

Eötvös Lóránd Tudományegyetem

Jogi Továbbképző Intézet

gazdasági büntető szakjogász

SZAKDOLGOZAT

**Az ÁFA adónemben elkövetett költségvetési (adó)csalás,
kitekintéssel a „számlagyárak” gyakorlatára**

Készítette: dr. Bohanek Oliver

Konzulens: Dr. Diós Erzsébet

2018

Tartalomjegyzék

Előszó.....	4
Bevezetés.....	5
Az adózás lételméleti alapvetése.....	5
Az adózás hazai története.....	9
A fogyasztási típusú adók, különösen az általános forgalmi adó (ÁFA).....	11
Az adócsalás és csalás viszonyának problematikájától a költségvetési csalásig.....	15
Az adócsalás.....	15
A csalás.....	18
Az adócsalás és csalás halmazati kérdései az ÁFÁ-val visszaélés tekintetében.....	20
ÁFA levonási jog és visszaigénylés szabályozása.....	23
ÁFÁ-ra elkövetett adócsalás vagy csalás.....	25
A jogalkotó válasza: a költségvetési csalás.....	31
Egy eset típus tükrében: a számlagyárak.....	35
A revizor, szaktanácsadó és szakértő szerepe az adócsalás, költségvetési csalás felderítése kapcsán.....	38
Összegzés.....	41

*„**tax:** a compulsory contribution to state revenue, levied by the government on workers' income and business profits, or added to the cost of some goods, services, and transactions”*

*„**adó:** egy kötelező hozzájárulás az állami bevételekhez, a munkavállalók bevételeiből, illetve az üzleti nyereségből a kormány által beszedetten, vagy egyes termékek, szolgáltatások és ügyletek költségeihez adottan”*

The New Oxford Dictionary of English (1998)

Előszó

Jelen dolgozat közel másfél évtizede elkezdett tanulmányok lezárásaképp készült, ezért akarva akaratlanul is a gazdasági büntető anyagi jog legújabb kori jogfejlődésének nyomait hordozza. Szemléletét tekintve a hatályos anyagi jog elemzését tekinti céljának azzal, hogy a nem hatályos joganyag szükségképpen bemutatását is tartalmazza. A történeti áttekintés a nettó alapú forgalmi adóztatás magyarországi bevezetésének 30. évfordulója alkalmából egyébként is kihagyhatatlan.

Köszönettel tartozom Dr. Diós Erzsébet tanárnőnek, hogy a dolgozat elkészítésének szándékát még ilyen időtávlatból is méltányolta a munka halogatása ellenére.

Bevezetés

Az adózás lételméleti alapvetése

Az Alaptörvény XXX. cikkének hatályos rendelkezése¹ szerint, (1) *Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.*

A hivatkozott alaptörvényi szakasz, a hozzá fűzött indokolás szerint a társadalmi igazságosság elvének megfelelően általános jelleggel, valamennyi személyre és szervezetre kiterjedően állapítja meg a közteherviselési kötelezettséget, amelynek célja, hogy a zavartalan társadalmi működéshez, a közösség által ellátandó feladatokhoz szükséges anyagi fedezetet biztosítsa. E kötelezettség a teherbíró képességen alapul, azaz mindenki olyan részben köteles részt vállalni a közös szükségletek fedezéséből, amennyire ezt körülményei lehetővé teszik. A közteherviselés ezen elvének az egyes hozzájárulás-típusokra és jogalanyokra való konkretizálása a törvényi szabályozás feladata.

A hatályos ÁFA-törvény² - preambuluma szerint - *az Országgyűlés*

- *az államháztartás feladatainak ellátásához szükséges állandó, nem konjunktúraérzékeny és értékálló bevétel biztosítására,*

- *az árutermelő piacgazdaság igényeit kielégítő versenysemleges adórendszer működtetésének követelményeire,*

- *Magyarországnak az Európai Unióban tagállamként való részvételére, különös tekintettel az ebből fakadó, az általános forgalmi adózás területén jelentkező jogharmonizációs kötelezettségekre figyelemmel alkotta meg, tekintetbe véve az általános forgalmi adózás 1988-as bevezetése óta szerzett tapasztalatokat is.*

A hivatalos indokolás szerint, az áfáról szóló alaptörvény³ közel másfél évtizede született olyan időben és körülmények között, amikor hazánk még nem volt az Európai Unió tagállama. Az időközi módosítások nyomán a jogi szabályozás hatékonysága jelentősen romlott, amely mind az adózók önkéntes jogkövetését, mind a hatósági jogalkalmazást nehezítette. Megérett tehát a

¹ A Magyarország Alaptörvényéről szóló T/2726. számú törvényjavaslat 2011. április 25-én elfogadott és 2012. január 1-étől hatályos szövege.

² A 2007. november 12-én elfogadott és 2007. november 16-ától hatályos az általános forgalmi adóról szóló – időközben többször módosított - 2007. évi CXXXVII. törvény hatályos szövege.

³ Az áfáról szóló alaptörvény alatt értve a 2007. évi CXXXVII. évi törvényt.

helyzet az újra kodifikációra. Az új törvény megalkotását ösztönözte, egyben segítette az is, hogy a közösségi szintű áfa szabályozás is megújult. 2007. január 1-jével ugyanis hatályba lépett a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv (a továbbiakban: irányelv), amely a korábbi 77/388/EGK (ún. hatodik) áfa irányelvet és annak összes módosítását tartalmazza átláthatóbb és közérthetőbb szerkezetben. Az erre épülő új áfa-törvény egyrészt lehetőséget teremt a jogharmonizációt érintő fogyatékoságok és hiányosságok maradéktalan kiküszöbölésére, másrészt egy korszerű szabályozási környezetben tartós egyensúlyt hoz létre az adózókkal szembeni bizalmi elv érvényesítése, illetőleg az adóérdekek védelme között.

A hatályos büntető törvénykönyvet⁴ az *Országgyűlés az ember sérthetetlen és elidegeníthetetlen alapvető jogainak, továbbá az ország függetlenségének, területi épségének, gazdaságának, valamint a nemzeti vagyonnak a védelme érdekében, Magyarország nemzetközi jogi és európai uniós kötelezettségeinek figyelembe vételével, az állam kizárólagos büntető hatalmának érvényesítése céljából* alkotta meg.

6

A fenteből kitűnik, hogy az általános forgalmi adó az államháztartás olyan állandó, jellegét tekintve a gazdasági teljesítménytől független és értékálló bevétele, mely az Európai Unió jogharmonizációjának megfelelően, bevételt biztosít az állam számára a társadalmi feladatok, azaz a közszolgáltatások ellátásához és melyet az ország gazdaságának elemeként a büntetőjog – Dr. Szabó András volt alkotmánybíró szavaival⁵ élve – a jogrendszer *szankciós zárköveként* véd.

Eme pozitivistá levezetés a szervezett államhatalom válasza az adóztatás miéértjére. Ahhoz viszont, hogy az adózó szempontjából igazolhatóvá váljon az állami adószedés, annak legitimitásjára, a *joga van e az államnak adóztatni?* kérdésre is választ szükséges adni. Az adózás legitimitásjára azért fontos, mert az adóztató állam minél inkább korlátozza a gazdasági autonómiát, azaz nyúl bele a polgárok és a szervezetek zsebébe, annál inkább szüksége van annak magyarázatára, igazolására, indoklására, hogy miért elkerülhetetlen az autonómia

⁴ A 2012. június 25-én elfogadott és 2012. július 1-től hatályos büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény ma is hatályos szövegezésű preambuluma.

⁵ 23/1990. (X. 31.) AB határozat különvélemény

korlátozása, az adófizetés vagy más kötelezettségek – például egy sor adminisztratív mellékkötelezettség – előírása.⁶

Az adózás legitimitásának kísérlete a polgári alkotmányosság keletkezésének időszakára nyúlik vissza. A 19. század végén egyre növekvő mértékben épült ki az állami beavatkozások rendszere, amely az adózást beemelte a „közérdekű” beavatkozások sorába.

Az adó hatalmi jellegével kapcsolatban a lehetséges két végpontot képviselő nézetek már a 17-19. században megfogalmazódtak. A két szélsőséget képviselő *ekvivalencia* és az *áldozati (kötelességi)* elméletek a 20. századi adóelméletekbe már párhuzamosan alkalmazott alapelvekként kerültek be.

Az egyik szélsőség lényegében kizárja a hatalmi elemet, és az állam-adózó viszonyt a piaccgazdasághoz hasonlóan fogja fel. Eme koncepció a természetjogias, korai ekvivalencia-elméletek közé sorolható úgynevezett *csere- és érdekelméletekben* jelenik meg a legtisztábban. Az előbbi az adózásban a szolgáltatás-ellenszolgáltatás viszonyát látja. Az utóbbi az érdekek valamiféle egyenértékűségét feltételezi az adó és az állam által, az adózók „érdekében” teljesített szolgáltatások között. Az ezen elméletekben megjelenő természetjogi vonások jellegzetessége, hogy az adózó a közszolgáltatás árát egyenjogú partnerként fizeti, az állammal szemben őt megillető alanyi joga alapján.

A másik szélsőség az áldozati (kötelességi) elméletekben jelenik meg, mely a *minden az államé, az állam magához vonhatja mindazt, amire szüksége van* paradigma. Az áldozati elméletek jellemzője, hogy az adót kötelességnek, kényszerjárulékknak tekintik. E koncepciók az államot, mint magasabb erkölcsi eszmét képviselő intézményt fogták fel, amelynek fenntartását mindenki köteles lehetővé tenni, a terheihez teherviselési képessége szerint hozzájárulni. Fő doktrínája az, hogy a fizetőképesség a jövedelem növekedésével együtt nő, és valamilyen módon méltányos áldozatot kell kikényszerítenie az adózásnak. Képviselői szerint kizárólag elhatározás kérdése az adóprés növelése vagy éppen csökkentése; eme elméletéknél az adóztatás gazdasági, társadalmi és politikai korlátai háttérbe szorulnak.

⁶ Földes Gábor (Szerk.): Pénzügyi Jog I. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1998. 56.old.

Az adó a célját és funkcióját tekintve, az adórendszeren keresztül számos politikai és társadalmi értéket fejez ki; ezen értékek opponensei vagy épp védelmezői indokaik sokaságát vonulathatják fel az éppen hatályos vagy a jövőben bevezetni kívánt adószabályok vitájában, csakúgy miként teszik ezt más jogszabályok kapcsán.⁷

Az adórendszer egyik klasszikus funkciója, hogy bevételt generáljon az állami kiadások fedezéséhez. Az adózás alternatívája lehet az államosítás, a bankjegy nyomtatás vagy hitel felvétel, viszont az adószedés bizonyítottan sokkalta hatékonyabban és igazságosabban látja el az állami feladatok finanszírozását. A közszolgáltatások, melyeknek finanszírozását biztosítani szükséges lehetnek olyanok, amelyeket a szabad piac nem képes előteremteni, mint például a honvédelem, jogrendszer és rend fenntartása, de lehetnek olyan szolgáltatások is, melyet a kormányzat kíván kézben tartani, mint az egészségügy és közoktatás, mint közjavak. A privatizáció jó bizonyíték arra, hogy miként változhat a közszolgáltatások köre.

Az adóztatás további céljai közé tartozhat a javak újra osztása, a gazdaság menedzselése, illetve akár bizonyos állampolgári magatartások befolyásolása. Korábban jelentős hangsúlyt fektettek a javak újra osztására, mely két különböző formában valósult meg. Az egyik szerint az adózásnak azon kellene alapulnia, hogy ki mennyire fizetőképes illetve, hogy az adórendszer célja a tiszta piaci erők eredményeinek korrekciója (teljesítményelv). A másik alapvetés szerint a létező újra osztási mechanizmus nem igazságos, ezért korrekcióra szorul, így az adózási célok megvalósításában megjelenhet akár a javak államosítása is.

Tévedés lenne az adóztatást pusztán pénzbeszedésnek tekinteni. Az adóztatás az állam „rendőr hatalmának” gyakorlásakor megjelenő egyik legszerteágazóbb előjoga. Meghatározza annak irányát, hogy kiktől lehetnek vagyonosok, illetve annak irányát, hogy kiktől nem. A kormányzat az adóztatási hatalmának gyakorlásával egyeseket gazdaggá, míg egyeseket szegénnyé tehet, anélkül természetesen, hogy a korrupció vagy favoritizmus vádja megállna, kivéve persze, ha egyes hozzátartozóik igényei kerülnek egyértelműen kiszolgáltatásra.

⁷ Az adózás lételméleti kérdéseit így számtalan további aspektusból vizsgálhatjuk legyen az a feminista jogelmélet vagy akár a CLS értékteremtő eredményein keresztül.V.ö. - John Tiley: Revenue Law, Hart Publishing, 2005, 7. oldal

Az adózás hazai története

A közszolgáltatások története csaknem egyidős az emberiség történelmével. A közös célok érdekében egyesült kisebb-nagyobb embercsoportok (törzsek) e célok megvalósítása végett közös áldozatokat is hoztak. Ezek az áldozatok, amelyek már időnként nemcsak a nyers fizikai erők egyesítéséből és felhasználásából állottak (a közösségnek beszolgáltatott anyagok, eszközök, fegyverek stb.) a közszolgáltatások legősibb alakjai.

A fejlettség alacsonyabb fokán természetesen nem lehet éles határvonalat vonni a tiszta (mai értelemben vett) közszolgáltatás és a közösség (embercsoport, törzs) feje, avagy egyéb világi és egyházi vezetője részére szánt személyes adományok és többé-kevésbé már kötelező juttatások között, mert hiszen, amiként vagyoni jogilag az „államvagyon” csaknem azonos az államfő vagyonával, éppen úgy e szolgáltatások is elmosódva hol állami, hol pedig államfői célokat kívántak megvalósítani.

A magyar jogéletben a közszolgáltatásokat (ideértve ez időben az államfőnek járó szolgáltatásokon kívül az államéletben jelentős szerepet játszó egyház részére szedett adókat, tizedeket stb. is), valamint azok kezelését és behajtását már Szent István kora óta korán felismert jelentőségéhez mértén szabályozta.

Szent István korából eredő első adó- és vámtörvényünk nem maradt fenn, azonban már Kálmán király törvényeiben utalást találunk arra, hogy Szent István az adófizetési kötelezettséget, az adó mérvét (dénár adó, szeradó) és annak behajtását szabályozta, sőt az „adócsalást” rendkívül súlyosan büntette. A Szent István II. törvénykönyvének 52. fejezetében emlékezik meg az egyházi adóról, mondván: *„akinek Isten tizedt ad egy évben, a tizediket adja Istennek, és ha valaki elrejtí a tizedet, kilenc részt adjon érte”*⁸ (kilencszeres bírság).

A későbbi időkben is megmaradt a „hátralék behajtását megakadályozó” magatartás többszörös bírságmértékkel sújtása. I. Rudolf király (1576-1608) uralkodása alatt az adók (segélyek) egy

⁸ Dr. Sulyok Endre: Közadók kezelése és behajtása II. kiadás – Fővárosi Nyomda Rt. Budapest, 1941 XXIV. oldal

része „helyett jól fegyverzett lovasokat kell küldeni”⁹, mely a török elleni háború egyedi módon való finanszírozását célozta. A hátralékok behajtásának megakadályozói pedig hatszoros bírsággal, súlyosabb esetekben fejvesztéssel bűnhődnek.¹⁰

A XVIII. századra a királyi kamara fő bevételei – az idők békésebbé válása miatt az adótörvények csökkenésében is megfigyelhetően – már a fogyasztási adók és jövedékek (harmincadok). A só és lőpor egyedárúságon, s a postajövedéken kívül, hús, sör, pálinka és egyéb közszükségleti cikkek adóival találkozunk, melyeknek behajtása nagy szigorral, könyörtelenül folyt.¹¹

1850-től kezdve a császári nyílparancsokkal büntették az ugyanilyen módon előírt egyenes- és fogyasztási adókra, a jövedékekre és az illetékekre vonatkozó előírások megszegőit. A Csemegi-kódex¹² az adócsalás bűncselekményét nem ismerte, s először csak a közadók kezeléséről szóló 1883. évi XLIV. törvény 100.§-a tartalmaz idevonatkozó előírásokat. Eszerint *az adótörvények és szabályok elleni kihágások az egyes adónemekre nézve fennálló törvények és szabályok szerint büntetnek,...* illetve ott ahol *külön törvény vagy szabály határozottan nem intézkednék, alapelvül szolgál, hogy a kincstár megrövidítésének,...* *kijátszásoknak, valamint valótlan bemondásoknak bírsága 1-8 annyi, mint azon összeg, mellyel a kincstár megkárosított.*¹³

A adócsalás kifejezett fogalmát először az államkincstár megkárosítására irányuló büntettekről és vétségekről (adócsalásról) szóló 1920. évi XXXII. törvény cikk határozta meg: *adócsalás az államkincstár megkárosítására irányuló az a cselekmény, amelyet adóról vagy egyéb köztartozásról rendelkező törvény kifejezetten adócsalásnak nyilvánít.* Ilyen rendelkezéseket tartalmaztak a 20-as években született törvények a fényűzési forgalmi adóról, a

⁹ 1598. évi V. törvénycikk: *a földesurak egy fél magyar forinttal adózni és a pénz helyett jól fegyverzett lovasokat hadba küldeni tartozzanak* – lásd: www.1000ev.hu. Utolsó letöltés: 2018.03.27. 13.16.

¹⁰ 1598. évi VII. törvénycikk 2.§: *Az ispánnak vagy alispánnak pedig hatalmában álljon, hogy az olyannak a fekvő jószágát, a ki a katonát ki nem állította, azonnal lefoglalhassa és mindaddig birtokában tarthassa, a mig azokból az adó hatszorosát föl nem hajtják.* 4.§: *Egyébaránt ezeknek a lovasoknak a fizetése, minthogy csak hat hónapra fogadják őket, hat forintnál többre ne menjen; a ki többet veszen, azonnal becstelenséggel lakoljon, és ha a főkapitánynak az ilyen több fizetést vevőt bejelentik, ez annak fejét vétesse.* – lásd: www.1000ev.hu. Utolsó letöltés: 2018.03.27. 13.17.

¹¹ Miként az III. Károly (1711-1740) törvényeiben is megjelenik – Dr. Sulyok Endre: *Közadók kezelése és behajtása*, II. kiadás, Budapest, 1941. – XXXVI. oldal

¹² 1878. évi V. törvény cikk

¹³ Tóth Mihály: *Gazdasági bűnözés és bűncselekmények*. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft., 2002, 390. old.

vagyónátruházási illetékről, a fegyver- és vadászati adóról, a házadóról és fényűzési lakásadóról stb.

Az egyes adókról szóló jogszabályokba inkorporált joghátrányok szabályozási elve egészen az 1959. évi 18. törvényerejű rendelet¹⁴ hatálybalépéséig tartott, melynek rendelkezéseit a szocialista büntető törvénykönyvről szóló 1961. évi V. törvény lényegében változatlanul átvette, s az adócsalás bűncselekményét valamennyi adónemre nézve egységesen határozta meg, s melynek törvényi tényállási fordulatai egészen a büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi V. törvény 2012. január 1-én történt módosításáig a magyar büntető anyagi jog adócsalásra vonatkozó rendelkezéseként élt a magyar jogban.

A fogyasztási típusú adók, különösen az általános forgalmi adó (ÁFA)

Az adószedés az állam részéről megtörténhet számtalan formában. Adópolitikai döntés kérdése, hogy a pénzelvonás milyen funkció szerint, milyen mozzanatra, milyen módon történik.

Hagyományos klasszifikáció, hogy az adó közvetlen vagy egyenes, illetve közvetett a teherviselés módja szerint. Míg az előbbi esetben az adó alanya egyben az adó terhet viselő fél (ilyen a személyi jövedelemadó), addig a közvetett adónál az adóalany és az adódesztinatárius¹⁵ személye elválik egymástól. Az utóbbi esetre példaként említhető az ÁFA, mint nettó hozzáadottérték típusú adónem, ahol a fogyasztási mozzanatra előírt adóztatásnál a termék értékesítője, illetve a szolgáltatás nyújtója, mint adóalany az adóterhet a termék, illetve szolgáltatás pénzben kifejezett árához hozzáadja, ezzel a termék/szolgáltatás nettó árát az ÁFA tartalommal felbruttósítva az adót és így annak megfizetését áthárítja a vevőre/szolgáltatást igénybe vevőre.

Az ÁFA tehát a fogyasztást terhelő, közvetett, úgynevezett egyfázisú nettó hozzáadottérték típusú adónem, ahol minden fázisnál a nettó pénzben megjelölt árhoz adják hozzá az adóösszeget. Az utóbbi jellemző szembeállítható a bruttó kumulatív többfázisú adókkal, ahol

¹⁴ Az adócsalás büntetéről és a pénzügyi szabálysértésre vonatkozó rendelkezések módosításáról.

¹⁵ Földes Gábor: i.m. 88. oldal

az értékesítési lánc minden mozzanatánál az előírt kalkulált adót hozzáadják a korábbi, már bruttó (adóval növelt) ügyleti árhoz.

Példával illusztrálva, a termelőiparban ez azt jelenti, hogy az anyagbeszerzéstől, a termék akár többfázisú előállításáig, majd végfelhasználónak történő értékesítéséig, minden egyes ügyleti fázisban a korábbi adóval bruttósított árra ráakódik az újabb adóösszeg, így a láncolat végére az adó többszöröződik, azaz kumulálódik. Lényeges eleme eme adózási típusnak, hogy a korábban hozzáadott, kifizetett adó levonására a későbbi fázisban nincsen lehetőség, szemben a nettó hozzáadott értékű ÁFÁ-val, mely rendszerben az adót az egész ügylet összegéhez adják hozzá az értékesítési lánc minden fázisában, azaz az ÁFÁ-t minden leszállításkor az ügylet nettó összege alapján számolják ki; és ahol ebben az összegben szerepel az előző ügyletnél felmerült ÁFA összege, amely levonható, mivel az értékesítő visszakaphatja az ÁFÁ-t, amit az értékesítési láncban a beszállítójának kifizetett. A fentiek alapján így nyilvánvaló, hogy a kumulatív többfázisú adónál nő az állami adóbevételek, azaz nagyobb az adóteher is.¹⁶

Az általános forgalmi adózás bevezetésének éllovasai Németország és Franciaország voltak az első világháború alatt. Az ÁFA modern formáját először Franciaország adoptálta az 1950-es években, amikor *Maurice Lauré*, a francia adóhivatal (*Direction Generale des Impots*) elnöke 1954. április 10. napján bevezette az ÁFA használatát, elsődlegesen csak nagyvállalati szinten, majd időközben kiterjesztve a teljes üzleti szektorra.

Magyarországon az 1929. évi XXVIII. *törvényekben*¹⁷ jelentik meg először az általános forgalmi adó, majd az államszocializmus utolsó éveiben *a népgazdaság fejlesztését szolgáló korszerű adó- és árrendszer megteremtése* érdekében az 1987. évi V. törvény (első ÁFA törvény) vezeti be az általános forgalmi adózást 1988. január 1-ei hatállyal azokra az értékesítésekre, amelyeknél az adófizetési kötelezettség 1987. december 31. napján követően keletkezik. Eme első ÁFA törvény kérészetűnek sikeredett, mivel az 1989. december 1. napján kihirdetett és hatályba lépett 1989. évi XL. törvény (második ÁFA törvény) *figyelembevéve az adórendszer működésének eddigi tapasztalatait is* új ÁFA rezsimit alkotott,

¹⁶ DG TAXUD eLearning – VAT Introduction - https://ec.europa.eu/taxation_customs/eu-training/general-overview/elearning-modules-vat_en. Utolsó letöltés: 2018.03.27. 13.27.

¹⁷ 1929. évi XXVIII. törvény az állatforgalmi adó megszüntetéséről, a hús után fizetendő általános forgalmi adóra vonatkozó egyes rendelkezések megváltoztatásáról és a marhalevelek illetékéről

melyet később felváltott az *Európai Közösségekhez való társulásból fakadó körülményekre is tekintettel*¹⁸ az 1993. január 1. napjától hatályos 1992. évi LXXIV. törvény (harmadik ÁFA törvény).

A Magyar Köztársaság 2004. május 1. napjától az Európai Unió teljes jogú tagjává lépett elő¹⁹, így a belső joganyag részévé vált a teljes uniós joganyag – beleértve az ÁFA-kódexet –, mely az adónem közösségi szintű szabályozását tartalmazta. A csatlakozáskor hatályos hatodik ÁFA irányelv (77/388 EEC) tartalmazta a tagállamok részére követni rendelt harmonizációs szabályokat. A magyar csatlakozást követően így szükségessé vált a hazai általános forgalmi adó rendszer immár közösségi jogi kötelezettségből fakadó felülvizsgálata, majd újra szabályozása, mely a 2008. január 1. napjától hatályos általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényben öltött testet, figyelemmel az időközben az EU által kibocsátott újabb ÁFA irányelvre²⁰ is.

Az ÁFA az OECD tagállamok többségében, beleértve Magyarországot is a központi költségvetés legnagyobb adóból származó bevételi forrása. Az államháztartás központi alrendszerének 2018. évi bevételi előirányzatának több mint 20%-a ezen adónemből származik, így érthető, ha az állam az adóalap és adóbevétel védelme érdekében hatékony és szigorú eszközökkel lép fel.²¹

¹⁸ 1991. december 16-án aláírt Társulási Megállapodást az 1994. február 1. napjától hatályos 1994. évi I. törvény cikkelyezte be. V.ö. Várnay Ernő – Papp Mónika: Az Európai Unió Joga. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft., 2005 84. old.

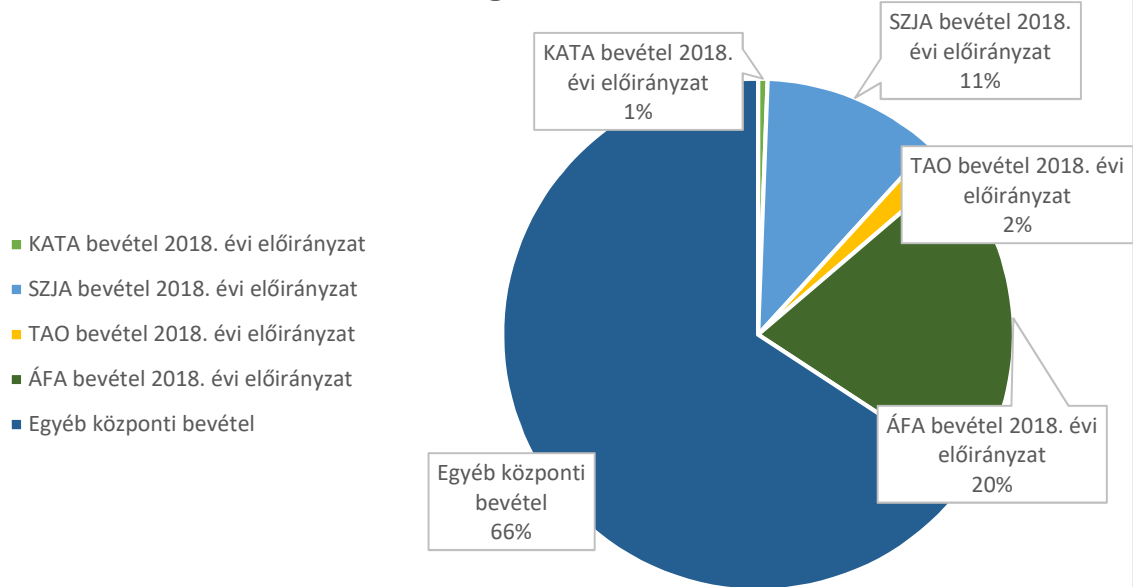
¹⁹ a Belga Királyság, a Dán Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Görög Köztársaság, a Spanyol Királyság, a Francia Köztársaság, Írország, az Olasz Köztársaság, a Luxemburgi Nagyhercegség, a Holland Királyság, az Osztrák Köztársaság, a Portugál Köztársaság, a Finn Köztársaság, a Svéd Királyság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (az Európai Unió tagállamai) és a Cseh Köztársaság, az Észt Köztársaság, a Ciprusi Köztársaság, a Lett Köztársaság, a Litván Köztársaság, a Magyar Köztársaság, a Máltai Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Szlovén Köztársaság és a Szlovák Köztársaság között, a Cseh Köztársaságnak, az Észt Köztársaságnak, a Ciprusi Köztársaságnak, a Lett Köztársaságnak, a Litván Köztársaságnak, a Magyar Köztársaságnak, a Máltai Köztársaságnak, a Lengyel Köztársaságnak, a Szlovén Köztársaságnak és a Szlovák Köztársaságnak az Európai Unióhoz történő csatlakozásáról szóló szerződés kihirdetéséről szóló 2004. Évi XXX. törvény

²⁰ 2006/112/EK irányelv - az EU közös hozzáadottértékadó-rendszere (héta-rendszere)

²¹ Magyarország 2018. évi központi költségvetéséről szóló 2017. évi C. törvény alapján

Néhány tipikus adóbevétel megoszlása Magyarország központi bevételi főösszege függvényében.

Az államháztartás központi alrendszerének 2018. évi bevételi főösszege: 18 751 458,2 millió Ft



Az adócsalás és csalás viszonyának problematikájától a költségvetési csalásig

Az adóbevételek jogi védelmének ultima ratio eszköze a büntető anyagi jogi szabályokban ölt testet. Miként azt a történeti áttekintés során már érintettük, az adócsalás törvényi tényállásának kikristályosodása a szocialista Btk.-ban megjelent formában egészen a közelmúltig lényegében egységesnek volt tekinthető. A legújabb kori pénzügyi igazgatás kihívásai viszont arra kényszerítették a jogalkotót, hogy a jogalkalmazásban felmerülő anomáliák kiküszöbölése végett újra gondolja a szabályozás dogmatikai alapjait és új törvényi tényállást alkosson. Ennek megfelelően a jelenleg hatályos szabályozás megértéséhez nélkülözhetetlen annak a rögzös útnak a jogtörténeti jellegű bemutatása, ami az adócsalástól a költségvetési csalás tényállásáig vezetett.

Az adócsalás

A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény (továbbiakban: régi Btk.) 310.§-a az adócsalás törvényi tényállását 1979. július 1-én történt hatályba lépésekor, mint pénzügyi bűncselekményt, azt alábbiak szerint határozta meg:

„Aki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényt (adatot) a hatóság előtt valótlanul ad elő vagy elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti.”

A törvényi tényállás úgynevezett kerettényállás. A kereteket kitöltő jogszabályok határozzák meg azokat a fogalmakat, amelyek a védett jogtárgyakra utalnak és azokat a köteleéseket, illetve tilalmakat, amelyek a bűncselekmények elkövetési magatartásai szempontjából jelentősek lehetnek.²²

A bűncselekmény jogi tárgya, azaz a társadalmi érdek, amit eme jogi eszköz védeni hivatott, az államháztartás fiskális bevételeihez, s ezzel a feladatvállalásainak teljesítéséhez szükséges pénzügyi fedezet biztosításához fűződő társadalmi érdek.²³

²² A törvényjavaslat miniszteri indokolásából.

²³ Horváth Tibor-Kereszty Béla-Maráz Vilmosné -Nagy Ferenc-Vida Mihály: A magyar büntetőjog különös része. Korona Kiadó, Budapest, 1999. 691. oldal

A bűncselekmény elkövetési tárgyát tekintve az adó, mely a Btké.²⁴ 26.§-a szerint: „A Btk. 310.§-ának alkalmazása szempontjából adó az illeték, az illeték módjára fizetendő díj is, továbbá a külön jogszabályban meghatározott az állam javára fennálló fizetési kötelezettség, amely ellenszolgáltatásra nem jogosít.”. Az adó fogalmát tehát jogszabály határozta meg.

A tényállás elkövetési magatartásként a szándékos adócsökkentésnek azokat a formáit rendelte büntetni, amelyek az adó meghatározásában írt adónemekkel kapcsolatban valósultak meg.

Az elkövetési cselekmény megnyilvánulhatott *tevőleges magatartásban* (pl. valótlan adat bejelentése, adócsökkentés célját szolgáló hamis könyvelés) vagy *valamilyen kötelesség elmulasztásában* (pl. az adó megállapítása szempontjából jelentős adat elhallgatása, eltitkolása, a könyvvézetési kötelezettség elmulasztása, a könyvekből egyes adatok kihagyása). Az adómentességnek vagy adókedvezménynek a *hatóság megtévesztésével* való kieszközlése az elkövetési magatartás harmadik fordulata alá volt vonható. Az adókötelezettséget és az ennek megállapításával kapcsolatos eljárást, az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényeket, adatokat, az adómentességet, az adókedvezményt a büntetőjogi kerettényállást kitöltő más jogszabályok állapították meg.

Stádiumtanilag az adóbevétel csökkenése a bűncselekménynek a törvényi tényállásba felvett eredménye. Az eredmény bekövetkezése nélkül a cselekmény kísérleti stádiumban maradt.

Az adócsalás tettese bárki lehetett, akit az adó megfizetésének kötelezettsége terhelt. A kötelezettek körét pedig az egyes adónemekre vonatkozó jogszabályok állapították meg.

Célzatot a törvényi tényállás nem tartalmazott, viszont a bűncselekmény csak szándékosan volt elkövethető.

A fent ismertetett törvényi tényállás a hatályba lépésétől egészen az 1990-es évek elejéig változatlanul volt hatályban, majd a rendszerváltozást követő piacgazdaságba való átmenet

²⁴ a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény hatálybalépéséről és végrehajtásáról szóló 1979. évi 5. törvényerejű rendelet

kapcsán átalakult adó és pénzügyi rendszer okán²⁵ az 1993. évi XVII. törvénybe foglalt Novella 1993. május 15-napjától módosította a bűncselekmény törvényi fogalmát, elnevezését pedig adó-, és társadalombiztosítási csalásra keresztelte, vagyis ezt követően:

“Aki az adókötelezettség, társadalombiztosítási járulék, egészségbiztosítási járulék, illetve nyugdíjjárulék megállapítása szempontjából jelentős tényt (adatot) 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.”

A módosítás lényegében kiegészítést jelentett a megjelenő társadalombiztosítási-, egészségbiztosítási- és nyugdíjjárulék felvételével, viszont a kerettényállás váza változatlan maradt. A járulékok tekintetében az ágazati jogszabályok az adóhoz hasonlóan határozták meg azok fogalmát, alanyi körét.

A módosítás viszont érdemi változást hozott egy újabb alapeset beillesztésével, mely büntetni rendelte azt is:

“..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.”

Itt a bűncselekmény megvalósulása szempontjából komoly jelentőséggel bír az időtényező, egyrészt mert az adóbevallás benyújtásának és az adó megfizetésének határidejét a jogszabályok pontosan meghatározták, másrészt az adóbehajtás jelentős késleltetésével, illetve megakadályozásával vált befejezetté a cselekmény²⁶.

A tényállásban bekövetkezett következő jelentősebb novelláris változtatást a büntető jogszabályokról szóló 1999. évi CXX. törvény hozta, mely 2000. március 1-ével az alaptényállást kiegészítette a baleseti járulékkal, valamint a magánnyugdíjpénztári tagdíjjal

²⁵ Az egyéb minősítésekre kiterjedő módosításokat (elkövetési érték, szankció, társas bűnelkövetés) a továbbiakban ide nem értve.

²⁶ Horváth-Kereszty-Maráz-Nagy-Vida: i.m. 692. oldal

(melyeket szintén külön ágazati szabályok töltöttek ki tartalommal), valamint büntethetőséget megszüntető okként rendelte alkalmazni, ha a minősítés nélküli alapesetet elkövető a vádirat benyújtásáig a feltárt adócsökkentést megfizette, kiegyenlítette.

A tényállás járulékoktól való „megkopasztását” eredményezte a 2005. évi XCI. törvénnyel eszközölt módosítás, melynek következtében a tényállás egészen annak hatályon kívül helyezéséig²⁷ az alábbi szöveggel maradt hatályban:

„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.”

Az eredeti, „történeti” adócsalási tényálláshoz képest pontosítást tartalmazott azzal, hogy a hatóság előtt elhallgat fordulatot a jelentős tényre (adatra) konkretizálta.

A csalás

Az adócsalás halmazati, illetve elhatárolási kérdéseinek problematikájához nélkülözhetetlen a vagyonelleni bűncselekmények kategóriájába sorolt csalás törvényi tényállásának bemutatása is.

A régi Btk. 318.§ (1) bekezdése, illetve a jelenleg hatályos Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény (a továbbiakban: Btk.) 373.§ (1) bekezdése azonosan tartalmazza a csalás törvényi alapeseti definícióját, azaz:

„Aki jogtalan haszonszerzés végett más tervedésbe ejt, vagy tervedésben tart, és ezzel kárt okoz.”

A csalás jogi tárgya vagyoni jogviszonyok fennálló rendje. A csalás tényállása az ellen kíván védelmet nyújtani, hogy másnak a tervedését jogtalan haszonszerzés végett kihasználhassák. A

²⁷ A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról 2011. évi LXIII. törvény 2.§-a 2012. január 1-i hatállyal az adócsalás törvényi tényállását lecseréli a költségvetési csalás tényállásra.

tévedés folytán a sértett úgy rendelkezik, hogy ezzel valakinek kárt okoz. A tévedés és a károkozás között okozati kapcsolatnak kell fennállnia.

A csalás elkövetési tevékenysége a tévedésbe ejtés vagy tévedésben tartás. A tévedésbe ejtés a valótlanságnak való tényként feltüntetése, vagy való tény elferdítése, megmásítása. A tévedésben tartás pedig az elkövető magatartásától függetlenül keletkezett tévedés el nem oszlatása vagy megerősítése.

A tévedésbe ejtés vagy tévedésben tartás tartalma a csalás tárgyául szolgáló ügylet jellegétől függ: mindig konkrétan, az adott tényállás adatai alapján állapítható meg. Nem szükséges, hogy a tévedésbe ejtés, illetve a tévedésben tartás az egész ügyletre kiterjedjen, csak az kell, hogy olyan lényeges körülményre vonatkozzék, amellyel kapcsolatos tévedés a bekövetkezett kárral okozati összefüggésben van.

A károsult hiszékenysége, könnyelműsége – amit az elkövető a megtévesztésnél kihasznál – a csalásban való bűnösség megállapításánál közömbös. Éppígy közömbös a megtévesztő magatartás primitív, könnyen felismerhető jellege is.

A csalás bűncselekménye célzatos, mivel a jogtalan haszonszerzésre irányul. Ebből következően a bűncselekmény kizárólag egyenes szándékkal valósítható meg, esetőleges szándékkal elkövetés nem jöhet szóba. A célzat vonatkozásában az elkövető tudatának át kell fognia a haszon jogtalan voltát.²⁸

A csalás, mint eredmény bűncselekmény tényállási eleme a károkozás. A kár büntetőjogi fogalma szerint pedig a vagyonban beállott értékcsökkenést (*damnum emergens*) öleli fel.²⁹

²⁸ A büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény nagykommentárja – OPTEN Informatikai Kft. 2016 – 1221. oldal

²⁹ A Büntető Törvénykönyvhöz fűzött miniszteri indokolás alapján.

Az adócsalás és csalás halmazati kérdései az ÁFA-val visszaélés tekintetében

Az elhatárolási/halmazati kérdések boncolgatásának induló akkordjaként álljon itt egy, az 1950-es évekből származó jogeset³⁰:

A vádlott szőlő területe után az 1956. évről 5760,- Ft borforgalmi adó tartozása állott fenn. Talált két borvételi jegyet, azokat saját nevére kijavította. 1959 április közepén a pénzügyőrség őrei a vádlottat elszámoltatták, felhívták, hogy az 1956. évről rendezetlen tartozását mielőbb fizesse be.

A vádlott előadta, hogy 1956. évben elvesztek a borvételi jegyei, de most ezeket megtalálta. Magával vitt 4 darab vételi jegyet, ezek között volt a már felsorolt két darab meghamisított vételi jegy is. A meghamisított két vételi jegyen 12 hl 74 liter bort szándékozott elszámoltatni, amely 4 Ft-jával 5096,- Ft borforgalmi adót tesz ki, a vádlott 5096,- Ft borforgalmi adót kívánt ilyenformán elszámolni.

A pénzügyőri szakaszon a bemutatott vételi jegyek közül a hamisítottakat azonnal észrevették. A pénzügyőrség beszerezte a borforgalmi vállalatától a szóban forgó 2 darab vételi jegy tömbpéldányát, amelyekből azonnal megállapították, hogy azok O.M-né nevére lettek kiállítva és hogy annak javára már elszámolást nyertek.

A vádlott azáltal, hogy a borforgalmi adót hamis vételi jegyekkel kívánta elszámoltatni, 5096,- Ft-tal akarta a társadalmi tulajdont megkárosítani. A járásbíróság a vádlott cselekményét 2 rendbeli magánokirat-hamisításnak, továbbá a társadalmi tulajdon sérelmére elkövetett csalás³¹ kísérleteként minősítette.

A másodfokú bíróság nem osztotta a megyei főügyész képviselőjének a fellebbezési tárgyaláson előadott azon álláspontját, hogy a vádlott nem társadalmi tulajdon sérelmére elkövetett csalást, hanem az adócsalást valósította meg. Ez utóbbi büntettet ugyanis az követi el, aki adókötelezettségének megállapítása szempontjából jelentős tény (adatot) a hatóság előtt szándékosan valótlanul ad elő, vagy elhallgat és ezáltal vagy más fondorlatos (megtévesztő) magatartásával az adóbevételt csökkenti.

A jelen esetben azonban nem arról volt szó, hogy a vádlott az adókötelezettsége megállapítása érdekében élt fondorlattal, hiszen az adókötelezettsége már joghatályosan meg volt állapítva. Cselekménye tehát nem az adó kivetésével, hanem a teljesítéssel volt kapcsolatos, mert

³⁰ BDJ 957 (BH 2533/1960) Kecskeméti Megyei Bíróság Bf.II.2336/159 (1959.XI.3.)

³¹ BHÖ. 230. pontjába felvett büntett

tartozását akarta ily jogellenes módon rendezni, ezért cselekményének elsőbírói minősítése törvényszerű.

Ezen korai jogeset is jól demonstrálja az elhatárolás lényegét. A eset rációja – a megyei főügyeszi állásponttal ellentétesen –, hogy adócsalás azért nem volt megállapítható a vádlott terhére, mert a terhelt megtévesztő cselekménye nem az adó megfizetésével kapcsolatos körülményekre kiterjedően történt (nem az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre (adatra) irányultan), hanem a már megállapított adókötelezettség teljesítése/megfizetése kapcsán.³²

A gyakorlatban tehát a pénzügyőrök az adókivetést a vádlott elszámoltatásával, a rendezetlen tartozás megfizetésére felhívással már elvégezték, vagyis az adófizetési kötelezettség nem volt vitás, a csalás bűncselekményét a terhelt fondorlata az általa meghamisított, már más által korábban felhasznált borvételi jegyek borforgalmi adó megfizetésének igazolására merítette ki. A jogeset kapcsán megemlítendő, hogy a jegyek meghamisításával és felhasználásával a terhelt az okirathamisítást, mint eszközcselekményt is elkövette.

Az adócsalás cselekménye leggyakrabban a csalástól történő elhatárolásban okozott gondot. Az egység és többség tana alapján a két tényállás közötti reláció a látszólagos alaki halmazat eseteiben jelentkezett.

A jogirodalom – Tokaji Géza és Nagy Ferenc nyomán – egyetlen bűncselekmény megvalósulását egységnek, több bűncselekmény azonos elkövető által történt létrehozását pedig többségnek nevezi. A Btk. szerint a többség akkor halmazat, ha a több bűncselekményt egy eljárásban bírálják el. Az egység és halmazat elhatárolása azért szükséges, mivel a halmazat esetére az általános részi rendelkezések súlyosabb elbírálást tesznek lehetővé, mintha az elkövetőt csupán egyetlen bűncselekmény terhelné. Látszólagos halmazat eseteiben a halmazat csak látszólagos, s valójában csupán egyetlen bűncselekmény állapítható meg; két változata a látszólagos alaki és a látszólagos anyagi halmazat. A látszólagos alaki halmazatot az jellemzi, hogy az elkövető egyetlen cselekménye (magatartása) illik bele két vagy több olyan

³² Az eseti döntés szerint a már jogerősen kivetett adó meg nem fizetése végett alkalmazott tévedésbe ejtés (fondorlat) esetén nem adócsalást, hanem a társadalmi tulajdont károsító csalást kell megállapítani.

diszpozíció keretei közé, amelyek közül egyiknek a megvalósulása kizárja a többi megállapítását.

Az adócsalás-csalás viszonylatában a látszólagos alaki halmazat a *specialitás* esetén jelentkezett, amikor a törvény az egyik diszpozícióból további ismérvek megjelölésével kiemelt egy másikat. Ilyenkor a *lex specialis derogat legi generali* elve érvényesül, vagyis csak a speciális bűncselekmény állapítható meg. Ilyen *specialitás* viszonyában van tehát az adócsalás a csaláshoz képest.³³

Tóth Mihály szerint viszont ez leegyszerűsítése a problémának,³⁴ mely pontosításra szorul. Álláspontja szerint az adócsalás bár valóban speciális a vagyon elleni cselekményhez képest, hiszen szűkebb a passzív alanyi kör, a megtévesztés vagy tévedésben tartás köre (megállapítás, illetve fizetés), illetve az eredmény (bevételecsökkenés) tekintetében, azonban a specialitás ilyen viszonylatban akkor és csak akkor zárja ki a valódi alaki halmazatot, ha a konkrét tett esetében egyaránt megállapíthatóak lennének a csalás és az adócsalás elemei.

A borforgalmi adót érintő jogesetet meghaladó, rendszerváltozást követő piacgazdasági körülmények között az 1988-ban bevezetett általános forgalmi adó kapcsán jelentkezett élesen az elhatárolási kérdések vizsgálata a joggyakorlatban.

Az ÁFA visszaigénylések elterjedésével több vizsgálódás tárgyát képezte, hogy miként alakul a minősítés kérdése, ha ezen adónem visszaigénylése fondorlatosan történik.

A problémahalmaz jobb megértése végett álljon itt egy rövid összefoglaló a jelenleg hatályos ÁFA levonhatósága, illetve visszaigénylése részleteiről.

³³ V.ö. Nagy Ferenc -Tokaji Géza: A magyar büntetőjog általános része. Korona Kiadó, Budapest, 1998. 236-243. oldal

³⁴ Tóth Mihály: i.m. 398. oldal

ÁFA levonási jog és visszaigénylés szabályozása³⁵

A jelenleg hatályos általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban ÁFA-törvény) 2. §-a szerint adót kell fizetni: az adóalany által – ilyen minőségében – belföldön és ellenérték fejében teljesített termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása, terméknek az Európai Közösségen belüli egyes, belföldön és ellenérték fejében teljesített beszerzése és termék importja után. A törvény értelmében belföld alatt a Magyar Köztársaság államterülete értendő.

A jogszabály 5. §-a meghatározza az adóalanyok körét akként, hogy ennek fogalmát alkotja 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.

Az ÁFA a korábbi ismertetésben kifejtettek szerint, közgazdasági tartalmát tekintve ún. hozzáadott érték típusú közvetett adó. A lényegét az jelenti, hogy a tárgyi hatálya körébe tartozó tevékenységek egymásra következő fázisaiban az adóalanyt mindig csak az áruhoz, vagy szolgáltatáshoz hozzáadott - a nettó ár növekménye által meghatározott mértékű - értékészre jutó ÁFA terheli.

Ugyanakkor a törvény 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 azt az adót, amelyet

- a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Éva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított;
- b) termék beszerzéséhez - ideértve a termék Közösségen belüli beszerzését is -, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan fizetendő adóként megállapított;
- c) termék importjához kapcsolódóan
 - ca) maga vagy közvetett vámjogi képviselője megfizetett, illetőleg
 - cb) maga vagy közvetett vámjogi képviselője fizetendő adóként megállapított;

³⁵ Patyi Adrienn: Az ÁFA-adónemre elkövetett adócsalás egyes elkövetési magatartásai 3. oldal

d) előleg részeként megfizetett;

e) a 11. § (2) bekezdésének a) és b2) pontjában említett termékértékesítéséhez kapcsolódóan fizetendő adóként megállapított [együtt: előzetesen felszámított adó]³⁶.

Az előzetesen felszámított adó levonásának joga megilleti az adóalanyt akkor is, ha a terméket, szolgáltatást

a) olyan termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, amelynek teljesítési helye külföld, de amelyet, ha belföldön teljesítene, adóköteles lenne;

b) a 89. és 92. §, a 93. § (2) bekezdése, valamint a 98-117. §-ok szerint adómentes termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja;

c) a 86. § (1) bekezdésének a)-f) pontjai szerint adómentes szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, feltéve, hogy

ca) a szolgáltatás igénybevevője gazdasági céllal a Közösség területén kívül telepedett le, gazdasági célú letelepedés hiányában pedig lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van a Közösség területén kívül; vagy

cb) az a 98. § (1) bekezdése szerint adómentesen értékesített termékhez, vagy olyan termékhez kapcsolódik közvetlenül, amelyen a 101. § (1) bekezdése szerint adómentesen végeztek munkát.³⁷

Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele ugyanakkor, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla, illetőleg – ha a fizetendő adó megállapításakor számla nem áll az adóalany személyes rendelkezésére – mindazon okiratok, amelyek a fizetendő adóösszesség megállapításához szükségesek; a termék importja esetén a nevére szóló, a termék szabad forgalomba bocsátásáról rendelkező határozat, valamint más esetekben a törvényben meghatározott dokumentumok. Az adólevonási jog tehát csak ezen hitelesen igazoló dokumentumok birtokában gyakorolható. Az adólevonás azt eredményezi, hogy az adóteher egésze a végső felhasználóra – a fogyasztóra – hárul, mégpedig azáltal, hogy a rá áthárított ÁFA-t nem tudja másra áthárítani.

Az adólevonási jog gyakorlása szempontjából a törvény akként rendelkezik, hogy a belföldön nyilvántartásba vett adóalany az adómegállapítási időszakban megállapított fizetendő adó

³⁶ ÁFA-törvény 120.§

³⁷ ÁFA-törvény 121.§

együttes összegét csökkentheti az ugyanezen vagy korábbi adómegállapítási időszakban (időszakokban) keletkezett levonható előzetesen felszámított adó összegével.³⁸

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; s az így meghatározott különbözet jelenti az elszámolandó adót. Az adóalanyt terhelő adófizetési kötelezettség, egyszersmind az adóhatóságot a törvény szerint megillető adóbevétel ekként az elszámolandó adóhoz igazodik. Ha az elszámolandó adó előjele az előző számítás eredményeként pozitív – tehát az adó-megállapítási időszakban keletkezett összes előzetesen felszámított adó összege nagyobb az ugyanezen időszakban levonható előzetesen felszámított adó összegénél – a különbözetet köteles az adóalany az adóhatóságnak megfizetni.

A jelenleg hatályos ÁFA-törvény értelmében amennyiben a fizetendő adó és az előzetesen felszámított adó különbözeteként jelentkező időszaki elszámolandó adó előjele negatív, az adóalany annak összegét vagy a soron következő adóbevallási időszakában veheti figyelembe, mint fizetendő adót csökkentő tételt, vagy azt – a 186.§-ban foglalt feltételek esetén – visszaigényelheti. Korábban a negatív adó különbözet – a meglévő feltételek esetén – visszaigényelhető volt, és amennyiben az adózó úgy kívánta, vihetette át azt a következő időszaki bevallásába. A lényegi módosítás tulajdonképpen azt jelenti, hogy a következő időszakra átvitt levonhatóság az erősebb, tovább nehezedtek a visszaigénylés feltételei, ezáltal könnyebb ellenőrizhetőséget és kevesebb pénzügyi teljesítést tesznek lehetővé.

ÁFÁ-ra elkövetett adócsalás vagy csalás

Az ÁFA, mint adónem 1988-as bevezetésével szükségképpen megjelent a kriminogén tényező is, melyet erősített a forgalmi adó jellegéből következő adófizetés gyakorisága, illetve a magas adókulcs (20% és efölött) is. A gazdasági életben így elterjedt jelenséggé vált, hogy a vállalkozások az ÁFA megfizetésre vonatkozó kötelezettségüket fiktív számlák beszerzésével csökkentseék, vagy akár jogtalanul ÁFA visszaigénylésekkel a költségvetésből szivattyúzzák ki

³⁸ ÁFA-törvény 131.§

a már beszedett adóforintokat. A két elkövetési magatartás kétségtelenül eltérő minősítést is indukált, lévén eltérő jellegű bűncselekményekről van szó.

Az értelmezési és jogalkalmazási problémák ott jelentkeztek, amikor az elkövetési magatartások olyan összetettekké váltak, hogy egységesen voltak jelen az adócsalás tényállási, illetve a csalás törvényi tényállási elemei.

A jogirodalom és a bírói gyakorlat kezdetben a két tényállás egymáshoz való viszonyát általános-speciális viszonyként értékelte, majd idővel a joggyakorlat afelé haladt, hogy az adócsalás nem speciális a csaláshoz képest.

A kezdetben közzétett bírósági határozatokból azon bírói álláspont látszott megerősödni, mely még az 1950-es évekből származó borforgalmi adós esetben is megerősítésre került azaz, hogy nem adócsalás, hanem vagyon elleni bűncselekményt megvalósító csalás állapítandó meg akkor, ha a megtévesztő magatartás nem az adókötelezettség, illetve e kötelezettség mértéke helytelen megállapítása érdekében történik, hanem a már megállapított és már befizetett adó egészben vagy részbeni jogtalan visszaigénylésére irányul, természetesen a csalás törvényi előfeltételei fennállása mellett (BH: 1993.218). Ezen esetben az elkövető nem valós tartalmú, fiktív számlák felhasználásával igényelt vissza általános forgalmi adót.

Egy másik jogesetben (BH: 1993.271) a Legfelsőbb Bíróság kifejtette, hogy az elhatárolás alapja az, hogy az adócsalás elkövetési magatartása az adóhatóság megtévesztése az adókötelezettség megállapításával kapcsolatban, melynek során a megtévesztés akadályozza magának az adókötelezettségnek a helyes megállapítását. A megtévesztő magatartás eredménye az adóbevétel csökkenése: az elkövető szándékának tehát erre kell irányulnia. Ezen túl az elkövető tudatának át kell fognia azokat a kötelezettségeket, amelyek őt terhelik az adó megállapítása szempontjából, továbbá a köteleességellenességen túlmenően azt is, hogy a közölt adatok ténybelileg valótlanok, illetőleg hogy a valós adatok tudatos elhallgatása objektíve alkalmas az adóhatóság megtévesztésére. Ezzel szemben a csalás elkövetési magatartása a tévedésbe ejtés vagy tévedésben tartás, azaz a valótlanságnak való tényként feltüntetése vagy a való tény elferdítése, megmásítása avagy az elkövetői magatartástól függetlenül keletkezett tény megerősítése vagy el nem oszlatása, amely jogtalan vagyoni haszonszerzésre, valamint

kár okozására irányul. Az adott esetben a terhelt nem az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényről adott elő valótlanul, hanem olyan valóságnak nem megfelelő tényeket közölt az adóhatósággal a fiktív számlák előterjesztésével és az ÁFA visszaigénylő lap kitöltésével, amelyek objektív tényeken nem nyugvó visszatérítés kiutalását eredményezték.

A Legfelsőbb Bíróság még tovább ment, mikor eseti döntésében rámutatott, hogy mikor a vádlottak a forgalmi adó visszaigénylésére rendszeresített formanyomtatványt kitöltve azon a valóságnak meg nem felelő adatokat közöltek az adóhatósággal, azt a látszatot keltve, hogy mint tényleges és folyamatos forgalmat bonyolító vállalkozók az általános forgalmi adó visszaigénylésre jogosultak, valójában azonban ilyen tevékenységet nem folytattak, úgy ezen fiktív értékesítésük nem lehet tárgya a forgalmi adónak, így az forgalmi adó visszaigénylésének sem lehet az alapja. Ebből következően a vádlottak tevékenységének eredménye nem elmaradt adócsökkenésként, hanem tényleges kárként jelentkezett. Mindebből pedig az következik, hogy az általános forgalmi adó visszaigénylése a vállalkozó részéről tényleges forgalom lebonyolítása nélkül csalásnak és nem adócsalásnak minősül (BH:1993.660).

Lényegében hasonló következtetésre jutott a Legfelsőbb Bíróság egy évtizeddel később a BH:2004. 94 számú közzétett eseti döntésében, ahol elvi érveléssel kimondta, hogy az általános forgalmi adó visszaigénylése a vállalkozó részéről, tényleges gazdasági tevékenység nélkül, fiktív számlák felhasználásával csalásnak és nem adócsalásnak minősül. Az indok itt is az volt, hogy fiktív tevékenység nem lehet tárgya a forgalmi adónak.

Annak ellenére, hogy egységes töretlen ítélkezési gyakorlat alakult ki az elhatárolás kérdésében, ügyészi berkekben mégis az adócsalás „primátusának” az igazolása látszott utat törni magának.

Az ügyészi nyomozó szemlélet abba az irányba látszott elmozdulni, hogy az elhatárolási probléma az adócsalás és csalás között valójában nem is jelent tényleges elhatárolást, mivel a törvényi tényállások elemeinek vizsgálatából két eltérő bűncselekményről van szó. Az ügyészi jogirodalmi publikációkban következetesen abból indulnak ki, hogy az adóbevétel csökkentése egyben büntetőjogi értelemben vett kárnak is minősül, így csalás megállapítása kizárt.

Miként az a törvényi tényállások fentebb megejtett elemzésénél már említésre került, mindkét bűncselekmény úgynevezett materiális (eredmény) bűncselekmény, ahol a bűncselekmény megvalósulásához tényleges eredmény bekövetkezése is szükséges, mivel anélkül legfeljebb annak kísérleti szakba jutásáról beszélhetünk.

Az adócsalás eredménye az adóbevétel csökkentése, míg a csalás esetén a kár okozása. A büntetőjogi értelemben vett kár³⁹ pedig, a vagyonban beállott értékcsökkenés, mely polgár jogi szempontból a felmerült kárnak (*damnum emergens*) felel meg, míg az adóbevétel csökkentése fordulat leginkább a büntetőjogi kár fogalmán kívül marad: elmaradt vagyoni előny (*lucrum cessans*). A teljes polgári értelemben vett kár fogalmát a büntetőjogi vagyoni hátrány⁴⁰ fedné le, mely jelen esetben egyik tényállásnál sem elem.

A bírói joggyakorlat nyomán Dr. Krémer László⁴¹ szerint a két bűncselekmény azonos magatartással történő megvalósíthatóságának lehetőségét, következésképpen látszólagos alaki halmazatuk feloldásaként a specialitás elveként alkalmazhatóságát kizárja az a körülmény, hogy az eredmény tekintetében eltérő, egymást túlnyomórészt kizáró rendelkezést (adóbevétel csökkenése, illetve kár okozása) tartalmaznak.

Nem hagyható figyelmen kívül továbbá az a distinkció sem, hogy a fiktív számlák felhasználásakor az adott vállalkozás tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett, vagyis a számlák mögött tényleges teljesítés hiányában adóalanyisága sem keletkezett; ebből a szempontból a vállalkozó valójában nem vállalkozó, nem folytat áfaköteles tevékenységet⁴² és ezért adóalannyá sem válik.⁴³ Az ÁFÁ-ra vonatkozóan tehát adócsalást az ÁFA törvény rendelkezései szerint adóalanyisággal rendelkező személy követheti csak el.

³⁹ régi Btk. 137.§ 5. pontja, hatályos Btk. 459.§ (1) bekezdés 16. pontja

⁴⁰ régi Btk. 137.§ 5. pont második fordulat, hatályos Btk. 459.§ (1) bekezdés 17. pontja

⁴¹ Dr. Krémer László: Az általános forgalmi adó vonatkozásában elkövetett csalás és adócsalás elhatárolása – Bírák Lapja – 2002/2. 35. oldal

⁴² Az ÁFA törvény töretlen rendelkezése szerint az áfa adó alanya az aki saját nevében tényleges gazdasági tevékenységet végez.

⁴³ Dr. Rupa Melinda: Az áfa adónemre elkövetett adócsalás mint gazdasági és az áfa-visszaigénylésre elkövetett csalás mint vagyon elleni bűncselekmény elhatárolási szempontjai – Magyar Jog 2003/6. 342. oldal

Érdekes szemléletet vázolt fel Dr. Dallos Norbert és Dr. Pék Richárd Tamás⁴⁴ az ügyészi szemléletet demonstrálva, azon álláspontjuk kifejtésekor, mikor csalás helyett adócsalásnak tekintik az ÁFA vonatkozásában azon elkövetői magatartásokat, mikor az elkövető az ÁFA bevallási nyomtatvány levonási rovatába olyan összeget tüntet fel a könyvelésbe beállított hamis bizonylatai után (vagy akár anélkül is), melynek következményeként a ténylegesen a költségvetés felé befizetendő ÁFA összege negatív lesz és így visszaigénylési státusba jut a bevallást végző vállalkozás. A „csaláspárti” gyakorlat – az ítélkezési gyakorlattal összhangban – ilyenkor csalást állapít meg azon indokkal, hogy a tettes az elkövetési magatartásával nem az adóbevételt csökkenti, hanem az adóbevétel címén már korábban befolyt összeget vonja el csalárdul utólag, ÁFA adóalanyiság nélkül úgy, hogy nem az adókötelezettség megállapítása tárgyában tesz valótlan nyilatkozatot. A szerzők levezetése szerint mivel a központi költségvetés kiadási oldalán nem szerepel az ÁFA-visszatérítés, így megállapítható, hogy a jogosulatlan áfa-visszaigénylés az állami vagyont nem az adóbevételként már befolyt összegnek a kiadási oldal csalárd módon való növelésével, hanem a központi költségvetés általános forgalmi adó bevételének a csökkentésével „dézsmálja” meg, ami nem más mint az adócsalás eredménye. Ez alapján az ÁFA adóbevételt csökkenti az, aki jogosulatlanul igényel vissza ÁFÁ-t, csakúgy, mint aki kevesebb fizetendő ÁFÁ-t vall be, mivel ezen magatartás következtében a költségvetés bevételi oldalának az általános forgalmi adó bevételi összege kevesebb lesz.

A joggyakorlatban jelentkező anomáliák kiküszöbölésére a Legfelsőbb Bíróság végül jogegységi eljárás keretében adta meg válaszát. Az egységes ítélkezés érdekében kiadásra került az 1/2006. számú büntető jogegységi határozatában a csalás bűncselekményéről. Eszerint:

„1. Csalás bűncselekményét valósítja meg az, aki adóalanyiság 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

⁴⁴ Dr. Dallos Norbert – Dr. Pék Richárd Tamás: Adó-e az ÁFA, avagy újabb kérdésfelvetések az ÁFA-csalásról – 2005 – Ügyészek Lapja 10. oldal

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.”

Ettől részben eltérő volt a jogegységi eljárást kezdeményező - a Legfelsőbb Bíróság elnökhelyettesének – az álláspontja. Az általa kifejtettek szerint az adócsalás és csalás alaki halmazatában a specialitás elve érvényesül (tehát az alaki halmazat látszólagos) akkor, mikor az elkövető adóalany a fiktív számlákkal a befizetendő adóját lecsökkenti, és egyben vissza is igényel.

30

A legfőbb ügyész ezzel ellentétes álláspontot fejtett ki, miszerint a specialitás elve nem érvényesül, hanem valós alaki halmazat megállapításának van helye akkor, mikor egy adóbevallás alapján az elkövető olyan összegű fiktív számlákat használ fel, amelyek összege meghaladja a befizetendő adót és a különbözetet vissza is igényli.

A jogegységi tanács a specialitás elvetése mellett döntésének 2. pontjával, illetve a hozzá fűzött indokolásában a valós alaki halmazat megállapíthatóságát fogadta el.⁴⁵ Tehát mikor az adóalany, fiktív bizonylatok alapján az adóhatóságot megtévesztve olyan mértékű előzetesen felszámított adólevonási jogot állít szembe az általa beszédett fizetendő adóval, amelyek eredményeként az ÁFA fizetési kötelezettsége nem egyszerűen megszűnik, hanem visszatérítési (beszámítási) igénye is keletkezik, úgy a visszaigényelt összeg erejéig a költségvetésben károkozás keletkezik, mely csalásként értékelendő. Ez alaki halmazatban áll azzal az adócsalással, amely az ÁFA fizetési kötelezettség megszűnését eredményező cselekmény miatt állapítható meg.

⁴⁵ 1/2006. büntető jogegységi határozat a csalás bűncselekményéről II/3. pont

Végül a jogegységi tanács határozatának indokolásában⁴⁶ az adócsalás „pártjára” állt, mikor kifejtette, hogy azon esetekben is adócsalást kell megállapítani, mikor az ÁFA adóalánya tényleges gazdasági tevékenység nélkül, fiktív bizonylatokkal csökkenti a befizetendő ÁFA-ját, ezzel eltérve a korábbi – fentebb már ismertetett – legfelsőbb bírósági gyakorlattól. Álláspontja szerint ilyenkor a fiktív számlák alapján való elszámolásnak épp az a célja, az elkövető szándéka is arra irányul, hogy a törvényes mértékű adóbevételt a fiktív számlákban valótlanul feltüntetett adótartalomnak megfelelően csökkentse, mely így az adócsalás eredménye.

Álláspontom szerint a jogegységi határozat megalapozott elvi alapon a gyakorlatban kikristályosodott álláspontok mentén indokolta meg a jogegység biztosítására kialakított álláspontját, viszont kevésbé látom indokoltnak a látszólagos alaki halmazatnál a már kialakult bírói gyakorlat elvetését (lásd fentebb BH: 2004/94⁴⁷), mikor az adócsalás primátusának ad helyt olyan esetben, amikor az elkövető nem is az adó alanya.

A jogalkotó válasza: a költségvetési csalás

A joggyakorlat által támasztott anomáliák kapcsán a jogalkotó a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló 2011. évi LXIII. törvénnyel tiszta vizet öntött a pohárba. 2012. január 1-i hatállyal az adócsalás törvényi tényállásának a helyébe a Btk. 310.§-a alá inkorporálta a költségvetési csalás törvényi tényállását.

A törvény általános miniszteri indokolása⁴⁸ szerint, a Kormány a költségvetés védelmének minden eddiginél nagyobb jelentőséget tulajdonított. A védelem rendszere elavult, a védelmet biztosító tényállások a költségvetést támadó bűncselekmények egyes megjelenési formáira adnak választ, elmozdulva ezzel a túlzottan részletező szabályozás nem kívánt irányába.

⁴⁶ 1/2006. büntető jogegységi határozat a csalás bűncselekményéről II/2. pont

⁴⁷ Mely eset egyben Elvi Bírósági Határozatként is közzétételre került EBH 2004/1108. szám alatt.

⁴⁸ A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló T/3006. számú törvényjavaslat indokolása – HVG-ORAC Jóggódek

Az új költségvetési csalás bűncselekmény kodifikálásának célja, hogy következetesebbé és használhatóbbá tegye a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvényt (a továbbiakban: Btk.) a költségvetést károsító bűncselekmények vonatkozásában. A Btk. Különös Része több olyan bűncselekményt is tartalmazott, amely a költségvetési bevételek rendszerét, ezen bevételeknek a költségvetésben való maradéktalan megjelenését volt hivatott biztosítani. E bűncselekmények csaknem mindegyike a klasszikus, széles értelemben vett csalás evolúciójával, az általános jogtárgy helyett közvetlen jogtárgyak megnevezésével jött létre. A rendszerváltás óta eltelt idő történései bebizonyították, hogy a költségvetés (elsősorban persze a hazai központi költségvetés) az átmenet, a változások legnagyobb vesztesévé vált. Kormányzati akarat mutatkozott többek közt a táppénzcsalások, a rokkantsági nyugdíjra elkövetett csalások vagy az ÁFA-csalások elleni fokozottabb és összehangolt védelemre.

A költségvetések védelmére hivatott, a korábbi Btk. szerinti törvényi tényállások a bűncselekmény közvetlen jogi tárgyát (adó, vám, jövedék, stb.) és az annak sérelmét jelentő elkövetési magatartást (pl. adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre/adatra vonatkozó valótlan tartalmú nyilatkozat tétele, stb.) hangsúlyozták. Indokolt, hogy a jogalkotó immár magát a költségvetést állítsa a védelem fókuszába, s az elkövetési magatartást a lehető legabsztraktabb módon fogalmazza meg. Ez a megoldás alkalmas arra, hogy kiiktasson számos "kiskaput", visszaélési lehetőséget az elkövetők oldaláról, így a védelem hatékonysága ugrásszerűen javuljon.

A korábbi szabályozások nem voltak alkalmasak arra, hogy megszüntessék a kényszer- vagy automatikus halmazatokat, amelyekről azonban a gyakorlat - teljes joggal - idegenkedett. A törvényi egység megteremtésével e probléma kiküszöbölődött.

Az új tényállás egységesíti továbbá az eddigi széttagolt bűncselekményi értékhatárokat, illetve az összes, a költségvetést sértő bűncselekményt egy cím alá vonja össze. Végül megszünteti a szankciók indokolatlan kuszaságát, és egységes, differenciált szankciórendszert vezet be.

A költségvetési csalás tényállása az alábbi bűncselekményeket vonta össze:

Bevételi oldalon: adócsalás (310. §), munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás (310/A. §), visszaélés jövedékkel (311. §), csempészet (312. §), ÁFA-ra elkövetett csalás, illetve a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével jár (318. §).

Kiadási oldalon: jogosulatlan gazdasági előny megszerzése (288. §), az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése (314. §), illetve a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével jár (318. §).

A költségvetési csalás adócsalást felváltó alapesetének törvényi tényállása szerint:

„Aki

a) költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, tévedésben tart vagy a valós tényt elhallgatja,

b) költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezményt jogtalanul vesz igénybe,

c) költségvetésből származó pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használ fel, és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, vétséget követ el, és két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.”

A bűncselekmény jogi tárgya közvetve a közteherviselési kötelezettségét teljesítő embereknek a költségvetések prudens működéséhez fűződő érdeke, közvetlenül pedig maguk a költségvetések.

A költségvetési csalás alanya általános, azt bárki elkövetheti, akit költségvetésbe történő befizetési kötelezettség terhel, és ezzel kapcsolatban tanúsít megtévesztő magatartást, illetve aki e magatartást költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában tanúsítja, feltéve, ha ezzel a költségvetésnek - akár eshetőleges szándékkal - vagyoni hátrányt okoz.

Az új szabályozás ezzel megszünteti azt a gyakorta előforduló kettősséget, hogy egyazon aktussal elkövetett több bűncselekmény esetében az eltérően minősülő bűncselekmények egyik részénél vizsgálni kellett a célzatot, másutt nem. A még az adócsalás tényállásának hatálya alatt a rendelkezések szerint akár egyetlen hamis számla beállításával valódi alaki halmazatként egyidejűleg az ÁFA tekintetében megvalósuló adócsalás (Btk. 310. §), és az ÁFA-csalás (Btk. 318. §) is megállapítható, pedig az adócsalás nem célzatos, a csalás pedig célzatos bűncselekmény.

A tényállás mind a befizetési kötelezettségek, mind pedig az e szakaszhoz fűzött értelmező rendelkezésben felsorolt bármely költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában tanúsított megtévesztő magatartást büntetni rendeli.

A befizetési kötelezettségek nem korlátozódnak a hatályos törvény szerinti adókra és az adó fogalma alá eső (Btké. 26. §) befizetési kötelezettségekre, továbbá vámra, vámtartozás megfizetését szolgáló biztosítékra, nem közösségi adókra és díjakra vonatkozó - jogszabályon alapuló - befizetési kötelezettségekre, annál szélesebb kört ölelnek fel. Ide tartoznak azok a magatartások is, amikor az elkövető a költségvetéssel szemben fennálló egyéb egyoldalú (pl. bírságfizetési), továbbá kontraktuális kötelezettségéből származó befizetési kötelezettségének csalárd módon nem tesz eleget, és ezzel okoz vagyoni hátrányt.

A költségvetések sérelme azonban csak akkor minősülhet bűncselekménynek, ha a tényállás (1) bekezdés a), b), vagy c) pontjában felsorolt magatartások vezetnek a vagyoni hátrányhoz.

A tévedésbe ejtés, tévedésben tartás, vagy a valós tény elhallgatása a tipikus elkövetési magatartás. A megfogalmazás kellően absztrakt ahhoz, hogy ezáltal valamennyi, a korábban a befizetési kötelezettségek teljesítését biztosító tényállás (adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, csempészet, stb.) elkövetési magatartását magában foglalja.

Ugyancsak az egységes költségvetési csalás bűncselekményének minősül az a korábban adócsalásként és ezzel egyidejűleg csalásként minősítendő bűncselekmény, amikor az elkövető csalárd magatartással csökkenteni befizetendő adóját, és egyúttal vissza is igényel adót.

A bűncselekmény rendbelisége és a folytatólágosság megítélése tekintetében az új tényállás az adócsalás esetében kialakult gyakorlatra kiható változást nem eszközöl.

A törvénymódosítás kihívás elé állította a jogalkalmazót az olyan esetekben, mikor az elkövetés még az adócsalás törvényi tényállásának hatálya alatt történt, viszont az elbíráláskor már az új költségvetési csalás tényállása szerepelt a Btk.-ban.

A régi Btk. 2.§-a szerint, *a bűncselekményt az elkövetése idején hatályban levő törvény szerint kell elbírálni. Ha a cselekmény elbírálásakor hatályban levő új büntető törvény szerint a cselekmény már nem bűncselekmény, vagy enyhébben bírálendő el, akkor az új törvényt kell alkalmazni; egyébként az új büntető törvénynek nincs visszaható ereje.*

Mivel a költségvetési csalás törvényi tényállása felölelte, úgymond inkorporálta a korábbi adócsalás törvényi tényállási elemeit, valamint az azonos büntetési tételekre tekintettel is az elbíráláskori probléma csupán a minősítés elnevezésében okozott változást. Az új Btk. hatálybalépése folytán felmerülő átmenet szintén hasonlóan alakult, mivel az új kódex változtatás nélkül átvette a költségvetési csalás törvényi tényállását.

Egy esettípus tükrében: a számlagyárak

Az ÁFA-csalások körében tipikus elkövetési magatartások közé tartozott a fiktív gazdasági társaságok létrehozásával üzemeltetett úgynevezett *számlagyárak* gyakorlata, amikor „stróman” személyek neve alatt létrehozott társaságok nevében az alapított gazdasági társaságok tényleges gazdasági tevékenység realizálása nélkül, pusztán megrendelésre költség számlákat gyártottak, a számlában szereplő összeget alapul véve jutalék fejében. Az elkövetés módzataira jellemző volt a bűncselekmény több szereplős, összehangolt szervezett jellege is.

Álljon itt egy konkrét eset a kilencvenes évek végéről.

A vádirat történeti tényállás a következő volt⁴⁹:

„A jelenleg ismeretlen helyen tartózkodó H.P. és társai 1997. évtől kezdődően részben nem valós adatokkal alapított és bejegyzett gazdasági társaságokat használtak fel arra, hogy különböző működő, valós gazdasági tevékenységet folytató „befogadó” cégek felé, azok igényeinek megfelelően meghatározott közvetítői jutalék ellenében hamis teljesítés nélküli munkavégzést, vagy szolgáltatást tartalmazó költség számlákat bocsássanak rendelkezésükre. Ezeket a számlákat a vevők a könyveléseikben, analitikáikban, valamint az általános forgalmi

⁴⁹ A vecsési számlagyárként elhíresült 53 vádlottas büntető ügy.

adó és társasági adóbevallásaikban szerepeltették és az így készített hamis adóbevallások alapján ÁFA, valamint a társasági adófizetési kötelezettségüket csökkentették.

A hamis számlákat kibocsátó cégek alapításához vagy átruházásához H.P. I. rendű T.P. vádlott megbízásából vádlott társaik kerestek olyan, egzisztenciálisan hátrányos helyzetben lévő személyeket, akik pénzért hajlandóak voltak a cégek bejegyzéséhez nevüket adni. XIV. rendű Ny.E. vádlott I. rendű T.P. vádlott megbízásából közreműködött abban, hogy tényleges gazdasági tevékenységet nem végző társaságokat alapítson azzal a céllal, hogy azoknak a nevében hamis számlákat forgalmazzanak. XIV. rendű NY.E. vádlott kereste meg és kérte fel anyagi ellenszolgáltatást ígérve és adva azokat a személyeket, akik a cégalapításban részt vettek, ő intézte és szervezte a kapcsolódó adminisztrációs tevékenységet és az általa felkért ügyvéd nyújtotta be a cégek bejegyzési kérelmeit az illetékes cégbíróságokhoz.

A bankszámlák feletti rendelkezés pénzfelvétel jogával nem az adott cég képviselője, hanem a cégek hálózatát létrehozó szervezők rendelkeztek. A „vevők” által átutalt összegeket is ezek a személyek vették fel és jutalékuk levonását követően juttatták vissza az átutalónak. Az ilyen módon bejegyzett cégek nevében bélyegzőket készítettek, számlatömböket vásároltak, melyeket általában könyvelőirodában tartottak. Ezekben az irodákban alkalmazott adminisztrátorok /H. Iroda/ X. rendű CS.A. vádlott, XI. rendű S.K. vádlott, /T. Iroda/ XII. rendű F. A. vádlott kialakult módszer szerint a megrendelők igényeinek megfelelően állították ki a számlákat, sok esetben oly módon, hogy a számlatömbök előre az árú vagy a szolgáltatás helyén kitöltetlenül le voltak bélyegezve és aláírva a kibocsátó nevében.

Ezeket a megrendeléseket, melyek összegyűjtésében könyvelők is szerepet játszottak, az általuk könyvelt cégekkel kapcsolatban – IX. rendű SZ.E. vádlott, XIX. rendű B.L. vádlott, XIII. rendű GY.B.M. vádlott – közvetítők szedték be. Elkövetési módszerük az volt, hogy vagy a könyvelést végző munkatársak, vagy a könyvelt cégek vezetői jelezték számlaigényüket, az igények alapján faxon szabályszerű megrendeléseket küldtek az irodák részére, melyben feltüntette, hogy milyen nevű vállalkozás részére, milyen tartalommal, milyen ütemezettségekkel és milyen összegekkel készüljenek el a valóltan számlák és ott legtöbbször saját kezűleg a magával vitt számlatömbökből és bélyegző felhasználásával fiktív számlákat készítettek. A bűncselekmények elkövetésénél további elkövetési magatartásuk volt az, hogy a vádlottak által könyvelt vállalkozás bélyegzőjének felhasználásával, valamint régebbi nyilvántartásba nem került

számlatömbök igénybevételével saját használatra a számlák ÁFA-tartalmáért számlabizonylatokat értékesített azoknak akik erre igényt jelentettek be. A vádlottak az ország egész területén terjesztették a fiktív számlákat.

H.P. számlakibocsátó cégeihez I. rendű T.P. vádlott biztosította a valós működés látszatához szükséges költségszámlákat. A kibocsátó cégeknek az értékesített költségszámlákon szereplő összegek bevételt jelentettek, ezért, hogy fizetendő adókötelezettségük ne legyen ezekkel szemben I. rendű T.P. vádlott személyéhez kapcsolódó fiktív cégek nevében kiállított számlákat állítottak be a könyvelésbe, így ő is tevékenyen közreműködött e cégek, valamint II. rendű C.E. vádlott által elkövetett bűncselekményekben. Ugyanakkor I. rendű T.P. vádlott H.P. helyébe lépve folytatta a már meglévő cégek „irányítását”, valamint új cégek alapításával a hálózatot bővítette.

A hamis számlákat, az adócsaláson kívül, jogtalan általános forgalmi adó visszaigénylésre – I. rendű T.P., IV. rendű P.F., V. rendű SZ.Z., VI. rendű SZ.Z. vádlottak -, valamint saját munkáltatójának sérelmére, annak kárt okozva – XX. rendű D.I. vádlott – is felhasználták a vádlottak.

A befogadó cégek döntő többsége budapesti illetőségű, így bevallásaikat a budapesti APEH igazgatóságokon nyújtották be.”

Látható, hogy a bűncselekmények elkövetése vállalkozás szerű, összehangolt, bűnszervezetre jellemző, szinte „maffiaszerű” elemekkel átszótt. Egyébként az ismertetett jogesetben a több mint ötven vádlott közül csak hárman kaptak jogerősen letöltendő szabadságvesztést. A cselekmények minősítését illetően a számlagyárosokat, azaz a fiktív számlákat ellenérték fejében kibocsátó elkövetőket bűnsegédként elkövetett adócsalásban és bűnsegédként elkövetett magánokirat-hamisításban ítélték el, míg az adócsalás és magánokirat-hamisítás tetteseiként a fiktív számlákat megvásárló számlabefogadók lettek elítélve.⁵⁰

⁵⁰ https://mno.hu/migr_1834/vecsesi_szamlagyar_elvarratlan_szalak-308247 Utolsó letöltés: 2018.04.02. 17.28.

A revizor, szaktanácsadó és szakértő szerepe az adócsalás, költségvetési csalás felderítése kapcsán

Az adócsalás, költségvetési csalás bűncselekmények tettesei rendszerint jogi, könyvelési szakértelemmel bíró elkövetői kört ölelnek fel. A számlagárak üzemeltetői, szükségképpen több szereplős bűnszövetség, bűnszervezet keretében működtetik „vállalkozásaikat”.

A felderítések során jellemző, hogy még adóigazgatási eljárások keretében feltárássra kerül az adóhiányt is megalapozó tényállás, így a büntetőeljárások már terjedelmes adóhatósági előzményekkel indulnak a nyomozati szakban.

A büntetőeljárásról szóló 1998. évi XIX. törvény (a továbbiakban: Be.) 76.§ (1) bekezdése szerint, *a bizonyítás eszközei a tanúvallomás, a szakvélemény, a tárgyi bizonyítási eszköz, az okirat és a terhelt vallomása.* A (2) bekezdése pedig rögzíti, hogy *a büntetőeljárásban fel lehet használni azokat az okiratokat és tárgyi bizonyítási eszközöket, amelyeket valamely hatóság – jogszabályban meghatározott feladatainak teljesítése során a hatáskörében eljárva – a büntetőeljárás megindítása előtt készített, illetőleg beszerzett.*

38

A fiktív számlákat kibocsátó számlagáraknál gyanújel, hogy alapvetően a gazdasági társaságok önmagukban is fiktíven működnek, tagjaik/ügyvezetőik külföldiek, székhelyükként sokszor olyan ingatlant jelölnek meg, melyet nehezen azonosítható harmadik személyek közbeiktatásával béreltek.

A nyomozások során jellemző, hogy az azt végző hatóságok szaktanácsadót vesznek igénybe, ha a bizonyítási eszközök felkutatásához, összegyűjtéséhez vagy rögzítéséhez különleges szakértelem szükséges, illetőleg a hatóság valamilyen szakkérdésben felvilágosítást kér.⁵¹ A szaktanácsadó a további eljárás során – a törvényi feltételek megléte esetén – szakértőként is igénybe vehető.

⁵¹ Be. 182.§ (1) bekezdése

A gyakorlatban sok esetben – különösen egyszerűbb megítélésű ügyeknél – a felvilágosítás nyújtásáról készített okiratot a hatóságok, valamint az ügyészségek és bíróságok kvázi szakvéleményként fogadják el és a büntetőeljárás során okirati bizonyítékként használják fel azokban az esetekben, amikor annak helyessége nem vitatható és a védelem sem kifogásolja ezek bizonyítékként történő felhasználását.⁵²

Abban az esetben viszont, ha a szaktanácsadó által írásban adott felvilágosítás valamilyen okból kifogásolható, vagy a védelem nem járul hozzá a bizonyítékként történő felhasználásához, úgy igazságügyi szakértői vélemény beszerzését kell elrendelni.

A szaktanácsadói jogintézmény a gyakorlatban a büntetőeljárás egyszerűsítését, gyorsítását és szakszerűbbé tételét szolgálja. A szaktanácsadói igénybevétel elsősorban számviteli, gazdasági szakismeretet kívánó tények, körülmények megítélését segíti elő olyan időszakban, amikor még nem fenyeget a késedelem veszélye és a megalapozatlan érdemi döntés káros következményei elkerülhetőek. A szaktanácsadó szakvéleményt nem nyilvánít, de felvilágosításai igen hasznosak lehetnek, amelyeket a hatóság figyelembe vesz a bizonyítási eszközök és bizonyítékok együttes értékelésekor.

Az adóhatóságnál foglalkoztatott revizorok alapvető feladata, hogy speciális könyvviteli közgazdasági szakismereteik felhasználásával előmozdítsák a bűncselekmények felderítését és bizonyítását. Ennek alapján a büntetőeljárás minden szakaszában a különleges számviteli, pénzügyi és gazdasági szakismeretet igénylő ügyek felderítésében és bizonyításában működnek közre. Közreműködésükkel megelőzhetőek a megalapozatlan nyomozás megszűntetések.

A revizorok így megbízhatóak az alábbi tevékenységekkel:

- a bizonyításhoz szükséges okiratok felkutatásában, rendszerezésében, értékelésében és mindezek kezdeményezésében való közreműködéssel;

⁵² Adónyomozás a gyakorlatban (Adónyomozók kézikönyve) – Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Vizsgálati Módszertani Bizottság Kiadványa 239. KompKonzult – 207. oldal

- bűncselekmények elkövetésére utaló gyanú megalapozottságát vagy kizárását alátámasztó tények, okiratok stb. szakmai értékelésével;
- egyes gazdálkodási folyamatok, tények közgazdasági számviteli szempontok értékelésével, s ezzel kapcsolatos felvilágosítással;
- nyomozati-, vizsgálati tervek elkészítésében való közreműködéssel, elsősorban gazdálkodással összefüggő tények, folyamatok, események felderítésének és bizonyításának érdekében;
- a gyanúsítottnak, vagy a tanúnak a gazdálkodással kapcsolatos tények tisztázására irányuló kihallgatása előtt a kihallgatási terv elkészítésében, s a kérdések szakszerű megfogalmazásában való közreműködéssel;
- a kihallgatásokat követően a vallomások értékelésével, a vallomásban közölt gazdálkodási tényeknek más bizonyítási eszközök révén (vallomások, bizonylatok stb.) rendelkezésre álló tényekkel történő egybevetésével és ezekkel kapcsolatos felvilágosítás adásával.

A revizor továbbá szükség esetén tanácsot ad az eljáró nyomozónak, vizsgálónak az ügyben kompetenciával rendelkező szakértői intézmény vagy szakértő megválasztásában, de alkalmazhatóak az igazságügyi könyv- és adószakértői szakvélemények jogalkalmazási értékelése során is.

A Be. 99.§ (1) bekezdése szerint, *ha a bizonyítandó tény megállapításához vagy megítéléséhez különleges szakértelem szükséges, szakértőt kell alkalmazni.*

Az adónyomozások során a könyvszakértői munkába általában nagy pénzügyi-számviteli gyakorlattal, jó számolási készséggel és lehetőleg mérlegképes könyvelői oklevéllel rendelkező „segéderőt” ajánlatos bevonni, akinek a munkájáért természetesen a szakértő felel.

Fontos, hogy a szakértő tájékoztatását szolgáló vázlatos tényállás közzlése jogilag is hibátlan legyen.

A szakvélemény értékelése során a szakértő elfogulatlansága, szakmai hozzáértésének foka, az alkalmazott vizsgálati módszerek tudományos megalapozottsága és korszerűsége, a szakértői következtetések egyértelműsége, a szakvélemény egyes részei közötti ténybeli, szakmai és logikai ellentmondások hiánya alapján az eljáró hatóság meggyőződést szerezhet arról, hogy a szakértői állásfoglalás helytálló.

Ha a szakkérdés más szakértő kirendelésével sem tisztázható, az eljáró hatóság elrendelheti a szakvélemény felülvizsgálatát.⁵³

Összegzés

A dolgozat célja az ÁFA csalás, mint az ÁFÁ-ra elkövetett adócsalás és csalás bűncselekmények anomáliáinak bemutatása volt aképpen, hogy demonstrálásra kerüljön, hogy miként jut el az évtizedes joggyakorlat odáig, hogy végül a jogalkotó új törvényi tényállás alkotásával oldja fel azokat az jogalkalmazási nehézségeket, melyet a Legfelsőbb Bíróság jogegységi tanácsa is megkísérlet rendezni.

Az új törvényi tényállás a költségvetési csalásról az összes, a költségvetést sértő bűncselekményt egy cím alá vonja össze. A törvényi egység megteremtette a kényszer- vagy automatikus halmazatok kiküszöbölődését.

Áttekintve a módosított törvényt érthető, hogy mi volt a jogalkotó szándéka, de majd a jövő mutatja meg, hogy gyakorlatban milyen mértékű változást hoz az új szabályozás.

⁵³ Be. 111.§ (5) bekezdése

Irodalomjegyzék

1. A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló T/3006. számú törvényjavaslat indokolása – HVG-ORAC Jogkódex
2. A büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény nagykommentárja – OPTEN Informatikai Kft. 2016.
3. Adónyomozás a gyakorlatban (Adónyomozók kézikönyve) – Adó- és Pénzügyi ellenőrzési hivatal Vizsgálati Módszertani Bizottság Kiadványa 239. KompKonzult
4. DG TAXUD eLearning – VAT Introduction - https://ec.europa.eu/taxation_customs/eu-training/general-overview/elearning-modules-vat_en. Utolsó letöltés: 2018.03.27. 13.27.
5. Dr. Dallos Norbert – Dr. Pék Richárd Tamás: Adó-e az ÁFA, avagy újabb kérdésfelvetések az ÁFA-csalásról –Ügyészek Lapja 2005/6
6. Dr. Krémer László: Az általános forgalmi adó vonatkozásában elkövetett csalás és adócsalás elhatárolása – Bírák Lapja – 2002/2.
7. Dr. Rupa Melinda: Az áfa adónemre elkövetett adócsalás mint gazdasági és az áfa-visszaigénylésre elkövetett csalás mint vagyon elleni bűncselekmény elhatárolási szempontjai – Magyar Jog 2003/6.
8. Dr. Sulyok Endre: Közadók kezelése és behajtása II. kiadás – Fővárosi Nyomda Rt. Budapest, 1941.
9. Földes Gábor (Szerk.): Pénzügyi Jog I. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1998.
10. Horváth Tibor-Kereszty Béla-Maráz Vilmosné -Nagy Ferenc-Vida Mihály: A magyar büntetőjog különös része. Korona Kiadó, Budapest, 1999.
11. Nagy Ferenc -Tokaji Géza: A magyar büntetőjog általános része. Korona Kiadó, Budapest, 1998.
12. Patyi Adrienn: Az ÁFA-adónemre elkövetett adócsalás egyes elkövetési magatartásai - [http://www.jogiforum.hu/files/publikaciok/patyi_adrienn_az_afa_adonemre_elkovett_adocsalas_egyes_elkovetesi_magatartasai\[jogi_forum\].pdf](http://www.jogiforum.hu/files/publikaciok/patyi_adrienn_az_afa_adonemre_elkovett_adocsalas_egyes_elkovetesi_magatartasai[jogi_forum].pdf) Utolsó letöltés: 2018.03.27 17.20.
13. Tiley, John: Revenue Law, Hart Publishing, 2005.
14. Tóth Mihály: Gazdasági bűnözés és bűncselekmények. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft., 2002.

15. Várnay Ernő – Papp Mónika: Az Európai Unió Joga. KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft., 2005.
16. https://mno.hu/migr_1834/vecsesi_szamlagyar_elvaratlan_szalak-308247 Utolsó letöltés: 2018.04.02. 17.28.

Felhasznált jogszabályok, egyéb joganyagok jegyzéke

- Magyarország Alaptörvényéről szóló T/2726. számú törvényjavaslat 2011. április 25-én elfogadott és 2012. január 1-étől hatályos szövege.
- 1598. évi V. törvénycikk a földesurak egy fél magyar forinttal adózni és a pénz helyett jól fegyverzett lovasokat hadba küldeni tartozzanak.
- 1598. évi VII. törvénycikk büntetéséről azoknak, a kik ezen adó fejében a táborba lovasokat nem küldenek és azokat a kitűzött időig el nem látják, és a lovasoknak a fizetéséről
- 1878. évi V. törvény cikk a magyar büntető törvénykönyvről
- 1959. évi 18. tvr. az adócsalás büntetéről és a pénzügyi szabálysértésre vonatkozó rendelkezések módosításáról.
- 1929. évi XXVIII. törvény az állatforgalmi adó megszüntetéséről, a hús után fizetendő általános forgalmi adóra vonatkozó egyes rendelkezések megváltoztatásáról és a marhalevelek illetékéről
- A Belga Királyság, a Dán Királyság, a Németországi Szövetségi Köztársaság, a Görög Köztársaság, a Spanyol Királyság, a Francia Köztársaság, Írország, az Olasz Köztársaság, a Luxemburgi Nagyhercegség, a Holland Királyság, az Osztrák Köztársaság, a Portugál Köztársaság, a Finn Köztársaság, a Svéd Királyság, Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága (az Európai Unió tagállamai) és a Cseh Köztársaság, az Észt Köztársaság, a Ciprusi Köztársaság, a Lett Köztársaság, a Litván Köztársaság, a Magyar Köztársaság, a Máltai Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Szlovén Köztársaság és a Szlovák Köztársaság között, a Cseh Köztársaságnak, az Észt Köztársaságnak, a Ciprusi Köztársaságnak, a Lett Köztársaságnak, a Litván Köztársaságnak, a Magyar Köztársaságnak, a Máltai Köztársaságnak, a Lengyel Köztársaságnak, a Szlovén Köztársaságnak és a Szlovák Köztársaságnak az Európai Unióhoz történő csatlakozásáról szóló szerződés kihirdetéséről szóló 2004. Évi XXX. törvény
- A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról 2011. évi LXIII. törvény
- 2006/112/EK irányelv - az EU közös hozzáadottértékadó-rendszere (héta-rendszere)
- Magyarország 2018. évi központi költségvetéséről szóló 2017. évi C. törvény

- a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény hatálybalépéséről és végrehajtásáról szóló 1979. évi 5. törvényerejű rendelet
- A 2007. november 12-én elfogadott és 2007. november 16-ától hatályos az általános forgalmi adóról szóló – időközben többször módosított - 2007. évi CXXVII. törvény hatályos szövege.
- A 2012. június 25-én elfogadott és 2012. július 1-től hatályos büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény
- BDJ 957 (BH 2533/1960) Kecskeméti Megyei Bíróság Bf.II.2336/159 (1959.XI.3.)
- 23/1990. (X. 31.) AB határozat
- BH 1993.218
- BH 1993.271
- BH 1993.660
- BH 2004. 94
- 1/2006. büntető jogegységi határozat a csalás bűncselekményéről