

JOGI FÓRUM PUBLIKÁCIÓ

Az általános forgalmi adó és a körhinta-csalás az Európai Unióban

Szerző:

dr. Lékó Anna

Kézirat lezárva:

Budapest 2023. február 2.

Bevezetés

„Milliárdos áfacsaló csoportok után nyomoznak Európa-szerte”¹, „Százmilliós körhinta-csalás. Fegyház várhat a kávé bűnbanda vezetőire”², „Magyarországra is elértek az európai körhinta-csalás szálai”³. Három újságcikk címe, melyek más-más évben, különböző bűncselekményekhez kapcsolódnak.

Tanulmányom témájául a körhinta-csalás bűncselekmény elkövetési módjainak és a hatékonyabb fellépést biztosító jogalkotási harcnak a bemutatását választottam, de kitérek az uniós hozzáadott érték adó (továbbiakban: héa) szabályozás fejlődésére is. Ez a jelenség az általános forgalmi adó be nem fizetésének, illetve jogtalan visszaigénylésének egy nagyon szofisztikált módja, melyre az Európai Unió jogharmonizációjának nem elégséges fejlődése és az adóhatóságok közötti alacsony határfokú együttműködés biztosít lehetőséget.

Az általános forgalmi adó Magyarország költségvetésének a legnagyobb bevételi forrása. 2022-as költségvetési év szerint 5.444 milliárd forint, amely a bruttó hazai össztermék (GDP) mintegy 9,7%-ára tehető,⁴ azonban sajnos arra vonatkozóan nincsen friss adatom, hogy mekkora az az összeg, ami az adócsalások miatt nem lett a költségvetés bevétele. Az Európai Bizottság szerint a hozzáadott érték adó bevétel-kiesés (a tervezett héa-bevétel és az adóhatóságok által ténylegesen beszedett héa közötti különbség) az EU-ban éves szinten már 2016-ban megközelítette a 170 milliárd eurót, és ebből mintegy 50 milliárd EUR a határokon átnyúló csalásoknak tudható be⁵.

Ugyan rendszeresen a híradások a NAV sikeres akcióiról, de ezek esetében általában legfeljebb az elkövetőket tudják bíróság elé állítani, szinte soha nem sikerült beszedni az elmaradt adót. Az újságok is gyakran hírt adnak tej, gabona, cukor stb. termékek áfájának jogszerűtlen visszatérítéséről, elcsalásáról, de az okok pontos elemzésével adósok maradnak, általában megmaradnak annál a megfogalmazásnál,

¹ <https://www.vg.hu/kozelet/2022/11/milliardos-afacsalo-csoportok-utan-nyomoznak-europa-szerte>

² <https://azuzlet.hu/korhintacsalas-fegyhas-varhat-a-kaves-bunbanda-vezetoire/>

³ https://hvg.hu/kkv/20180504_magyarorszagra_is_elertek_az_europai_korhinta_csalas_szalai

⁴ T/16118. számú törvényjavaslat

⁵ <https://www.consilium.europa.eu/hu/policies/vat-reverse-charge/>

hogy „az uniós csatlakozás, 2004 óta egyre jobban elterjedt az ügyeskedés”.⁶ A hétköznapi emberek számára felfoghatatlan összegek tűnnek el az adóbevételekből, annak megítélése pedig a jogászi szakma feladata, hogy ezek súlyos visszaélés eredményeként vagy a jogszabályok adta legális lehetőségként történtek, melyekkel az adófizetési teher csökkenthető.

Tanulmányom témaválasztásánál legfontosabb szempont az volt, hogy adójogi szempontból egy dinamikusan változó, nagy jelentőségű és aktuális témát dolgozzak fel. Munkámban megpróbálom körüljárni, hogy milyen kikapukat kihasználva tudják ezek az élelmes bűnözők milliárdokkal megrövidíteni az államot. Ehhez először elhelyezem az adófajták között az általános forgalmi adót, majd bemutatom a hatályos magyar szabályozás legfontosabb rendelkezéseit.

Hazánk 2004 óta az Európai Unió tagja, ezért nálunk is érvényes a „4 szabadság” elve, mely a személyek, a szolgáltatások, tőke és az áruk szabad mozgását jelenti. Természetesen ennek komoly kihatása van az adórendszerre is, dolgozatomban röviden kitérek ennek vázlatos ismertetésére is.

Tanulmányom fő témája tehát a körhíntacsolás, melynél az elkövetők azt használják ki, hogy az Unió csak irányelvben szabályozza a hozzáadott érték adót, és ezáltal nincs két egyforma adórendszer az unió 27 tagállamában. Egy ábra segítségével bemutatom a tevékenységet és az adócsalásban kialakult főbb szerepeket. Mivel a körhíntacsolás több országon átívelő, hatalmas tárgyi súlyú bűncselekmény, ezért nemcsak a tagállamok, már az EU is megpróbált fellépni ellene, erről is ejtek szót.

I. Az általános forgalmi adó jellemzői, kialakulása

Előljáróban röviden bemutatnám az általános forgalmi adó helyét az adórendszerünkben. A forgalmi típusú adók - mint az általános forgalmi adó is - termékek vagy szolgáltatások értékesítéséhez kötődhetnek. Az ilyen adók között megkülönböztethetünk egyfázisú, valamint többfázisú adókat. Az egyfázisú adó - a magyar adórendszerben a jövedéki adó - az értékesítési láncot egy ponton, míg a

⁶ http://hvg.hu/gazdasag/20140804_Tragyaboritas_kellett_hogy_beinduljon_az

többfázisú adó több, de nem az összes pontján terheli. A többfázisú adók egy csoportja az összféfazisú adó, amely az értékesítési láncolatot mindent pontján terheli. Az általános forgalmi adót az összféfazisú adók csoportjába sorolhatjuk. Az előbb említett forgalmi típusú adókat csoportosíthatjuk aszerint is, hogy a teljes forgalom adja-e az adóalapot vagy az adó alapját mindössze csak a hozzáadott érték képezi. Ezek alapján megkülönböztetünk bruttó és nettó típusú adót. Ma Magyarországon háromféle forgalmi típusú adó létezik: az általános forgalmi adó, a jövedéki adó, valamint a helyi iparüzési adó.

Megállapíthatjuk tehát, hogy az általános forgalmi adó egy olyan többfázisú, nettó típusú adó, melyet a termelés és a forgalmazás minden szakaszában a hozzáadott érték után meg kell fizetni, de az adóterhet a termék vagy a szolgáltatás végső felhasználója viseli.

Európában először a mai áfának megfelelő adót Franciaországban vetettek ki 1954-ben. A megalkotója Maurice Lauré, aki a francia adóhatóság munkatársa volt. Az adóforma francia elnevezése pedig „taxe sur la valeur ajoutée (TVA)” ami szó szerinti fordításban „hozzáadott érték adó” kifejezést jelenti. Eredetileg a legnagyobb cégek fizették, később fokozatosan terjesztették ki valamennyi gazdasági társaságra. A francia állami adó bevételeknek a mai napig a legnagyobb forrása (kb. 45%-a).

Az első hozzáadott érték típusú, azaz „áfaserű” adó Magyarországon először 1929 -ben a XXVIII. törvény „az állatforgalmi adó megszüntetéséről, a hús után fizetendő általános forgalmi adóra vonatkozó egyes rendelkezések és a marhalevelek illetékéről” szóló rendelkezésével jelent meg⁷.

Magyarországon a gazdálkodóknak 1987 óta köteles a vevői felé áfát felszámítani, majd később azt az adóhatóságnak megfizetni⁸. Az áfa közvetett adó, ugyanis az adózásra kötelezett gazdálkodónak lehetőségük van az adó áthárítására. Az értékesítéskor felszámított adót a vállalkozás vevői fizetik meg, beszerzéskor azonban a megfizetett adót levonhatja az adóhatóság részére fizetett adóból. A végső fogyasztónak, felhasználónak nincs már lehetősége az adó áthárítására, így tulajdonképpen a fogyasztó fizeti meg, ezért a szakirodalom az áfát fogyasztási adóként tartja számon. Az áfatörvény értelmében az

⁷ 1929. évi XXVIII. törvény

⁸ Az általános forgalmi adóról szóló 1987.évi V. törvény

adófizetési kötelezettség az adóalany által - ilyen minőségben - belföldön és ellenérték fejében teljesített termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása, valamint a terméknek az Európai Közösségen belüli egyes, belföldön és ellenérték fejében teljesített beszerzése, valamint termék importja során keletkezik.

II. Az általános forgalmi adózás hatályos magyar szabályozása

II.1. Hatályos áfa-szabályozás Magyarországon

Magyarországon a minden évben négy-öt alkalommal módosuló általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: áfatörvény) tartalmazza az adó fizetésének főbb szabályait. A törvény több mint 20 EU-s irányelv és egyéb jogszabály átültetését valósítja meg, közülük talán a legfontosabb a Tanács 2006/112/EK irányelve (2006. november 28.) a közös hozzáadott értékadó-rendszerről. A törvény preambuluma megfogalmazza, az „új” áfatörvény célkitűzését:

„figyelemmel az államháztartás feladatainak ellátásához szükséges állandó, nem konjunktúraérzékeny és értékálló bevétel biztosítására,

figyelemmel az árutermelő piacgazdaság igényeit kielégítő versenysemleges követelményeire, figyelemmel Magyarországnak az Európai Unióban tagállamként való részvételére, különös tekintettel az ebből fakadó jogharmonizációs kötelezettségekre” alkotta meg a törvényt.⁹

A jogszabály miniszteri indokolása már kicsit prózaibban fogalmazta meg azt, hogy miért volt szükség új törvényre. Az adózók jogkövetése erőteljesen lecsökkent, egyre több adócsalásra derült fény. Sokszor jogszabályi hiányosságok álltak a háttérben, valamint szükség volt az európai jogharmonizációra is. Az így elkészült új áfatörvény kiküszöbölte azokat a hézagokat, hiányosságokat, amelyek az uniós irányelv maradéktalan megvalósulásához szükségesek, valamint igyekezett egyensúlyt teremteni az adózók felé irányuló „bizalmi-elv” és az állam „adóérdeke” között.¹⁰

⁹ 2007. évi CXXVII. törvény preambuluma

¹⁰ 2007. évi CXXVII: törvény miniszteri indokolása (1.5)

II.2. Az adó alanya

Az áfatörvény 5. §-a részletezi az adóalanyok körét, az adóalannyá válás feltételeit. Az adóalanyiság fennáll minden olyan jog-, és cselekvőképes képes személy vagy szervezet vonatkozásában, aki a saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, függetlenül attól, hogy azt hol és milyen célból végzi, illetve, hogy az jár-e eredménnyel vagy sem. Az adó alanya belföldi és külföldi személy egyaránt lehet, a jog- és cselekvőképesség fennállása tekintetében elsődlegesen azok személyes joga irányadó.

A közös tulajdonban és közös használatban lévő ingó és ingatlan dolog hasznosítása tekintetében a törvény a tulajdonostársak közösségét jelöli meg adóalanyként. A tulajdonostársak közössége az adóalanyisághoz fűződő jogokat és kötelezettségeket képviselő útján gyakorolja.

II.3. Az adó tárgya

A törvény 6. §-a meghatározza a gazdasági tevékenység fogalmát is: valamely tevékenység üzletszerű, illetve tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben ez ellenérték elérésére irányul vagy azt eredményezi. Az áfatörvény példalázó jelleggel sorolja fel a gazdasági tevékenységek körét: a termelésre, forgalmazásra irányuló ipari, mezőgazdasági és kereskedelmi tevékenység, valamint az egyéb szolgáltató tevékenység, ideértve a szellemi szabad foglalkozást is. A gazdasági tevékenység körébe tartozónak minősít a törvény minden olyan tevékenységet, amelyet bevétel elérése érdekében üzletszerűen, illetőleg tartósan vagy rendszeresen végeznek, feltéve, hogy a tevékenység folytatása független formában történik. Nem minősül független formában kifejtett gazdasági tevékenységnek a munkaviszony jellegű jogviszony, valamint olyan munkavégzésre irányuló egyéb jogviszony keretében végzett tevékenység, ahol a kötelezett alárendelt helyzetben van a megbízóval, munkáltatóval szemben a tevékenység feltételeinek és egyéb körülményeinek meghatározásában. A törvény egyes tevékenységeket akkor is gazdasági tevékenységnek tekint, ha azok gyakorlása nem tartósan vagy rendszeresen történik. Az adóalany vonatkozásában gazdasági tevékenység az is, ha az adóalany

vállalkozásának részét képező vagyont, vagyoni értékű jogát eseti jelleggel értékesíti.¹¹

II.4. A törvény területi hatálya és a törvény hatálya alá tartozó tevékenységek

A törvény területi hatálya nemcsak Magyarország területére terjed ki, mivel adófizetési kötelezettséggel jár a terméknek az Európai Közösségen belüli egyes, belföldön és ellenérték fejében teljesített beszerzése és termék importja után. Épp ezért nem is lehet a hagyományos jogtudományi területi hatály-fogalmat pontosan definiálni.

Magyarország 2004. május 1. óta az Európai Unió tagja, ekkor megszűnt a közte és a többi tagállam közötti pénzügyi határ, ezáltal a tagállamok közötti áruforgalom vámhatóság által történő ellenőrzésének és az import áfa vámhatóság által történő beszedésének lehetősége. A tagállamok közötti áruforgalom tekintetében ezért a kivetéses adózás helyett az önadózás lépett, vagyis az adóalanyoknak, és meghatározott esetben a nem adóalany személyeknek, szervezeteknek a másik tagállamból vásárolt termék után be kell vallaniuk és meg kell fizetniük az áfát. Így a törvény meghatározza, hogy melyek azok az esetek, amikor a másik tagállamból vásárolt termék után az adót a belföldi vevőnek kell megfizetni. Termék Unión belüli beszerzése jogcímen adófizetési kötelezettséget keletkeztet tehát az az ügylet, ha egy belföldön nyilvántartásba vett adóalany egy másik tagállambeli adóalanytól vásárol terméket, és a termék igazoltan elhagyja az eladó tagállamát. Ez alól azonban vannak kivételek¹² a termékértékesítés típusától, illetve az értékesítő, vagy a beszerző fél adózói státusától függően.

¹¹ 2007. évi CCXXVII. törvény 6.§-ának indokolása

¹² Az áfatörvény 20. §-a sorolja fel a kivételeket. A termékértékesítés típusától függő kivétel a távértékesítésre vonatkozó szabályozás alá tartozó, és a fel- vagy összeszerelés tárgyú szolgáló termékeket érinti, ilyen termékek tagállamon átnyúló értékesítésére, illetve beszerzésére nem a termék Közösségen belüli beszerzésének szabályait kell ugyanis alkalmazni. Nem kell termék Közösségen belüli beszerzése miatt adót fizetni azon termékértékesítések után, melyeket, ha belföldön értékesítették volna, adómentesek lennének levonási jog mellett. Így nem kell ilyen jogcímen adót fizetni, ha nemzetközi közlekedésben résztvevő légitársaság, tengeri hajó, ezek alkatrészeinek, valamint ezek ellátására szolgáló termékek beszerzése történik, illetve ha a diplomáciai és konzuli képviselők és azok tagjai, valamint az ezekkel egy tekintet alá eső nemzetközi szervezetek és azok tagjai, vagy meghatározott esetben az Észak-atlanti Szerződés tagállamának belföldön állomásozó fegyveres ereje számára szereznek be terméket másik tagállamból. Nem kell adót fizetni termék Közösségen belüli beszerzése jogcímen azon termékek másik tagállamból történő beszerzése után, melyekre a használt cikkek szerinti adózás szabályai alkalmazandóak.

III. Közös adópolitika kialakulása az Európai Unióban

III.1. Adójogi jogharmonizáció fejlődése

Magát az Európai Unió adópolitikájának létrejöttét, az integráció fejlődését nem kívánom részletesen bemutatni, azonban fontosnak tartom megemlíteni, hiszen a „körhinta-csalás” csak akkor érthető meg igazán, ha az áttekintettük, milyen „átmeneti” áfa-szabályozás jött létre az EU-ban.

Az 1957-ben létrehozott Európai Közösségeket tulajdonképpen 3 szerződés alkotta meg. Ezek a szerződések hozták létre Európai Szén- és Acélközösséget, az Európai Atomenergia Közösséget és az Európai Gazdasági Közösséget.¹³ Az Európai Közösségek 1993-ban alakultak át Európai Unióvá a Maastrichti Szerződés elfogadásával. A jelenleg hatályos szabályokat a 2009-ben elfogadott Lisszaboni Szerződés tartalmazza.

A szerződéseknek az adójogot érintő részei időtállóak annak ellenére, hogy a szerződéseket több ízben módosították. Ez többnyire annak tudható be, hogy a tagállamok az adópolitikájukat illetően alig hajlanak a harmonizációra, nem hajlandók feladni a szuverenitásukat e téren, tartva attól, hogy az egyik legmeghatározóbb gazdasági és politikai eszköz kikerül a kezükből.

Az Európai Közösségek megalapítása óta az adózás kérdése ugyan többször napirendre került, a többi politikával összehasonlítva mégis viszonylag kevés eredményt lehet felmutatni, különösen a közvetlen adók területén.¹⁴ Számos olyan - elsősorban szakmai jellegű - projekt indult, ami az adóharmonizációt célozta. Ezek többnyire inkább „vitaindító” törekvések voltak, de kevés kivételtől eltekintve nem történt igazi előrelépés. Arra viszont kiválóan alkalmasak voltak, hogy felhívják a figyelmet egy problémára, ezáltal mind az Unióban minden a tagállamokban elkezdődhetett egy egyeztetési folyamat, amiből később akár jogszabály is születhetett.

¹³ Blutman László: Az Európai Unió joga a gyakorlatban, HVG-ORAC, Budapest, 2010. 27-37. o. (a továbbiakban: Az Európai Unió joga a gyakorlatban)

¹⁴ A témáról lásd még Erdős Éva: Az adójogi harmonizáció folyamata és eszközei az Európai Unióban In: Ünnepi Tanulmányok Prof. Dr. Kalas Tibor egyetemi tanár oktatói munkásságának tiszteletére Z-Press Kiadó, 2008. Miskolc 105-125.p.

III.2. Tinbergen-jelentés

Az első ilyen törekvés az 1953-ban megszületett Tinbergen-jelentéshez fűződik. A probléma, ami elsőként felmerült, hogy a különböző tagállami belső szabályok miatt a szén és az acél szabad kereskedelme jelentős akadályokba ütközött. Az ESZAK főigazgatósága megbízta a holland Jan Tinbergent (aki 1969-ben közgazdasági Nobel-díjat kapott), hogy tegyen javaslatot a harmonizációra. Nem tudott maradéktalanul eleget tenni a megbízásnak, viszont vizsgálatait, jelentései hatására Franciaországban hatályba lépett a hozzáadott érték típusú adózás¹⁵. Miután az EKSZ 1958. január 1-jén hatályba lépett, a 93. cikkben rendelkezett arról, hogy a forgalmi és jövedéki adókat illetően harmonizációra van szükség a közös piac érdekében.

III.3. ABC-jelentés

Az integráció kezdetén a forgalmi adó legkülönbözőbb formái voltak érvényben az egyes tagországokban: többlépcsős, egylépcsős, áruforgalmi stb. adók. A Bizottság 1960-ban három munkacsoportot („A”, „B”, és „C” elnevezéssel) állított fel az adóharmonizáció lehetséges útjainak tanulmányozására és a megfelelő javaslatok kidolgozására. Az ABC munkacsoportok főként a közvetett adókkal foglalkoztak. Az „A” alcsoport feladata a határellenőrzésekkel és az adóhatárok eltörlésének lehetőségeinek vizsgálata volt. A „B” alcsoport a kiskereskedelmi fázist megelőző egyfázisú forgalmi adó és a kiskereskedelmi fázisra alkalmazandó különadó bevezetésével foglalkozott. A „C” alcsoport pedig a termelési fázisban alkalmazandó többfázisú, illetve egyfázisú forgalmi adó bevezetésének lehetőségét vizsgálta. A vizsgálati eredményeket összesítették, és az ún. ABC jelentésben tették közzé. Ezzel nagyjából egy időben a Bizottság egy független szakértői bizottságot is megbízott azzal, hogy vizsgálják meg az európai adórendszereket, adójogszabályokat, valamint, hogy ezek milyen hatással vannak a belső piac működésére.

¹⁵ Gareth D. Myles: Tax Policy and European Union Governance; <http://people.exeter.ac.uk/gdmyles/papers/pdfs/Milan.pdf>

III.4. Neumark-jelentés

Fritz Neumark német közgazdász 1960-ban kapott megbízást az adójogi integráció irányának kidolgozására. 1962-ben közzétett jelentése az ABC-munkacsoportok megállapításaival azonos eredményre jutott, azaz megállapította, hogy a közös piac megfelelő működésének biztosításához a tagállamok által alkalmazott kaszkád típusú (más néven kumulatív többfázisú adó, melynek sajátossága, hogy a terméket minden értékesítési pontnál adófizetési kötelezettség terheli) forgalmi adórendszert a hozzáadott érték típusú adóztatási rendszerrel kell felváltani.

A kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó rendelkezések harmonizációját is érintette a jelentés, majd megállapította, hogy amennyiben ez nem lehetséges, egy multilaterális egyezmény megalkotása is napirendre tűzhető.

A 1970-es években az adóharmonizációs törekvések lelassultak. Ugyan egyre több gazdasági és a monetáris unió tervét támogató érdekcsoport jött létre, de az adott korszakban lezajló gazdasági folyamatok következtében (Bretton Woods-i nemzetközi pénzügyi rendszer összeomlása 1970-ben, olajárrobbanás 1973-ban), nem történt jelentős előrelépés ebben az időszakban. A 70-es évekbeli nagy tervek és lobbik után viszonylag eseménytelenül telt el a 80' as évek első fele adójogi jogharmonizációs szempontból.

III.5. Az Egységes Európai Okmány

Az adóharmonizáció következő lépéséig 1985-ig kellett várni, amikor is a Bizottság kiadta az ún. Fehér Könyvet. Ez a dokumentum jelentette az áttörést nagyon sok közösségi politika, így az adóharmonizáció terén is, ennek hatására születtek sorban a közösségi jogszabályok. A Fehér Könyv tulajdonképpen egy összefoglaló tanulmány arról, hogy a belső piac gyakorlati megvalósulásának, a négy szabadság érvényesülésének és ezen belül természetesen az adóharmonizáció megvalósulásának milyen technikai, pénzügyi, fizikai akadályai vannak, és hogyan lehetne ezeket az akadályokat elhárítani. A dokumentum

konkrét határidőt is megjelölt (1992. december 31.) az akadályok elhárítására, a működéséhez szükséges jogszabályok meghozatalára.¹⁶ Az 1985-1986 évben tartott kormányközi konferencia a könyvet alapszerződési szintre emelte és átnevezte Egységes Európai Okmányra. Ennek hatására az adójog majd minden területén születtek javaslatok és jogszabályok.

III.6. A káros adóverseny elleni harc és a Magatartási Kódex

A káros adóverseny, mint probléma nagyjából egyidős magával az Európai Unióval. A téma egy Veronában tartott konferencián - melyet az unió tagállamai 1996-ban szerveztek meg - került ismét előtérbe. A témafelvetés arról szólt, hogy bizonyos típusú kedvezmények káros adóversenyt eredményezhetnek, ezáltal az uniós adójogban is szükség van az egyenlő elbánás elvére. Első lépésként a tagállamok összességének adóbevételeit akarták biztosítani a káros adóverseny megszüntetésével. A tagállamok sok esetben azért, hogy egy-egy szektornak, illetve bizonyos típusú vállalkozásnak kedvező adójogi környezetet, elbírálást biztosítottak káros adóversenyt idéztek elő, valamint a diszkrimináció tilalmát is megszegték. *„Az alkalmazott módszer azért volt káros, mert a kedvező adószabályok eredményeként más tagországok adóbevételeit vonták el, anélkül, hogy a fogadó ország általános rendjébe integrálták volna az adott vállalkozást.”*¹⁷ Ennek eredményeképpen 1997 decemberében az Ecofin (az Európai Unió Tanácsának pénzügyminiszteri formációja) tanácsi következtetéseket¹⁸ fogadott el az üzleti adóztatás Magatartási Kódexére¹⁹, mely nem kötelező ajánlásokat és egyfajta „standstill-klausulát” tartalmazott, amelyben a tagállamok vállalták, hogy tartózkodnak a kódexbe ütköző intézkedések meghozatalától, a meglevőket pedig fokozatosan kivezetik.²⁰

A kódexet kidolgozó szakemberek felállítottak egy ún. Magatartási Kódex Munkacsoportot is. Ebben a munkacsoportban a tagállamok képviselői döntenek a fenti elvek tükrében az egyes adójogi megoldásokról és jelentésüket a Tanács elé terjesztik. A munkacsoport egy olyan szakmai fórum, aminek

¹⁶ White Paper from the Commission to the European Council, Completing the Internal Market, 1985, COM (85) 310 final

¹⁷ dr. Békés Balázs: Közvetett adózás az Európai Unióban (PHD dolgozat 20. oldal)

¹⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/

¹⁹ Conclusion of the ECOFIN Council Meeting on 1 December, 1997 concerning taxation policy - Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December, 1997 on the Code of Conduct for business taxation - Taxation of savings (OJ C 2/1.)

²⁰ Az Európai Unió adójoga, szerk.: Óry Tamás, Osiris Kiadó, Budapest, 2003. 274 o.

munkája nyomán akár jogforrások is születhetnek. A határozatnak, amit a munkacsoport hoz jogi kötelező ereje nincsen, de politikai nyomást jelent az adott tagország részére. A munkacsoport 1999-ben elfogadott jelentése²¹ szerint a megvizsgált több mint 260 adó- és adóalap-kedvezmény közül 66 minősült károsnak. A munkacsoport alapvetően két kérdéskört vizsgál. Egyrészt, hogy a tagállamokban született-e újabb - az unió által károsnak ítélt - adóintézkedés, illetve, hogy amiket korábban károsnak ítélték, azokat megszüntette-e. A munkacsoport jelenleg is működik, annak ellenére, hogy tevékenysége nem kap nagy nyilvánosságot. Az Európai Bizottság egyik 2009-ben elfogadott közleménye²² is utal azonban arra, hogy továbbra is fontos célkitűzés a tagállamok közötti káros adóverseny ellenőrzése és az ezzel kapcsolatos visszásságok kiküszöbölése. A munkacsoport az Uniós célkitűzések mentén, az OECD azonos területen folytatott munkájával párhuzamosan, arra is figyelemmel fejti ki tevékenységét. Az OECD kiemelt projekt keretében foglalkozik a káros adóverseny elleni nemzetközi fellépéssel, melynek 1998-as jelentése szerint az adóverseny akkor lehet potenciálisan kárt okozó, ha eltorzítja a pénzügyi és beruházási folyamatokat, ezáltal aláássa az adószervezetek igazságosságát és megváltoztatja az adók és közkiadások struktúráját.²³

IV. Az Európai Unió adójoga napjainkban

IV.1. A közös adópolitika kialakításának akadályai

Európai adó, mint önálló adójogi kategória nem létezik. Az Unió jelenlegi, adóból származó bevételeit a tagállamok által beszedett forgalmi adó bizonyos százaléka, melynek felső határát a GNP-hez kötik, valamint a vámbevételek és a mezőgazdasági kivetések képezik. Ezek az Unió részére átadott adóbevételek nem tekinthetők európai adónak, figyelemmel arra, hogy nem közösségi jogszabály írja elő ezen összegek befizetését és nem „európai adóhivatal” szedi be, hanem az adott tagállamok nemzeti jogszabályai által előírt, a tagállamok adóhatóságai által kezelt adók egy részét kapja meg az Unió.

²¹ Council of the European Union: 23 November 1999 SN 4901/99 Report, Code of Conduct Group (Business Taxation), Brussels, ECOFIN Council on 29 November 1999

²² IP/09/650 sz. sajtóközlemény: „Taxation and Good governance: The European Commission proposes actions to improve transparency, exchange of information and fair tax competition”

²³ OECD Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue 1998.

Az európai adójog nem rendelkezik egy mindenki által elfogadott definícióval. Az elnevezésnek inkább gyakorlati funkciója van, mivel sem az európai - sem a nemzetközi adójogban nem létezik olyan unió, illetve nemzetközi csúcsszerv, ami nemzetközi, illetőleg európai adót megállapít, beszed, majd eloszt. Az adóztatás joga az államok számára szuverén jog, melyet még részben sem szeretnének átengedni valamely nemzetközi szervnek vagy az Uniónak.

A tagállamok belső adójoga jelentősen eltér egymástól, ennek következményeként „könnyebb terepet” kapnak az adóelkerüléshez, adócsaláshoz. Ne feledkezzünk meg azonban arról sem, hogy ezek a különbségek nemcsak a bűnelkövetőknek kedveznek, de az állampolgárok és a jogkövető vállalkozások, adóalanyok is szembesülhetnek az adódiszkrimináció, illetve a kettős adóztatás problémájával. Természetesen ez nemcsak az Európai Unióban, hanem annak határain túl, a nemzetközi adójogban is érzékelhetővé vált. Ezt kiküszöbölve alapelvek, valamint adóztatási elvek megalkotásával próbálta elérni a jogalkotó, hogy a belső, nemzeti adójogi szabályok némiképp közelítsenek egymáshoz. Ilyen az egyenlő elbánás elve, a diszkrimináció tilalma, a káros adóverseny elleni harc és a kettős adóztatás tilalma.

Az európai adójog az adóharmonizáció eredménye és célja a nemzetközi kapcsolatokból eredő konfliktusok feloldása az Unión belüli egységes belső piac kialakítása és fenntartása érdekében.²⁴

Az adók harmonizációja, különösen a közvetlen adók koordinációja politikailag rendkívül érzékeny terület.²⁵ A nemzeti szuverenitásnak ugyanis az adószuverenitás alapvető része.²⁶ A nemzeti országgyűlések, törvényhozók történelmileg kialakult, alapvető joga az adók meghatározása, ami nemcsak az egyik legfontosabb eszköz a nemzetgazdaság irányításában, de a politikai irányvonalat is megmutathatja, hogy az adott ország mely típusú adókat preferál és milyen mértékben. Egy adott állam adójogi rendszerének vizsgálata során reális képet kaphatunk arról, hogy az adott nemzet mely

²⁴ Dr. Erdős Éva: Nemzetközi, illetve európai adójogi konfliktusok és kezelésének módjai: Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica Tomus XXV/1. Miskolc University Press, 2007. 267-289.o.

²⁵ Dr. Erdős Éva: Új tendenciák az egyenes adók harmonizációjában; Miskolci Jogtudományi Műhely 3., Magyarország az Európai Unió csatlakozás küszöbén (a 2003. május 28-i tudományos ülés anyaga), szerk.: Róth Erika, Bíbor Kiadó, Miskolc, 2003. 69-88. o.

²⁶ Mocsáry Péter: A közösségi adóharmonizáció és a tagállami adószuverenitás korlátozása, Pénzügyi Szemle, 2003. 48. évfolyam 12. szám 1171-1178. o.; továbbá: Tárnoki Péter: Az adójog átvilágításának lezárása- folytatódó adójog-harmonizáció, Európai Jog, 1. évfolyam 3. szám 23-27. o.

társadalmi rétegeit milyen módon kívánja támogatni. Egyszerű példa erre az, hogy az adott kormányzat a forgalmi típusú adóztatást vagy a személyi jövedelemadóztatást részesíti-e előnyben.

Ha a személyi adózás kedvezőbb, vélhetően a fogyasztás típusú adó magasabb lesz, mert az elérni kívánt bevételt „vásárlással, fogyasztással” kívánja elérni a kormány. Erre mondhatjuk azt is, hogy a vállalkozókat, a kereskedelmet is segíti, hiszen így nő a forgalom, nő a fogyasztás, mivel a nettó jövedelem nagyobb. Ha azonban a személyi adózás magasabb, akkor valószínűsíthető, hogy az áfa mértéke kisebb lesz, illetve több termék lesz kedvezményes vagy nulla adóterhű. Így a megkapott nettó jövedelem ugyan kevesebb, de a forgalmi adó mértéke is. Az adóbevétel mindkét típusnál közel azonos. Az, hogy melyik állam, illetve kormányzat melyik megoldást választja az leginkább politikai, mintsem gazdasági természetű. Torzíthatja továbbá a képet az is, hogy az adott időszakban milyen szociális juttatások, támogatások vannak érvényben, illetve, hogy milyen gazdasági szektort, társadalmi réteget kíván támogatni az adott kormány. Uniós szinten ezért is nehéz egységes szabályokat hozni, hiszen nem csak az adott nemzet szokásaihoz kell igazodni, hanem sokszor néhány év alatt végrehajtott, a választási ciklusokhoz igazodó kormányzati célkitűzéseknek vagy általános trendeknek is meg kellene felelni.

A visszaélések visszaszorítása, valamint a hatékonyabb gazdasági együttműködés érdekében azonban szükség van bizonyos szintű harmonizációra, de minél előrehaladottabb a harmonizáció, illetve a koordináció, annál nagyobb mértékben kell a nemzeti törvényhozónak az adózás kialakítására vonatkozó szabadságát feladni. Az Európai Unió adóharmonizációs folyamatát azonban alapvetően meghatározza, hogy nem jött létre a négy alapszabadság adójogi konzekvenciáinak minden adófajtára történő meghatározása.²⁷

A tagországok erőteljesebben védik a még megőrzött szuverenitásukat a közvetlen adók területén, mint a közvetett adók területén. Egyes tagállamok - például Írország vagy az Egyesült Királyság - szisztematikusan ellenzik az Unió jogalkotási törekvéseit a közvetlen adók területén és így jelentősen késleltetik, illetőleg meggátolják a jogalkotást. Az uniós jogalkotást nagyban megnehezíti az is, hogy mind a közvetett, mind a közvetlen adók vonatkozásában a rendelkezések és irányelvek elfogadásához

²⁷ Szilovics Csaba: Csalás és jogkövetés az adójogban, PTE, Pécs, 2003., 33. o.

egyhangú döntés szükséges.

Az Európai Unió működése során az Alapító Szerződés előírása alapján a Tanács egyhangú döntéssel hoz határozatot a közös adópolitikáról²⁸. Ez nagyon kevés jogalkotási jellegű döntésnél van így, inkább egyedi döntéseknél pl. új tagállam felvétele fordul elő. Az általános szabály a minősített többségű döntés, hiszen mind a 27 tagállam és a társdöntéshozó Európai Parlament csak a legritkább esetben tud egyhangúan döntést hozni. Ez minden bizonnyal még hosszú ideig akadály lesz az adójogi harmonizáció további mélyülésének.

IV.2. Hatályos Európai Unió szabályok az adózásra vonatkozóan

Az Unió elsődleges joganyaga tartalmazza a legfontosabb adózási szabályokat. Az Alapító Szerződés 110. cikke szerint *„A tagállamok sem közvetlenül, sem közvetve nem vethetnek ki más tagállamok termékeire a hasonló jellegű hazai termékekre közvetlenül, vagy közvetve kivetett adónál magasabb belső adót”*. A következő cikk pedig úgy rendelkezik, hogy egy termék valamely tagállamba történő kivitele esetén a belső adó visszatérítése nem haladhatja meg az erre közvetlenül, vagy közvetve kivetett belső adók összegét. A forgalmi adóktól, jövedéki adóktól és a közvetett adók egyéb formáitól eltérő közterhek esetén a többi tagállamba irányuló kivitellel összefüggésben nem adhatók mentességek és visszatérítések, valamint a tagállamokból történő behozattal összefüggésben nem vethetők ki kiegyenlítő díjak kivéve, ha a Tanács a tervezett intézkedéseket a Bizottság javaslata alapján korlátozott időtartamra előzetesen jóváhagyta.

A közvetlen adók területén a tagállamok ellenállása miatt a jogszabályok közelítése lényegesen kisebb mértéket öltött, a pozitív harmonizáció alacsony fokú, a tagállamok jövedelem- és vagyonadóit tekintve jelentősek az eltérések.²⁹ Ezt a folyamatot ezért inkább nevezhetjük az adópolitikák koordinációjának és

²⁸ 113. cikk: „A Tanács az Európai Parlamenttel, valamint a Gazdasági és Szociális Bizottsággal folytatott konzultációt követően, különleges jogalkotási eljárás keretében, egyhangúan rendelkezéseket fogad el a forgalmi adók, a jövedéki adók, és a közvetett adók egyéb formáira vonatkozó jogszabályok olyan mértékű harmonizálására, amennyire az ilyen harmonizáció a belső piac létrehozásához, működéséhez és a verseny torzulásának elkerüléséhez szükséges.”

²⁹ Galántainé Máté Zsuzsanna: Az adójog-harmonizáció fő jellemzői az Európai Unióban, *Külgazdaság*, XLVII. évfolyam, 2003/6. szám.

nem pedig harmonizációnak. A közvetlen adók területét szabályozó irányelvek ugyan jelentős előrelépést jelentettek a vállalkozások nemzetközi tevékenységének előmozdításában, azonban személyi és tárgyi hatályuk valójában mégis nagyon szűkre szabott.”³⁰

Az adóharmonizáció a pozitív és a negatív harmonizációs folyamat eszközeivel valósul meg. Azonban ez a harmonizáció nem ugyanolyan mértékű a különböző típusú adók között. A pozitív (kifejezett vagy szándékolt) harmonizáció jelenti a tételes jogi szabályokat, mely közösségi szinten főleg másodlagos jogforrásokkal, irányelvi szinten valósul meg. A negatív (nem kifejtett vagy spontán) harmonizáció - tiltó normák felállításával - elsősorban a közvetlen adók harmonizációját érinti. A téma szakértőinek megállapítása szerint a harmonizáció egy harmadik típussal, a „soft law” alkalmazásával is kiegészül, amely elsősorban az egyenlő elbánás elvéből és a káros adóverseny kiküszöböléséből következik és jogi kényszer nélkül kerül alkalmazásra.³¹”

Míg a közvetett adók területén számos egyezmény született, addig a közvetlen adók területén nem történt jelentős előrelépés. Ennek a fő oka az, hogy a tagállamok sokkal kevésbé hajlandóak feladni a szuverenitásukat. A negatív, vagyis tilalmakon alapuló harmonizáció éppen ezért a nehezebben haladó közvetlen adók harmonizációját jellemzi. Ezért mindösszesen csak néhány irányelv készült e területek szabályozására. A Bizottság, valamint a tagállamok is csak a koordinációra, mint sem a harmonizációra törekednek e kérdéskörben. A kevés közvetlen jogforrás hiányában a Bíróság kiemelkedő szerepet játszott és játszik ma is a társasági- és a személyi jövedelemadó szabályainak fejlesztésében. A Bíróság bevonta az alapvető szabadságokat és egyéb közösségi elveket az adózást érintő kérdések vizsgálatába, és ennek eredményeként a tagországok többször is arra kényszerültek, hogy adójoguk alapvető rendelkezéseit módosítsák.³²

³⁰ dr. Békés Balázs: Közvetlen adózás az Európai Unióban Phd. dolgozat 21. oldal

³¹ Erdős Éva: A nemzetközi adójog egyes alapelveinek érvényesülése az európai adójogban In: Tanulmányok Nagy Tibor tiszteletére (szerkesztette: Simon István) ELTE Állam- és Jogtudományi Kar tudományos kiadványai, Libri Amicorum 14. Szent István Társulat az Apostoli Szentzség Könyvkiadója, Budapest, 2009. 41-55. o

³² Erdős Éva: Az adójogi harmonizáció folyamata és eszközei az Európai Unióban In: Ünnepi Tanulmányok Prof. Dr. Kalas Tibor egyetemi tanár oktatói munkásságának tiszteletére Z-Press Kiadó, 2008. Miskolc 108-123.o.

IV.3. Közös hozzáadott értékadó-rendszer (a „HÉA irányelv”)

A Tanács közös hozzáadott értékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelve (2006. november 28.) foglalja össze az EU-ban való fogyasztás és igénybevétel céljából értékesített áruk és szolgáltatásokra alkalmazandó közös hozzáadott értékadó-rendszer végrehajtásáról szóló rendelkezéseket. Annak érdekében, hogy biztosítva legyen az adó hatásának semlegessége az ügyletek számától függetlenül, a hozzáadott értékadó-alanyok levonhatják „HÉA nyilvántartásukból” azt az adóösszeget, amelyet más adóalanyoknak kifizettek. Az irányelv megemlítését fontosnak tartottam, de rendelkezéseire részletesen nem érdemes kitérni, mert azt a hatályos magyar szabályozás maradéktalanul átültette.

IV.4. Az Európai Bíróság adójoggal kapcsolatos döntései

Az Európai Bíróság a negatív, indirekt jogharmonizációt végzi. Egyrészt az EUMSZ 267. cikkének megfelelően vizsgálja, hogy a tagországok szabályai összhangban vannak-e az uniós joggal, és ezen értelmezés során kialakítja az egyes cikkeket, illetőleg az irányelv szabályait értelmező esetjogot. Az Európai Bíróság az értelmezése során nemcsak az irányelveknek, illetőleg az EUMSZ-nek közvetlenül az adózásra vonatkozó rendelkezéseit alkalmazza, hanem ezen túlmenően egyéb közösségi jogterületeket is bevont az adójogi kérdések eldöntésébe. Az Európai Bíróság többek között megtiltotta a diszkriminációt a belföldi és a külföldi adóügyi illetőségűek között, valamint a különbségtételt a belföldi és a külföldre irányuló befektetések, illetőleg tevékenységek között.³³ Az Európai Bíróság ítéletei nyomán számos alapelv „tiszteletben tartása” korlátozza a tagországok szuverenitását a belső adórendszerük kialakításánál.³⁴

Részletesen nem ismertetnék konkrét Európai Bírósági döntéseket, azonban a teljesség kedvéért rögzítem, hogy megfigyelhető egy tendencia, miszerint a közvetett adók területével kapcsolatban sokkal több eljárás indul. Ennek talán az lehet az oka, hogy az általános forgalmi adó levonásával és

³³ Dr. Erdős Éva A külföldi befektetések szabályozása az Európai Unióban és a magyar jogban, különös tekintettel az adójog területére; Sectio Juridica Et Politica Tomus XXI/2. Miskolc, 2003. 387-403. o.

³⁴ Dr. Békés Balázs : Közvetlen adózás az Európai Unióban 85-90. oldal

visszaigénylésével kapcsolatos problémák igen súlyosan érinthetik a vállalkozások likviditási helyzetét, és ezért nagyobb eséllyel lépnek fel az esetleges visszásságokkal szemben.

Érdemes megnézni az Európai Bíróság a közvetett adók vonatkozásában hozott magyar vonatkozású döntéseit, melyek jól mutatják a Bíróság jogfejlesztő hatását:

- a *Parat ügy*,³⁵ melyben az általános forgalmi adónak a támogatott termékbeszerzések utáni levonhatóságát vizsgálta a Bíróság és az uniós jogba ütközőnek tekintette a levonási jogot a kizárólag a nem támogatott hányadra lehetővé tevő magyar rendelkezéseket;
- a *Pannon Gép ügy*,³⁶ amelyben a Bíróság az adóhatóság azon gyakorlatát kifogásolta, hogy az adólevonási jogot a számla alaki hibájára hivatkozással megtagadták;
- az *Uzsodaépítő ügy*,³⁷ melyben a Bíróság megállapította, hogy a közös hozzáadott-értékadó rendszert sérti, ha a fordított adózás keretében az építési munkákhoz kapcsolódó általános forgalmi adó levonásának jogát a számlák módosításától és önellenőrzéstől teszik függővé;
- a *Bizottság kontra Magyarország ügy*,³⁸ melyben az általános forgalmi adó visszaigénylésével kapcsolatos korlátozó magyar szabályokat minősítette az uniós joggal ellentétesnek a Bíróság;
- a *WebMindLicences Kft. ügyében*³⁹ az EU Bírósága megállapította, többek közt, hogy önmagában a szolgáltatásnyújtás telepítése egy tagállamba az ott hatályos alacsonyabb héa-mérték kihasználása céljából nem minősül visszaélészerű adózói gyakorlatnak. Csak abban az esetben minősülhet egy ügylet visszaélészerűnek, ha fiktív megállapodáson alapszik, amelyhez vizsgálni szükséges az ügy összes

³⁵ C-74/08 PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó Kft. kontra Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal, Hatósági Főosztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (ECR 2009 I-03459. o.)

³⁶ C-368/09 Pannon Gép Centrum Kft. és az APEH Központi Hivatal, Hatósági Főosztály, Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (OJ C 246, 11.9.2010, 11-12. o.)

³⁷ C-392/09 Uzsodaépítő Kft. kontra APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály (OJ C 317, 20.11.2010, 10-10. o.)

³⁸ C-274/10 Bizottság kontra Magyarország (2011)

³⁹ C-419/14 WebMindLicences kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság

körülményét, beleértve az állandó telephely feltételeinek a meglétét;⁴⁰

- A *PORR-ügyben*⁴¹ hozott ítélet a fordított adózás problémakörével foglalkozik. Az adózó egyenes adózás alapján kiállított számlán szereplő adót helyezett levonásba annak ellenére, hogy a szolgáltatásra a fordított adózás lett volna alkalmazandó. Ilyen esetben a költségvetésnek megfizetett adó a számlakibocsátónak, az ellenérték részeként megfizetett adó a számla befogadójának jár vissza. A számla korrekciója és az ennek megfelelő „visszatérítési láncolat” azonban akadályba ütközhet, ha a számlakibocsátó megszűnt, fizetésektelen vagy ellenőrzéssel lefedett időszakkal érintett, így módosításra már nincs lehetőség. „A tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása megköveteli a tagállamok részéről olyan eszközök és eljárási szabályok bevezetését, amelyek lehetővé teszik, hogy a szolgáltatás igénybe vevője visszaigényelhesse a jogalap nélkül felszámított adót.” Az áfatörvény ilyen különbséget nem tesz, az ítélet iránymutatása leginkább az adóhatósági gyakorlat útján valósul meg.⁴²
- a *DuoDecad Kft. ügyében*⁴³ ugyan az Európai Bíróság hatáskör hiányában elutasította az előzetes döntéshozatalt, de az ügy rávilágított az EU adójog harmonizációjának a korlátjaira még az indirekt adók, mint a leginkább harmonizált adóterületen, is. Annak ellenére, hogy mindkét érintett tagállam (Magyarország és Portugália) teljes mértékben átültette a nemzeti jogába a HÉA irányelv a határon átnyúló szolgáltatások adózására vonatkozó rendelkezéseit, annak a határokon átnyúló szolgáltatásnyújtásra való alkalmazása eltérő eredményekhez vezetett. Mindkét tagállam úgy látta, hogy a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye a saját területükön található és igényt tartott ugyanazon ügylet után megállapított hozzáadott értékadóra, amely kettős adóztatáshoz vezetett.⁴⁴⁵

⁴⁰ <https://ado.hu/ado/vgd-2022-es-magyar-vonatkozasu-ugyek-az-eu-birosaga-elott-ismet-napirenden-a-webmindlicences-ugyben-hozott-dontes/>

⁴¹ C-691/17. sz. Porr Építési Kft. kontra NAV Fellebbviteli Igazgatósága közötti ügyben 2019. április 11-én hozott ítélet [EU:C:2019:327]

⁴² Szlifka Gábor: Az Európai Unió Bíróságának jogfejlesztő szerepe a héa rendszerében; http://real.mtak.hu/109388/1/MR_2020_1_Szlifka_Gabor.pdf

⁴³ C-596/20 a Fővárosi Törvényszék (Magyarország) által 2020. november 12-én benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelméről - DuoDecad Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

⁴⁴ <https://ado.hu/ado/vgd-2022-es-magyar-vonatkozasu-ugyek-az-eu-birosaga-elott-ismet-napirenden-a-webmindlicences-ugyben-hozott-dontes/>

⁴⁵ <https://www.napi.hu/magyar-vallalatok/az-eu-birosaga-szerint-nem-elt-vissza-az-adozassal-gattyan-gyorgy-adozas-visszaeles-europai-tanacs.754465.html>

Külön kiemelem az Európai Bíróság C-596/21.⁴⁶ számú ügyét, amelyben egy német bíróság előzetes döntéshozatal iránti kérelmében azt a kérdést tette fel, hogy *„Megtagadható-e a termék második vevőjétől a vásárlással kapcsolatos adólevonás azért, mert tudnia kellett volna, hogy az eredeti eladó héa csalást követett el az első értékesítés során, jóllehet az első vevő is tudta, hogy az eredeti eladó héa csalást követett el az első értékesítés során?”*

Ebben az ügyben az Európai Bíróság 2022. november 24-én meghozott ítéletében⁴⁷ a HÉA irányelv szerinti adólevonás szabályait értelmezte. Azt állapította meg, hogy a levonás megtagadásának szempontjából irreleváns az, ha az adott termék első beszerzője is tudott az első értékesítés során az eredeti eladó által elkövetett adócsalásról, ebben az esetben továbbra is a második beszerző héa-levonásának megtagadása a közösségi jognak megfelelő gyakorlat. A Bíróság arról is állást foglalt, hogy a csalárd magatartás okán megtagadott héa-levonás az adó teljes mértékére vonatkozik, nem csupán arra a mértékre, amellyel az adóalany a jogszerűen levonásba helyezett héa összeget túllépi. Ez utóbbi esetben ugyanis a szabályozás nem ösztönözné kellő mértékben az adóalanyokat a kellő gondossággal történő eljárásra, így pedig nem érvényesülne megfelelően a HÉA irányelv adócsalással és adókikerüléssel, valamint az esetleges visszaélésekkel szembeni küzdelemre vonatkozó célkitűzése.⁴⁸

A Bíróság fenntartotta az eddigi gyakorlatát és kizárólag a vevő adócsalásban betöltött szerepét vizsgálta, vagyis azt, hogy ő aktív vagy passzív alanya volt-e ennek az adócsalásra irányuló értékesítési láncnak, tudott-e vagy tudnia kellett volna arról, hogy adócsalásra irányuló ügyletben vesz részt. Amennyiben objektív körülmények alapján bizonyítást nyer a felperes részvétele az adócsalásban, úgy tőle a héalevonás attól függetlenül megtagadható, hogy a termék első beszerzője szintén ismeri az eredeti eladó által elkövetett adócsalást, és hozzájárulásával tevőlegesen meg is könnyíti azt.

⁴⁶ A Finanzgericht Nürnberg (Németország) által 2021. szeptember 28-án benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelméről - A kontra Finanzamt M ügyben (C-596/21. sz. ügy)

⁴⁷ <https://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-596/21>

⁴⁸ <https://jogaszegylet.hu/jogelet/a-healevonas-megtagadasanak-merteket-hatarozta-meg-az-europai-unio-birosaga-a-c-596-21-sz-ugyben-hozott-iteletevel/>

IV.5. Az Európai Bizottság egységes héa-rendszert célzó cselekvési terve

A jogharmonizáció előrehaladásával újabb célkitűzéseket fogalmaznak meg a tagállamok, hiszen újabb kihívásokat kell megoldaniuk. Az adózással kapcsolatos bűncselekmények, az adókikerülés és az agresszív adótervezés egyre nagyobb károkat okoz Európa szerte. Mindezek olyan problémák, melyekkel szemben uniós szinten kell fellépni.

Az Európai Bizottság 2016 áprilisában közlemény formában adta ki a héa-ra vonatkozó cselekvési tervét „Úton egy egységes uniós héa-övezet felé - új döntések szükségeltetnek” alcímmel⁴⁹. A dokumentum a változtatás szükségét abban látja, hogy a jelenlegi héa-rendszer, amelyet átmeneti jellegűnek szántak, szétaprózódott, túl összetett az egyre nagyobb számú, határon átnyúló üzleti tevékenységet folytató vállalkozás számára, emellett adócsalásra lehetőséget teremtő kiskapukat hagy: eltérően kezeli a belföldi és a határon átnyúló tranzakciókat, valamint az egységes piacon belül lehetővé teszi különböző termékek vagy szolgáltatások héa-mentes vásárlását.

A dokumentum szerint sürgős reformra van szükség, melynek keretében

- „Egyszerűbbé kell tenni a héa-rendszer használatát a vállalkozások számára. A belföldi kereskedelemhez képest az egységes piacon lényegesen magasabbak a megfelelési költségek, miközben a rendszer összetett jellege megfojtja a vállalkozásokat, különösen a kis- és középvállalkozásokat (kkv-k);”
- „Vissza kell szorítania az adócsalással kapcsolatos ügyek egyre nagyobb kockázatát. A várt bevétel és a ténylegesen befolyt bevétel közötti „héabevétel-kiesés” mértéke a becslések szerint eléri a 170 milliárd eurót, és ebből a határokon átnyúló tranzakciókhoz kapcsolódó adócsalások egyedül mintegy 50 milliárd eurós bevételkiesést eredményeznek évente;”
- „Hatékonyabbnak kell lennie, különösen a digitális technológia nyújtotta lehetőségek kiaknázása és az adóbeszedés költségeinek csökkentése terén.”

⁴⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0148&from=HU>

- „Szelesebb körű bizalomra kell épülnie: bizalom egyrészt a vállalkozások és az adóigazgatások között, másrészt az uniós adóigazgatások között.”

IV.6. Az Európai Bizottság javaslatai az adócsalás elleni küzdelem előmozdítására

Az Európai Bizottság 2022. december 8-án egy intézkedés csomagot javasolt a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek elfogadásra annak érdekében, hogy a digitalizáció felkarolása és előmozdítása révén korszerűsítse és hatékonyabbá tegye az EU hozzáadottértékadó-rendszerét a vállalkozások számára, valamint ellenállóbbá tegye a szóban forgó rendszert a csalással szemben. A javaslat további célja a platformgazdaság fejlődése által a héa kapcsán felvetett kihívások kezelése.

A javaslatokat kísérő kommunikáció szerint a héa-bevétel-kiesésre vonatkozó legfrissebb adatok szerint a tagállamok 2020-ban 93 milliárd euró héa-bevételtől estek el. Egyes becslések szerint a hiányzó bevételek egynegyede esetében a bevételkiesés közvetlenül az EU-n belüli kereskedelemhez kapcsolódó héa-csalásnak tudható be. Emellett az uniós héaszabályozás bizonyos esetekben továbbra is megterhelőnek bizonyulhat a vállalkozások - különösen a kkv-k és más, határokon átnyúló tevékenységet folytató vagy határokon át terjeszkedni kívánó vállalatok - számára. A javasolt intézkedések segítik tagállamokat abban, hogy évente akár 18 milliárd euróval nagyobb összegű héa-bevételt szedjenek be, miközben előmozdítják a vállalkozások, köztük a kkv-k növekedését. A csomag főbb elemei a következők:

- Az e-számlázáson alapuló valós idejű digitális jelentéstételre való áttérés az EU-ban határokon átnyúló tevékenységet folytató vállalkozások esetében

Az új rendszer bevezeti az elektronikus számlázáson alapuló, valós idejű digitális héa-bevallást, amely révén a tagállamok a héa-csalás és különösen a körhintacsulás elleni küzdelem fokozásához szükséges értékes információkhoz jutnak. Az e-számlázásra való áttérés akár évi 11 milliárd euróval is csökkenti a héa-csalás miatt kieső bevétel összegét, valamint évente több mint 4,1 milliárd euróval mérsékli az

uniós kereskedők adminisztratív és megfelelési költségeit az elkövetkező tíz évben. Biztosítja továbbá, hogy a meglévő nemzeti rendszerek Unió-szerte közeledjenek egymáshoz, és utat mutat azon tagállamok számára, amelyek az elkövetkező években a belföldi kereskedelemre vonatkozó nemzeti digitális jelentéstételi rendszert kívánnak létrehozni.

- A személyszállítási és a rövid távú szálláshely-kiadási szolgáltatásokhoz kapcsolódó platformokra vonatkozó aktualizált héa-szabályok

Az új szabályok értelmében az említett ágazatokban a platformgazdaság szereplői lesznek felelősek a héa beszedéséért és az adóhatóságok számára történő befizetéséért azokban az esetekben, amikor a szolgáltatók ezt nem teszik meg, például azért, mert kisvállalkozások vagy egyéni szolgáltatók. Megkönnyíti a kkv-k életét is, amelyeknek máskülönben minden olyan tagállamban meg kellene érteniük és be kellene tartaniuk a héa-szabályokat, ahol üzleti tevékenységet folytatnak.

- EU-szerte egységes héa-nyilvántartás bevezetése

Az előterjesztett javaslat az online vásárlás lehetőségét kínáló vállalatok által igénybe vehető, már meglévő egyablakos héa-ügyintézési modellre építve lehetővé tenné a más tagállambeli fogyasztók részére értékesítő vállalkozásoknak, hogy az egész EU-ra vonatkozóan csak egyszer vetessék magukat nyilvántartásba héa adóalanyként, és héa-kötelezettségeiket egyetlen online portálon keresztül, egyetlen nyelven teljesítsék. Becslések szerint ez a lépés tíz év alatt mintegy 8,7 milliárd eurót takaríthat meg a vállalkozások, különösen a kkv-k számára a nyilvántartásba vételi és adminisztratív költségek tekintetében. A héa beszedésének javítását célzó további intézkedések közé tartozik az egyablakos importügyintézési rendszer kötelezővé tétele egyes olyan platformok számára, amelyek megkönnyítik az EU-n belüli fogyasztók részére történő értékesítést.

Mivel a javasolt intézkedéscsomag elemei érintik a héa-irányelvet (2006/112/EK irányelv), a 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendeletet és a közigazgatási együttműködésről szóló 904/2010/EU tanácsi rendeletet, várhatóan több évig el fog húzódni az uniós jogalkotási eljárás.

V. Az adóelkerülés és agresszív adótervezés elleni harc, az adócsalás

V.1. Adócsalás és az adóoptimalizálás elhatárolása

Az adókikerülés általánosságban véve olyan illegális cselekményeket foglal magában, amelyek során az adóalany az adókötelezettséget eltitkolja vagy semmibe veszi, vagyis jövedelmek vagy információk adóhatóságok előli eltitkolása révén kevesebb adót fizet, mint amire a jogalkotó célja szerint kötelezett lenne.

Az adócsalás a szándékos adókikerülés egy formája, amely büntetőjogi úton szankcionálható, Magyarországon a hatályos Büntető Törvénykönyv (2012. évi C. törvény) költségvetési csalásként ismeri.⁵⁰

Az agresszív adótervezés az adófizetési kötelezettség csökkentése céljából az adórendszer jogi alakiségaiból fakadó előnyei, illetve a két vagy több adórendszer közötti eltéréseket használja ki. Az agresszív adótervezés számos formát ölthet. Következménye lehet többek között a kettős levonás (például a jövedelem forrása szerinti államban és az illetőség szerinti államban is ugyanazzal a költséggel csökkentik az adózás előtti eredményt) és az adóztatás kettős elmaradása (például a jövedelem forrása szerinti államban nem adóköteles jövedelem az illetőség szerinti államban mentes az

⁵⁰ 2012. évi C. törvény (Btk.) 396. § (1) Aki a) költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, tévedésben tart, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy a valós tény elhallgatja, b) költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezményt jogtalanul vesz igénybe, vagy c) költségvetésből származó pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használ fel, és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, büntetett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő. (3) A büntetés egy évtől öt évig terjedő szabadságvesztés, ha a) a költségvetési csalás jelentős vagyoni hátrányt okoz, vagy b) az (1) bekezdésben meghatározott költségvetési csalást bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el. (4) A büntetés két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés, ha a) a költségvetési csalás különösen nagy vagyoni hátrányt okoz, vagy b) a jelentős vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalást bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el. (5) A büntetés öt évtől tíz évig terjedő szabadságvesztés, ha a) a költségvetési csalás különösen jelentős vagyoni hátrányt okoz, vagy b) a különösen nagy vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalást bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el. (6) Az (1)-(5) bekezdés szerint büntetendő, aki a jövedéki adóról szóló törvényben, valamint a felhatalmazásán alapuló jogszabályban megállapított feltétel hiányában vagy hatósági engedély nélkül jövedéki terméket előállít, megszerz, tart, forgalomba hoz, vagy azzal kereskedik, és ezzel a költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz. (7) Aki költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatban előírt elszámolási, számadási, vagy az előírt tájékoztatási kötelezettségének nem vagy hiányosan tesz eleget, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy valótlan tartalmú, hamis vagy hamisított okiratot használ fel, büntetett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő. (8) Korlátlanul enyhíthető annak a büntetése, aki az (1)-(6) bekezdésben meghatározott költségvetési csalással okozott vagyoni hátrányt a vádemelés előtt megtéríti. Ez a rendelkezés nem alkalmazható, ha a bűncselekményt bünszövetségben, bünszervezetben vagy különös visszaesőként követik el. (9) E § alkalmazásában a) költségvetésen az államháztartás alrendszereinek költségvetését - ideértve a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak költségvetését és az elkülönített állami pénzalapokat -, a nemzetközi szervezet által vagy nevében kezelt költségvetést, valamint az Európai Unió által vagy nevében kezelt költségvetést, pénzalapokat kell érteni. Költségvetésből származó pénzeszköz vonatkozásában elkövetett bűncselekmény tekintetében a felsoroltakon kívül költségvetésen a külföldi állam által vagy nevében kezelt költségvetést, pénzalapokat is érteni kell; b) vagyoni hátrány alatt érteni kell a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételkiesést, valamint a költségvetésből jogosulatlanul igénybe vett vagy céltól eltérően felhasznált pénzeszközöt is; c) a különös visszaesés szempontjából hasonló jellegű bűncselekmény a költségvetést károsító bűncselekmény.

adó alól).

Az országok az adótervezést a világon mindenütt hagyományosan jogszerű gyakorlatnak tekintették. Idővel azonban az adótervezés egyre inkább módszereit, és eredményét tekintve „közeledett” az adókikerüléshez, valamint olykor-olykor a költségvetési csaláshoz. A vállalkozások, és a bűnelkövetők rájöttek, hogy az adóköteles nyereség eredményesen helyezhető át a kedvező adórendszerrel rendelkező államokba, hiszen a „4 szabadság elve” biztosítja ezt, és így tulajdonképpen legálisnak tűnően, de legalább „lepapírozva” jutnak nyereséghez. Ezeknek a struktúráknak a fő jellemzője, hogy az adófizetési kötelezettséget szigorúan véve jogszerű eszközökkel, azonban a jogszabály céljával ellentétes módon csökkentik. Csaknem az Unió összes államában fellelhető a joggal való visszaélés tilalma (kezdve a római jogi gyökerektől), de mivel ez csak alapelvi szinten lett szabályozva, ezért remek táptalaj az olyan vállalkozásoknak, személyeknek, akik ezt kihasználva így jövedelemhez jutnak.

Az Európai Bizottság ezért egy olyan háromszintű módszert⁵¹ határozott meg, mely nemzeti, uniós és nemzetközi lépéseket irányoz elő, amelynek segítségével átfogó támadást lehet indítani az adócsalás és az adókikerülés ellen.

Az adóelkerülés elleni harcot a Bizottság azáltal végzi el, hogy általános joggal való visszaélési alapelvek beépítését javasolja a tagállamok adójogába. Az általános klauzulák akkor alkalmazandók, ha a speciális adókikerülés megelőzését célzó szabályok (pl. ellenőrzött külföldi társaság, alultőkésítés, emigrációs adó) nem érvényesíthetők vagy nem nyújtanak megfelelő védelmet. Az agresszív adótervezés visszaszorítása érdekében a Bizottság azon jogi alakítások és hézagok megszüntetésére tesz javaslatokat, amelyeket a vállalkozások jellemzően használnak adóterhük csökkentése érdekében. Arra ösztönzi továbbá a tagállamokat, hogy erősítsék meg a kettős adóztatásról szóló egyezményeiket, nehogy azok az adózás teljes elmaradását eredményezzék. Emellett egy olyan általános, visszaélés elleni szabály elfogadását is javasolták a tagállamok számára, amely lehetővé teszi, hogy figyelmen kívül hagyjanak minden, csupán adóelkerülési céllal kötött és végrehajtott, mesterséges megállapodást, és ezek helyett

⁵¹ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council COM(2012) 351 on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries

a tényleges gazdasági tartalom alapján vessék ki az adókat.⁵²

Az adócsalás visszaszorítása érdekében az ún. adóparadicsomokkal szemben a Bizottság arra ösztönzi a tagállamokat, hogy közös kritériumokat alkalmazva azonosítsák az adóparadicsomokat és állítsák össze ezen országok nemzeti „fekete listáját”. Az ajánlás emellett olyan speciális intézkedéseket is tartalmaz, amelyek az uniós tagsággal nem rendelkező országoknak nyújtanak információt az adóelkerülés elleni harc lehetséges eszközeiről.

Az átláthatóság és az információcsere minimum követelménye, hogy az információ elérhető és hozzáférhető legyen, illetőleg a tájékoztatás hatékonyan valósuljon meg a tagállamokkal.

Összességében a Bizottság által kiadott dokumentumokból azt a következtetést lehet levonni, hogy a Bizottság igyekszik az adójoggal való visszaélésre vonatkozó magatartások uniós szintű visszaszorítására és különösen a különböző nemzeti jogok közötti eltérésekre alapozott adóelkerülés elleni fellépésre.

A közzétett Cselekvési terv egyéb kezdeményezései között szerepel még az adófizetők szabályzata, egy uniós adóazonosító szám, a főbb uniós irányelvekben szereplő, visszaélés elleni rendelkezések felülvizsgálata és a pénzáramlások nyomon követésére vonatkozó közös iránymutatás. A káros adóverseny leküzdésére irányuló, EU-n belüli munka további elmélyítése érdekében a Bizottság a vállalkozások adózására vonatkozó uniós magatartási kódex-szel kapcsolatos munka ismételt felélénkítésére sürgette a tagállamokat. Amennyiben a különbségek felszámolását célzó megoldásokról nem sikerülne időben és hatékony módon megállapodni, illetve azokat végrehajtani, a Bizottság adott esetben cselekvésre vonatkozó jogalkotási javaslatot terjeszt elő. Az ajánlások között szerepel a magatartási kódex hatókörének a tehetős magánszemélyekre vonatkozó egyedi adószabályokra történő kiterjesztése is.⁵³

⁵² dr. Békés Balázs: Közvetlen adózás az Európai Unióban (PHD dolgozat) 78. oldal

⁵³ Dr. Békés Balázs: Közvetlen adózás az Európai Unióban 80. oldal

Összességében megállapítható, hogy sok esetben rendkívül nehezen lehet elhatárolni a legális adótervezést az adókikerüléstől. Az, hogy melyik eset pontosan melyik kategóriába sorolható be, az gyakran esetileg dönthető csak el. Vannak azonban olyan - minden tagállamban megtalálható és azokon átíveli - cselekmények, amelyek minden tagállamban bűncselekménynek minősülnek, rendkívül nagy károkat okoznak, és a cselekmény „nemzetközi jellege” miatt nehézkes a felderítése.

V.2. Az adózás megkerülésének fokozatai

Egy társadalomban az adótervezés, adóelkerülés, illetve általában az adójogi normák kikerülése, azaz „kiskapuk” kihasználása és a tudatos adótervezés között gyakran nincs egyértelmű határvonal. A jogkövetés az adójog területén társadalmi beállítódás kérdése, amely különböző külső és belső társadalmi, szociális, gazdasági hatások eredménye. Néhány éve még a büntetőjogi fenyegetettség kisebb volt és az adócsalás társadalmi megítélése is enyhébbnek számított, mint napjainkban. Az adócsalás vizsgálata során az adójog és a büntetőjog összemosódik, a két speciális jogterület eltérő sajátosságai érvényesülnek.⁵⁴ A társadalom többnyire 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 ki.⁵⁵

Az adóztatás zavarai abból fakadnak, hogy a jogszabályban előírtaknak az adózók egyes csoportjai nem tesznek eleget. Sokszor a jogalkotó által meghatározott cél nem tükröződik vissza tételes normaszövegben. Ennek következtében a gyakorlati jogértelmezés és jogalkalmazás során az adózók lehetőséget látnak az adott rendelkezés megkerülésére és kikerülésére. Ez nem minden esetben törvénytértés, illetve bűncselekmény, csupán a jogalkotó céljával való ellentétes magatartás.

Az ilyen magatartások között megkülönböztetjük az:

- adótervezést,
- adókikerülést,

⁵⁴ Samuel W. Buell: Good faith and law evasion 2/2011. 636.o.

⁵⁵ Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás a költségvetési csalásban (HVG-ORAC 2011. 91. o.)

- adómenekülést,
- adómegtagadást,
- adókijátszást.

Az adótervezés tulajdonképpen az adóoptimalizációt jelenti. Ez legális forma, a jogi környezet által teremtett lehetőségeket használja ki az adott vállalkozás, hogy a legnagyobb eredményt érje el.

Az adókikerülés szintén legális eszköz, célja az adóteher csökkentése, eszköze a joghézagok kihasználása (olyan szerződések, üzleti kapcsolatok alakítása, hogy adózási szempontból kedvező legyen).

Az adómenekülés az adókikerülés sajátos formája, nemzetközi megnyilvánulása amikor különböző országok eltérő adórendszereiből származó előnyt használja ki a vállalat (fórum-shopping).

Az adómegtagadás tulajdonképpen az adó meg nem fizetése, a polgári engedetlenség egyik formája.

Az adókijátszás az egyetlen olyan adóellenállás, mely pönalizált.

Az adótörvények és egyéb jogszabályok illegális eszközök igénybevételével való megsértése büntetőjogi kategóriát képez, lehet csalás, költségvetési csalás, melynek része az adócsalás stb.

VI. Az Európai Unióban megvalósuló adócsalás - a „körhinta-csalás”

VI.1. A „körhinta-csalás” büntetőjogi tényállása

A jelenleg hatályos Büntetőtörvénykönyv ezt a bűncselekményt a költségvetési csalásokhoz sorolja. A bűncselekmény védett jogi tárgya a költségvetés bevételeihez fűződő társadalmi érdek. A törvényi

tényállás minden költségvetési pénzeszköz vonatkozásában a megtévesztő magatartást rendeli büntetni. (A befizetési kötelezettség nem korlátozódik csak az adókra, vámra, hanem ennél egy jóval szélesebb kört ölelnek fel, pl.: EU-s támogatások...stb.) A „tévedésbe ejtés és tévedésben tartás”, mint elkövetési magatartás a csalás⁵⁶ elkövetési magatartásának ismeretében értelmezhető. Ennek megfelelően a szakma a tévedésbe ejtést, illetőleg tévedésben tartást úgy értelmezi, melynek során az elkövető a valótlan valóságként tünteti fel, melynek eredményeképpen a sértettben valótlan kép alakul ki az adott szituációról. Fontos megjegyezni, hogy a tévedésbe ejtésnek nem kell fondorlatosnak lennie, mindösszesen csak elégségesnek kell lennie ahhoz, hogy a sértett megtévesztett legyen, és a tevékenység előidézze a vagyoni hátrányt. Ez a típusú bűncselekmény csakis szándékosan valósulhat meg, hiszen a tévedésbe ejtés, illetve tartás egy aktív magatartást követel. Ez azért is nagyon fontos, mert később látni fogjuk, hogy bizonyos szereplők a körhinta-csalásban és egyéb adócsalásos bűncselekményekben gyakran hivatkoznak arra, hogy nem tudtak a csalárd ügyletekről és mivel ők - a jogszabályt szűken értelmezve - nem szegtek jogszabályt ezért ők nem felelősek egy ilyen bűncselekmény elkövetéséért. Bizonyos számviteli adatokból és magatartásból viszont megállapítható, hogy tudatában voltak annak, hogy egy csalás résztvevői és ugyan nem szegtek jogszabályt, de a tévedésbe ejtés, illetve tartás magatartása megvalósult az ő esetükben is, ezért az ő esetükben sem mellőzhető a felelősségre vonás. Jellemzően a közvetítő cégek vezető tisztviselői szoktak ilyesmivel védekezni, ami a legtöbbször nem vezet eredményre.

A bűncselekmény megállapításának további feltétele, hogy a tényállásszerű magatartás vagyoni hátrányt okozzon egy- vagy több (akár harmadik ország) költségvetésnek. A vagyoni hátrány⁵⁷ a Btk. meghatározását figyelembe véve gazdasági tevékenységhez kapcsolódik, azonban ennél a bűncselekménynél sok esetben jogszabály, vagy hatóság által előírt kötelezettség teljesítésének elmulasztása miatt valósul meg a törvényi tényállás.

A költségvetési csalás abban az esetben valósul meg, ha a vagyoni hátrány eléri a ötszázezer forintot (ez alatt vámszabálysértés), ezen összeg alatt az adóhatóság bírságra, pótlékfizetésre kötelezi a

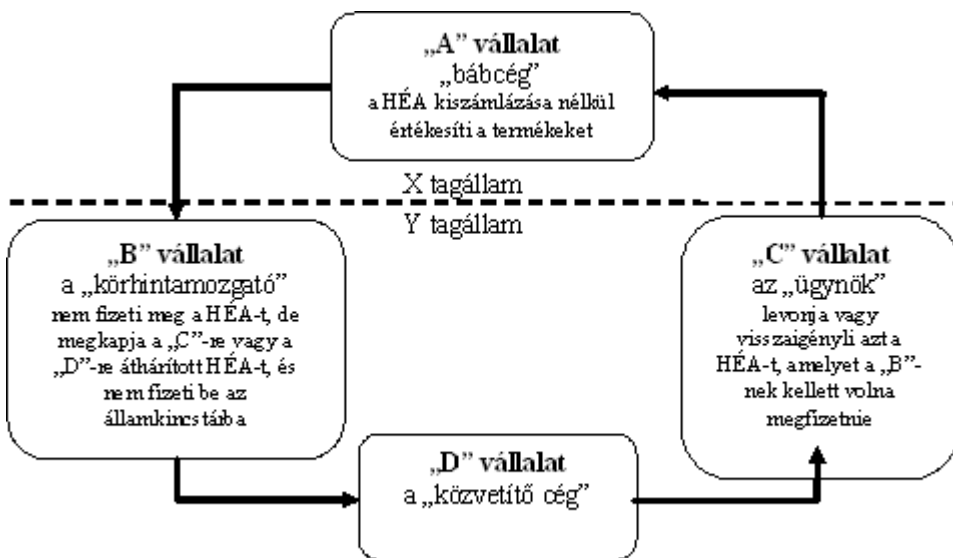
⁵⁶ Btk. 373.§ Aki jogtalan hasznoszerzés végett más tévedésbe ejt, vagy tévedésben tart, és ezzel kárt okoz, csalást követ el.

⁵⁷ Btk. 459.§ (1)17.) pontja: vagyoni hátrány: vagyonban okozott kár és elmaradt vagyoni előny

szabálysértőt, de büntetőeljárás nem indul ellene.⁵⁸

VI.2. A „körhinta-csalás” elkövetése

A szakirodalom „körhinta-csalás” kifejezéssel illeti azt az adócsalási formát, amely manapság a legnagyobb károkat, legnagyobb állami bevételkiesést okozza az EU-ban. Leegyszerűsítve ezt a típusú költségvetési csalás tényállási elemének magvalósulása az Európai Unió átmeneti áfa-rendszerét használja ki. A probléma igen összetett, hiszen a „négy szabadság” alapelve és a nemzeti adójogszabályok különbségei teszik lehetővé, hogy egy ilyen nagyon nehezen felderíthető, viszonylag egyszerűen elkövethető bűncselekményt valósuljon meg, ezért fontos, hogy ne csak büntetőjogi, hanem adójogi és cégjogi aspektusból közelítsünk a kérdés felé.



A „körhinta-csalás” az 1990-es évek közepe óta az áfa-csalás típusaként elkövetett csalás. Az Európai Unió tagországainak évente mintegy 50-60 milliárd euró kárt okoz. A közösségen belüli kereskedelem szemmel láthatóan a hozzáadott értékadó melegágya, ez az elkerülés egészen különböző formákat ölthet. Ami összeköti ezeket a cselekményeket az az, hogy minden esetben láncba szerveződik. A klasszikus „körhinta-csalás” mechanizmusa (1. számú ábra) a következőképpen történik:

⁵⁸ Btk. 462. § (3) „Nem valósul meg bűncselekmény, illetve vámszabálysértés valósul meg, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány az ötszázezer forintot nem haladja meg.”

Az „X” tagállamban illetőséggel bíró „A” vállalat (Bábcég, Csatorna Társaság) adómentes közösségen belüli - Áfa kiszámlázása nélküli - termékértékesítést teljesít a „Y” tagállamban bejegyzett „B” vállalat (körhintamozgató, eltűnő kereskedő) részére. „B” vállalat így Áfa fizetési kötelezettség nélkül szerzi be az árukat és folyamatosan továbbértékesíti azokat belföldi értékesítésként a szintén a Y. tagállamban működő és bejegyzett „D” vállalatnak (ügynök) egyszerűbb esetben közvetlenül vagy az értékesítési láncolatba közbeiktatott „C” vállalatok (Buffer/ek, közvetítő cég) közvetítésével. A „B” vállalat (Missing Trader azaz eltűnő kereskedő) megkapja az értékesítéseit terhelő Áfát, de nem fizeti be a költségvetésbe és eltűnik. Azonban „D” társaság (Broker) levonja vagy visszaigényli azt az Áfát, amelyet „B” vállalatnak kellett volna. Az államkincstárnak okozott kár így megegyezik azzal, amelyet „C” megfizetett „B”- nek, de ez utóbbi nem fizetett be az Államkincstárba. Bizonyos esetekben a „B” és „C” között fennálló kapcsolat álcázása céljából egy vagy több „D” vállalkozás (közvetítő cég, vagy fedőcég) is bekapcsolódik.

Az ábrán is látható láncolatból akkor lesz „körhinta”, amikor a „C” ügynök ahelyett, hogy „Y” tagállam területére korlátozná a tevékenységét, adómentesen értékesít az áruk származásának (vagyis „X”) országában is. Sok esetben ilyenkor az „A” vállalatnak történik az adómentes termékértékesítés. Mivel maga az áru az államban van, ezt a cselekményt végtelenszer meg lehet valósítani. Egyetlen szűk keresztmetszete van a cselekménynek, mégpedig az, amikor „C” vállalat visszaigényli az adót.

A közvetítő vállalat esetében a termékbeszerzés és értékesítés teljesítése szabályosnak tűnik, de a láncolatban betöltött funkciója az, hogy megnyújtja/torzítja az ügyletet és ezzel megzavarja, vagy legalább hosszadalmasabbá teszi az ügylet ellenőrizhetőségét. A gyakorlatban az ilyen típusú Áfa-csalások - különösen a „körhinta-csalás” - a fentebb ismertetettnél sokkal komplexebb formában jelentkeznek. Sok esetben magukba foglalva több tagállamot és minden érintett tagállamban több társaságot.

VI.3. A „körhinta-csalás” szereplői

VI.3.1. A „körhintamozgató”, más néven *Missing Trader* - a hiányzó kereskedő

Ez az a vállalat, amely ténylegesen nem fizeti meg az áfát, de megkapja a termékértékesítő/bábcégtől, vagy az „ügynök/C” cégtől az áthárított áfát. Az esetek jelentős részében látszólag ez az a szereplő, aki megvalósítja az adócsalást azzal, hogy az adót nem fizeti meg. A Missing Trader társaságok jellemzően fantom cégek vagy úgynevezett postafiók cégek, melyeknek a telephelyén sokszor csak egy kis tábla és egy postaláda jelzi, hogy igazából egy - adott esetben - több száz millió forinttal gazdálkodó cég székhelye található. Sokszor előfordul az is, hogy olyan cégek, amelyeket a tulajdonosok nem kívánnak megszüntetni az eljárás költségei és bonyolultsága miatt jelképes áron eladják, és ezeket a cégeket élesztik újra a csalók, kihasználva adott esetben azt, hogy valaha rendes profillal rendelkező működő vállalkozások voltak. A gyakorlatban megfigyelhető, hogy az új társaságok létrehozása egyes országokban számos adminisztratív kötelezettséggel (például adószám igénylése - regisztrációs procedúra, alaptőke befizetése stb.), illetve más hátránnyal is jár, ezért ezekben az országokban - biztonsági okokból - sok szervező jobban szeret egy létező, alvó vállalatot feléleszteni, ami még nagyobb névtelenséget garantál, illetve csökkenti a korai felismerés kockázatát. Magyarországon azonban rendkívül gyorsan és olcsón lehet céget alapítani, ezért nálunk inkább az újonnan alapított, még „névtelen” vagy „előélet” nélküli társaságok alkalmazása az elterjedtebb. Több bűncselekmény akként valósul meg, hogy kilátástalan helyzetű (hajléktalan, drogfüggő, alkoholista, beteg) embereket vesznek rá a cégalapításra és később az ügyvezetőségre. Ezeknek a személyeknek jellemzően kisebb összegeket fizetnek, 10-100 ezer forintot. Előfordul az is (bár a felderített bűncselekmények statisztikáit figyelve ritkábban), hogy eleve lopott/ hamis személyazonosságot használnak fel a bűnelkövetők.

Egy esetleges adóellenőrzés során ezek a társaságok jelentős revizori munkával és időráfordítással (idézés, helyszíni szemle, cégbírósági adatkérés, lakcím lekérdezés, idegenrendészeti megkeresés, más tagállami vagy harmadik országba irányuló jogsegélykérés, BV megkeresés, elővezetés, stb.) deríthetők fel. Sok esetben velük szemben csupán az adószám felfüggesztésének és/vagy a cég törlésének kezdeményezésére van lehetőség, mely ideiglenesen megzavarhatja a család láncolat működését.

Bármilyen módszert használnak is a „körhintamozgató” létrehozására, a csalárd szándék arra irányul, hogy az adóhatóságot megillető áfa meg nem fizetése mellett a családi láncban részt vevő többi láncszemnek lehetőséget biztosítsanak fiktív Áfa összegek levonásba helyezésére. Itt jegyezném meg azt a problémát, hogy az ilyen cselekményeknél az adóhatóság jelenleg nyomozóhatóságként is funkcionál, de egyben sértettje is a családi cselekménynek. Adott esetben a későbbi - bírósági szakban - szükség van a sértett meghallgatására, valamint polgári jogi igényt is érvényesíthet. Ezt a gyakorlatot aggályosnak tartom, hiszen ebben az esetben a sértett nyomoz, azaz ő végzi el a nyomozási cselekmények egy részét.

A hiányzó kereskedőket (Missing Trader) többféleképpen csoportosíthatjuk. Vannak olyan társaságok, akik már a bevallás-kötelezettséget sem teljesítik. Ezek a vállalatok gyakran csak a nevükkel és a nevükben kibocsátott számlákkal vesznek részt a „körhintacsálásban”. Egyáltalán nem vezetnek könyvelést, nem készítenek éves beszámolót, sem bevallást. Az ilyen vállalkozásokat hamar le lehet buktatni, mivel az Adóhatóság észlelheti, hogy nem érkezett bevallás egy olyan cégtől, akinek igazolt bevétele van. A bűncselekmény elkövetői mégis gyakran választják az ilyen vállalkozások felhasználását, mégpedig azért, mert sokszor egyetlen nagy értékű ügylet leszámolására a cél és utána a gyors eltűnés.

A következő típusba azok sorolhatóak, akik a fizetési kötelezettségét mulasztják el. Ezek a cégek készítenek könyvelést és bevallást, valamint összesítő nyilatkozatot is, viszont nem teljesítik a felmerült fizetési kötelezettségüket. Ők azáltal, hogy bevallást készítenek, kitolják azt az időpontot, amikor az adóhatóság felfedezi, hogy csalárd cégről lehet szó. Ezek a cégek sok esetben úgy tűnnek, mint ha ténylegesen működnének, még irodájuk is van, ezért akár évekig is elműködhet anélkül, hogy az adóhatóság figyelmét magára vonná.

Ezeken kívül léteznek olyan társaságok is, amelyek bevallást ugyan készítenek, de ezek a bevallások jellemzően „nullás” bevallások. Itt is az a cél, hogy az adóhatóság figyelmét minél tovább eltereljék, valamint az ő lebuktatásukra a VIES-rendszerben⁵⁹ történő kontroll adatok összevetése lehet megoldás.

⁵⁹ Egy olyan elektronikus alkalmazás, amely az EU-ban nyilvántartásba vett társaságok Áfa-nyilvántartásba vételére, közösségi adószámok érvényességére vonatkozó információkat közvetít. Ezen túlmenően a közösségen belüli adómentes ügyletekre

VI.3.2. A közvetítő cég („D-vállalat”).

A bűncselekmény elkövetői majdnem minden esetben használnak úgynevezett buffereket, azaz közbekapcsolt láncszemeket, hogy a „körhinta” minél bonyolultabb és minél nehezebben felderíthető legyen. A „körhintamozgató” és az ügynök közé beékelődő közvetítő cég az értékesítési láncolatban a piaci árnál általában alacsonyabb árat alkalmaznak és nagyon alacsony árrést állapítanak meg. A közvetítő cég működik látszólagosan a legszabályosabban. Eleget tesz Áfa-bevallási-, és fizetési kötelezettségeinek is, viszont általában tipikusan adóminimalizáló vállalkozásokról van szó, ami azt jelenti, hogy nagy forgalom mellett a fizetendő és a levonható adó mértéke közel egyenlő. Ezért a befizetendő Áfa általában igen csekély. A cégek nem rendelkeznek a működéshez szükséges feltételekkel, nincsenek alkalmazottaik, raktáraik, tárgyi eszközeik, stb. Megfigyelhető, hogy a cégvezetők intéznek minden gazdasági ügyletet külön díjazás nélkül. Ezeknek a cégeknek a vezetését is sokszor hajléktalanok, kiszolgáltatott személyek végzik. Ennél a típusnál előfordul azonban az is, hogy teljesen normálisan működő, vétlen gazdasági társaságok is belekerülnek ebbe a láncolatba. A bűncselekmény felderítése során azonban az a jellemző, hogy a látszólag vétlen cégek is pontosan tisztában vannak a folyamat lényegével, valamint a szerepükkel, de mivel jelentős volumenű értékesítést végeznek ily módon, ezért hallgatólagosan részt vesznek a bűncselekmény elkövetésében. Revízió során általában készségesen együttműködnek, egészen addig ameddig fel nem merül a csalás gyanúja.

VI.3.3. Az ügynök cég („C-vállalat”).

A csalárd láncolat végén ez a gazdasági szereplő áll. Ő vásárolja meg közvetítő cégen keresztül a terméket, majd továbbértékesíti belföldre vagy az Európai Unió más tagállamába, természetesen adómentesen. Tulajdonképpen ő az a szereplő, aki a költségvetést az Áfa összegével megkárosítja, ezért ezt a típusú vállalkozást próbálják leginkább szabályosnak mutatni a bűnelkövetők, azaz a csalás

szervezői. Ezek a cégek mind a bevallási-, mind nyilvántartási kötelezettségeiknek eleget tesznek. Jóhiszemű, valós gazdasági teljesítményt nyújtó vállalkozásoknak tűnnek. Könyvelésük ellenőrzésekor azonban kiderül, hogy olyan befogadó számlákból áll, amelyek „B” és a „D”, azaz közvetítő cégtől származnak. Sokszor az adóhatóság több revízió után jön rá arra, hogy csalárd cégről van szó.

VI.4. A bűncselekmény technikai jellemzői

Az elkövetők általában kisméretű, de nagy értékű árukat járatnak meg a tagállamok és harmadik országok piacai között. Ilyenek például számítógép memórialapja, chipek, telefonok, stb. Minden egyes vevő minden adás-vétel után visszaigényli az áfát, amit azonban senki nem fizetett meg. A családi mechanizmus mindig legalább két tagállamot érint, hiszen a jogszabály által biztosított nulla-kulcsos beszerzésre csak így van lehetőség. Nehezíti a felderítést, hogy a résztvevő vállalatok folyamatosan és gyorsan cserélődnek. Az elkövetők naprakészek az adott tagállam jogi-, és gazdasági környezetében, előny például, ha a székhely szerinti államban szigorú bank titkokra vonatkozó rendelkezések vannak életben.

Sajnos a „körhinta-csalás” sokszor egyéb szervezett bűnözői formákhoz is finanszírozási alapot nyújt. A szervezett bűnözéssel foglalkozó elkövetői körnek jó lehetőség az adócsalás, tekintettel arra, hogy viszonylag rövid idő alatt rengeteg bevétel származik belőle. A bűnszervezetek hatalmas mennyiségű pénzüsszeget később kábítószer, prostitúció finanszírozására is használják. A rendkívül nagy profit miatt újabban a terrorizmus is hasznot merít belőle és a nyereséget újabb bűncselekmény elkövetésére használják fel. Sőt megfigyelhető, hogy a korábban más súlyos bűncselekmények elkövetői is az ilyen jellegű üzletek irányába térnek át, mert az adócsalás büntetési tétele sokkal kisebb, mégis legalább akkora hasznot főlözhetnek le, és a lebukás csekély esélye sem elhanyagolható. Az Európai Unióban a „körhinta-csalások” kiküszöbölésére, egy, minden tagállamra vonatkozó kötelező adatszolgáltatás van érvényben, és létezik a már említett VIES-rendszer is.

VII. A „körhinta-csalás” gazdasági következményei

A „körhinta-csalás” legfontosabb következményei a nagymértékű költségvetési hiány, a kereskedelmi egyenleg torzulása, a GDP csökkenése. A „körhinta-csalás” esetében a fiktív adóalany nem ad be Áfa-bevallást, így az adott országban nincs nyoma, a másik társaság azonban érvényes nyilatkozatot ad be, ekkor az adatok összeérhetnek, kiderülhet, hogy ugyanahhoz az ügyletnek kapcsolódóan az egyik fél nem adott be nyilatkozatot. Ezáltal torzul a kereskedelmi egyenleg. Vannak közvetett káros hatásai is ennek a csalási mechanizmusnak. A kiesett bevétel komoly károkat okoz a tagállamoknak, de az egész belső piacra is hatással van. Az a kereskedő, aki az áfát nem fizeti meg és a saját beszerzési árához képest alacsonyabb áron értékesíti áruját, nagymértékű kárt okoz a tisztességes gazdasági szereplőknek, ezáltal a versenytársakat lehetetlen helyzetbe hozza, hiszen a jogszerűen kereskedők nem tudják magasabb áron értékesíteni áruikat.

Sok esetben elősegítheti a „feketegazdaság” fellendülését is. Megjegyezném, hogy ez a csalási módszer azokban az országokban „virágzik”, amelyekben az áfa-kulcs magas. A nagymértékű áfa ugyanis vonzó, egyszeri cselekménnyel adott esetben több jövedelemhez jut, mint ha egy kis áfájú országban teszi meg ugyanezt.

VIII. Fordított adózás bevezetése

Az Európai Bizottság 2009. szeptember 29-én új javaslatot fogadott el az Unión belüli áfa-csalás megnehezítésére⁶⁰. Megoldást ideiglenesen a fordított adóztatás alkalmazásában látnak.

A Bizottság által javasolt fordított adózás lényege, hogy az Áfa nem a belső határ átlépése után kerülne rá a termék árára, hanem az értékesítési lánc végén, amikor a végső fogyasztóhoz kerül. Így csak egy helyen van lehetőség csalásra, ezt pedig könnyebb ellenőrizni.

⁶⁰ Fight against tax fraud: Commission proposes measures for a consistent response to carousel fraud in certain sectors; http://europa.eu/rapid/press-release_IP-09-1376_en.htm?locale=en

A fordított adózás rendszerét már a jelenleg hatályos magyar áfa-törvény is alkalmazza. Az áfa-törvény 142. §-ának (1) bekezdése felsorolja azokat a termék-értékesítési és szolgáltatás-nyújtási ügyleteket, amelyek esetén az áfát a termék beszerzője, illetve a szolgáltatás igénybe vevője fizeti meg.⁶¹ Ez azt jelenti, hogy ilyenkor nem a szolgáltatást nyújtója, tehát nem az, aki kibocsátja a számlát, hanem a vevő állapítja meg, számolja fel, vallja be és fizeti meg. A csalás részletes bemutatása után megállapíthatjuk, hogy a jogalkotó ezzel a rendelkezéssel annak a kockázatát kívánta csökkenteni, hogy az értékesítésbe bekapcsolt felszámított Áfát be nem fizető fiktív cégeket használjanak fel a bűncselekmény elkövetésére. Fontos szabály továbbá, hogy a számlát az ügylet teljesítéséig, de legkésőbb a teljesítéstől számított 15 napon belül ki kell állítani.⁶²

A fordított adóztatás ellen több ellenérv is szól. Többek között, hogy így a kereskedelmi lánc végén állóknak, illetőleg az Áfa levonásra nem jogosultaknak állna érdekében a „felszívódás”. A Bizottság úgy véli, ezzel sokasodnának az ilyen jellegű visszaélések, hiszen így a végső fogyasztót használnák fel közbenső, jóhiszemű láncszemnek.

Érdekes jelenség volt, hogy a bűnözők a széndioxid-kvótával valószínűsítették meg a visszaéléseket, ezért az európai pénzügyminiszterek elfogadták a fordított adózás bevezetését az EU széndioxid kereskedelmi rendszerében használt kibocsátási egységekre, így a magyar áfa-törvény fordított áfa fizetésre vonatkozó 142. § (1) bekezdésének a felsorolása is kibővült a „h) üvegházhatású gáz kibocsátására jogosító forgalomképes vagyoni értékű jog (kibocsátási egység) átruházása esetében;” ponttal.

⁶¹ Röviden, a teljesség igénye nélkül a fordított áfa alá eső termékek, szolgáltatások:

- a) építési-szerelési munkával létrehozott ingatlan eladása, értékesítése;
- b) építésihatósági engedély-köteles ingatlan létrehozás, bővítés, átalakítás, egyéb megváltoztatás szolgáltatás nyújtása;
- c) az a) ponthoz tartozóan munkaerő kölcsönzése, kirendelése, személyzet rendelkezésre bocsátása;
- d) különböző fémek, hulladékok, törmelékek, visszanyert papír vagy karton, üvegcserep, üveghulladék, műanyag hulladék, forgács, használt vagy új rongy, kötél, használt akkumulátorok, elemek stb. értékesítés esetén;
- e) beépített ingatlan(rész), valamint az ehhez tartozó földrészlet értékesítése, ahol a használatban vételre jogosító engedély és az értékesítés között legalább 2 év eltelt, és amennyiben a terméket értékesítő adóalany élt adókötelességének választási jogával;
- f) adós és hitelező (vagy általa kijelölt 3. személy) viszonylatában dologi biztosítékként lejárt követelés kielégítésének érvényesítésére irányuló termék értékesítése esetén;
- g) vállalkozásban használt 100.000 forint feletti tárgyi eszközök értékesítése, vagy szolgáltatás nyújtása, ha az értékesítő felszámolás vagy fizetési képtelenségét jogerősen megállapító eljárás hatálya alatt van;
- h) szén-dioxid kvóták értékesítése;
- i) mezőgazdaságban érintett termékek értékesítése (pl. kukorica, búza, árpa, rozs, zab, triticale, napraforgó-mag, repce- vagy olajrepce-mag, szójabab);
- j) egyes vas- és acélipari termékek értékesítése.

⁶² Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás a költségvetési csalásban 225. oldal. (HVG-ORAC 2011.)

IX. Adóügyi együttműködési szabályok az Európai Unióban, az adatcserén alapuló együttműködések

Mint már az előző fejezetekből láthattuk, hogy az Európai Unió törekszik egységesen fellépni a visszaélőkkel szemben. Az EKSZ. 10- cikkében megfogalmazza a közösségi hűség, illetve lojalitás elvét⁶³, melyet a Lisszaboni Szerződés is egy az egyben átvett. Ez a rendelkezés lényegében előírja a cselekvési, tartózkodási, és együttműködési kötelezettséget. Mint már említettem, az Unió csak azokban a kérdésekben járhat el, amire a tagállamok felhatalmazzák (amelyekre delegált, átruházott hatáskörrel rendelkezik). Ahol nincs ilyen hatásköre ott a szubszidiaritás elve érvényesül.

Az Európai Unió törekedett - és folyamatosan törekszik az adatcserén alapuló együttműködésre a visszaélések, csalások leleplezése érdekében. Erre dolgozták ki és működtetik is az alábbi mechanizmusokat:

IX.1. Összesítő jelentés

Az összesítő jelentés a közösségi adószámokkal rendelkező adóalanyok adatbázisa, mely megmutatja, hogy az egyes adóalanyok milyen közösségi adószámmal végeztek gazdasági tevékenységet az unión belül. Ezt a jelentést minden olyan tagállamban be kell nyújtani, ahol az Áfa szempontjából az adóalany regisztrált. A jelentést jelenleg hatályos szabályok szerint csak az értékesítésekről kell benyújtani. Lehetőség van arra, hogy önkéntes alapon a tagállamok előírják, hogy nem csak az értékesítésekről, hanem a beszerzésekről is készítsenek összesített jelentést. Ugyan ezek nem szerepelnek a VIES rendszerben, de adatcsere egyezmények alapján lehetőség van arra, hogy a tagállamok információt cseréljenek. Magyarország élt ezzel a lehetőséggel, és Görögországhoz, Olaszországhoz hasonlóan előírja a közösségen belüli beszerzés nyilvántartást.

⁶³ EKSZ. 10. cikk: A tagállamok az e szerződésből, illetve a Közösség intézményeinek intézkedéseiből eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében megteszik a megfelelő általános, vagy különös intézkedéseket. A tagállamok tartózkodnak minden olyan intézkedéstől, amely veszélyezteti e szerződés célkitűzéseinek megvalósítását.

IX.2. Az Intrastat rendszer

Az Intrastat egy olyan statisztikai rendszer, amely a közösségen belüli árumozgásokat figyeli. Az adatszolgáltatást hazánkban a Központi Statisztikai Hivatal kezeli és felügyeli.

IX.3. A kapcsolattartó irodák működtetése

A kapcsolattartó irodák rendszere tulajdonképpen adatszolgáltató irodaként működik, melynek során egy adózóról a másik tagállam kérésére adatot biztosít. Magyarországon ezt a tevékenységet NAV Központi Kapcsolattartó Iroda végzi.

IX.4. A VIES rendszer

Egy olyan elektronikus alkalmazás, amely az EU-ban nyilvántartásba vett társaságok Áfa-nyilvántartásba vételére, közösségi adószámok érvényességére vonatkozó információkat közvetít. Ezen túlmenően a közösségen belüli adómentes ügyletekre vonatkozó információkat és a tagállami igazgatási szervek a VIES-rendszeren keresztül továbbítják egymásnak.

X. A „körhinta-csalás” jogi környezete

X.1. Európai Unió átmeneti áfa-rendszere

A tagállamok ugyan együtt küzdenek az adócsalás és más jogellenes tevékenység ellen, azonban hatáskörrel rendelkező hatóságok között még nem kiforrott az együttműködés. A csalási módszert lehetővé tévő legfontosabb tényező az Európai Unió átmeneti áfa-rendszere. Gyakorlatilag ez a bűncselekmény egyidős ezzel az áfa-rendszerrel, mely 1993. január elsejével jött létre, és a tervek szerint a végleges rendszernek 1997. január elsején kellett volna életbe lépnie. A magyar uniós

csatlakozás előtt a törvény úgy rendelkezett, hogy kivitel (export) esetén a terméknek a vámhatóság által igazolt módon kellett elhagynia az országot, behozatal (import) esetén pedig maga a vámhatóság ellenőrizte a terméket és vetette ki az áfát. A csatlakozásig tehát a vámhatóságnak volt a legnagyobb szerepe az áfa fizetési kötelezettség ellenőrzésében. 2004. május elsején történő csatlakozást követően Magyarország átvette az Európai Unió szabályait, mely ebben az időszakban az átmeneti áfa-rendszer volt.

Az áfa adóztatása úgy történt, mint ha belföldi ügyletről lenne szó, tehát ha az Európai Unión belül történt a beszerzés, akkor a beszerzőnek adófizetési kötelezettsége keletkezett a belföldi adómértékkel. Ezt viszont már nem a vámhatóság vetette ki, hanem önkéntesen kellett az adóalanynak bevallania és megfizetnie. Az adó mértéke azonban nem volt harmonizált a tagállamok között, ezért ki kellett találni egy módszert arra, hogy az importőrök ne a legalacsonyabb adómértékű országban kezeltesék áruikat. Ez úgy valósult meg, hogy az import áfát mindig a termék rendeltetési helye (célország) szerint kell megfizetni. Ha a terméket az importőr a célországtól eltérő tagállamban helyezteti szabad forgalomba, akkor abban a tagállamban az import adómentes, míg a rendeltetés helye szerinti tagállamban közösségen belülről történő beszerzés címén adófizetési kötelezettsége keletkezik. 2004-es év után a tervezettől mintegy 89 milliárd forinttal maradt el az áfa-bevétel.⁶⁴ Ezért az akkori kormánynak megoldást kellett a bevétel kiesésre keresnie. Módosította az Országgyűlés az adótörvényeket és 2005. július elsejétől visszahozta a termékimportot terhelő áfa vámhatósági kivétellel történő megállapításának intézményét. A különbség a régi szabályozáshoz képest annyi volt, hogy csak a harmadik országokból beszerzett, behozott termékek vonatkozásában és csak az adóalanyok bizonyos körében alkalmazandó.

A közösségi átmeneti áfa-rendszer célja egyrészt a határellenőrzések megszüntetése annak érdekében, hogy biztosítva legyen a tagállamok közötti személyek, áruk, szolgáltatások, valamint a tőke szabad mozgása (négy szabadság), másrészt, hogy megvalósuljon a diszkrimináció tilalma, azaz az import és a hazai termékek azonos adóügyi megítélés alá essenek.

⁶⁴ Központi Statisztikai Hivatal

X.2. Végleges Áfa-rendszer

Látható, hogy az átmeneti Áfa-rendszernek több hiányossága is van, amiket előbb-utóbb ki kell küszöbölni. Távlabbi célkitűzések közé egy olyan adóterület létrehozása a cél, ahol az Európai Unión belüli ügyletek egyenlő bánásmód alá esnek. A legfontosabb igazából egy egységes Áfa-kulcs bevezetése lenne. A tanulmányomban több helyen kifejtettem már, hogy az egységes Áfa-kulcsnak milyen, főként politikai akadályai vannak. Lényeges lenne továbbá, ha egy adóalany ügyletét egy helyen adóztatnák, így az adólevonást is ugyanazon a helyen lehetne gyakorolni. Megfontolandó lenne továbbá, hogy a jelentős nehézségekkel járó együttdöntési formát egy könnyebb (minősített többség, konszenzus) döntéshozatali eljárásra változtassák.

XI. Fellépések a „körhinta-csalások” felderítésére

XI.1. Ellenőrzött társaságok

Magyarországon a kockázatelemzés módszerét vezették be a „eltűnő kereskedők” problémájával szemben. Egy adott évben újonnan alakuló gazdasági társaságok minimálisan 20%-át kiválasztják a megalakulástól számított 90 napon belül és az adóhatóság helyszíni vizsgálatot folytat le. A helyszíni ellenőrzés során a revizorok meg tudják állapítani, hogy a cég ténylegesen működik-e, végez-e gazdasági tevékenységet. Ez azért fontos lépés, mivel amikor felmerül a „körhinta-csalás” gyanúja, akkor már jelentős mennyiségű be nem fizetett Áfa keletkezik, ami nagyrészt behajthatatlan. Ehhez kapcsolódóan adójogi szempontból megfontolandó a cégalapítás és a cég adás-vétel feltételeinek szigorítása, megoldás lehet, hogy ha a cégeknek adótartozása van, addig forgalomképtelennek minősülnének. Ez viszont polgári jogi szempontból csaknem kivitelezhetetlen.

XI. 2. A hatóságok nyomozati cselekményei

A fent említett bűncselekmények elkövetői sok esetben a hatóságok hiányosságaira is építenek. A

nyomozás - szakképzett nyomozók hiányában - hosszadalmas, különös szakértelmet igényel (szakértők szintén igen lassúak, és költségesek). Az eljárás során számos tanút kell kihallgatni, illetve általában több igazságügyi szakértő kirendelése is szükséges (könyv-, adó-, írásszakértő). Maga a bűncselekmény is sokszor évek múltán kerül napvilágra, és ha az elkövetőket nem sikerül előzetes letartóztatásba helyezni, ez idő alatt a bizonyítékokat gyakran eltűntetik. Ha a nyomozó hatóság vádemelési javaslattal él és az ügyészség vádat emel, akkor is több éves bírósági szakaszra lehet számítani. A bírósági szakban a szakértők általában újra kirendelésre kerülnek kiegészítő szakértői vélemény elkészítése céljából, ami azt eredményezi, hogy akár 3-5 év is lehet egy ilyen büntetőügy. Sajnos ma Magyarországon a bírák közül kevesen részesültek adójogi szakirányú képzésben, emiatt nagyon nehéz felgöngyölíteni egy-egy ilyen milliárdos nagyságrendű ügyet. Itt említeném meg, hogy az utóbbi években az Unió belül szorgalmazzák a büntetőjogi együttműködést ezirányú erősítését is.

XII. Bírósági szakaszban előkerülő problémák

Mire egy ilyen kiterjedt, általában 15-50 vádlottat és rengeteg tanút érintő ügy eljut a vádemelésig, akár évek is eltelhetnek. Ha a nyomozati szakban a nyomozási bírók nem helyezik a terhelteket előzetes letartóztatásba, akkor gyakran lesznek előkeríthetetlenek a vádlottak a tárgyalásra. A hatályos büntető eljárásjogi szabályok szerint az előzetes letartóztatás a különösen jelentős összegre vonatkozó csalás esetén is maximum 4 év ⁶⁵. Ez sokszor nem elegendő az összes nyomozási cselekmény elvégzésére, az első -és általában a fellebbezések lévén- másodfokú bírósági szakra.

A bírósági szakasz a vádlottak nagy száma és az iratok mennyisége miatt nehézkes. Majdnem minden esetben szükség van szakértő igénybevételére is a vagyoni hátrány pontos meghatározásához. Az ilyen típusú bűncselekményeknél a vádlottak „dörzsöltek” és ha nincsenek Büntetés Végrehajtási Intézetben különböző kimentéseket nyújtanak be a bírósághoz, amit az sok esetben elfogad. Az időhúzás remek lehetőség arra, hogy a vádlottak, akik BV-ben vannak azok szabadságra kerüljenek, és eltűnjenek a

⁶⁵ A büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény 298. § (1) A letartóztatás legfeljebb a) egy évig tart, ha a terhelttel szemben három évnél nem súlyosabb, b) két évig tart, ha a terhelttel szemben öt évnél nem súlyosabb, c) három évig tart, ha a terhelttel szemben tíz évnél nem súlyosabb, d) négy évig tart, ha a terhelttel szemben tíz évnél súlyosabb, e) öt évig tart, ha a terhelttel szemben életfogytig tartó szabadságvesztéssel büntetendő bűncselekmény miatt van folyamatban eljárás.

hatóságok látóköréből. Az ilyen ügyeket viszont lehetetlen a vádlottak távollétében letárgyalni, mivel sok esetben szükséges a szembesítés. Ha azonban sikerül megkezdeni a tárgyalásokat, a védői taktikaként a rengeteg előterjesztett bizonyítási indítvány miatt egy - egy ilyen ügy akár 2-3 évig is elhúzódhat.

Nagyon nagy probléma Magyarországon a rendkívüli bírói ügyteher (130-150 folyamatban lévő ügy/bíró) és ha bármi miatt napolásra van szükség, akkor a legkorábbi kitűzhető időpont hónapokkal később van, mint az elnapolt tárgyalás. Sőt, abban az esetben, ha 6 hónap telik el a két tárgyalás között, akkor megismételt tárgyalást kell tartani, azaz ismertetni kell az elmúlt jegyzőkönyveket, becsatolt, iratokat, ami szintén nem kedvez a gyors befejezésnek.

A költségvetési csalásos büntetőügyeknél majdnem minden esetben szükség van igazságügyi könyvszakértőre. A szakértői díja - a tetemes iratmennyiség miatt - sokszor több millió forint, amit a bűnösség megállapítása esetén ugyan az elítélt viseli, de ezeket a magas összegű bűnügyi költségeket általában lehetlenség behajtani. Megállapíthatjuk tehát, hogy a bűnelkövetők elítélésének a folyamata is igen munkaigényes és költséges, emellett sajnos bizonytalan kimenetelű.

Ha az ítélező bíró azonban rendelkezne a megfelelő gazdasági és adójogi szaktudással, akkor a szakértő kirendelése nem feltétlenül lenne indokolt, így időt és pénzt lehetne megtakarítani. Ha végül sikerült lefolytatni a bírósági tárgyalást és ítéletre kerül sor, akkor általában ezen ügyek elkövetői több éves végrehajtandó szabadságvesztés büntetést kapnak. A bűncselekmény tárgyi súlya (azaz az elkövetési érték) miatt fel sem merülhet enyhébb büntetés.

Összességében megállapíthatjuk, hogy a „körhinta-csalások” összetett bűncselekményei ellen csak úgy lehet hatékonyan fellépni, ha minden hatalmi ág (jogalkotás, végrehajtás, igazságszolgáltatás) együttműködik európai uniós és magyar szinten. Tovább kell egységesíteni a szabályozást az unióban,

hiszen a „körhinta-csalásban” résztvevő vállalatok elsősorban a tagállamok között meglévő eltérő jogi szabályozásokat használják ki.

Nemcsak anyagi, hanem eljárási szabályok nagyobb harmonizációja szükséges. Fontos a tagállami adóhatóságok működésének összehangolása. Számos tagállami hatóság munkáját segíti már uniós ügynökség (Rendőrség-Europol, Ügyészség-Eurojust, Határőrség-Frontex), szakértők szerint célszerű lenne az eddig megszerzett tapasztalatokat felhasználva a tagállami adóhatóságok munkájának segítésére létrehozni egy uniós ügynökséget, amely megfelelő fórum lenne a tapasztalatcserére, a kapcsolattartásra és később közös nyomozócsoportok létrehozására. Az adóhatóság, a rendőrség, az ügyészség és a bíróság munkatársai számára is képzéseket kell szervezni, bemutatva a „körhinta-csalás” elkövetési módszereit és az ellene történő fellépés lehetőségeit, a tagállami tapasztalatokat.

Az is fontos, hogy növekedjen az állampolgárok adófegyelme, ezt akár nevelés, tájékoztató kampány vagy a hatékony fellépések sikerének visszatartó erejének eredményeként is el lehet érni.

Álláspontom szerint az Európai Bizottság cselekvési tervében és 2022 decemberi javaslat-csomagjában valós képet adott a héa-csalások, így a körhinta-csalások okairól. A digitalizáció hatékonyabb használata, az elektronikus számlázáson alapuló, valós idejű digitális héa-bevallás, valamint az EU-szerte egységes héa-nyilvántartás bevezetése hatékony eszközöknek tűnnek a bűncselekmények megelőzésére, felderítésére, de az európai uniós döntéshozatal lassúsága miatt ezeknek a rendszereknek a használata sajnos még hosszú évek múlva történik csak meg.

Felhasznált irodalom:

- Dr. Földes Gábor (szerk.): Az új adójog magyarázata 2010., HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2010
- dr. Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás a költségvetési csalásban (hvg orac 2011)
- dr. Belovics Ervin, dr. Molnár Gábor Miklós, dr. Sinku Pál: Büntetőjog II(Hvg Orac 2012)
- Magyar Büntetőjog Kommentár II.
- Bencze József: Az adócsalás leggyakrabban előforduló formái Magyarországon és az Európai Unióban - Rendészeti szemle 11/2007. 55-76.o.
- Dr. Herich György (szerk.): Adótan I. Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs, 2009
- Dr. Herich György (szerk.): Adótan II. Penta Unió Oktatási Centrum, Pécs, 2009
- Jeney Petra, Kende Tamás, Lövenberg Viktória: Európai Közösségi Jog, Novissima Könyvkiadó, Budapest, 2005
- dr. Németh- Karola: Szervezett Áfa csalások (adó jogi szakjoászi képzés szakdolgozat)
- dr. Békés Balázs Közvetlen adózás az Európai Unióban (Phd szakdolgozat)
- Földvári Zsuzsa, Molnár Patrícia, Vida László: Sima vagy fordított? - HVG 2006.jan.28. 106-108.o.
- Hancz Éva: A körhinta-csalás és az ellene való fellépés lehetőségei - TDK dolgozat, Nyugat-Magyarországi Egyetem Közgazdaságtudományi Kar 2006. - http://www.nyme.hu/fileadmin/dokumentumok/ktk/TDK/Letoltheto_dolgozatok/2006/TDK_06_HanczE.pdf
- Németh Mariann: A körhinta-csalás - PhD tanulmányok 6.kötet 2007. 415-434.o.
- Óry Tamás: A körhinta-csalás problémája az Európai Unió belső piacán - Európai Tükör 7/2004. 66-78.o.
- Óry Tamás: A közösségi áfa-rendszer - Európai Tükör 7-8/2007. 75-80.o.
- Szlifka Gábor: Az Európai Unió Bíróságának jogfejlesztő szerepe a héa rendszerében;

http://real.mtak.hu/109388/1/MR_2020_1_Szlifyka_Gabor.pdf

- <http://www.vg.hu/gazdasag/korhinta-csalok-100-milliard-euro-kart-okoz-a-kinai-maffia-287230>
- http://www.eupiac.eu/index.php?lap=dokument/dokument&dok_id=26433<http://www.jogiforum.hu/hirek/21734>
- <http://www.jogiforum.hu/hirek/21734>