. törvény. E törvény alapján a foglalkoztatási szabályok megtartására irányuló ellenőrzést lefolytató munkaügyi ellenőröknek széles szankcionálási lehetősége

van. A feketemunka azonban adózási szempontból is jogsértő, hiszen az illegális foglalkoztatás a közteherviselés alóli kibúvást célozza. Ezért a küzdelem második területét a pénzügyi jog szankciórendszere jelenti, amelyet az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény határoz meg. A kellően sűrű és hatékony munkaügyi és adóhatósági ellenőrzés során e foglalkoztatások feltárhatók és szankcionálhatók, ezért a foglalkoztatási jogviszony be nem jelentésének közvetlenül megjelenő büntetőjogi szankciója ezidáig nem volt. A munkajogi és az adójogi szankciók azonban – különösen, ha érvényesülésük aránya nem megfelelő – nem mindig elégségesek, ezért a jogalkotó a legtöbb országban büntetőjogi védelmet is biztosít az adóelkerülő módon történő foglalkoztatás kirívó megnyilvánulásaival szemben. Mivel büntetőjogi szankció az állami kényszer megnyilvánulásának legszigorúbb formája, érthető, hogy csak kivételesen indokolt esetekben kerül sor az alkalmazására. Erre vezethető vissza, hogy a tárgyalt tényállás a feketemunka három megjelenési formái közül csak a súlyosabb kettőt (a színlelt szerződéssel vagy a szerződés nélküli foglalkoztatást) rendeli büntetni, míg az Egységes Munkaügyi Nyilvántartásba történő bejelentés elmulasztásának büntetőjogi következménye nincs.

## 2.

### **Jogi tárgy**

A bűncselekmény *védelem joga tárgy* – hasonlóan az adócsalás tényállásához – az adók bevételezéséhez, illetőleg a társadalombiztosítás bevételeihez fűződő társadalmi érdek. A tényállás másodlagosan védi azoknak a munkavállalóknak az érdekeit is, akik a munkáltató/foglalkoztató visszaélése folytán nem szerzik meg a munkaviszonnyal a törvény kötelező rendelkezése alapján megszerezhető egészségbiztosítási és nyugdíjjogosultságot.

A törvényhozó valójában korábban már büntetendő cselekmények szigorúbb büntetőjogi felelősségre vonásának a lehetőségét teremtette meg. Ennek legfőbb indoka az volt, hogy a feketemunka széles körben elterjedt Magyarországon, s a

fekete (illetve szürke) gazdaság kifehérítése a hatékonyabb fellépést szolgáló újabb jogi eszközök megteremtését is igényelte.

A feketemunkáltatásból származó gazdasági előny a munkáltatónál/foglalkoztatónál egységesen jelentkezik a költségek megtakarításában. Ezért volt indokolt, hogy az egyébként következetes ítélkezési gyakorlattól – amely szerint a különböző adónemekre (járulékokra) különböző időszakokban elkövetett cselekmények halmazatot képeznek – a jogalkotó kifejezett törvényi rendelkezéssel eltérjen, s a gazdasági életben a költségek megtakarításában egységesen jelentkező előnyt határozza meg a bűncselekmény eredményének.

A feketemunkáltatás többnyire kizárólag a munkáltatónál eredményez gazdasági előnyt. A rendszerint kiszolgáltatott, egzisztenciálisan függő helyzetben lévő egyes munkavállalóknál kifejezett hátránnyal jár, mert ők kikerülnek abból a védelmi rendszerből, amelyet a munkajog részükre biztosít, elesnek a munkavégzéssel megszerezhető munkajogi kedvezményektől és a társadalombiztosítási juttatásoktól. Ezért a törvényhozó kizárólag a munkáltató cselekményét pönalizálta.

### 3.

#### **A közteher fogalma**

A közteher fogalma a büntetőjog adó fogalmával határozható meg. A Btké. 26. §-a szerint: a Btk. 310–310/A. §-ának alkalmazása szempontjából adóval egy tekintet alá esik

*a)* az illeték, az illeték módjára fizetendő díj is, továbbá a külön törvényben vagy törvény felhatalmazásán alapuló jogszabályban meghatározott, az államháztartás alrendszereinek költségvetéséből ellátandó feladatok fedezetére előírt közteher-fizetési kötelezettség, amely ellenszolgáltatásra nem jogosít,

*b)* a társadalombiztosítási járulék, a táppénz-hozzájárulás, az egészségügyi szolgáltatási járulék, az egészségbiztosítási járulék, a nyugdíjjárulék, illetve a

magán-nyugdíjpénztári tagdíj, az egészségügyi hozzájárulás, az egyszerűsített közteher-fizetési hozzájárulás, továbbá a Munkaerőpiaci Alapba fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék, a vállalkozói járulék, valamint a rehabilitációs és a szakképzési hozzájárulás.

Ennek megfelelően a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás is az adók módjára viselkedő közteher-fizetési kötelezettségekkel összefüggésben követhető el.

#### 4.

#### A bűncselekmény tárgyi oldala

A munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás felépítése azonos az adócsalás (310. §) szerkezetével. 2 alapesete van: a közteher-fizetési kötelezettség teljesítésének az elmulasztása [az (1) bekezdésben], valamint a megállapított adó behajtásának jelentős késleltetése vagy megakadályozása [az (5) bekezdésben].

##### 4.1. I. Alapeset

*Az adóbevétel összegének a csökkentésével elkövetett I. alapeset* csak akkor tényállásszerű, ha az a munkaszerződés nélküli, avagy a színlelt szerződéssel alkalmazott munkavállalók foglalkoztatása révén valósul meg.

*A munkaszerződés nélküli foglalkoztatás* esetén ténylegesen nem kerül sor a foglalkoztatási jogviszony bejelentésére és a közterhek bármiféle jogviszony szerinti megfizetésére.

##### *Foglalkoztatás színlelt szerződéssel*

A szerződéskötési gyakorlatban egyre több alkalommal fordul elő, hogy a munkáltató és a munkát végző személy megbízási, vagy vállalkozási szerződést köt egymással olyan munkavégzés tekintetében, amely jellegénél fogva

munkaviszony keretében látható el, illetve olyan esetekben, amikor a felek magatartása arra utal, hogy a munkavégzés ténylegesen munkaviszony keretében történik. Ez az eljárás rendeltetésellenes joggyakorlásnak minősül, ha a szerződéskötés során azért választanak a felek polgári jogi szerződéstípust, hogy elkerüljék a munkaviszonyból származó jogok gyakorlását, illetve kötelezettségek teljesítését. A felek egybehangzó típusválasztása többnyire formális, ténylegesen mindez a munkáltató akaratának egyoldalú érvényesítését jelenti.

Az ismertett gyakorlat további terjedésének megakadályozása, illetve a munkavállalói érdekvédelem erősítése céljából a Mt. kimondja, hogy a munkavégzés alapjául szolgáló szerződés típusának megválasztása nem irányulhat a munkavállaló jogos érdekeinek védelmét biztosító rendelkezések érvényesülésének korlátozására, illetve csorbítására [75/A. § (1) bek.]. Azt is előírja továbbá, hogy milyen feltételekkel kell a felek megállapodását elnevezésétől függetlenül munkaszerződésnek tekinteni. Garanciális szabályként került megfogalmazásra, hogy a szerződés típusát elnevezésétől függetlenül, az eset összes körülményére – így különösen a felek szerződéskötést megelőző tárgyalásaira, a szerződés megkötésekor, illetve a munkavégzés során tett jognyilatkozataira, a tényleges munkavégzés jellegére, a 102–104. §-okban meghatározott jogokra és kötelezettségekre – tekintettel kell megítélni, illetve megállapítani [75/A. § (2) bek.]. További garanciaként kifejezetten kimondja a törvény, hogy a munkaszerződés írásba foglalásáról való gondoskodás a munkáltató kötelezettsége.

Ha egy tevékenység a munka természetéből adódóan munkaviszony vagy munkavégzésre irányuló egyéb viszony keretében is végezhető – a szerződési szabadság elvéből adódóan – a felek szabadon dönthetik el, hogy a munkavégzés milyen típusú szerződés – pl. munkaszerződés, vállalkozási vagy megbízási szerződés – keretében történjen. Ennek természetes korlátja, hogy egyes foglalkoztatási jogviszonyok megbízási vagy vállalkozási szerződés keretében érvényesen nem jöhetnek létre (pl. a közalkalmazotti, a közszolgálati jogviszony). Nem állhat munkaviszonyban a gazdasági társasággal a társaság könyvvizsgálója [Gt. 43. § (1) bekezdés], a betéti társaság az egyedüli beltagjával [3/2003 PJE], az

ügyvéd az ügyfelével (1998. évi XI. törvény 6. §), stb. Ezekben az esetekben az elhatárolás problémája fel sem merül.

Az Mt. idézett rendelkezéseiből az következik, hogy adott szerződés minősítése során elsősorban annak tartalmából kell kiindulni. (ez a tartalom szerinti minősítés elve). A bírói gyakorlat viszont általában a szerződést kötő felek akaratának a tiszteletben tartását hangsúlyozza és az akarat elvet érvényesíti.<sup>296</sup> Ez felel meg a szerződéskötési szabadság (a diszpozitivitás) általános elvének.

Vannak továbbá ún. atipikus szerződések, vagy egyszerűen olyan vegyes szerződések, amelyekben a polgári jogi és a munkajogi elemek keverednek. Ezek körében csak valamennyi tényező együttes értékelése alapján lehet minősíteni a szerződéses kapcsolatot.

A Mt. nem határozza meg a munkaviszony fogalmát. E körben – a tudomány és az ítélkezési gyakorlat mellett – a Mt. miniszteri indokolása nyújthat segítséget. Eszerint: „A munkaviszonynak a munkavégzésre létesített egyéb jogviszonyoktól való elhatárolása szempontjából a legfontosabb a munkavégzésre vonatkozóan a munkáltatót megillető széles körű utasítási jog, amely kiterjedhet a munkavégzés bármely részletére, annak módjára, helyére és idejére is. Jogosult tehát a jogszabályok keretei között a végzett munka bármikor abbahagyását vagy az alkalmazott munkamódszer megváltoztatását elrendelni, a munkavállalót más munkára vagy más munkahelyre beosztani, illetőleg kiküldetésbe küldeni. Ha e körülmények alapján nem lehet egyértelműen dönteni a munkaviszony kérdésében, további útmutatást a munkavégzés rendszeressége, a munkának a munkavállalói közösség keretében és a munkáltató munkaeszközével való végzése adhat a munkaviszony fennállása mellett. Adott esetben jelentős gyakorlati segítséget jelenthet a közvetett ismérvek, a munkaviszony tartalmát adó egyes részkötelezettségek vizsgálata (például a munkaidő kötött vagy kötetlen volta, a személyes munkavégzési kötelezettség fennállása stb.).”

A munkaviszonyban a munkáltatót széles körű utasításadási jog illeti, amely a munkaviszony teljes időtartama alatt adható és átfogja a munkavállaló valamennyi kötelemét. Ezzel szemben a polgári jogi viszonyokban a megbízó utasításadási joga

lényegesen korlátozottabb, s még tartós megbízás esetén sem vonatkozhat a munkavégzés valamennyi részletére. A vállalkozó is a megrendelő utasításai alapján köteles eljárni, de ez az utasítási jog nem terjedhet ki a munka megszervezésére és a munkavégzés módjára, s lényegében a munka eredményére szorítkozik. A törvényben és a szerződésben meghatározott esetekben a megbízott és a vállalkozó a kapott utasítástól eltérhet, sőt el is állhat a szerződéstől.

A megbízás lényegében tevékenységi jellegű (facere) kötelem, a megbízott más ügyének ellátására köteles a megbízó utasításai szerint és érdekeinek megfelelően. E tekintetben hasonlít a munkaviszonyhoz. Ellentétben a megbízással, a vállalkozási szerződésben a vállalkozó valamely mű, valamely eredmény létrehozását vállalja. Ebben tér el lényegesen mind a munkaszerződéstől, mind pedig a megbízási szerződéstől.

A munkáltató utasítási joga az ellenőrzés és a felügyelet jogával társul. E jogok a polgári jogi viszonyokban legfeljebb korlátozottan érvényesülnek, vagy teljességgel hiányoznak.

Az utasítás és az ellenőrzés általános jogából adódóan a munkavállaló a munkajogi kötelmei tekintetében a munkáltatóval szemben alárendelt helyzetben van. A polgári jogi viszonyok lényegi eleme a mellérendeltség. Az utasítási és az ellenőrzési jog hiánya a polgári jogi viszonyokra jellemző.

A munkabér nincs közvetlen összefüggésben az elvégzett munka mennyiségével és értékével, arra tekintet nélkül illeti meg a munkavállalót. Az egyenrangú felek polgári jogi szerződéseiben a szolgáltatás és az ellenszolgáltatás – általában – arányban áll egymással, a lényeges eltérés a szerződés érvényességét is érintheti.

A munkaviszony létesítésének elengedhetetlen formai követelménye a munkaszerződés írásba foglalása és a szóban megkötött szerződés érvénytelen. Miután az írásba foglalásáról a munkáltató köteles gondoskodni, elmaradása esetén kizárólag a munkavállaló hivatkozhat a szerződés érvénytelenségére. Előfordulhatnak olyan esetek is, amikor a munkaszerződés ráutaló magatartással is létrejöhet. (Pl. a megválasztott személy a tisztséget elvállalja, és a munkát elvégzi.)

---

<sup>296</sup> Külföldi példát lásd Robert E. Scully Jr.: Executive compensation, the business judgement rule,

A munkaviszonyban a munkavállaló rendszeresen és folyamatosan végez munkát, amelynek időbeli rendjét a munkáltató határozza meg. Előfordulhat azonban, hogy a munkaviszonyt egy meghatározott munka elvégzésére létesítik. Ha a felek egyes előre konkrétan meghatározott munkák elvégzésére szerződtek ugyan, de nem zárták ki a munkáltató más munkát előíró utasítási jogkörét, a szerződés – az egyéb munkafeltételekre figyelemmel – minősülhet munkaszerződésnek.

A munkaviszonyban a munkavégzés csak személyesen történhet, munkavállalói oldalon – szemben a vizsgált polgári jogi szerződésekkel – csak természetes személy állhat.

A munkaviszonyban a munkáltató feladata a munkavégzés személyi és tárgyi feltételeinek a megteremtése

A büntető ügyekben eljáró hatóságoknak önállóan kell állást foglalnia abban a kérdésben, hogy a foglalkoztatás színlelt szerződéssel történt-e. E kérdésben a bíróságot, az ügyészt és 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 (Be. 10. §).

A bűncselekmény *eredménye*, az adóbevétel csökkentése mindig forintban pontosan meghatározott összeget jelent. Lényege, hogy az elkövető a magatartásával a bevételi oldalán károsítja meg az államháztartás valamely alrendszerét azáltal, hogy az adó megfizetésére vonatkozó kötelezettségét elmulasztja, vagy kevesebb adót (stb.) fizet, mint a jogszabályoknak megfelelő eljárás esetén.

A Btké. 27. §-a (1) bekezdésének a) pontja szerint nem valósul meg bűncselekmény, ha a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás (310/A. §) esetén az adóbevétel összegének csökkenése százezer forintot nem halad meg. Az újszerű tényállás lehetővé teszi, hogy a munkáltató által munkaszerződés nélkül, vagy színlelt szerződéssel foglalkoztatottak után be nem fizetett adók és egyéb járulékok értéke összeadódjon, és ezzel lehetőség nyílik az esetlegesen többrendbeli adócsalás esetén alkalmazott halmazati szabályoknál súlyosabb

---

and the Dodd-Frank Act: back to the future for private litigation? Federal Lawyer, 1/2011. 37. o.



büntetés kiszabására.<sup>297</sup> A vizsgált tényállás megalkotásakor – a (7) bekezdésbe foglalt kifejezett törvényi rendelkezéssel – a jogalkotó áttörte az általános adócsalásnál követett, bár a törvényben nem szabályozott azon jogalkalmazási gyakorlatot, hogy a különböző adónemekre elkövetett adócsalások egymással halmazatot képeznek. A munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás tényállásában – az adócsalás speciális élethelyzetben történő elkövetése esetére – az „érték-egybefoglalás” szabályát vezette be, tehát azt, hogy a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalások esetén az összes adó-, illetve járulékfajtára elkövetett adócsalás összegét egybe kell számítani, és ezt az összevont mértéket kell figyelembe venni a minősítés megállapítása során.

A magatartás és eredménye közötti okozati összefüggést mindig vizsgálni kell.

#### **4.2. II. alapeset**

*A megállapított adó behajtásának jelentős késleltetése vagy megakadályozása*

E II. fordulat körében az adócsalás második alapesetéhez kapcsolódó magyarázatok megfelelően irányadók.

### **5.**

#### **A bűncselekmény alanya**

A bűncselekmény *alanya* tettesként csak a munkáltató lehet. Az Art. szerint a munkaviszony keretében történő foglalkoztatáshoz kapcsolódó adókötelezettség meghatározó elemei a munkáltatót terhelik. A bejelentési kötelezettség keretében a munkáltatónak és a kifizetőnek e minőségét akkor is be kell az állami adóhatóságához jelentenie, ha más adókötelezettség nem terheli. Ebben az esetben a bejelentést az első adóköteles kifizetéstől számított 15 napon belül kell megtenni

---

<sup>297</sup> Külföldi példaként lásd Christopher Slobogin: Some Hypotheses about Empirical Desert.

[Art. 17. § (6) bek.]. Az adó megállapítása ugyancsak a munkáltatót terheli [Art. 14. § (1) bek. b) pontja]. Az adót a munkáltató adólevonással állapítja meg [Art. 25. § (1) bek. b) pontja].

A magánszemély nyugdíjjárulék és egészségbiztosítási járulék-fizetési kötelezettségét a járulékköteles jövedelmet juttató munkáltató állapítja meg, vallja be és fizeti meg. A magánszemély a munkáltatónál a kifizetést megelőzően nyilatkozhat – a jogcímet megjelölve – arról, hogy a kifizetést járulékfizetési kötelezettség nem terheli. A magánszemély nyilatkozata az adóbevallással egyenértékű [Art. 30. § (2) bek.].

A munkáltató a megállapított adót, a levont adóelőleget és járulékot saját adóbevallásában vallja be. Ha adóbevallásra egyébként nem kötelezett, az általa levont adóról, adóelőlegről, járulékról, valamint a megállapított jövedelemadó különbözetéről külön adóbevallást tesz [Art. 31. § (2) bek.]. Az adó-, a társadalombiztosítási és az egyéb releváns jogszabályok tehát egyaránt a munkáltatót kötelezik a munkaviszony keretében történő foglalkoztatáshoz kapcsolódó adók bevallására, megállapítására és megfizetésére.

Ha az adók megfizetésére nem magánszemély, hanem közösség, szervezet, társaság köteles, ezek a büncselekmény alanyává nem válhatnak. Büntetőjogilag azt a természetes személyt kell felelősségre vonni, akinek a köteleességét képezte, hogy intézkedjék az adókötelezettségek teljesítése tárgyában.

Az ítélkezési gyakorlatnak kell majd állást foglalnia abban, hogy a munkavállaló részeskénti felelősségre vonására sor kerülhet-e. Nem kétséges, hogy a jogalkotó kizárólag a munkáltató cselekményét kívánta büntetőjogi szankcióval fenyegetni, figyelemmel arra, hogy a fekete munkáltatásból származó előnyök – a költségek csökkentése révén – kizárólag nála jelentkeznek. A munkavállaló (foglalkoztatott) nem csupán nem élvezi e foglalkoztatásnak semmilyen előnyét (miután a kézbe kapott nettó bére azonos), hanem kifejezetten hátrányt is szenved, mert elesik azoktól a juttatásoktól, amelyeket a jogrendszer valamennyi munkaviszony keretében foglalkoztatott személynek kötelezően garantál. Ezért rendszerint nem csupán a bűnsegédkénti felelősségre vonás kizárt, de a felbujtókénti felelősségre vonására sem látok lehetőséget.

Eltérő lehet azonban azoknak az eseteknek a megítélése, amikor a munkaszerződés nélküli vagy a színlelt szerződéssel történő foglalkoztatás a munkavállalónak is az érdekében áll, mert a munkáltató annak hasznát megosztja vele. Ez azonban rendszerint nem változtat azon a tényen, hogy a munkavállalók a munkajogi védelmükről a gazdasági kiszolgáltatottság kényszeréből mondanak le.

## 6.

### **Bűnösség**

A bűncselekmény mindkét fordulata *szándékos*. Az I. fordulat esetén az elkövető tisztában van fizetési kötelezettségeinek lényeges tartalmával, továbbá hogy magatartásával az adó bevételét csökkenti. Ezt kívánja, vagy legalábbis közömbös iránta.

A II. fordulat elkövetője kifejezetten az adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ezért a célzatra figyelemmel kizárólag egyenes szándékkal valósulhat meg.

## 7.

### **Alapeset, minősített esetek**

A (7) bekezdés szerint e § alkalmazásában az adóbevétel csökkenésének meghatározásakor az elvont adók összegét egybe kell számítani.

A Btké. 27. §-a (1) bekezdésének b) pontja szerint nem valósul meg bűncselekmény, ha a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás (310/A. §) esetén az elvont adók összege együttesen százezer forintot nem halad meg. Százezer forintot meg nem haladó adóbevétel (stb.) csökkenés, illetve adóbehajtás késleltetése vagy megakadályozása esetén szabálysértés sem valósul meg. Az

igazgatási jogszabályokban megállapított jogkövetkezmények (késedelmi pótlék, bírság) alkalmazásának van helye.

100.001 forinttól kétszázezer forintig terjedő adóbevétel csökkenés esetén a bűncselekmény két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő alapesete valósul meg. Három évig terjedő szabadságvesztés a büntetés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel összege nagyobb mértékben, egy évtől öt évig terjedő szabadságvesztés, ha jelentős mértékben, két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés, ha különösen nagy, vagy ezt meghaladó mértékben csökken. Az értékhatárok meghatározásánál a 138/A. §-ban foglalt rendelkezések irányadók.

## **8.**

### **Elhatárolás**

Ha az adócsalás a munkaszerződés nélküli vagy színlelt szerződéssel történő foglalkoztatáshoz kapcsoló közteher-fizetési kötelezettségek teljesítésének elmulasztásából eredő adóelvonással valósul meg, akkor a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás speciális bűncselekmény az adócsaláshoz (310. §) képest. E tényállás az adócsalásnál lényegesen szigorúbb feltételek szerinti felelősségre vonásra biztosít lehetőséget.

## **9.**

### **Büntethetőséget megszüntető ok.**

A (6) bekezdés értelmében az (1) bekezdésben meghatározott bűncselekmény elkövetője nem büntethető, ha a vádirat benyújtásáig az adótartozását kiegyenlíti. A törvényhozó ezáltal is ösztönözni akarta az elkövetőket arra, hogy reparálják az

általuk okozott sérelmet. Ehhez ugyanis nagyobb társadalmi érdek fűződik, mint az elkövető megbüntetéséhez.

E rendelkezés kizárólag az (1) bekezdésben meghatározott (100.001 forinttól kétszázézer forintig terjedő adóbevétel-csökkenést eredményező) alapeset elkövetőjének biztosít büntetlenséget. A büntetlenség körének meghatározásakor a jogalkotó figyelembe vette azt is, hogy e lehetőséget az adózók is mérlegelik, s esetleg éppen ez ösztönzi őket az elkövetésre. Ha ugyanis lelepleződnek, utólag is fizethetnek bármiféle büntetőjogi következmény nélkül. Ez volt az indoka annak, hogy a büntetlenség lehetőségét kizárólag a legkisebb súlyú cselekményekre korlátozta.

A tartozást az elkövetőnek a saját nevében kell megfizetnie. Közömbös, hogy milyen forrásból.

## 10.

### **Moratórium és amnesztia**

Az adókról, járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekről szóló törvények módosításáról szóló 2003. évi XCI. törvény a kényszervállalkozások megszüntetése érdekében a munkaviszonyt kijátszó színlelt polgári jogi jogviszonyok alkalmazása esetén kiszabható potenciális szankciók tekintetében moratóriumot állított fel 2004. január 1. napjától kezdődő hatállyal. Kimondta, hogy az adóellenőrzés során a munkáltató terhére utólagos adómegállapítás keretében munkavégzés alapjául szolgáló szerződés színleltté minősítése miatt visszamenőleg megállapított adó- és társadalombiztosítási kötelezettség tárgyában hozott határozat nem hajtható végre. A moratórium feltétele az volt, hogy a kötelezett adóalany a munkavégzés alapjául szolgáló színlelt szerződés helyett a munkavégzés alapjául szolgáló jogviszonyra vonatkozó foglalkoztatási jogszabályokat alkalmazza, és e szerződés alapján foglalkoztatottakat társadalombiztosítási biztosítottakként 2004. június 30-ig nyilvántartásba vegye. A színlelt szerződés helyett a munkavégzés alapjául szolgáló jogviszonyra

vonatkozó foglalkoztatási jogszabályok alkalmazásáról, és a foglalkoztatottak társadalombiztosítási nyilvántartásba vételéről a kötelezett 2004. július 30-ig volt köteles a kedvezmény elvesztésének terhével az ellenőrzést végző adóhatóságot értesíteni.<sup>298</sup>

E szabályt időközben módosította az egyes pénzügyi tárgyú törvények jogharmonizációs célú módosításáról szóló 2004. évi XXVII. törvény, mely a moratóriumot kiterjesztette a színlelt szerződéssel foglalkoztatottak mellett a munkaszerződés-kötés nélkül foglalkoztatottakra is. A módosított szabály kihirdetése és a moratórium lejáratának eredeti határideje között ugyanakkor rendkívül rövid idő állt rendelkezésre a végrehajtáshoz szükséges felkészülésre – a moratóriumban részt venni kívánó foglalkoztatók számára adott esetben likviditási nehézséget is okozva –, ezért a 2004. évi LVIII. törvény 1. §-a a moratórium határidejét egy évvel, 2005. június 30-ig meghosszabbította. A hosszabbítás lehetőséget adott az érintett személyi kör számára a moratórium által nyújtott lehetőségek teljes körű megismerésére és kellő időt biztosított az abban történő részvételhez szükséges felkészülésre. Ennek eredményeképpen lényegesen többen vehettek részt a moratóriumban, így szélesebb körben valósulhatott meg a jogintézmény eredeti célja, a munkavégzésre irányuló jogviszonyok kifehéritése.

A 2005. évi LI. törvény 1. §-a újabb egy évvel, 2006. június 30-ig hosszabbította meg a moratóriumot annak érdekében, hogy az igazgatási normákban előírt adminisztratív kötelezettségek – alternatív lehetőségek hiányában – ne lehetetlenítsék el azon kényszervállalkozók ezreinek életét, akik nem tudták rendezni szerződéses viszonyaikat az elmúlt időszak alatt sem.

Az irányadó polgári jogi és munkaügyi szabályok szerint a szerződés típusát elnevezésétől függetlenül, az eset összes körülményére – így különösen a felek szerződéskötéskor, illetve a munkavégzés során tett jognyilatkozataira, a tényleges munkavégzés jellegére, a vonatkozó jogokra és kötelezettségekre – tekintettel kell megítélni, illetőleg megállapítani. Ha a törvény szerinti moratórium időszakában indított munkaügyi vagy adóellenőrzés során jogerősen

---

<sup>298</sup> Az osztralékokkal kapcsolatos 2008-as amnesztiára vonatkozó összefoglalót ld. Enrico Traversa: Tax Amnesties of EU Member States and Their Compatibility with EU Law. Intertax, 4/2010. 243. o.

sor került a munkavégzés alapjául szolgáló szerződés színleltté minősítésére és az adózó a színleltté minősített jogviszonyból eredő adó- és járulékkötelezettségét teljesítette, továbbá ha a szerződés színlelttségének orvoslása a törvény szerinti időpontig megtörtént, úgy a munkáltató terhére adó- és járulékkülönbözetet megállapítani nem lehetett. E rendelkezés a színlelt szerződések alapján történő munkavégzés csökkentését, a jogkövető adózói magatartás erősödését kívánta elősegíteni.

A munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás (Btk. 310/A. §) tényállása kerettényállás, amelynek egyes elemeit a munkáltatással (foglalkoztatással) összefüggő adó és társadalombiztosítási jogszabályok konkretizálják. A törvénnyel kihirdetett moratórium a büntető jogalkalmazás során is irányadó. Ennek folytán a moratórium ideje alatt elkövetett adócsalás miatt a moratórium fennállta, illetve a színlelt szerződés helyett a munkavégzés alapjául szolgáló jogviszonyra vonatkozó foglalkoztatási jogszabályok alkalmazásáról, és a foglalkoztatottak társadalombiztosítási nyilvántartásba vételének tényéről a kötelezett által történő bejelentés megtételére biztosított további egy hónapig (tehát 2006. július 31-ig) büntetőeljárás sem adó- és társadalombiztosítási csalás miatt (a 2005. szeptember 1. napját megelőző időszakra), sem munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás miatt (a 2005. szeptember hó 1. napjával kezdődő időszakra) nem állapítható meg. Ha azonban a kötelezett a fenti bejelentést a részére biztosított határidőben nem teszi meg, a moratóriummal biztosított kedvezményt elveszíti. Ennél fogva 2006. augusztus hó 1. napjától büntethető lesz a megelőző időszakban elkövetett bűncselekmény miatt. (Itt jegyzem meg, hogy a 2005. évi LI. törvénnyel módosított moratórium feltételeit a 2005. évi LXXXV. törvény 68. §-ával módosított 2003. évi XCI. törvény 223. §-a 2005. július 12.-ével szűkítette, mert a feketemunkára már nem tartotta fenn csak a színlelt szerződésekkel történő foglalkoztatásra.)

A vizsgált igazgatási jogszabály 223. §-ának (3) bekezdése szerint az adó- és társadalombiztosítási kötelezettségek megfizetése alóli mentesüléshez az (1) bekezdésben megjelölt feltételeket nem kell teljesítenie a munkáltatónak, ha az utólagos adómegállapítás alapjául szolgáló jogviszony a munkaügyi, illetőleg az

adóellenőrzéstől függetlenül 2006. június 30-ig megszűnt, ám a jogviszony megszűnéséről a munkáltató 2006. július 31-ig az (1) bekezdésben meghatározott kedvezmény elvesztésének terhével köteles volt az ellenőrzést végző adóhatóságot értesíteni. A törvényben előírt bejelentési kötelezettség megtétele esetén a kötelezett büntethetősége adócsalás, illetve munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás miatt megszűnik, a bejelentés elmaradása esetén azonban meghiúsul a törvényhozó által elvárt következmény, s ezért – 2006. augusztus hó 1. napjától – nincs akadálya a kötelezett felelősségre vonásának a megelőző időszakban elkövetett bűncselekmény miatt.

A törvényhozó tehát elsősorban jelentős és tartós kedvezmények biztosításával kívánta ösztönözni a munkáltatókat a foglalkoztatási jogszabályok alkalmazására és a foglalkoztatottak társadalombiztosítási nyilvántartásba vételére, összességében a feketemunkálatás visszaszorítására. Arra az esetre pedig, ha a kötelezettek e fokozott kedvezmények ellenére folytatták a feketemunkálatást, a korábban már meglévő büntetőjogi fenyegetettség helyett súlyosabb fenyegetettséget helyezett kilátásba.

Az igazgatási jogszabályok és a büntetőjogi normák egymással összhangban biztosítják a törvényhozó által kitűzött cél elérését.



## X.

### Záró gondolatok

Sajátos helyzetet teremt, hogy egy olyan gazdasági bűncselekmény, mint az e dolgozatban tárgyalt adócsalás – amely ugyan mindig büntetendő volt, és amelynek széleskörű, nagy az irodalma és a gyakorlata – a mögöttes gazdasági jelenségek és az igazgatási (adó jogi) környezet állandó változása folytán folyamatosan újabb és újabb kihívások elé állítja a jogalkalmazót. Az új környezethez igazodó szakszerű jogalkalmazói válasz akár öröknek hitt dogmák áttörését is igényelheti.

Az adócsalás jogi szabályozásának és joggyakorlatának áttekintése arról mindenképpen meggyőzheti az olvasót, hogy élő, folyamatosan és dinamikusan változó anyagról van szó. E változást eddig és ezután is számtalan tényező generálja. Elsősorban a gazdaság állandó lüktetése, dinamizmusa, a rendkívül markáns érdekérvényesítés, valamint a piaci kockázatok fokozott szerepe és jelentősége. A gazdasági változásokhoz pedig a legszorosabban kapcsolódik a gazdaság-igazgatási- jogi környezet állandó és szinte viharos változása.

Napjaink gyorsan változó, rohanó világban a felkészült jogalkalmazó, a bíró képviselheti a kiszámíthatóságot, a biztonságot, a stabilitást. Sajnos a gazdasági büntetőjog alkalmazása terén ebből ma még hiány van.

Némi idealizmussal talán elmondható, hogy e dolgozat is felvillanthat olyan távlatokat, mélységeket a büntetőjog e – sajnálatosan – máig sem túl népszerű és speciális területén, amely a pályára készülő, illetve a már pályán lévő kiválóan felkészült jogászok tömegeinek inkább kihívást, érvényesülési lehetőséget jelenthet, semmint eltántorítja őket ettől a társadalom, a mindennapi élet szempontjából rendkívül fontos jogterülettől.

Minden jogalkalmazótól elvárható, hogy kifogástalanul és maradéktalanul ismerje szakmájának szabályrendszerét, ám ez a döntéshozatalnak csak az egyik elengedhetetlen komponense. A jó döntés meghozatalának ugyanilyen jelentős másik feltétele, hogy a döntéshozó tájékozott legyen azokban az életviszonyokban, amelyek között az elbírálás alapját képező cselekmény

megvalósult. Látnia kell, hogyan működik az adott társadalmi viszony alapját jelentő szabályrendszer, fel kell tudni tárnia az elkövető magatartásának érdekmozgató rugóit, határozottan tudnia kell azt, hogy mi lett volna a helyes eljárás és ehhez képest milyen a súlya, a társadalmi jelentősége a megvalósult jogsértésnek.

A gazdasági bűncselekmények társadalmi jelentőségének a megítélését mindig is megnehezítette a kézzelfogható, a fizikai valóságában is jelen lévő sértett hiánya. A piac, a hitelezői kör, az állami költségvetés, stb. sokszor oly távol van, hogy a jogalkalmazói válasz megfogalmazása során nem jelent közvetlen, kényszerítő erőt. A jogalkalmazónak azonban az adott kriminális cselekmények társadalmi jelentőségét attól függetlenül is meg kell tudnia ítélni, hogy annak a sértettje nem annyira kézzelfogható, jelenlévő.

Ha ez az elvárás maradéktalanul teljesülne, akkor talán az sem fordulhatna elő, hogy amíg az azonos tényleges vagyoni sérelemmel járó, pár százezer, vagy néhány millió forintos kárt (hátrányt, elmaradt bevételt) okozó vagyon elleni bűncselekmény miatt esetleg éveket is jelentő végrehajtandó szabadságvesztést kap az elkövető, addig az annál nagyságrendekkel – több százszor vagy több ezerszer – nagyobb vagyoni sérelemmel járó gazdasági bűncselekmény miatt végrehajtásában felfüggesztett szabadságvesztésre – *horribile dictu* – pénzbüntetésre ítélik.

A gazdasági bűncselekmények erkölcsi elítélése a társadalomban soha nem volt olyan egységes, mint a hagyományos cselekmények esetén. Magyarországon ezt esetenként még a nemzeti hagyományok is fűszerezhetik. Szokás azt mondani, hogy az adót évszázadokig idegen hatalmaknak kellett megfizetni, amikor az adóelkerülés a nemzeti ellenállás részét képezte, és ez a beidegződés az adócsalás társadalmi megítélésében máig szerepet játszhat.

Egy társadalom szilárd erkölcsi értékrendjét, a jogállam létét a kiszámítható, előrelátható, arányos jogalkalmazói válasz is igazolhatja. A gazdasági büntető jogalkalmazás területén még nem alakult ki maradéktalanul az egységes értékelési rendszer. E tanulmány legfontosabb hozománya az lehetne, ha a gazdasági bűncselekmények egységes, szakszerű, kiszámítható és ugyanakkor emberséges jogalkalmazói értékelését előmozdíthatná.

## SUMMARY

*Chapter I* as the introductory chapter of the thesis describes the importance of this legal institution and defines the essence of the research.

Tax is the largest source of revenue for the budget of the Republic of Hungary. Taxation on the one hand and the redistribution of wealth available for the state on the other hand are of great significance on the field of social and other sort of state care, it is therefore essential and central to all Hungarian.

Taxation is a very complicated and complex toolkit that is why behind tax fraud complicated and controversial phenomena often appear. To reveal them complex economic and legal knowledge is needed. Accordingly, the purpose of this paper is also complex. As taxation has been an existing institution since the creation of states, during the different ages various and varied forms of tax fraud have emerged. Although abuses can be described, adjusting to the changing environment they have been changing rapidly due to human ingenuity. However, it is important that the apparatus assigned to taxation be prepared and has effective means of its disposal. In this special field, efficiency always draws immediate and direct financial benefits.

Preparedness can be further increased by the familiarization of abuses already discovered and the feedback of the already gained experience. However, in the rapidly changing economic and legal environment the creation of a more effective case management and unified judicature is really difficult. After the introduction of tax reform in 1988 and the following socio-economic system change, a chaotic situation has evolved in the economy. The very high level of tax fraud, VAT and oil tax frauds, the lack of social security payments, and the high level of illegal work all indicated the expansion of black and grey economy. Nearly two decades were needed for the relative consolidation of the situation. However, even today one of the very first economic goals is to reduce the level of tax fraud and to increase tax efficiency.

In our 20 year old market economy - especially on the basis of recent years' stabilized IRS and judicial practice - considerable experiences have been

accumulated. Summarizing these experiences is certainly actual. At the same time - as social changes continue to move swiftly - it means only a snapshot. This is why there is an increased demand for stability and relief. If the achieved results are available in a study, it can strengthen the awareness and effectiveness of the state apparatus, and it may also have a deterrent effect on certain kinds of perpetrators.

It cannot be kept in dark, however, that in many areas the practice has not yet been cleaned-out, no solution uniformly satisfactory for everyone has been found. Persistent concerns in these areas should not be suppressed. It is important to face them so that we could find the best reassuring solutions.

As a new Criminal Code is being made, it may be useful on the basis of the accumulated experience to formulate *de lege ferenda* recommendations the implementation of which can serve as a simpler and clearer guidance for the society and can also simplify and rationalize the practice of legal practitioners as well. However, this can only be hoped form a regulation that respects the age-long principles of criminal dogmatic, as perhaps the most important guarantees of legal certainty.

In the following chapters of the dissertation historical, dogmatic and comparative analysis along with a theoretical and practical issues are discussed. They have been shaped by case law, and - usually - confirmed by higher courts' decisions made as guidance.

*Chapter II* explores the domestic and international history of penalization of tax fraud.

*Chapter III* makes an attempt to define what tax is and explores the basic tax definitions.

The public finance questions form a special multi-channel system called as (public) financial system. This financial system is driven by the state finances.

The government's state finances consist of central and municipal subsystems.

The Constitution of the Republic of Hungary declares that all natural person, legal entity and organization without legal personality are supposed to carry common charges according to their incomes and assets.

The tax rules can be divided into two groups: one is about general and procedural taxation rules; this is the Act XCIII of 2003 on Taxation (hereinafter referred to as Art.), on the other hand, there are acts on certain types of taxes (such as VAT Law., Personal Income Tax Act., etc).

The tax is a mandatory non-refundable general financial service without repayment, collected by the State or other public entity according to the laws, which determine the size, the conditions and payment methods of these obligations.

Taxation is always related to a base legal relationship. Therefore taxation is a collateral legal relationship which assumes a base legal relationship. According to the tax legislation the basic legal issue as the start of a taxable activity can also generate some tax liabilities (such as the registration requirement) regardless whether any tax liability arises or not. So beside the tax liability as the principal liability taxpayers are subject to a number of other procedural obligations.

The Hungarian tax law is not familiar with the definition of tax. In the Hungarian criminal law the Btké. includes a tax definition (§ 26) the application of which is mandatory for the 310. and 310/A. statement of facts of the Criminal Code. However, this definition has no direct significance in the tax law.

The European Union has no right to charge tax in Member States. Community legislation aims the harmonization of tax laws in Member States especially that of sales taxes.

The so-called negative taxes do not fall within the scope of the tax fraud.

*Chapter IV* reviews the various forms of abuses from the tax evasion to tax fraud.

*Chapter V* seeks to lay down the complete foundation of tax fraud and confronts it with the published court practice.

In the constantly changing legal and socio-economic environment, there are always new forms of commitment emerging, so the preparedness is particularly

important in the practice of legal institutions in the case of the analyzed crime. For those working in law enforcement and criminal justice there are high expectations to have in-depth knowledge of not only the specific legislation and case law, but also to understand, oversee and monitor how it really works in the economy and how the taxpayers' interests aiming at minimizing taxes are optimized in daily life.

Because of the requirement of separate examination of criminal liability in the question of whether the accused is to be pursued and what kind of crimes, the court, the prosecutor and the investigating authority are not subject either to decisions made in other procedures, particularly in civil, misdemeanor or disciplinary proceedings, nor to the facts set out therein. Subject to this provision criminal court practice on tax fraud cases is of great importance in the interpretation and practical application of the tax law. In recent years, several criminal decisions containing general statements and filling tax fraud with dogmatic content have been made which could serve for the unification of jurisprudence and also for the orientation of both the professional and the lay public.

#### *The continuity*

The "short interval" of the concept of continuity is a so-called normative element, the content of which is laid down by court practice. According to the uniform approach the short interval is not an absolute category. It cannot be determined by itself, but in the context of the subjective condition of the continuous crime.

The subjective condition of the continuing unity in committing certain acts is the identity and unity of voluntary accord. However, this does not mean that the essential prerequisite of continuity is that the single voluntary accord needs to be established, covering all crimes committed. It is sufficient if the perpetrator is led by the same desire, idea, motive or purpose to commit additional crimes as he or she was encouraged in the first crime committed.

The temporal relationship must be close only relatively. This is not about the completion of successive acts - just as in creating natural unit.

The continuing offence has evolved as a rule excluding material multiple offences. This was established in the updated Criminal Code. In the systematic approach there is no doubt that the continuity is a rule excluding multiple offences according to the existing Criminal Code, so it can only be applied if the actual conditions of real multiple offence can also be established.

It is a basic requirement that parts of natural and legal unit as a separate counts of criminal proceedings shall be dealt within one proceeding. If for any reason this does not happen, the last-known acts later cannot be taken into consideration because of *res iudicata*.

*Chapter VI* presents the specific domestic and European Union rules on value added tax and the international cooperation against financial abuses.

*Chapter VII* as an Offshore section lays down the theoretical foundation for the criminal evaluation of the offshore phenomenon.

*Chapter VIII* deals with theoretical and practical questions of wealth inquiries.

*Chapter IX* specifies employment related tax fraud and the causes of creation of a specified tax statement of facts.

*Chapter X* as the final chapter contains reflections.

There is a specific situation that an economic crime such as tax fraud discussed in this essay – which has always been punishable and has a broad literature and practice – means newer challenges for the law practitioners because of the economic phenomena and, the constant changing of the administrative (tax) environment. The professional law practitioner answer may also require the breakthroughs of dogmas once believed to be eternal.

The evasion of legal regulation and practice of tax fraud can convince the reader that this is a living and dynamic material in constant changing. This change has been generated by a number of factors and it will be continuing. First, the

steady pulse of the economy, the dynamism of the economy, the very strong interests, as well as the increased role and importance of market risks. Besides, the economic changes are the most closely linked to the almost constant and turbulent change of economic-administrative-legal environment.

In nowadays' rapidly changing, fast-paced world the well-prepared law practitioner, the judge could represent the predictability, security and stability. Unfortunately, in the field of economic criminal law, there is a considerable shortage.

All law practitioners are expected to fully and correctly recognize the arrangements governing his or her profession, but this is only one of the vital components of decision-making. The other equally important condition to make a good decision is to be well-informed in the situations in which the underlying action is completed. The decision-maker should understand how the rules forming the basis of the given social relationships work, should be able to explore the interests that conduct the offender, and should definitely know what the correct procedure would have been and compared to this how social significant the completed offence is.

The assessment of social significance of economic crimes has always been difficult because of the absence of victim being in physical reality. However, law practitioner has to be able to judge the social significance of the criminal act regardless of the absence of victim.

The moral condemnation of economic crimes in the society has never been as uniform as in the case of conventional acts. The solid moral values of the society, the existence of the rule of law can be justified by a predictable and proportionate law practitioner response. In the field of economic criminal law the standard evaluation system has not yet been fully developed. The most important proceeds of this study could be to promote to the professional, predictable and at the same time humane law practitioner assessment of economic crimes.



## Felhasznált irodalom

- A Büntető törvénykönyv kommentárja KJK Bp. 1968.
- A Büntető törvénykönyv magyarázata KJK Bp. 1986
- Angyal Pál: A magyar büntetőjog kézikönyve 8. Adócsalás, Athenaeum 1930.
- Beér János – Csizmadia Andor. Történelmünk a jogalkotás tükrében. Sarkalatos honi törvényeinkből. 1000-1949. Gondolat kiadó, Budapest, 1966. 58. o.
- Belovics, Molnár, Sinku: Büntetőjog Különös rész (első kiadás) (HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft, Bp. 2001. (Btk. XVII. Fejezet)
- Belovics, Molnár, Sinku: Büntetőjog Különös rész, második, átdolgozott kiadás (HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft, Bp. 2002. (Btk. XVII. Fejezet)
- Belovics, Molnár, Sinku: Büntetőjog Különös rész, harmadik, átdolgozott kiadás (HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft, Bp. 2003. (Btk. XVII. Fejezet)
- Belovics, Molnár, Sinku: Büntetőjog Különös rész, negyedik, átdolgozott kiadás (HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft, Bp. 2004. (Btk. XVII. Fejezet)
- Belovics, Molnár, Sinku: Büntetőjog Különös rész, ötödik, átdolgozott kiadás (HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft, Bp. 2005. (Btk. XVII. Fejezet)
- Belovics, Molnár, Sinku: Büntetőjog Különös rész, hatodik, átdolgozott kiadás (HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft, Bp. 2006. (Btk. XVII. Fejezet)
- Belovics, Molnár, Sinku: Büntetőjog Különös rész, hetedik, átdolgozott kiadás (HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft, Bp. 2008. (Btk. XVII. Fejezet)
- Belovics, Molnár, Sinku: Büntetőjog Különös rész, nyolcadik, átdolgozott kiadás (HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft, Bp. 2009. (Btk. XVII. Fejezet)
- Bencze József: Az adócsalás leggyakrabban előforduló formái Magyarországon és az Európai Unióban. Rendészeti Szemle, 2007/11., 55-76.o.
- Békés, Földvári, Gáspár, Tokaji: Magyar büntetőjog, általános rész BM Könyvkiadó, 1980
- Samuel W. Buell: Good faith and law evasion. University of California Law Review, 2/2011. 611-666. o.

Emily Ann Busch: To enforce or not to enforce? The UBS John Doe summons and a framework for policing U.S. tax fraud amid conflicting international laws and banking secrecy. *Temple Law Review*, 3/2010. 185-223. o.

Büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Szerkesztő: dr. Berkes György, dr. Rabóczki Ede

D. Michael Crites: Recent trend sin white collar crime. *Aspatore*, 12/2010. 1-12. o.

Csemáné Váradi Erika – Görgényi Ilona – Gula József – Lévay Miklós – Sántha Ferenc: Magyar büntetőjog különös rész, *Complex*, Budapest, 2006. Gula József 363. o.

Adrienne D. Davis: Regulating Polygamy: Intimacy, Default Rules, and Bargaining for Equality. *Columbia Law Review*, 12/2010. 1955-2286. o.

Egységes pénzügyi büntetőjog (Pénzügyminisztériumi Könyv- és Lapkiadó Vállalat 1951.)

Ercsey Zsombor: Általános forgalmi adó. Költségvetési szervek gazdálkodása (szerk.: Lilliné Fecz Ildikó). *Verlag Dashöfer Szakkönyvtár*, Budapest 2010.

Ercsey Zsombor: Some Major Issues of Value Added Tax. PhD Tanulmányok 9., PTE-ÁJK Doktori Iskola, Pécs 2010, 209-226. o.

Ercsey Zsombor – Szilovics Csaba: Innovation in Tax Systems. „Szellemi tőke mint versenyelőny” konferencia CD-kiadványa. Lifelong Learning Alapítvány – Selye János Egyetem Gazdaságtudományi Kar. 2010. Komarno (Szlovákia)

Ercsey Zsombor – Emina Konjić – Renata Perić – Szilovics Csaba: System of financing and budget management of local and regional government units. In: Drinóczi Tímea – Takács Tamara (szerk.): Cross-border and EU legal issues: Hungary – Croatia. PTE-ÁJK – Faculty of Law, J. j. Strossmayer University of Osijek. Pécs – Osijek 2011. 153-184. o.

Ercsey Zsombor – Emina Konjić – Renata Perić – Szilovics Csaba: Sustav financiranja i proračun jedinica lokalne i regionalne samouprave. In: Mirela Župan (szerk.): Pravni aspekti prekogranične suradnje i EU integracija: Mađarska – Hrvatska. PTE-ÁJK – Pravni fakultet Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku. Pečuh – Osijek 2011. 147-176. o.

Farkas Ákos: Az Európai Unió törekvései a büntetőjogi együttműködés (át)alakítására. Az Európai Unióhoz való csatlakozás kihívásai a bűnözés és más devianciák elleni fellépés területén. Tanulmánykötet. Bűnügyi Tudományi Közlemények 7. Szerkesztette: Lévay Miklós. Bíbor Kiadó, Miskolc, 2004. 9-25. o.

Finkey Ferencz: A magyar büntetőjog tankönyve Budapest, 1914.

Harry First: Branch office of the prosecutor: the new role of the corporation in business crime prosecutions. North Carolina Law Review. 12/2010. 23-98. o.

Földes Gábor: Az adójog határai,. Kandidátusi értekezés, kézirat Budapest 1988.

Robert C. Furr: The Trustee as Sheriff and BAPCPA's Effects. American Bankruptcy Institute Journal, American Bankruptcy Institute Journal, 11/2010. 44-83. o.

Michael Hatfield: Tax Lawyers, Tax Defiance, and the Ethics of Casual Conversation. Florida Tax Review, 1/2011. 841-867. o.

Dr. Herich György: Nemzetközi adózás. Adózás az Európai Unióban. (II. átdolgozott kiadás), PENTA UNIÓ, 2006. 239-257. o.

Jávorszki Tamás: A adócsalás törvényi tényállásának története, Belügyi szemle, 2005/4. (53. évfolyam)

Niels Jense: How to Kill the Scapegoat. Addressing Offshore Tax Evasion with a Special View to Switzerland. Vanderbilt Law Review, 2010. november, 1823-1859. o.

Kádár Miklós: Magyar büntetőjog. Tankönyvkiadó, Budapest, 1952.

Lewis A.: The Psychology of taxation Oxford 1982.

Karaba Ágnes: Adócsalás, különös tekintettel az áfa-csalásra. Diplomamunka, ELTE ÁJK Büntetőjogi Tanszék, Budapest, 2008.

Margaret H. Lemos – Alex Stein: Strategic Enforcement. Minnesota Law Review, 11/2010. 9-58. o.

Richard S. Markovits: Background (fixed-cost) avoidance-choices, foreground (variable-cost) avoidance-choices, and the economically efficient approach for courts to take in marine-salvage cases: a positive analysis and related critique of Landes and Posner's classic study. Buffalo Law Review, 1/2011. 57-94. o.

- Marton Géza: Római magánjog elemeinek tankönyve. Intitúciók. Mélius Könyvkereskedés, Debrecen, 1943. 86. o.
- Martin J. McMahon, Jr. – Ira B. Shepard – Daniel L. Simmons: Recent developments in federal income taxation: the year 2010. Florida Tax Review, 1/2011. 565-840. o.
- Molnár Edit: Áfa az Európai Unióban. Magyar Kémikusok Lapja, 5/2004., 172.o
- Molnár Gábor: Gazdasági Bűncselekmények, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó 2009
- Molnár Gábor: Gazdaság és büntetőjog. Ügyészek Lapja. 1/93:9-13.
- Molnár Gábor: A cégfantomizáláshoz kapcsolódó adócsalás, Rendészeti szemle 2009/7-8. száma
- Molnár Gábor: Tisztázatlan gazdasági élet – piacgazdaság – gazdasági bűncselekmények. X. Magyar Jogászegyűlés Balatonalmádi 2010. június 10-12. MJE Budapest 2010
- Sébastien de Monès – Pierre-Henri Durand – Jean-Florent Mandelbaum – Martin Klein – Alice Niemann – Andrea Manzitti – Guillermo Canalejo Lasarte – Gloria Marín Benítez – Graham J. Airs: Abuse of Tax Law accross Europe. EC Tax Review 2/2010. 85-96. o.
- Sébastien de Monès – Pierre-Henri Durand – Jean-Florent Mandelbaum – Martin Klein – Alice Niemann – Andrea Manzitti – Guillermo Canalejo Lasarte – Gloria Marín Benítez – Graham J. Airs: Abuse of Tax Law accross Europe. EC Tax Review 3/2010. 123-137. o
- Moór Gyula Jogfilozófia Budapest, Püski Kiadó 1994
- Nagy Ferenc: A Magyar Büntetőjog Általános Része Korona Kiadó, 2001.
- Carolyn Michelle Najera: Combating offshore tax evasion: why the United States should be able to prevent American tax evaders from using Swiss bank accounts to hide their assets. Southwestern Journal of International Law. 1/2011. 205-235. o.
- Nyikos Eszter: Adóminimalizálás és bűncselekmény az adójogban: az adókikerülés és az adókijátszás határterületei. Collega. Szakmai folyóirat joghallgatók számára 10/1998. 60. o.

Dr. Óry Tamás: Adóharmonizáció az Európai Unióban. Kiadó: a Magyar Köztársaság Külügyminisztériuma. Készítette: KüM Integrációs és Külgazdasági Államtitkárság. Felelős kiadó: dr. Balázs Péter

<http://www.bmeip.hu/download/engemiserint/AdoharmonizacioazEUBan.pdf>

Dr. Óry Tamás: A közös áfa-rendszer (1.). Európai Tükör, 2/2007., 82-84. o.

Pénzügyi jog II. Szerkesztette: Simon István. Osiris Kiadó, Budapest, 2007., 224-260. o.

Corey Preston: Faulty Foundations: How the False Analogy to Routine Fingerprinting Undermined the Argument for Arrestee DNA Sampling. William and Mary Bill of Rights Journal. 12/2010. 475-510. o.

Robert E. Rains: Marriage in the time of internet ministers: I now pronounce you married, but who I am to do so? Journal of Internet Law, 10/2010. 1-23. o.

Alex Raskolnikov: Revealing Choices: Using Taxpayer Choice to Target Tax Enforcement. Columbia Law Review 5/2009. 689-754. o.

Christopher Slobogin: Some Hypotheses about Empirical Desert. Arizona State Law Journal, 2010-2011 tél, 1189-1202. o.

Robert E. Scully Jr.: Executive compensation, the business judgement rule, and the Dodd-Frank Act: back to the future for private litigation? Federal Lawyer, 1/2011. 36-41. o.

Samantha H. Scavron: In Pursuit of Offshore Tax Evaders. The Increased Importance of International Cooperation in Tax Treaty Negotiations after United States v. UBS AG. Cardozo Public Law, Policy and Ethics Journal, 3/2010. 157-191. o.

Elizabeth R. Sheyn: The Humanization of the Corporate Entity: Changing Views of Corporate. University of Miami Law Review, 3/2010. 1-44. o.

Szent Biblia (Károli Gáspár fordításában), Magyar Bibliatársulat, 1997.

Szilovics Csaba: Csalás és jogkövetés az adójogban, Budapest, Gondolat kiadó, 2003.

Dr. Szilovics Csaba. Die rechtliche Regelung des Steuerbetrugs und der Steuerplanung, Emlékkönyv: Losonczy István professzor halálának 25. évfordulójára (a továbbiakban: Losonczy István – emlékkönyv), Szerkesztette: Gál István László, Köhalmi László, PTE-ÁJK, Pécs 290. o.

Enrico Traversa: Tax Amnesties of EU Member States and Their Compatibility with EU Law. Intertax, 4/2010. 239-248. o.

Tizedik Magyar Jogászgyűlés Balatonalmádi, 2010. június 10-12. MJE Budapest 2010.

Tóth Mihály: Vázlatok a gazdasági bűncselekmények köréből – az évezred vége felé közeledve. Magyar Jog 2000/4.

Tóth Mihály: Gazdasági bűnözés és bűncselekmények, KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft., Budapest, 2002.

Tóth Mihály: Gazdasági bűncselekmények az alakuló joggyakorlatban, ELTE Jogi Továbbképző Intézet, Budapest, 1998.; 341-344. o.

Dr. Virág György: A csalás jogtörténetének vázlata Kriminológiai és Kriminálisztikai Tanulmányok XXIV. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Budapest, 1987.

Wollela Abehodie Yesegat: A Comparative Analysis of VAT/GST Design in Ethiopia, Kenya and New Zealand. New Zealand Journal of Taxation Law and Policy, 9/2008. 330-347. o.

### **Internethivatkozások:**

<http://hu.taxwar.net/ado-haboru-al-capone-illegalis-jovedelemado.html> 2011-02-08

<http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/1914467.pdf> 2011-02-08

[http://www.penzugysziget.hu/index.php?view=article&catid=29%3Aado&id=134%3Aadozas&format=pdf&option=com\\_content](http://www.penzugysziget.hu/index.php?view=article&catid=29%3Aado&id=134%3Aadozas&format=pdf&option=com_content) 2011-02-11

[http://hvg.hu/gazdasag/20070425\\_afacsalas\\_eu.aspx](http://hvg.hu/gazdasag/20070425_afacsalas_eu.aspx)

[http://www.ec.europa.eu/justice\\_home/key\\_issues/eurojust/eurojust\\_1004\\_hu.pdf](http://www.ec.europa.eu/justice_home/key_issues/eurojust/eurojust_1004_hu.pdf)

[http://europa.eu/pol/fraud/overview\\_hu.htm](http://europa.eu/pol/fraud/overview_hu.htm)

MR1 Rádió Magánhangzó, Miriádok emlékezete című rovatának 2009-09-29 13:00:01-kor kezdődő Offshore világ: adóoptimalizálás vagy pénzmosás? című adása, riport Brückner Gergellyel, a Figyelő munkatársával.

([\[kossuth.hu/index.php?option=com\\\_content&task=view&id=104316&Itemid=176\]\(http://www.mr1-kossuth.hu/index.php?option=com\_content&task=view&id=104316&Itemid=176\)](http://www.mr1-</a></p></div><div data-bbox=)

D. Michael Crites: Recent trend sin white collar crime. Aspatore, 12/2010. 1. o.