

Pécsi Tudományegyetem
Állam- és Jogtudományi kar
Doktori Iskola

Molnár Gábor Miklós

Az adócsalás

A doktori értekezés tézisei

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

Pécs
2011

I.

A KUTATÁS CÉLKITŰZÉSEI

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 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.

Az adóztatás komplex és nagyon bonyolult eszközrendszer. Ebből is fakad, hogy az adócsalás mögött gyakran szövevényes, és számos vitát indukáló jelenségek húzódnak meg, amelyek feltárása és értékelése komplex közgazdasági és jogi ismereteket igényel. Ennek megfelelően a dolgozat rendeltetése is komplex. A visszaéléseket lehet ugyan tipizálni, de azok a változó környezethez igazodva az emberi leleményesség folytán igen gyorsan változnak. Mindnyájunk számára fontos és aktuális ezért a visszaélések jellemzőbb formáinak a feltárása, feldolgozása és megismertetése részben a szakmai apparátusokkal, részben a laikus adózó közvéleménnyel.

Sajátos helyzetet teremt, hogy egy olyan gazdasági bűncselekmény, mint az a 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 folyamatosan újabb és újabb kihívások elé állítja a jogalkalmazót. Az új környezethez igazodó szakszerű jogalkalmazó válasz akár öröknek hitt dogmák áttörését is igényelheti.

Hazai büntető jogunknak legfőképpen a magyar sajátosságokra kell összpontosítania. Az anyagi jog utóbbi évtizedekben sajnálatosan gyakori változásai azt mutatják, hogy a

büntetőjog a társadalomban végbemenő alapvető változások egyik markáns jelzőrendszerévé vált. Miután a bűnüldözés – remélem – szükségképpen mögötte jár a bűnelkövetők fondorlatos „megoldásainak”, a büntetőjog a sajátos eszközeivel utólag reagál a társadalmi változásokra.

Az immár 20 éves hazai piacgazdaságunkban – különösen a legutóbbi évek stabilizálódó adóhatósági és bírósági gyakorlata alapján – jelentős tapasztalatok halmozódtak fel, amelyek összefoglalása feltétlenül aktuális. Ugyanakkor – miután a társadalmi változások továbbra is sebesen haladnak – ez értelemszerűen csupán egy pillanatfelvételt jelenthet. A társadalom igénye fokozott 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 lehet az elkövetők bizonyos köreire is.

A doktori értekezés egyes fejezetei – a tudományos 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 felsőbbirósági döntések is megerősítettek.

II.

A KUTATÁS MÓDSZERTANA, FORRÁSAI

1. Az adóztatás és az adóelkerülés lényegének a feltárása, a jelenség visszaszorítása elleni állami eszközrendszer kialakítása körében hasznos segítséget nyújthat a nemzetközi és hazai szabályozás előtörténetének feltárása, lényeges mozzanatainak a kiemelése

Az adóztatás *nemzetközi előzményei* az ókori társadalmak időszakára nyúlnak vissza. Ezzel párhuzamosan a közteher viselésének kötelezettségével való szándékos szembehelyezkedés állami üldözésére már Hamurabi kódexében is találunk adalékot

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.

A középkorban büntetés alá eső cselekmény a hamis adóbevallás, a vámfizetési kötelezettség megtagadása, az az alól való fondorlatos kibúvás. 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. Ettől az időtől kezdve volt az elítélés feltétele a károsításra irányuló szándék bizonyítottsága.

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.

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 volt osztva a pénzügyi hatóságok és a bíróságok között.

Hazai jogunkban 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.

Az állami adók *1848 előtt* alárendelt jelentőséggel bírtak. Államháztartásunk a közvetlen és a közvetett adózásnak a neveit még nem ismerte. Pénzügyi bűncselekményt csak a határvám, a só-, lőpor és salétromjövedék tárgyában fennállott szabályok áthágásaiként lehetett elkövetni.

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

Jelentősebb változást 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 kifejezetten adócsalásnak nyilvánít”.

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

2. Az adócsalást tényállása *kerettényállás*, amelynek centrumában az adókötelezettség áll. Alkalmazása körében ezért nélkülözhet az adó, az adókötelezettség és a kapcsolódó fogalmak feltárása, tisztázása.

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

Az államháztartás központi és önkormányzati alrendszerből áll. Az államháztartás központi alrendszere a Magyar Állam és a központi költségvetési szervek mellett magában foglalja az elkülönített állami pénzalapokat és társadalombiztosítás rendszerét is.

Az államháztartás mindkét alrendszerének a költségvetése: az államháztartást alkotó, az Aht. 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.

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.¹

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.

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 *adó büntetőjogi fogalmát* a Btké. a 26. §-a határozza meg.

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

¹ Alkotmány 70/I. § (1) bek.

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

3. A kutatás módszertanának szerves részét képezte az Alkotmánybíróság jogértelmezésének feltárása, értékelése.

A rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozó alapvető jogi rendelkezések értelmezésével az Alkotmánybíróság – már több ízben – is foglalkozott. Az Art 1. § (7) bekezdésének értelmezése kapcsán kifejtette, hogy az adóügyi és a polgári jogi jogviszony elválnak 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.

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 szerződésai tekintetében.

4. 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.

Az áfa 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 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. Ezt további harmonizációs lépések követték

A kialakított új rendszerben 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 vámeljárással 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.

Közösségen belüli áfa-csalások legjellemzőbb elkövetési formái: a körhintacsálás, az áfamentes termékimport és a jótékonyági és humanitárius szervezeteket megillető adómentességet kihasználó adócsalások.

Az EU keretén belül az adatcserére koncentráló együttműködési formák mellett egyéb, specializáltabb adóügyi együttműködési formák kialakítására is került sor. Ezek: a jogsegély-irányelv, az áfa-együttműködési rendelet és a további adóügyi együttműködési formák.

Az EU tagállamai a bel- és igazságügyi együttműködés keretében az adócsalás bűncselekmények – különösen a nemzetközi szintű áfa-csalások – felderítésében is szorosan együttműködnek. Az értékezés keretei között a pénzügyi bűncselekményekre koncentrálnak, kizárólag a specifikus területeken megvalósuló kooperációt 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.

5. A kutatás során alkalmazásra került a büntető dogmatika eszköztára is.

III.

A KUTATÁS KÖVETKEZTETÉSEI

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.

Az értekezés – reményem szerint – szemlélteti azokat a hatalmas eredményeket, amelyeket az adócsalás tényállásának működtetése, dogmatikájának kidolgozása terén az elmélet és a gyakorlat az elmúlt években elért.

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.

1. 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. A jogkövetés ott ér véget, ahol az adókikerülés, adóelkerülés, adócsalás, mint negatívumok megjelennek. Tehát az adókikerülés mértékét meghatározza a jogkövetés mértéke.

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

A fokozatosan bővülő, s mára már hihetetlen mennyiségűre duzzadt joganyag a sokrétűségéből fakadóan eltérően hat a társadalom tagjaira. 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.

Mivel az adócsalás vizsgálata során az adójog és a büntetőjog összemosódik, a kettő speciális jogterület eltérő sajátosságai egyaránt érvényesülnek.

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 egyébként is túlzottan „jogiasított” normarendszer követését ugyancsak hátráltathatja.

Az adózás, mint állampolgári kötelezettség társadalmi elfogadottságát nagymértékben nehezíti az adójogszabályok gyakori változása is.

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 adómehtagadás, illetve az adókijátszás.

Az *adókiátszás* az adóellenállás egyetlen egyértelműen illegális formája, amely az adóellenállás többi formától egyértelműen elhatárolható. Az adótörvények, illetve az egyéb jogszabályok illegális eszközök igénybevitelével 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. Az adókijátszás sem ekvivalens tehát az adójogszabályok büntetőjogilag releváns megsértésével. Ahhoz hogy valamely bűncselekmény megvalósuljon, a cselekménynek az adott bűncselekmény Btk. Különös Részeiben foglalt tényállását maradéktalanul ki kell merítenie, vagyis tényállásszerűnek kell lennie.

2. 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 állandó változó elkövetési magatartások értékelésére is alkalmas legyen.

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.

A büntetőjogi felelősség önálló elbírálásának a követelményéből fakadóan 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 rendelkezésre figyelemmel az adócsalás miatt indított bűnügyekben folytatott ítélkezési gyakorlatnak nagy jelentősége van az adójogszabályok értelmezése és gyakorlati alkalmazása körében. Az elmúlt években már számtalan olyan, az adócsalás tényállását dogmatikai tartalommal is megtöltő, általános érvényű megállapításokat is tartalmazó büntetőjogi döntés született, amely jól szolgálhatja a joggyakorlat egységesítését és egyúttal mind a szakmai, mind a laikus közvélemény tájékoztatását.

3. 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.

Az Art. 1. §-ának (7) bekezdése értelmében a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményeket valódi tartalmuk szerint kell minősíteni.

A számvitelről szóló törvény (Sztv.) 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. A számla valótlansága esetében megdőlt minden olyan tény, amelyet a számla hivatott volt igazolni.

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 pedig kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható.

A fiktív számlák könyvelésben való elhelyezése sérti az Áfa tv. 32. §-a (1) bekezdésének a) pontját, mivel fiktív számlák alapján adólevonási jog nem keletkezik. Ennél fogva, 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.

4. Az Art. 1. §-ának (7) bekezdésében foglalt alapelvi szintű rendelkezés értelmezése.

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.

Az adóhatóság, mint szakhatóság 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 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.

5. Az *Szja tv. 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.

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 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 adó-jogviszonyban 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.

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 kötelezettségekre figyelemmel kell

megállapítania. Az adóhatóság az Art. 1. §-ának (7) bekezdése alapján jogosult a szerződések, ügyletek és más hasonló cselekmények adójogi minősítésére.

6. 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.].

7. Az Alkotmánybíróság a további két releváns jogszabály – az Szja tv. 1. § (4) bekezdésének, illetve a Tao tv. 1. § (2) bekezdésének az alkotmányossági vizsgálata eredményeként kimondta, 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 állást, 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 Szja tv. esetén. Más esetekben nem csökkenthető jogszerűen az adókötelezettség, mint amit a törvény tételesen felsorol.

8. 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. Erre (is) figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság az előtte folyamatban volt büntetőügyben 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.].

9. 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 Legfelsőbb Bíróság abból indult ki², 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.

10. Az osztalékadóval kapcsolatos adócsalás megállapíthatósága szempontjából osztaléknak nem általában a társaság vagyonából bármely jogcímen kivont pénzösszeg, hanem csak a

² Bfv.II.951/2009/6.

gazdasági társaság taggyűlésének, közgyűlésének a döntése alapján meghatározott jogcímen kifizetésre kerülő részesedés tekinthető.³

11. Az Önellenőrzés jelentősége az adócsalás körében

Az irányadó bírói gyakorlat szerint az adóhatóság szándékos megtévesztése esetén az utólagos önellenőrzés az adócsalás büntetőjogi következményeinek elhárítására nem alkalmas.

Az Art.-ban 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 járulékbevételek 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-, járulékbevételek-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.⁴

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

13. 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. sz. BJE döntés kötelező erővel mondja ki.

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

³ BH 2010/60/III.

⁴ EBH 1106.

14. Az adóbevétel-csökkenés meghatározásának módja nem a tényállás része. E körben elegendő a csökkenés mértékének az összegszerű megjelölése.⁵

15. 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. 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.

16. 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 adócsalás II. alapesetének a megállapítása körében tehát közömbös az, hogy adó-végrehajtási eljárás indult-e vagy sem. Másként fogalmazva téves 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.

17. A cégfantomizálás adójogi megítélése

A Legfelsőbb Bíróság már több ügyben is kifejtette: a terheltnek az a magatartása, hogy fiktív üzletrész átruházási szerződéssel az adós gazdálkodó szervezet vagyonát 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-átruházási szerződés megkötésével a terhelt magatartása az adó behajtására

⁵ Legf.Bír. Bfv.II.569/2009/5.

irányuló adóhatósági intézkedések ellehetetlenítésére irányult és a kft. átruházásának módja és körülményei egyértelműen azt eredményezték, akkor az adó behajtásának megakadályozásával elkövetett adócsalás megállapítható.⁶

18. Az adófizetési kötelezettség teljesítésének fedezetét biztosító vagyon jelentősége az adócsalás II. alapesetének a megállapítása körében.

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

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. A gazdálkodó vagyona működő vagyon, amely nem csak az eszközök és a források állományával határozható meg.⁷

A Legfőbb Ügyészség a BF.1505/2008. számú iránymutatásában a Legfelsőbb Bíróság Bfv.II.527/2008/6. számú határozatában kifejtetteket tévesnek ítélte. Az iránymutatás szerint 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.

Kétségtelen, hogy a Legfőbb Ügyészség által felvázolt megoldás mellett nyomós és indokolható érvek hozhatóak fel, de az iránymutatás belső ellentmondással terhelt.

Az iránymutatás szerint azért nem állapítható meg az adócsalás II. alapesete, mert az adó tartozás behajtásakor objektíve (illetve a terheltnek fel nem róható okból) nincs mit

⁶ Legf. Bír. Bfv.II.837/2008/5.

⁷ Legf. Bír. Bfv.II.527/2008/6.

behajtani, másként fogalmazva a bevallott adót csak ténylegesen meglévő vagyonból 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 eredménye – 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.

19. A cégfantomizálással elkövetett ügyek vizsgálata során az adócsalás megállapítása körében a Legfelsőbb Bíróság rámutatott arra is, 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.⁸

Ezek az ügyek egyben rávilágíthattak az ítélkezési 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.

20. A folytatólagos bűncselekmény anyagi halmazatot kizáró szabályként alakult ki. Ezt foglalta törvénybe a hatályos Btk. 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.

Alapvető követelmény, hogy a természetes és a törvényi egység, mint egy rendbeli bűncselekmény különböző részselekményeit egy eljárásban kell elbírálni. Ha erre bármely

⁸ pl. Legf. Bír. Bfv.II.1056/2009/8.

okból nem kerül sor, az utóbb ismertté vált részcselekmények önálló elbírálását a res iudicata kizárja. Ennek megfelelően a folytatólagosan elkövetett adócsalás mindaddig 1 rb. bűncselekmény megállapításának alapjául szolgál, ameddig az egységes cselekményt a bíróság a jogerős határozatával nem bírálta el.

IV.

A KUTATÁS EREDMÉNYEINEK HASZNOSÍTÁSI LEHETŐSÉGEI, DE LEGE FERENDA JAVASLATOK

1. Az adóztatás komplex és nagyon bonyolult eszközrendszer. Ebből is fakad, hogy az adócsalás mögött gyakran bonyolult, szövevényes, és számos vitát indukáló jelenségek húzódnak meg. 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 egyrészt megfelelően felkészültek legyenek, másrészt 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 olajszökítések, 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.

2. A büntetőügyekben eljáró hatóságok akkor járnak el helyesen, ha gyakorlatuk indokolatlanul nem szakad el az adóhatóság gyakorlatától, hanem összhangban áll azzal. A bíróságok figyelembe veszik az adóhatóság általános jellegű iránymutatásait, de saját

döntéseiket azok figyelembe vételével – szükség esetén kritikai észrevételeik fenntartásával – önállóan alakítják ki.

3. A következetes ítélkezési gyakorlat szerint adónemenként és járulékfajtánként, 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 támogatás alapjának meghatározására előírt időszakonként kell megállapítani. Más jogi alapja nincs.

Véleményem szerint az a gyakorlat 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.

Ugyanakkor 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 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. 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. Praktikusan ehhez igazodóan az adóztatási jog alapján elkülönülnek a sértettek.

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 rb bűncselekménynek, hogy a cselekmény a (központi) kormányzat által, vagy a helyi önkormányzatok által előírt adóbevételeket

rövidíti meg. Ez a megoldás egyúttal azt is eredményezhetné, hogy szükségtelenné válna külön § alatt szabályozni a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást.

4. 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.

Azt azonban 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.

5. 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 folyamatosan újabb és újabb kihívások elé állítja a jogalkalmazót. Az új környezethez igazodó szakszerű jogalkalmazó 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 talán 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 jogterületről.

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.

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 területen 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.

V. 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 for 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.

V.

A SZERZŐ ÉRTEKEZÉS TÉMÁJÁBAN MEGJELENT PUBLIKÁCIÓI

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)

Molnár Gábor: Gazdasági Bűncselekmények, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó 2009

Büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, szerkesztő: dr. Berkes György, dr. Rabóczki Ede

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 – piaccgazdaság – gazdasági bűncselekmények. X. Magyar Jogászgyűlés Balatonalmádi 2010. június 10-12. MJE Budapest 2010