

XXXII. Országos Tudományos Diákköri Konferencia
Had- és Rendészettudományi Szekció
Gödöllő, 2015. április 15-17.
Szent István Egyetem Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar
Nemzeti Közzolgálati Egyetem

A gabona vertikum kapcsán felmerülő költségvetést károsító jogellenes magatartások

Jelige: Parasztfiú

Pályamunka lezárásának időpontja: 2015. Január

2015.

Tartalomjegyzék

1. Bevezetés	5
2. Gabona vertikum gazdasági jelentősége.....	6
2.1 Mi számít gabonának?	6
2.1.1 Kukorica	6
2.1.2 Búza	6
2.1.3 Árpa	6
2.1.4 Rozs.....	6
2.1.5 Zab	7
2.1.6 Triticálé	7
2.2 A gabona felhasználása	7
2.3 Mekkora területen és mennyiségben termelnek országosan gabonát.....	8
2.4 Nemzetgazdasági szempontból ennek jelentősége	9
2.5 Észak-alföldi Régió jellemzői	10
3. Termelőtől a felhasználóig.	11
3.1 Bevezető gondolat	11
3.2 Mi az áfa?	11
3.3 A számlázás	11
3.4 Mezőgazdasági tevékenység	12
3.5 Legális láncolat.....	14
3.6 Östermelő	16
3.7 Az általános forgalmi adói kötelezettségük.....	16
3.8 Fordított adózás	17
3.9 Európai Unió adószám	17
4. Illegális láncolatok.....	19
4.1 Bevezető gondolatok	19
4.2 Illegális láncolat.....	19
4.3 Bűncselekmény bünszervezetben	21
4.4 Ajánlások, hogy termelőként, hogyan lehet elkerülni az áfa csalás láncolatot:	23
5. Tipikus elkövetési magatartások	24

5.1 A Nemzeti Adó és Vámhivatal bűnügyi szakterületének hatáskörébe tartozó bűncselekmények.....	24
5.2 Költségvetési csalás.....	25
5.3 Költségvetési csaláshoz szorosan kapcsolódó más bűncselekmények.....	28
5.4 Elkövetési magatartások.....	29
5.5 A jogsértő cselekmények visszaszorítása érdekében tett intézkedések.....	31
5.6 Elkövetői körök reakciói	32
6. A nyomozás során felvehető bizonyítás és bizonyítási eszközök	34
6.1 Bizonyítási oldal	34
6.2 A nyomozati cselekmény lehetséges sorrendjei	36
6.3 A nyomozás befejezése	37
7. Összegzés	38
Felhasznált szakirodalom	39
Mellékletek	41

1. Bevezetés

A 2014. évi nyári gyakorlatomat az Észak-alföldi Regionális Bűnügyi Igazgatóság Hajdú – Bihar megyei osztályán töltöttem, ahol értékes tapasztalatokat szereztem, azzal kapcsolatban, milyen munkaköröm lesz, mivel fogok foglalkozni. A témám a gabona kapcsán felmerülő költségvetést károsító jogellenes magatartások, amik kapcsolhatók a Nemzeti Adó és Vámhivatalhoz tartozó bűncselekményekhez. Azért esett a téma választásom erre, mert olyan téma érdekelt, ami vidéken található meg, próbálok elszakadni a nagyvárosi élettől, ahonnan a legtöbb példa hozható. Adatgyűjtésben sok segítséget kaptam az Észak Alföldi Regionális Bűnügyi Igazgatóság Hajdú-Bihar megyei osztályaitól. A mai világban, nagyon sok információt lehet már gyűjteni az internetről is, de nem elhanyagolhatók a különböző irodalmi művek se, amik szintén sok segítséget nyújtottak abban, hogy minél jobban feltudjam építeni ezt a témakört. Jó néhány törvényi szabályozás is megtalálható. A dolgozatom során a következő kérdésekre próbálok minél pontosabb választ adni: Mi számít gabonának? Milyen adókötelezettségei vannak a gabona termelőknek? Mi az áfa? Hogyan működik egy legális lánckapcsolat, hogyan működik egy illegálisan működő lánckapcsolat? Mik a tipikus elkövetési magatartások? Milyen intézkedéseket, megelőzéseket tehetünk ezek elkerülése érdekében? Valamint a költségvetési csalás során milyen nyomozási cselekmények szükségesek.

2. Gabona vertikum gazdasági jelentősége

2.1 *Mi számít gabonának?*

Gabona azok a perjeféléknek az összefoglaló neve, amelyeket táplálkozás céljából termesztnek. A táplálkozás fő elemei közé tartozik, már ősidők óta termesztik, az emberiségnek kezdetek óta az alapvető tápláléka volt. Ez az oka, annak, hogy napjainkban is mindenmás haszonnövénynél nagyobb számban terjesztik világszerte. Főbb gabona félének tekinthető a kukorica, a rizs, a búza, az árpa, a cirok, a köles, a zab, a rozs, a tritikálé és a teff. Az 1. számú mellékletében található a fontosabb szántóföldi növények betakarított területe, összes termése és termésátlaga. A szántóföldi gabonatermesztés az elmúlt 20 évben szinte változatlan maradt, 1990-hez képest a betakarított termőterület nagysága körülbelül 40 hektárral lett nagyobb 2013-hoz viszonyítva. Az összes termés körülbelül 1000 tonnával nőtt 1990-hez képest. Magyarország adottságaiból adódóan a gabonatermesztés a mezőgazdaság legjelentősebb ágazata.

2.1.1 *Kukorica*

A 10-es árucsoportba tartozik 1005 vámtarifaszám alá esik, mindazon kukorica, amelyet vetési célra használnak. Szemtermés formájában, hántolatlanul, másképp meg nem munkálható, fontos kitétel a főzésre alkalmas csemegekukorica a 7. árucsoportba tartozik.

2.1.2 *Búza*

1001 vámtarifaszám alá esik kemény búza, közönséges búza, tönkölybúza, kétszeres vetőmag. A föld egyik legnagyobb területen előforduló gabonája, szinte mindenhol termesztik, kiemelkedik a többi gabona közül. Magyarországon kiemelt fontosságú növény.

2.1.3 *Árpa*

1003 vámtarifaszám alá esik, az árpa a búzánál húsosabb szemű. Főképpen állati takarmánnyként, malátagyártásra, vagy főtt ételek készítésére használják. Vetőmagként is e vámtarifaszám alá sorolandó.

2.1.4 *Ros*

1002 vámtarifaszám alá tartozik, hosszúkás szemű, zöldesszürke vagy halványszürke színű, vetőmagként is ide sorolandó

2.1.5 Zab

1004 vámtarifaszámhoz tartozik a szem héjastól, valamint az olyan zab, amelynek természetes állapotában nincs héja vagy hüvelye, feltéve, hogy cséplésen vagy rostáláson kívül másképpen nem dolgozták fel.

2.1.6 Tritikálé

Tritikálé 1008 90 10 vámtarifaszám alá tartozik, olyan gabonaféle, amely a búza és a rozs keresztezéséből jött létre, a szem általában nagyom mint a búzáé, mint a rozsé.¹

A 10. Árucsoportba tartoznak a fenti gabonafélék szemtermései. Megmunkálásukat tekintve csupán a hántolatlan vagy másképpen fel nem dolgozott gabonafélék tartozhatnak ide, azaz amelyeket a malomban még nem munkáltak meg. A friss gabonafélét ebbe az árucsoportba kell osztályozni akár alkalmas zöldségként történő felhasználásra, akár nem. Ezeket a gabonaféléket felhasználhatják vetési, élelmezési és takarmányozási célra egyaránt.

Ezekre a bevezető gondolatokra, hogy mi is a gabona, mik tartoznak alá és amelyeket külön kiemeltem, a kukorica, a búza, az árpa, a rozs, a zab és a tritikálé azért fontosak, mert az általános forgalmi adóról szóló törvény 2007.évi CXXVII. törvény 2012 július elsejétől hatályos 142§ (1) bekezdés i) pontja és 6/A. számú melléklete alapján ezen termékek fordított adózás alá tartoznak, amelyre a témámat építettem.

2.2 A gabona felhasználása

Az alpont feldolgozásában, központi adatokra támaszkodok, az 5. számú mellékletként csatoltam a Központi Statisztika Hivatal oldaláról leszedett a fontosabb gabonafélék termesztése és felhasználása (2010-) című táblázatot. A táblázat tartalmazza a gabonafélék 3 egymást követő év (2010,2011,2012) adatait. Látható, hogy 2010-hez képest 2011-ben és 2012-ben nőtt a betakarított terület nagysága. 2010-hez képest a betakarított összes termés növekedett, viszont 2012-ben már hiába a nagyobb területnek mégis kevesebb termett. A termésátlag ugyanígy változott 2011-ben nőtt míg 2012-ben csökkent mind 2011-hez mind 2010-hez képest. A gabonaféléknek külön-külön a felvásárlási átlagára évről évre drágult. Példának hozható a búza, aminek átlagára tonnára számolva 2010-ben 39241 forint volt, míg

¹ http://www.nav.gov.hu/nav/ado/afa080101_hatalyos/afa_tv_6a_mell_tajek.html

2012-ben ez az érték túllépte a 60000-et, azaz 60425 Ft/tonna volt a felvásárlási átlagár. Az 5. számú mellékletben továbbá látszik, hogy az összevont mérlegben a nyitó készlet 2010-ben volt a legnagyobb, majd 2011-ben van egy 2,2 milliós visszaesés, de 2012-ben újra megközelíti a 2010-es értéket. Behozatalra egyes gabonafélékből 2012-ben egyre több kell mint 2010-ben. Így az összevont forrás míg 2010-ben megütötte a 22,5 milliót, addigra 2012-ben csak 20 millió tonna környékén mozgott. A 2. számú melléklet az évenkénti gabona felhasználást mutatja be, mire használja fel Magyarország a gabonáját. Látható, hogy mind a három évben a legnagyobb része több, mint 30% nem kerül felhasználásra. Ez az érték egyre kevesebb 2012-ben, ugye a kevesebb termés miatt is. Felhasználás szempontjából a kivitel áll első helyen. 2010-ben csak 29% addig 2012-ben már 32%. Mégis számtanilag a két összeg megegyező, és még így is 2010-ben volt több a kivitel. A gabona másik jelentős részét takarmánnyként használjuk fel, ez az érték évről évre csökkent. Iparban minden évben a termés 11% kerül feldolgozásra, itt is látható, hogy az előző évekhez képest 2012-ben kevesebb volt. A gabona egy részét visszaforgatják vetőmagként, és éves szinten 1% veszteség lesz. 2012-ben kevesebb veszteséggel zártunk, mint a megelőző években. Az 5. számú mellékletből kimutatható továbbá, hogy éves szinten belföldi élelmezésre egyre kevesebbet fordítanak, míg 2010-ben majdnem elérte a 2 milliót, addigra 2012-ben már csak 1,5 millió forint környékén mozgott az érték.

2.3 Mekkora területen és mennyiségben termelnek országosan gabonát

A 2012-es adatok alapján Magyarország 79%-a termőterület, míg 21%-a pedig művelés alól kivett terület. 4. számú mellékleten látható továbbá a termőterület művelési áganként való megosztása. A kördiagram alapján elmondható, hogy a termőterület, majdnem 60% pontosabban 58,7% szántó ez 4324 ezer hektár, nagyságrendben a következő az erdőséget mely a terület 26,11 %-át teszi ki, 1922 ezer hektárt. 3. helyen áll ami még nagyobb számnak mondható a legelő és kaszáló azaz a gyep 10,1%-al közel 759 ezer hektár. Termőterület további részén található még gyümölcsös, konyhakert, szőlő, nádas és halastó. Az országnak 46%-át szántóterületként hasznosítják, ebből 136 ezer hektár volt vetetlen vagy kipusztult. A szántóterület legnagyobb részén gabonaféléket termesztettek. 3. számú mellékleten látható megyeszinten lebontva a szántó terület nagysága. Ez alapján, jól látható, hogy 300 ezer hektárnál nagyobb területen foglalkoznak szántókkal Bács-Kiskun megyében, Békés megyében, Jász-Nagykun-Szolnok megyében és Hajdú-Bihar megyében. 5. számú

mellékleten statisztikai adatok vannak megyénként és régióként lebontva a betakarított terület nagyságáról és a betakarított összes termésről 2000-től 2013-as adatokig bezárólag. A két legnagyobb betakarított régió Észak-Magyarország és Észak-Alföld. Látható, hogy a terület nagysága 2010-től folyamatosan nőtt, előtte 2000-től kezdve folyamatosan változott, egyik évben nőtt, a másikban pedig csökkent. Ha megye szinten nézzük, akkor csakúgy mint szántó terület nagyságként úgy betakarított területként is Békés megye 245703 hektár, Bács-Kiskun megye 227469 hektár és harmadik helyen Hajdú-Bihar megye 226599 hektárral áll.

2.4 Nemzetgazdasági szempontból ennek jelentősége

Az előzetes adatok szerint a mezőgazdaság a bruttó hazai termék (GDP) termeléséhez 4,0%-os aránnyal járult hozzá 2013-ban. Az emelkedő kibocsátás a GDP éves növekedéséhez ismét számottevően járult hozzá. A bruttó hozzáadott értékből 4,8%-ot adott az agrárium, a beruházásokban 5,7%, a foglalkoztatásban 4,9% volt aránya. A 2013-ban végrehajtott gazdaságszerkezeti összeírás adatai alapján 2013-ban összesen 8400 gazdasági szervezet és 485 ezer egyéni gazdaság végzett mezőgazdasági tevékenységet. 2013-ban a munkaerő-ráfordítás nagysága 426.000 ember teljes munkaidős, évi 1800 óra tevékenységének felel meg. Az előző évhez képest ez mérsékelt csupán 1 százalékos csökkenés. A mezőgazdasági termelői árak 7,8%-kal csökkentek az előző évihez mérten. Ezt elsősorban a növényi termékek árának jelentős, 13,7%-os visszaesése okozta.

Mezőgazdasági országgént jelentős az éves bevétel a gabona exportból. Az 5. számú mellékleten látható, hogy külkereskedelmi szempontból kivitel éves szinten elég magas. 2010-ben 6,6 millió tonnát vittek ki külföldre melynek értéke 301.831 millió forint volt, míg 2012-ben kicsivel kevesebbet exportáltak, mégis nagyobb bevétel volt belőle. 437.946 millió forint. A magyar exportnak 83% az Eu felé irányul főbb országok: Szlovákia, Ausztria, Románia, Olaszország és Németország. A többi exporthoz képest a mezőgazdasági jelentősnek számít. A gabona 46%-át nyersanyagként 20%-át félkész termékként és 34%-át kész termékként értékesítik. A növénytermesztés súlya hazánkban meghaladja az Európai Unió tagállamainak átlagát, Magyarország az Európai Unió mezőgazdasági kibocsátásának 1,9%-át állította elő 2013-ban a meglévő adatok szerint. Gabonából az unió kibocsátásának 4,1%-a, ezen belül a kukorica 9%-a származik Magyarországról. 2013-ban a nemzetgazdaság összes beruházási értéke 4523 milliárd forint volt, ebből a mezőgazdaság,erdőgazdálkodás,

halászat ág 259 milliárd forinttal (5,7%), az élelmiszeripar közel 109 milliárd forinttal (2,4%) részesedett.²

2.5 Észak-alföldi Régió jellemzői

Az Észak-alföldi Régió a Magyarország keleti határán és az Alföld észak-keleti részén fekszik, három megyéből áll Hajdú-Bihar, Jász-Nagykun-Szolnok és Szabolcs-Szatmár-Bereg. A régió több statisztikai adatsor alapján is Magyarország gazdaságilag egyik legelmaradottabb régiója a többi közül. Mérsékelt gazdasági aktivitási arány jellemzi, mely a gazdaság alacsony teljesítőképességében gyökerezik. Az Észak-alföldi Régió területe 17.729 km², az ország második legnagyobb területe mely Magyarország részének 19,1%-át teszi ki. A régió gazdasági érvényesülése elmarad az országoshoz képest, ennek magyarázata a régió kedvezőtlen földrajzi fekvésében és infrastrukturális ellátatlanságában keresendő, mely hozzájárult ahhoz, hogy a térségben kevesebb beruházás valósult meg az ország nyugati és középső területeihez képest. Az Észak-alföldi térségben a mezőgazdaságnak nagyobb jelentősége van, mint az ország egészében, vagy más régiókban. A gazdaság szerkezetének főbb mutatói alapján a mezőgazdaság az Észak-alföldi Régióban tradicionálisan nagy szerepet játszik és ennek megfelelően is kiugróan nagy az ország bizonyos mezőgazdasági ágazataiban. A régió Magyarország második legnagyobb mezőgazdasági régiója a Dél-alföldi Régió után. Az Észak-alföldi mezőgazdasági térségben a mezőgazdaságnak nagyobb jelentősége van, mint az ország egészében. Az Észak-alföldi Régióban a mezőgazdasági terület 69,2%-ot tesz ki az összes földterületből, amelyből 77,2%-ot szántó, 1,2%-ot konyhakert, 3,2%-ot gyümölcsös, 0,3%-ot szőlő és 18,1%-ot gyepek foglal el.³

² A mezőgazdaság szerepe a nemzetgazdaságban 2013. Kiadta: Központi statisztikai Hivatal 2014. júniusában <http://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/idoszaki/pdf/mezoszerepe13.pdf>

³ Gáspár Andrea: A magyar adórendszer és annak mezőgazdasági egyéni vállalkozókra gyakorolt hatása az Észak-alföldi Régióban 40. oldal

3. Termelőtől a felhasználóig.

3.1 Bevezető gondolat

A következő fejezetben, bemutatom, mi is az-az áfa, hogyan is működik legálisan a gazdaság, hogyan jut el a termelőtől a felhasználóig a gabona. Milyen közterhek keletkeznek (számla, nyugta, felvásárlási jegy), milyen okmányok szükségesek, hogy legálisan menjenek végbe az ügyletek. Mi számít mezőgazdasági tevékenységnek? Továbbá nem marad ki ebből a fejezetből az egyenes és a fordított áfa se, de szó lesz még a kompenzációs felárról is.

3.2 Mi az áfa?

Az áfa nem más mint az általános forgalmi adó, amiről külön törvény rendelkezik, a 2007. évi CXXVII. törvény az általános forgalmi adóról. Az Országgyűlés az államháztartás feladatainak ellátásához szükséges állandó bevétel biztosítása érdekében bocsátotta ki. Ez a bevétel a központi költségvetés részét képezi. Az állami jövedelem jelentős forrását képezi. A törvény alapján adót kell fizetnie az adóalanyoknak a belföldön és ellenérték fejében értékesített termék és szolgáltatás nyújtás után, Európai Közösségen belül ellenérték fejében teljesített beszerzés esetén valamint termék importálása esetén is. Gabona értékesítés kapcsán szóba jön, hogy mi is az a termék értékesítés, ami magába foglalja, hogy a birtokba vehető dolog átengedése, amelyet az átvevőt tulajdonosként jogosítja fel. A fizetendő adót a teljesítéskor kell megállapítani. Az Áfa tv. 5. fejezete meghatározza az adó mértékét, miszerint az adó mértéke az adó alapjának 27%-a, de a 82§ 2. bekezdés alapján a 3/A számú melléklet alapján szereplő termékekre, csak 18% adót kell fizetni és ide tartozik a gabona is. Európai viszonylatban Magyarországon a legmagasabb az általános forgalmi adó. Megfogalmazva itt lehet a legnagyobb áfa csalásokat is elkövetni emiatt. (Lásd 7. számú melléklet)⁴

3.3 A számlázás

A számlázásra vonatkozó kötelezettsége mindig annak a tagállamnak a szabályait kell figyelembe venni, ahol a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtást történik. Az adóalanyoknak számlázási kötelezettsége van, ha a törvény másképp nem rendelkezik a termék értékesítésről

⁴ 2007. évi CXXVII. törvény

vagy szolgáltatásnyújtásról a termék beszerzője felé számla kibocsátásról gondoskodni. Az adóalany a számla kibocsátásról teljesítésig köteles kiállítani, vagy az előleg fizetése esetén a fizetendő adó megállapításáig. Számlának tekintendő minden olyan okirat, amely megfelel a feltételeknek. A számla kibocsátástól a számla megőrzéséig vonatkozó időszakban, biztosítani kell annak eredetét, hitelességét, adattartalma sérthetlenségét és olvashatóságát. A számlának tartalmaznia kell a számla kibocsátásának idejét, a számla sorszámát, a termék értékesítőjének adószámát, a termék beszerzőjének adószámát, a termék értékesítő és beszerzőjének nevét és címét. Az értékesített termék nevét, mennyiségét és mértékegységét, az adó nélküli egységárat, az adó mértékét. Megjelenésileg a számla lehet papír alapú vagy elektronikus is. Minden személy, szervezet köteles a törvényben meghatározott szabály alapján, akire kötelezettséget állapít meg, köteles az adó megállapítás hiánytalan és helyes volta ellenőrizhetőségének érdekében az általa vagy nevében kibocsátott okiratot legalább az adó megállapításához való jog elévüléséig megőrizni.⁵

3.4 Mezőgazdasági tevékenység

Mezőgazdasági tevékenységnek minősül mindaz amelyet az áfa törvény 7. számú melléklet I. részében felsorolt termékek termelése és feldolgozása, feltéve, hogy azt saját vállalkozásában végzi. A törvény mellékletében 7. pontban található a gabonafélék is. Továbbá a 7.számú melléklet II. részében felsorolt szolgáltatások is mezőgazdasági tevékenységnek minősülnek feltéve, hogy a vállalkozó saját eszközeit használja. Itt is látható, hogy 1-től 10-ig sorszámozva van, mely szolgáltatások azok. A mi esetünkben az első három a jelentős. A mezőgazdasági tevékenységet folytató adóalany e tevékenysége körében adófizetésre nem kötelezett, előzetesen felszámított adó levonására nem jogosult.

„198§(1)

c) az a) és b) pont alá tartozó termékek értékesítése, szolgáltatások nyújtása után kompenzációs felár megtérítésére tarthat igényt.”⁶

Az általános forgalmi adóról szóló törvény alkalmazásában csak olyan termékértékesítés minősül mezőgazdasági tevékenységnek, amellyel összefüggésben az adóalanyt kompenzációs felár illeti meg. Feltétele, hogy gazdasági céllal belföldön, azaz Magyarországon telepedett le és teljes egészében vagy nagyrészt mezőgazdasági

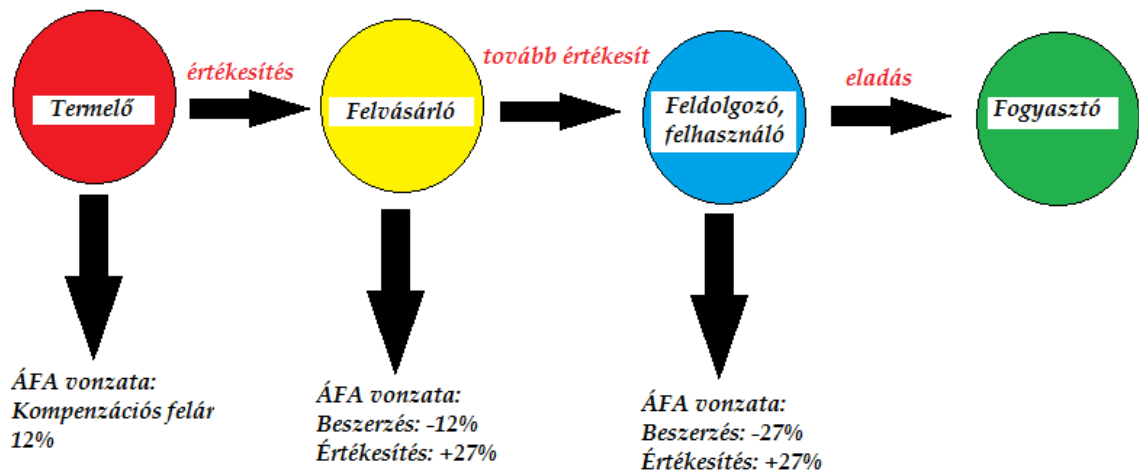
⁵ 2007. évi CXXVII. törvény 158/A §

⁶ 2007. évi CXXVII törvény: az általános forgalmi adóról 198§

tevékenységet folytat, vagyis egyéb tevékenységből származó bevétele az 5 millió forintot nem haladja meg vagy meghaladja de a mezőgazdasági tevékenységből származó bevétel a teljes bevételének 50 százalékát meghaladja. A kompenzációs felár megtérítésére való iránti igény személyi feltétele, hogy a szolgáltatást igénybe vevő belföldi adóalany legyen, aki nem mezőgazdasági tevékenységet végez továbbá nyilvántartásba legyen véve. A kompenzációs felár mértéke 12 százalék a 7. számú melléklet I. részének A pontjába eső termékek és 7 százalék, ha a 7. számú melléklet I. részének B pontjába felsorolt termékek vagy a 7. számú melléklet II. részének felsorolt szolgáltatások esetében. Amennyiben a fentebb említett igényt szeretnénk érvényesíteni akkor annak a személynek, aki felvásárolni akarja tőlünk a terméket, rendelkeznie kell nevére szólóan magyar nyelven kibocsátott, az ügylet teljesítését tanúsító felvásárlási jeggyel, amely egyben mentesíti a számla kibocsátási kötelezettség alól. A felvásárlási jegyet a felvásárló állítja ki, az első példányával az eladónak a másodikkal a felvásárlónak kell rendelkezni, így a mezőgazdasági termelő mentesül a számla kibocsátási kötelezettség alól a tevékenysége folytán. A 8. melléklet egy felvásárlási jegy, a mezőgazdasági termékfelvásárlás bizonylata. A következőket kell tartalmazni egy felvásárlási okiratnak, az okirat kibocsátásának keltét és sorszámát, a termelést végző személy nevét, címét, adószámát, a teljesítés időpontját, ha nem az okirat kibocsátás napján teljesül, értékesített termék nevét, vámtarifa számát és mennyiségét, a kompenzációs felár alapját, kompenzációs felár nélküli egységárat. A mezőgazdasági tevékenységet végző és a tőle terméket beszerző adóalany aláírását.⁷

⁷ http://nav.gov.hu/data/cms281403/06_Ostermelok_2013.pdf 1. oldaltól

3.5 Legális láncolat

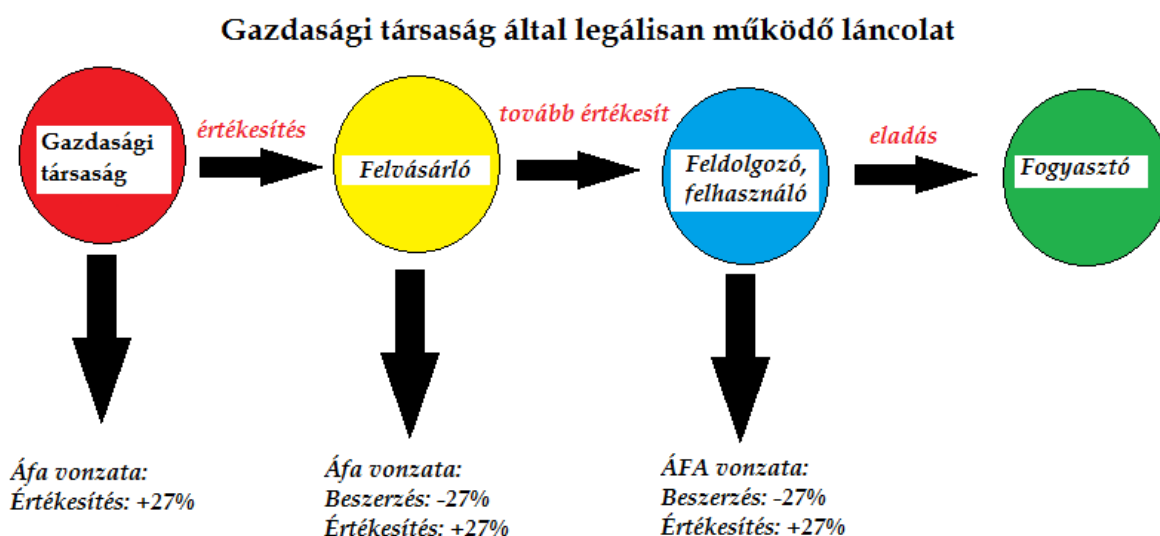


A; Az alábbi ábrán látható egy legálisan működő láncolat, amennyiben az eladó őstermelőnek számít, másik eset ha az eladó egy gazdasági társaság. A következő sorokban ezt fogom részletezni pontosan. Mint ahogy látható a láncolat elején található a termelő, aki előállítja a gabonát. Ő értékesíti a felvásárló felé a terményét, a felvásárló felvásárlási okiratot állít ki amely tartalmazza a kompenzációs felárat, amit kifizet a termelőnek. A felvásárló tovább értékesít a feldolgozó felé, erről számlát állít ki, ráteszi az összegre a saját hasznát és a 27%-os adót is. A feldolgozó vagy felhasználó kész terméket készít a gabonából. Felszámolja a munkadíjat ráteszi az árra a saját hasznát, valamint a 27%-os áfát, és így adja el a akár egy kis közepes vagy nagy vállalkozásnak akik értékesítik a fogyasztónak. Akik ugyanúgy felteszik rá a saját hasznukat és a 27%-os áfát és ők is ugyanúgy számlát állítanak ki. Közben a felvásárló és feldolgozó visszaigényli az áfát, amit a végén a fogyasztó fizet meg. Ezt nevezzük egyenes adózásnak. 2012 július elsejétől azonban hatályba lépett a fordított adózás, erről a 3.8-as részben lesz bővebben szó.

Nézzük most meg ezt egy egyszerű példával és összegekkel:

Sanyi bácsi termelőként eladja 100 tonna búzáját 100.000 forintért, amiért Kiss úr fizet 112000 forintot ugyebár mert a 100.000 forintra rájön a kompenzációs felár ami 12 százalék. Ezután Kiss úr erre az összegre ráteszi a saját hasznát ami, legyen 50.000 Ft. így lesz 162.000 és erre jön még a 27%-os áfa. Az áfa 43.740 Ft. lesz és így Nagy úrnak a feldolgozónak 205.740 forintért fogja eladni. Nagy úr ezután a búzából lisztet csinál ráteszi ő is a saját

hasznát mivel neki is vannak kiadásai, ami legyen szintűgy 50.000 Ft. és azután ráteszi a 27%-os áfát. 255.740 forintnak a 27% 69.050 Ft. Így végül 324.790 forintért fog értékesíteni. Nagy úr a 100 tonna búzából készít 1000 kiló lisztet, amit egy kilós kiszerelésben csomagol és értékesít 325 forintért. Közben pedig Kiss úr visszaigényli az államtól a 12%-ot amit Sanyi bácsinak fizetett azaz 12.000 forintot és Nagy úr pedig visszaigényel 43740 forintot amit kifizetett Kiss úr részére.



B; Mint ahogy említettem, van olyan eset is, amikor nem őstermelő az aki gabonát termeszt, hanem ez egy gazdasági társaság nevében fut. Az ábrán látható, hogy nem sok különbség van a láncolatban, csupán más az akitől elindul az egész folyamat. Ebben az esetben egy gazdasági társaságtól indul el a folyamat, lehet ez akár egy közkereseti társaság vagy részvénytársaság nem számít. Ami jól látható, hogy ilyen esetben, az áfa vonzata egyből 27 százalékos, mivel nem őstermelő így nem illeti meg a kompenzációs felár. Valamint ezáltal nem a felvásárló lesz, aki felvásárlási jegyet állít ki, hanem az adott gazdasági társaság az aki számlát állít ki. A folyamat további menete ugyanaz mint az **A;** részben. Ebben esetben ugyebár a láncolat első tagja ugyanúgy 27%-os áfát igényel vissza.

3.6 Őstermelő

Az előző bemutatásban, az őstermelő által indított láncolatot mutattam be elsőként, de ki is azaz őstermelő? Az őstermelő a személyi jövedelemadóról szóló törvény rendelkezése szerint az a 16. életét betöltött személy, aki nem egyéni vállalkozó hanem saját gazdaságban SZJA tv. 6. számú melléklete alapján folytatott termékek előállítását végzi, ennek érdekében őstermelői igazolvánnyal rendelkezik. Mezőgazdasági kistermelőnek nevezzük azt az őstermelőt, akinek jogszabály alapján támogatás nélküli összeg alapján az őstermelői tevékenységeinek bevétele azaz jövedelme nem több mint 8 millió forint. Mezőgazdasági őstermelői tevékenységnek minősül a saját gazdaságban történő növénytermelés, ültetvénytelepítés, állattenyésztés, valamint termékfeldolgozás ha az a saját gazdaságban megtermelt alapanyag felhasználásával történik. Az őstermelői igazolvány része az adózásra hitelesített értékesített betétlapnak, mely bevételi nyilvántartásnak is minősül, amennyiben kötelezett ennek a vezetésére.

A magánszemély az őstermelői tevékenységből származó bevételéből háromféle módszer szerint állapíthatja meg jövedelmét:

- Lehetősége van 10% költséghányad alkalmazására, ha nem kíván költségeivel tételesen elszámolni.
- Második lehetősége, hogy tételesen elszámoltatja, ekkor kizárólag az adóévben felmerült és bizonylattal igazolt kiadás, és az előző évekből áthozott veszteség vehető figyelembe.
- Harmadik módszer melyre csak az őstermelői kistermelők jogosultak a jövedelem átalányban történő megállapítása.

Az őstermelő továbbá jogosult adókedvezményre, amennyiben a tételes költségelszámolást vagy a 10 százalékos költséghányadot választó mezőgazdasági őstermelőt e tevékenységből származó jövedelme utáni adóból legfeljebb 100.000 forintnyi adókedvezmény illeti meg, ami csekély szintű agrár kedvezményű támogatásnak minősül. Ez a kedvezmény akkor érvényesíthető ha feltünteteti regisztrációs számát is az adóbevallásában.⁸

3.7 Az általános forgalmi adói kötelezettségük

Az általános forgalmi adóról szóló törvény szabálya alapján ennek az adónak azok a személyek az alanyai, akik jogképesek és saját nevükben gazdasági tevékenységet végeznek,

⁸ http://nav.gov.hu/data/cms281403/06_Ostermelok_2013.pdf

ezt üzletszerűen, tartósan azaz rendszeres jelleggel végeznek tevékenységet, amelyből ellenértékre, hozamra tesznek szert. Nem áfa adóalany azaz őstermelő, aki saját szükségletére termel és csak alkalmosszerűen értékesít.

3.8 Fordított adózás

2012 július elsejétől hatályba lépett a fordított adózás egyes mezőgazdasági termékek esetén. Ez azt jelenti, hogy az eladó nettó áron értékesít, az általános forgalmi adót a vevő fizeti be. Az új szabályozás célja az áfa-csalások visszaszorítása. Ez egy olyan adózási mechanizmus, amelyek jelentősen hozzájárulhatnak a mezőgazdasági területen jellemző áfa csalási módszerek visszaszorítására. A fordított áfa már 2012 előtt is működött az építőiparban, ezek után alkalmazták a gabona termékekre is. Az első fejezetben már említett termékek azok amelyekre alkalmazták tehát: kukorica, búza és kétszeres, árpa, rozs, zab, triticales, napraforgó-mag, repce és szójabab. A legális láncolat **B**; pontja alapján jól leírható, hogyan is működik a fordított adózás. A gazdasági társaság értékesíti az áruját, azonban ezt az általános forgalmi adó hozzáadása nélkül teszi meg, vagyis a 27 százalékos áfa nem kerül rá az összegre, nettó áron értékesít. A felvásárló se teszi rá a 27 százalékos áfát, csak a saját hasznát. Az áfát a fogyasztó fogja megfizetni, emiatt a láncolatnak csak az utolsó tagja az aki ráteheti az áfát az áru értékére, ő lesz, aki befizeti az áfát az államkincstárba. A fordított adózás az Európai Unió Tanácsnak a 2012. október 4-ei 2012/624/EU végrehajtási határozatban Magyarországon kiterjesztette az egyes gabonák, olajos magvak értékesítését fordított adózás alá vonta. Ezen rendelkezések 2018. december 31.-ig hatályban maradnak.

3.9 Európai Unió adószám

A közösségi adószám Magyarországon a HU előtaggal ellátva és az adószám első 8 számjegyéből kell állnia, ennek birtokában és használatával érvényesül a célországai adózásként ismert Európai Uniósi irányelv, amely szerint a közösségi kereskedelmi kapcsolatok során az adót a beszerző fizeti meg. A közösségi adószám igénylése az adózás rendjéről szóló törvény alapján az általános forgalmi adó alanyának az adóköteles tevékenysége megkezdésének bejelentésével egyidejűleg nyilatkoznia kell arról, hogy az Európai Közösség más tagállamában illetőséggel bíró adóalannyal kereskedelmi kapcsolatot szándékozik létesíteni. A nyilatkozat alapján kerül sor a közösségi adószám megállapítására a adóalany számára. Az Európai Közösség más tagállamában illetőséggel bíró adóalannyal

történő kereskedelmi kapcsolat létesítését azonban nemcsak az adóköteles tevékenységét megkezdő adóalanynak, hanem a már működő, de közösségi adószámmal még nem rendelkező áfa alanyak is be kell jelentenie előzetesen az adóhatósághoz. Az adóhatóság ugyanis csak e bejelentés alapján tud számára közösségi adószámot megállapítani. A közösségi adószám igénylésére tehát a közösségi kereskedelem megvalósulása előtt kell, hogy sor kerüljön. A közösségi adószám megképzését az adózó székhelye szerint illetékes adóigazgatóságon kell kérni.⁹

⁹ <http://www.jogiforum.hu/hirek/10544>

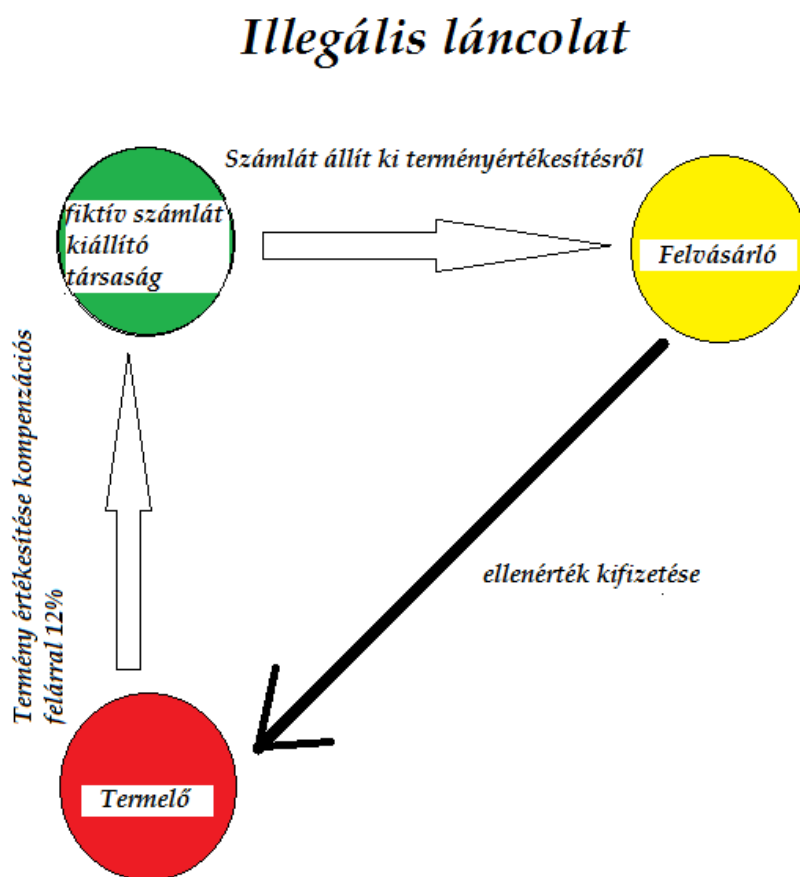
4. Illegális láncolatok

4.1 Bevezető gondolatok

Az előző fejezetben bemutattam, hogyan kéne működnie egy legális láncolatnak, láthattuk, hogy indulhat a láncolat az őstermelőtől vagy valamilyen gazdasági társaságtól. Ebben a fejezetben az illegális működő láncolatokat fogom bemutatni. Továbbá, milyen veszélyei, nehézségei vannak, abban az esetben ha az egészet bűnszervezetben hajtják végre, ennek BTK-beli megítélése. Szó lesz a bukócégekről és a stromanról is.

4.2 Illegális láncolat

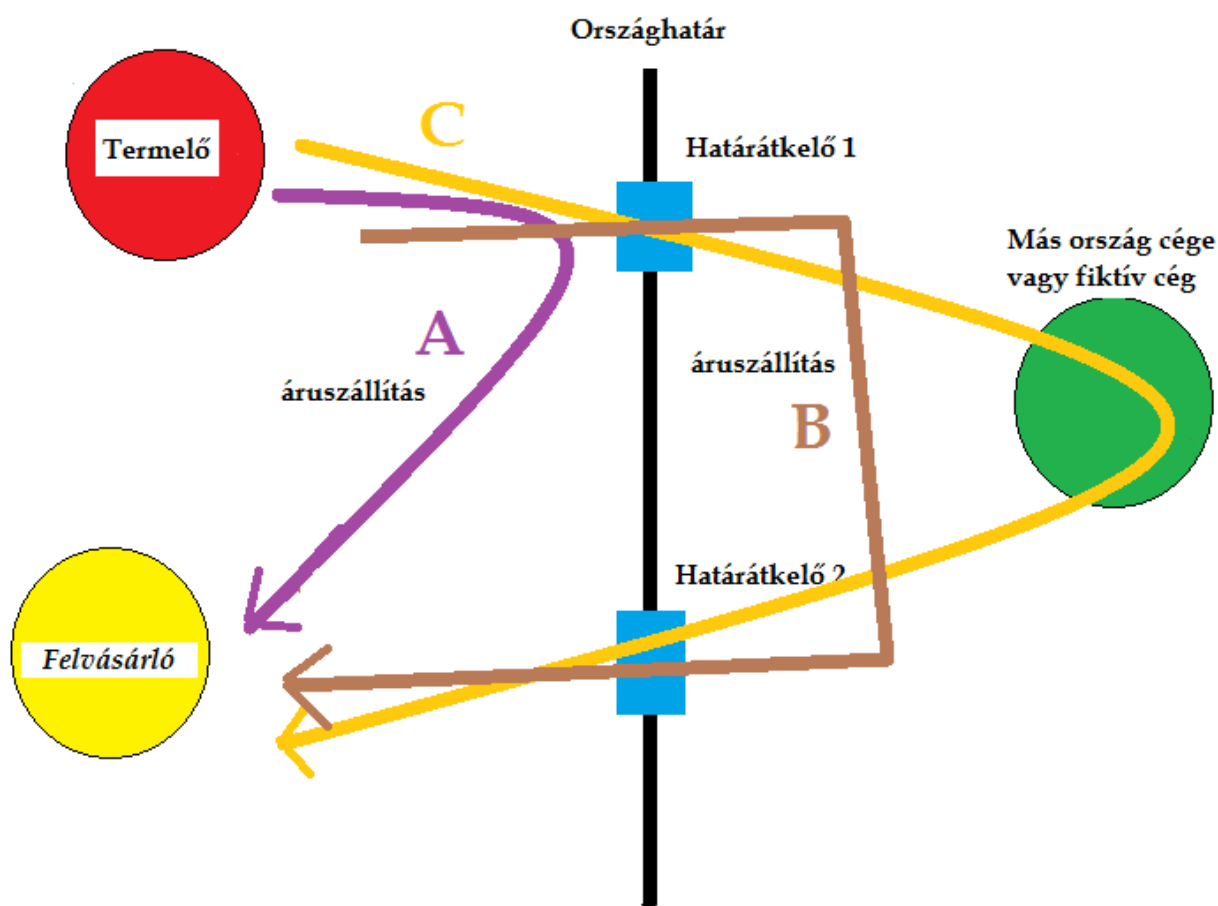
1. számú bemutató ábra



A; Elsőként, mint a legális láncolatnál is az őstermelő kapcsán elkövetett láncolatot mutatom be. Az illegális láncolatnál, ahogy látszik, termelőnek a felvásárlási okiratot a fiktív számlát kiállító társaság állítja ki, és ez a fiktív számlát kiállító társaság az, aki számlát állít ki

terményértékesítésről a felvásárló felé. Maga a szó, hogy fiktív egyenlő azzal, hogy nem létező, nincs gazdasági háttere, nem irányítja senki, legtöbbször a felvásárló hozza ezeket létre. A felvásárló pedig kifizeti a termelőnek az árat. A valóságban a gabona a felhasználóhoz kerül, és pénzmozgás csak a termelő és felvásárló között mozog. A fiktív számlát kiállító társaság és a felvásárló között csak számla kiállítás történik, áfa tartalma 27%. A jogellenes ügylet során ugye papíron 27%-os áfával vásárolja fel a gabonát, közben pedig csak 12%-osan és tovább értékesítéskor újra felszámolja a 27% áfát végül egy 15%-os adókülönbség realizálódik a felvásárlónál. Az ilyen ügyletekben az áfa kihúzására, azaz a nyereség elérése bűnelkövetői oldal tekintetében a fiktív cégek eseténél jön létre. Itt egyből nyereség realizálódik számukra, ezt kihúzzák egyből a forgalomból.

2. számú bemutató ábra



B; Második esetben a termelő, ahogy az ábrán is látszik „több megoldás” közül is választhat, hogyan szeretné elcsalni az adót, milyen módon. Ilyenkor ha egy gazdasági társaság az, aki értékesíti a gabonáját, nem élhet a kompenzációs felárral, ezért neki számlát kell mindig kiállítania. Az első esetben amit nagy „A” betűvel jelöltem látható, hogy az áru nem hagyja

el az ország területét, közben pedig, hamis CMR okmányt és/vagy hamis számla kerül kiállításra azzal kapcsolatban, hogy a termék elhagyta az országot vagy külföldön értékesítésre került sor. Közben pedig valahol a határ előtt megfordult a szállítmány és elindult a felvásárló felé. Papír alapon a szállítmány elhagyta az országot és ott értékesítésre került sor „C” betű alapján. Ilyenkor benne lehet a csalásban más országbeli cég, vagy létrehoznak ott is egy fiktív céget. Olyan eset is előfordulhat, hogy úgy állítanak ki hamis CMR-t vagy számlát, hogy az adott országban nem is létezik ilyen cég. Ha van is cég, ugye az ugyanúgy tud kiállítani papírt arról vagy a cég nevében állítanak ki olyan számlát, hogy az árut újra behozták Magyarország területére. Másik lehetőség amit a „B” betű vagy útirány mutat, hogy az árut kiviszik a határon, de azt egy másik határátkelőn azonnal visszahozzák, ilyenkor van szerepe az uniós adónak, ugye bár nulla százalékos áfával kiviszek, ott újfent a „C” lép életbe, hamis számlázás és már egy másik átkelőn jön is vissza az áru, Magyarországon pedig átvezetik egy bukócégen és utána értékesítik a kereskedőnek. Ebben az esetben a bukócégen keresztül húzzák ki az áfát. Míg az első esetben, fiktív számla lévén, ugyebár nulla százalékosan értékesít, azzal, hogy külföldre vinné, és ilyenkor elmarad az adófizetési kötelezettsége, ott húzza ki a 27 százalékos áfát. A láncolatba bukócégeket alkalmaznak, általában nem tesznek eleget adóbevallási kötelezettségüknek. Az adóigazgatás számára elérhetetlen ezen társaság. Az ügyvezető szerepét betöltő stróman lehet többszörösen büntetett előéletű személy, aki nem is lehet gazdasági társaság ügyvezetője. A társaság ügyvezetője vagyonnal nem rendelkezik.

4.3 Bűncselekmény bűnszervezetben

A Btk. Záró rész 459§ (1) bekezdés 1.pontja szerint: „**bűnszervezet**: három vagy több személyből álló, hosszabb időre szervezett, összehangoltan működő csoport, amelynek célja ötévi vagy ezt meghaladó szabadság vesztéssel büntetendő szándékos bűncselekmény elkövetése;”¹⁰

A bűnszervezetben elkövetés feltételei, hogy olyan bűnözői csoportról legyen szó, mely legalább három főből álljon, hosszabb időre szerveződjön, együtt összehangoltan működjenek, meghatározott céljuk legyen, ami nem más mint szándékos bűnösségű

¹⁰ Blaskó Béla: Magyar büntetőjog általános rész tankönyv, Budapest-Debrecen, Rejtjel Kiadó 2013 Ötödik átdolgozott kiadás

bűncselekmény elkövetése amely olyan bűncselekmény legyen amiért legalább öt évi szabadságvesztést rójanak ki.

Ezeknek a szervezeteknek két csoportját tudjuk elkülöníteni, legtöbb esetben családtagokból, közeli hozzátartozókból állnak. A csoport létszáma 3-7 fő szokott lenni. Ebben az esetben a fő szervező rendszerint a családfő. Más esetekben szűk baráti körben alakul ki az elkövetői csoport. Ezek a csoportok stabil tagokkal rendelkeznek, itt is vannak családtagok, közeli hozzátartozók, de barátok illetve huzamosabb ideje bűnös munkakapcsolatban álló személyek, akik más ismeretlen személy bevonása kapcsán bizalmatlanok. Ilyenkor az irányító rendszerint az anyagilag legjobb helyzetben lévő személy. A csoport felépítésére jellemző, hogy hierarchikus van egy irányító, akinek feladata szervezni a termék beszerzését, értékesítését. Vannak a végrehajtók, ők végzik a szállítást, valamint közreműködik az adózatlan termékek átvételében, átadásában. Jellemzően a csoport irányítójával tartják a beszerzők és a vásárlók is a kapcsolatot. Feladatának jellegéből adódóan az irányító nem érintkezik az elkövetési tárggyal illetve az átadás-átvétel helyszínén sincs jelen. Az irányító tevékenységét gyakran fedővállalkozással takarja, azaz bukó céggel. Egy jól felépített szervezett figyel a konspirációra, a találkozók idejét, helyét sok esetben személyesen beszél meg, több mobiltelefont használnak, azokat folyamatosan cserélik, nem a saját nevükön van. Egyre több esetben merül fel a hivatásos állományú tag érintettsége is az elkövetési körökben. Rendszerint anyagi ellenszolgáltatásért cserébe szegik meg kötelezettségüket. A bűnszervezetek rendszerint ugyanazon pénzügyi intézménynél vezetnek számlát a bukócégekkel, hogy az átutalás költségeiket minimalizálják saját érdekükben. Gondosan ügyelnek a számlák mögötti tartalom megfelelő dokumentálására.¹¹

De mit is kell tudni az ilyen fiktív azaz valótlan számlákat kiállító társaságokról, rendszerint ezeket a felvásárló hozza létre, azzal a céllal, hogy ők már pedig adót fognak csalni. Különösen veszélyesek ezek, ha bűnszervezetben hajtják az egészet végbe. Ezek a cégek tipikus bukó cégek, amik jó esetben 1-2 évig működnek utána bebuknak, sajnos nehéz bizonyítani, hogy mindezt a felvásárló hozta létre. Ezek a fiktív cégek, semmit nem csinálnak, nem az ügyvezetője állítja ki a felvásárlási jegyeket, számlákat, hanem maga a felvásárló, ugye ez mind hamisított, a bukó cég ügyvezetője nevében írják alá. Nem rendelkeznek vagyonnal, nincs gazdasági eseményük csak papíron, ezért van az hogy egy két évig

¹¹ Blaskó Béla: Magyar büntetőjog általános rész tankönyv, Budapest-Debrecen, Rejtjel Kiadó 2013 Ötödik átdolgozott kiadás 6.fejezet 367. oldal

üzemelnek, míg az adóhatóság fel nem fedezi a hibát. Ezeknek az ügyvezetőjét nevezik stroman-nak. Ők olyan személyek, akiket legalábbis a legtöbbjüket az utcáról a koldusok közül szednek ki, vagy a másik fele a börtönből szabadultak, többszörösen elítéltek. Akik bár a PTK szabály alapján nem lehetnének ügyvezetők, mégis az ellenőrzések elmaradnak és már létre is hoztak egy céget. Az utcáról szedett emberek nem értenek semmihez, azt se tudják mit írnak alá, olcsón megveszik az aláírásukat. Megmosdatják felöltöztetik őket, beküldik őket a cégbíróságra, hogy alapítsanak egy céget. Megkapják hozzá a kellő tőkét és azt az összeget amire igényt tartanak. Ezek után ők azok a személyek akik állítólagosan számlát állít ki a felvásárló felé, de a legtöbb esetben, azt se tudják miről van szó. Évek telnek el mire elindul a nyomozás, a stroman már nem is tudja mit írt akkor alá, vagy csak az ő nevét használják de a személlyel kapcsolatban sem állnak már, csak hamisítják az aláírását. Vannak olyan esetek is, amikor az adott illető még helyesen írni olvasni se bír. Előforduló eset amikor a saját családtag az aki a másik cég ügyvezetője. Ilyenkor fordul elő, hogy a másik cég ügyvezetőjét tanúként akarjuk kihallgatni, ám ő megtagadhatja a tanúzást, így újabb akadályt állít elénk.

4.4 Ajánlások, hogy termelőként, hogyan lehet elkerülni az áfa csalás láncolatot:

- saját fuvarszkózzal vállalja a kiszállítást, amennyiben olyan nagy termelőről beszélünk, akiknek van saját eszközük ehhez.
- kiszállítást szervezze külső megbízható fuvarozóval, amennyiben nincs saját eszköze szállításra vagy nem elég nagy hozzá, érdemes olyan fuvarozóval szállíttatni, akiről köztudott, hogy megbízható
- ha határ közelében van a címzettet érdemes leellenőrizni, nem e valamilyen bukócég az amelyikkel szerződik, esetleg lehetséges, hogy a termék külföldre menne.
- kérjen referenciát, azaz vissza jelzést, áru megérkezett-e a címzetthez, ahhoz akihez rendelve lett.

5. Tipikus elkövetési magatartások

5.1 A Nemzeti Adó és Vámhivatal bűnügyi szakterületének hatáskörébe tartozó bűncselekmények

„A 2013. július 1-jén hatályba lépett, a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény Különös Részében nevesített bűncselekmények közül a Nemzeti Adó- és Vámhivatal nyomozóhatósági jogkörébe tartozó bűncselekmények a következők:

- nemzetközi gazdasági tilalom megszegése (Btk. 327. §),
- nemzetközi gazdasági tilalom megszegése feljelentésének elmulasztása (Btk. 328. §),
- haditechnikai termékkel vagy szolgáltatással visszaélés (Btk. 329. §),
- kettős felhasználású termékkel visszaélés (Btk. 330. §),
- orgazdaság, ha vámellenőrzés alól elvont nem közösségi áru vagy jövedéki adózás alól elvont termékekre követik el (Btk. 379. §),
- bitorlás (Btk. 384. §),
- szerzői vagy szerzői joghoz kapcsolódó jogok megsértése (Btk. 385. §),
- védelmet biztosító műszaki intézkedés kijátszása (Btk. 386. §),
- jogkezelési adat megghamisítása (Btk. 387. §) és iparjogvédelmi jogok megsértése (Btk. 388. §),
- társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés (Btk. 395. §),
- **költségvetési csalás (Btk. 396. §),**
- **költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása (Btk. 397. §),** jövedékkel visszaélés elősegítése (Btk. 398. §),
- számvitel rendjének megsértése (Btk. 403. §),
- csődbűncselekmény (Btk. 404. §), engedély nélküli nemzetközi kereskedelmi tevékenység (Btk. 406. §),
- versenytárs utánzása (Btk. 419. §),

továbbá a fenti bűncselekményekkel összefüggésben elkövetett:

- közokirat-hamisítás (Btk. 342-343. §),
- hamis magánokirat felhasználása (Btk. 345. §),
- egyedi azonosító jellel visszaélés (Btk. 347. §),

- bélyeghamisítás (Btk. 391. §),
- pénzmosás (Btk. 399-400. §)
- és a pénzmosással kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztása (Btk. 401. §).”¹²

Amint olvasható elég sok bűncselekmény tartozik a NAV bűnügyi szakterületéhez. Az én témám kapcsán kiemelttem a felsorolásból dőlt betűvel két bűncselekményt a költségvetési csalást (BTK 396§) és a költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása (BTK 397§). Ezek azok a bűncselekmények amelyeket gabonával kapcsolatban el lehet követni. Továbbá a fenti bűncselekménnyel kapcsolatban megvalósulhat közokirat hamisítás (BTK 342-343§), hamis magánokirat felhasználása (BTK 345§), egyedi azonosító jellel visszaélés (BTK 347§), bélyeghamisítás (BTK 391§), pénzmosás (BTK 399-400§) és a pénzmosással kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztása (BTK 401§). Ilyenkor ezek a bűncselekmények is hatáskörbe tartoznak.

5.2 Költségvetési csalás

Költségvetési csalás: „(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, vétség miatt két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.
- (2) A büntetés büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha
- a) a költségvetési csalás nagyobb vagyoni hátrányt okoz, illetve
 - b) az (1) bekezdésben meghatározott költségvetési csalást bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el.
- (3) A büntetés egy évtől öt évig terjedő szabadságvesztés, ha

¹² <http://www.nav.gov.hu/nav/bunugy/buncselekmenyek/buncselekmenyek.html>

- a) a költségvetési csalás jelentős vagyoni hátrányt okoz, vagy
- b) a nagyobb vagyoni hátrányt okozó 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 és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló törvényben, valamint a felhatalmazásán alapuló jogszabályban megállapított feltétel hiányában vagy hatósági engedély nélkül jövedéki terméket előállít, megszerez, 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, büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.
- (8) Korlátlanul enyhíthető annak a büntetése, aki az (1)-(6) bekezdésében meghatározott költségvetési csalással okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig megtéríti. Ez a rendelkezés nem alkalmazható, ha a bűncselekményt bünszövetségben vagy üzletszerűen 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 pénzeszközt is.”¹³

Hátulról indulva, ha valaki költségvetési csalást követ el mezőgazdasági területen, akkor ő az államháztartásba nem fizeti be az adó egy részét vagy teljes egészét, ez által az államháztartásnak bevételkiesése keletkezik. Ezt tisztázva visszaugorhatunk az elejére. A 2012. évi C. törvény több önálló tényállást olvasztott magába a 396 §-ban, ilyen az adócsalás is. Az első szakasztól kezdve egy gabonacsalo tévedésbe ejti az államot, tévedésben tartja azt, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, azzal kapcsolatban mekkora mennyiségű adót kéne befizetnie, a valós tény elhallgatja. Jogosulatlanul kér visszaigénylést, fordított áfa bevezetésével erre már nincs esélye a második fejezetben említett gabonák kapcsolatában. Annak függvényében, hogy a valótlan tartalmú nyilatkozat vagy valós tény elhallgatja akkor érvényesül ha az a költségvetési kiadás folyósítása vagy felhasználása szempontjából jelentős tényekre vonatkozik. Valótlan tartalmú nyilatkozatnak számít az is, ha adóbevallását vagy beszámolási kötelezettségét elektronikus úton történő teljesítés során valótlan adatokat szolgáltat, megtévesztésnek számít. Eme bűncselekményt három féle képen valósíthatja meg, előírt kötelezettség elmulasztásával vagy hiányos teljesítésével, valótlan tartalmú nyilatkozat tétellel, valamint valótlan tartalmú, hamis vagy hamisított okirat felhasználásával lehetséges. A valótlan tartalmú nyilatkozat tétel feltételezi azt is ugyebár, hogy az elkövetőnek nyilatkozási kötelezettsége van. Ilyenkor az elkövető nem a valóságnak megfelelő adatokat, tényeket közli. Ahhoz, hogy ez bűncselekménynek számítson meg kell haladnia a 100.000 forintot, de egy gabona csalásos bűncselekménynél bőven meghaladja ezt az összeget, rendszerint milliós nagyságokról szoktunk beszélni. A költségvetési csalás alanya az a személy, akit bármely költségvetés szempontjából adatszolgáltatás, bevallás vagy befizetési kötelezettség terhel. Ezt a bűncselekményt csak szándékosan lehet elkövetni, tudatuk átfogja, hogy befizetési és/vagy adatszolgáltatási kötelezettségük nem teljesítik. Tudatuk átfogja, hogy ezzel vagyoni hátrányt okoz. Minősített esetnek számít és nagyobb büntetéssel sújtandó 3 évig terjedő szabadságvesztéssel, az a személy, aki a költségvetési csalást nagyobb vagyoni hátrányt okoz (ötszázezer-egy és ötmillió forint közötti értékben) vagy bűnszövetségben vagy üzletszerűen követi el. Még súlyosabban értékelhető és egytől öt évig terjedő

¹³ 2012. évi C. törvény a Büntető Törvénykönyvről 396§

szabadságvesztéssel büntetendő, ha az jelentős vagyoni hátrányt okoz (ötmillió-egy és ötvenmillió forint közötti értékben) vagy nagyobb költségvetési csalást bünszövetségben vagy üzletszerűen követi el. Két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő, ha a bűncselekmény különösen nagy vagyoni hátrányt okoz (ötvenmillió-egy és ötszázmillió forint közötti értékben) vagy jelentős vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalást bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el. A büntetés öt évtől tíz évig terjed, ha a bűncselekmény különösen jelentős vagyoni hátrányt okoz (ötszázmillió forint feletti értékben) vagy különösen nagy vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalást bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el. Mint látható a bűncselekmény súlya függ, hogy mekkora értékre követték el, és hogy azt bünszövetségben vagy üzletszerűen követték el, ennek függvényében egy minősítéssel feljebb kell sorolni, magasabb kategóriába tenni. A bünszövetséggel kapcsolatban lásd az előző fejezetben írtakat. Korlátlan enyhítés lehetősége megadatott, ha egyes költségvetések pénzügyi érdekeinek védelme fontosabb, mint az elkövető büntetőjogi felelősségre vonása. Ezért a jogalkotó korlátlan enyhítés lehetőségét teremti meg, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrányt az elkövető a vádirat benyújtásáig megtéríti. A vagyoni hátrány megtérítési lehetősége független annak nagyságától. Továbbá a jogalkotó kizárja ezt a lehetőséget ha a bűncselekményt bünszövetségben vagy üzletszerűen követték el.¹⁴

5.3 Költségvetési csaláshoz szorosan kapcsolódó más bűncselekmények

A nemzeti adó és vámhivatal hatáskörébe tartoznak, azok a bűncselekmények is amelyek összefüggésben vannak, hozzáköthetőek a költségvetési csalással. Ilyenek bűncselekmények a közokirat hamisítás (Btk. 342-343. §), a hamis magánokirat felhasználása (Btk. 345. §), az egyedi azonosító jellel visszaélés (Btk. 347. §), a bélyeghamisítás (Btk. 391. §), a pénzmosás (Btk. 399-400. §) és a pénzmosással kapcsolatos bejelentési kötelezettség elmulasztása (Btk. 401. §). Mivel ezek csak kapcsolódó bűncselekmények így csak röviden ejtem meg őket. Az első lenne a közokirat hamisítás, mely ebben a témában elég szorosan kapcsolódik a költségvetési csaláshoz, mivel mint, már az előző fejezetben is említve volt, egy illegális láncolatnál sokszor kerülnek hamis számlák vagy hamis CMR-ek akár hamis

¹⁴ Blaskó Béla, Hautzinger Zoltán, Madai Sándor, Pallagi Anikó, Polt Péter, Schubauer László: Magyar Büntetőjog Különös Rész II. tankönyv, Kiadó: Rejtjel kiadó, Kiadás: Budapest-Debrecen 2013 XXIX. fejezet 297. oldal

felvásárlói jegyek kerülhetnek kiállításra. Így ilyenkor ezt a bűncselekményt is elköveti az a személy, aki költségvetési csalást követ el. Egyben ezzel megvalósul a hamis magánokirat felhasználása is, ha már kiállították őket, akkor azt azért tették, hogy azokkal valakiket megtéveessenek. Az egyedi azonosító jellel visszaélés és a bélyeghamisítás is ide köthető a valótlan tartalmú számlázásokhoz. Mivel egy gabona csalásnál szükséges valamilyen okirat meghamisítása, ezért valamelyik bűncselekményt elfogják követni a költségvetési csaláson kívül még. A pénzmosás bűncselekménye pedig szintén megvalósul, mivel a terméket, amit eltitkoltak azzal céljuk, hogy pénzügyi tevékenységet végezzenek így büntetendő számít.

5.4 Elkövetési magatartások

A következő alfejezetben arról fogok írni, melyek a legtipikusabb elkövetési magatartások. Hogyan valósítják meg az elkövetők a gabonán keresztül a költségvetési csalást. Melyek azok a lépések, cselekmények amellyel megvalósul a 4. fejezetben leírt illegális láncolat kapcsán a bűncselekmény.

Első ilyen magatartás lehet, a bevétel eltitkolása. A mi esetünkben ez a láncolat legelején mutatkozik meg. Az őstermelő vagy a gazdasági társaság az aki a bűncselekményt elköveti, ez az áfa csalás egyik legegyszerűbb és talán legelterjedtebb formája. Ez akként valósul meg, hogy az őstermelő felvásárlási jegy nélkül adja el a gabonáját vagy a gazdasági társaság számla kiállítása nélkül, és azt adóbevallásában nem szerepelteti, így csökkenti befizetendő adóját. Ennek bizonyítása elég nehéz feladat, mint minden adócsalás felderítése esetén a nyomozás során fel kell kutatni és le kell foglalni az őstermelő vagy a gazdasági társaság összes könyvelési anyagát, felkutatni a könyvelést végző céget. Ezek alapján megállapítani a bevallásban nem szerepeltetett árbevétel összegét. A lefoglalt könyvelési anyagok és az adóbevallás összehasonlításával megállapítható mennyi volt a tényleges bevétele és ezáltal mennyit adót titkoltak el. A nehézségek ott kezdődnek, ha a számlák felkutatása során a nyomozás nem vezet eredményre, mivel nincsenek ténylegesen számlák kibocsátva. Az őstermelő vagy a gazdasági társaság olyan gabonát értékesít amelyet papíron nem könyvelt le. Kevesebb mennyiséget könyvelt le, mint amennyi teremt. Az adóhatóság az Art. alapján végezhet becslést. De ezt nyomozás során a nyomozóhatóság nem használhatja fel bizonyítékként.

Második ilyen magatartás lehet a valótlan gazdasági esemény lekönyvelése, ilyen amikor például más uniós országnak értékesít, ilyenkor ugye nulla százalékos az áfa tartalom közben pedig belföldön értékesít. Könyvelési anyagában az mutatkozik meg, hogy a gabonáját külföldön értékesítette.

Harmadik lehetőség számlagyárak, bukócégek alkalmazása, vannak olyan gazdasági társaságok, melyek kizárólag számlakibocsátás céljából jönnek létre, ezeknek semmilyen valós gazdasági tevékenységük nincsen. Mint már a 3. fejezetben is említve van, jellemzően az elkövetők hajléktalanok nevére alapítanak társaságot. Sokszor olyan címet adnak meg székhelyként, telephelyként, mely az adott településen meg se található. Van olyan eset is, amikor nem cég alapítás történik, hanem már létező céget vásárolnak fel és annak segítségével követnek el gazdasági csalást.

Negyedik lehetőség lehet körhintaügyletek, a gabona utaztatása az Európai Unióban. Ezek a költségvetési csalások kiemelt és egyik legsúlyosabb területei, hiszen pl. itt úgy tűnteti fel az eladó, mintha az áru elhagyta volna Magyarország területét, és áfa nélküli EU-s értékesítésről beszélhetnénk, azonban az áru visszakerül Magyarországra és itt kerül a végső felhasználóhoz. Ilyenkor több tagország is benne van a bűncselekményben. Az költségvetési csalás alapját az adja, hogy az Európai Unión belül a tagállamok közötti értékesítés a termékre nulla százalékos adókulccsal adózik belföldön, az adót a célországban kell megfizetni. Ebben az esetben a bizonyítási cselekménynél elengedhetetlen a könyvelési anyag felkutatása és annak lefoglalása. Továbbá az áruokmányokat is le kell foglalni CMR-ek, szállító leveleket stb. Szerepe van, hogy felkutassák a szállító cégeket, valamint a betároló raktárakat, hogy egyáltalán képesek-e a számlákon szereplő áruk tárolására.

Bármelyik magatartást nézzük látható, hogy ezeket mindig láncolatban működtetik, egyedül senki se képes végre hajtani költségvetési csalást, ez nem azt jelenti, hogy a láncolatban mindenki bűnös. Egyes felvásárlók vagy értékesítők tudomásuk nélkül vásárolnak fel vagy adnak el terméket, és nem tudnak róla, hogy közben áldozatul estek egy bűncselekménynek. A láncolat legvégén állóknak, már nincs is közük ahhoz, hogy az elején vagy a közepén milyen bűncselekményt követtek el.¹⁵

¹⁵ Patyi Adrienn: Az áfa adónemre elkövetett adócsalás egyes elkövetési magatartásai

5.5 A jogsértő cselekmények visszaszorítása érdekében tett intézkedések

A Nemzeti Adó és Vámhivatal különböző intézkedéseket tett, hogy minél jobban visszaszorítsa a költségvetési csalás bűncselekményt. Ilyen intézkedések volt

A; „határzár”,

Ami 2011. július második felétől a NAV Észak-alföldi Regionális Vám-és pénzügyőri Főigazgatóság illetékességi területén az átkelőhelyeken fokozott ellenőrzés alá vonják a gabona termény szállítmányokat. Később ez kiterjesztésre került egyéb árukra is illetve további átkelőhelyekre. Ezen intézkedésnek köszönhetően kerültek a hatóság látókörébe azon gazdasági társaságok, melyek jelentős mennyiségben szereznek be gabona terményeket uniós országokból.

B; Árumozgás Ellenőrzés Nyilvántartó Rendszer (ÁMEN) bevezetése,

„A gabona és egyéb árumozgások ellenőrzésére indított országos akció során gyűjtött adatok Excel adatbázisba történő rögzítésének kiváltására elkészült az Árumozgás Ellenőrzés Nyilvántartó Rendszer (ÁMEN). Az informatikai szakterület megteremtette a lehetőségét annak, hogy a rendszert mindkét szakterület kollégái elérjék, így ez a NAV első olyan szakmai alkalmazása, amelyet a két szakterület közösen használ. Az ÁMEN alkalmazás feladata az ellenőrzött árumozgások adatainak és hozzá tartozó áruk és okmányok nyilvántartása. A vámszakterületi kollégák közvetlenül ebbe a rendszerbe rögzítik a felvett adatokat, és a rögzített rekordhoz csatolni tudják a szkennelt bizonylatképeket. Sőt a mobil számítógéppel rendelkező egységek részére kifejlesztésre került egy helyi gépre – laptopra – telepíthető. Az adó szakterületi kollégák közvetlenül lekérhetik, szűrhetik a feldolgozott adatokat, megtekinthetik, illetve kinyomtathatják a bizonylatképeket. Így gyakorlatilag a rögzítést követően azonnal és országos szinten elérhetővé válik az információ az adóigazgatóságokon. A bűnügyi szakterület részéről is igényként merült fel, hogy a munkatársak a nyomozati munka elősegítése érdekében hozzáférhessenek az ÁMEN-ben tárolt adatokhoz. A kérelem vizsgálata után a bűnügyi felhasználók számára is engedélyezve lett a lekérdező jogosultság kiadhatósága, melynek értelmében a jogosultság igénylő adatlap is módosításra került.”¹⁶ Bűnügyi területen lekérdezni lehet adatokat. Szerepe, hogy a

¹⁶ Árumozgás ellenőrzés nyilvántartó rendszer (ÁMEN) felhasználói kézikönyve 2014. július 17 –től Készítette: NAV INIT Információszerzési Szakterület

program segítségével kiszűrjük azokat a mozgásokat, termékeket, amelyek elhagyják az ország területét, de rövid időn belül vissza is lép. Ilyenkor felmerülhet a gyanú az áru fuvarozására, azaz, hogy bűncselekmény valósulhat meg.

C; Gabona vertikum fokozott ellenőrzése

A bűnügyi szakterület illetve az adószakterület is kiemelten kezeli a gazdaságban elterjedt számlázási láncolatok felderítését. Ennek érdekében rendszeres értekezlet kerül megtartásra a tapasztalatok megosztása, valamint az ellenőrzések irányvonalainak meghatározása érdekében. A fordított áfa bevezetése óta a gabonára nem volt fokozott ellenőrzés a határon.. A 2011 és 2012-ben végrehajtva lett Hajdú-Bihar megyében 7 telephely ellenőrzés, amelyből négy esetben büntetőeljárás és adóigazgatási eljárás indult. Továbbá 2011.07.01-től szállítmányok regisztrációjára került sor gabona terén, ami később más termékcsoporthoz is áttért, kezdetben Excelben rögzítettek, majd az ÁMEN rendszerben.

D; Fordított adózás bevezetése

2012 július elsejétől hatályba lépett a fordított adózás egyes mezőgazdasági termékek esetén is. Bővebben a 3.8-as fejezetben lehet róla olvasni.

5.6 Elkövetői körök reakciói

Természetesen az elkövetőknek is kellett reagálniuk a változásokra, bevezették egyes termékekre a fordított áfát valamint a fokozott ellenőrzés végett az elkövetők is újra gondolták helyzetüket. Egyik megoldás volt, hogy áttérnek olyan termékköre, amelyre még nem terjed ki a fordított adózás, ez lehet mezőgazdasági tevékenység is, de áttérhetnek akár valamilyen szolgáltatásnyújtásra is. Megoldás számukra az is ha pihentetnek, egy ideig háttérbe vonulnak, legálisan tevékenykednek az áru egy részével, nem próbálkoznak, főleg ha információt kapnak azzal kapcsolatban, hogy fokozott ellenőrzés van. Bünszövetségben történő elkövetés során, külön csapatokban közelítik meg a határ, megfigyelés gyanánt, hogy ott milyen szinten ellenőriznek. Így további megoldás számukra más határátkelő keresése, ahol nincs éppen fokozott ellenőrzés. Mivel az Európai Unió Tanácsa 2012/624/EU végrehajtási határozatban

meghosszabbította a gabonára a fordított áfázást, így várhatóan az elkövetők ebben a termékkörben továbbra is pihennek, vagy áttérnek más termékkörré.

6. A nyomozás során felvehető bizonyítás és bizonyítási eszközök

6.1 Bizonyítási oldal

Általánosságban azt kell leszögezni, hogy a tapasztalt jelenlegi gyakorlattól eltérően, hogy a feljelentett illetve gyanúsítottként elsődlegesen szóba jöhető személy vagyis a számlát befogadó gazdasági társaság ügyvezetőjét nem célszerű és ésszerű elsőként kihallgatni, mindaddig amíg van olyan a tényállást felderítését szolgáló más nyomozati cselekmény, ami végrehajtható és kellő bizonyítékkal szolgál az adott ügyben. Ennek az a jelentősége, hogy miután begyűjtöttünk minden iratot, cégiratokat, bevételeket, bankszámla kivonatokat utána követően a számlakibocsátók és befogadók tanúként történő kihallgatásával folytatjuk, ezáltal egy semleges azaz patt helyzet alakul ki azzal kapcsolatban mely bizonyítéknak milyen szerepe, jelentősége van. Egyik oldalról rendelkezésre áll egy feljelentés, amely alátámasztotta a bűncselekmény elkövetésének gyanúját, ezzel szemben állnak a másik oldalt a tanúk kihallgatása során felvett jegyzőkönyvek, amelyek a feljelentett cselekmények valóságát támasztják alá. Ez azért történik meg, mert a tanúként kihallgatót személyektől nem is várható el, hogy saját magukra terhelő vallomást tegyenek. Ezzel feltárva saját számlázásuk mögötti valós eseményeket. Ebben a helyzetben történik az, hogy a Be. 190.§ (1) bekezdés b) pontja szerint, „ha a nyomozás adatai alapján nem állapítható meg bűncselekmény elkövetése”¹⁷ azonban a tényállást megnyugtatóan nem sikerült teljes egészében felderíteni. A fentiekre tekintettel a nyomozás során a fő nyomvonal a számlán szerepeltetett termékértékesítés megtörténtének ellenőrzése kell hogy legyen. Nyilván ez azokra az esetekre igaz, ahol a termékértékesítés valósága valamilyen módon a hatóság észlelte vagy a cselekmény elkövetőként összefüggésbe nem hozható személy elmondása alapján meghatározható.

A NAV Adó Főigazgatósága által beszédendő adóra elkövetett költségvetési csalás büntette miatt a nyomozás során a következő nyomozati cselekményeket érdemes és indokolt elvégezni:

¹⁷ 1998. évi XIX. törvény a büntetőeljárásról 190§ (1) b;

A; Az okirati bizonyítékok beszerzése megkereséssel, és ezek folyamánként felmerülő további cselekmények. Ilyen iratanyagok a NAV Adó Főigazgatóságától a bevallások, adófolyószámlák, valamint az ügyben szereplő cégekkel kapcsolatban folytatott adóellenőrzések iratanyagait. Cégbíróságtól az ügyben érintett gazdasági társaságok éves beszámolóját annak mellékleteit, társasági szerződésének másolati példányát. A Földhivataltól tulajdoni lapot, abban az esetben ha az ügyben szereplő cég székhelye, telephelye fellelhetetlennek bizonyult. Amennyiben tulajdonos van a bejelentett címen, azt tanúként kell kihallgatni, hogy működött-e ott valamilyen gazdasági társaság, volt-e bármiféle személyi vagy gépjárműforgalom, áruszállítás. Költségvetési csalás tipikus esete fantom cégek beiktatása a láncolatba. Bankoktól az ügyben szereplő társaságok bankszámlakivonatát, aláírási kartonjait, átutalási megbízásokat. Azért is lényeges az átutalások megnézni, hogy következtetni lehessen, kérdés merüljön fel azzal kapcsolatban, ki kinek és miért utalt át bizonyos összeget. Telefon szolgáltatóktól híváslista lekérdezése. Továbbá meg kell keresni a számlaforgalmazókat, végig kell járni a számla útját, az őstermelőtől a felhasználóig.

B; Okirati bizonyítékok beszerzése kényszerintézkedéssel. Ilyen kényszerintézkedés a házkutatás és lefoglalás a számlabefogadó székhelyén, telephelyén, az ügyvezető lakó vagy tartózkodási helyén, könyvelőnél és bármely más helyen, ahol felmerülhet az iratok őrzésének a helye. Az iratanyagokat tárgyi bizonyítékként le kell foglalni, annak módja szerint. Róla szabályszerűen jegyzőkönyvet kell készíteni. Nagyobb mennyiségű iratanyag lefoglalása esetén érdemes, célszerűnek tűnhet igazságügyi könyvszakértőt igénybe venni.

C; Igazságügyi könyvszakértő kirendelése esetén első felmerülő probléma, hogy a szakértő részére milyen kérdést lehet feltenni. Mellőzni kell azokat a kérdéseket, amelyek nem szakkérdések. Kirendelhető más szakértő is, számlák, szerződések, teljesítési igazolások aláírásainak, és írásainak beazonosítása céljából.

D; Személyi bizonyítéknak számít a tanúkihallgatás, a fejezet elején már szó volt arról, hogy kit nem célszerű kihallgatni a nyomozás elején, a nehézségek elkerülése érdekében. A társaság alkalmazottjait mindenképpen ki kell hallgatni, valamint azokat a személyeket, akik nem alkalmazottai a társaságnak viszont más módon kapcsolatban vannak a céggel tudomással bírhatnak a cég működéséről. Tanúként lehet kihallgatni továbbá a szállító társaságokat is,

szállítókat. Személyi bizonyítéknak számít a gyanúsított kihallgatása is. A gyanúsított kihallgatása során a vele közölt gyanúsítási tényállásnak különös jelentősége van. Az ügyész nem emelhet vádat olyan cselekmény miatt amit a nyomozóhatóság nem állapított meg a gyanúsított terhére. A következő tartalmi elemeket kell tartalmaznia a gyanúsítási tényállásnak: a gazdasági társaság nevét, milyen időszakban követték el a cselekményt, hány darab, milyen sorszámú számlát fogadott vagy bocsátott ki, hogy ezek közül melyek a valóság, valótlanok. Milyen mértékben csökkentette adóbevételét vagy kísérelte meg adóbevétele csökkentését, okozott e kárt, és végezetül a nyomozó hatóság mi alapján állapította meg. Milyen bevallást, mikor, hova nyújtotta be. Visszatérve a gyanúsított kihallgatásánál fontos, hogy kerüljük az eldöntendő kérdések feltevését. Lehetőség szerint a gyanúsított kihallgatásán két nyomozónak kellene jelen lennie, nem feltétlenül kell mindkettőjüknek aktívan részt vennie a kihallgatáson, de célszerű, ha a kihallgató helyiségben ketten tartózkodnak a hatóság részéről, különös tekintettel az olyan esetekre, ahol a gyanúsított védővel jelenik meg.

6.2 A nyomozati cselekmény lehetséges sorrendjei

A költségvetési csalás nyomozásra legtipikusabban esetben akkor kerül sor, ha az adóhatóság teszi a feljelentést. Az ilyen ügyek közös jellemzője, hogy a megjelölt időszak, amikor a bűncselekményt elkövették, legalább 1-2 évvel a feljelentést megelőzően volt. Kialakult az ilyen ügyekben egy sorrendiség, amit érdemes tartani:

megkeresések → kényszerintézkedések → tanúkihallgatások → szakértő kirendelés → gyanúsított kihallgatása → gyanúsított védekezésének ellenőrzése

Amennyiben valamelyik tanúkihallgatás során vagy a gyanúsított védekezése alapján újabb adat beszerzése válik szükségessé akkor a sorrendbe beékelődhetnek újabb megkeresések. Más a helyzet olyan ügyekben, ahol nem az adóhatóság a bejelentő, hanem felderítés eredményezi azt vagy valamely számlázásban közreműködő személy a feljelentő. Jellemzően az ilyen ügyek súlyosabban minősülő bűncselekmények gyanúja miatt indulnak, és gyakran a nyomozás elrendelését követően viszonylag rövid időn belül kerül sor a gyanúsítottak kihallgatására. Ilyenkor a sorrend felborulhat, a gyanúsított kihallgatása megelőzheti például a

szakértő kirendelését. Ezekben az ügyekben a legfontosabb szempont az, hogy el kell kerülni az idő előtti, meg nem alapozott gyanúsítások közlését, erre a legegyszerűbb módszer az ügyészséggel való szoros kapcsolattartás, tőlük állásfoglalás kérése.

6.3 A nyomozás befejezése

A nyomozást mindaddig kell folytatni, amíg a tényállás tisztázásra nem kerül. Ez elég tág meghatározás, pontosan nem írható körül, amennyiben hiányzik valami akkor az ügyészség felszólít annak pótlására. Minden esetben a termékértékesítést megtörténtét kell ellenőrizni, és ha ennek során nem lehet döntést hozni, hogy az valóban megtörtént-e vagy sem, akkor lehet a nyomozás megszüntetéséről határozni.¹⁸

¹⁸ Nemzeti Adó és Vámhivatal Bűnügyi Főigazgatósága Bűnügyi Koordinációs Főosztály: Nyomozási metodika a Btk. 310. §-ban, valamint a 318. §-ban meghatározott adócsalás, illetve csalás bűncselekmények nyomozásához, Budapest, 2011. március 1.

7. Összegzés

Egy tudományos diákköri konferenciára elkészíteni egy dolgozat nem kevés időt vesz igénybe. Amikor felmerült bennem az ötlet, hogy én is készítek a konferenciára egy dolgozatot, nem gondoltam, hogy ilyen sok minden kell hozzá. Elsőnek is választanom kellett egy témát, ez viszonylag hamar megvolt, mert már fogalmazódott bennem ilyen téren elképzelés miről is szeretnék írni. A konzulens választásánál alapvetően olyan személyt kerestem, aki maga is foglalkozik ezzel a témával. Keresésemet ott kezdtem, ahol a nyári gyakorlatomat töltöttem, az az Debrecenben. Megérkezvén már az első ember megkérdezte, hogy mi járatban vagyok itt, előadtam mondandómat, majd útbaigazítást kaptam. Végül a felderítési osztályon Hegedűs Gábor pénzügyőr százados segítségét felajánlotta. Ezek után megkezdődött az információ és anyaggyűjtés, ebben szintűgy nagy segítséget kaptam nem csak a bűnügyes hanem a vámos kollegáktól is.

A dolgozatom öt fő részből áll, elsőként mutattam be a gabona vertikum gazdasági jelentőségét, ez volt talán számomra a legnehezebb fejezet, ehhez rengeteg adatok használtam fel a Központi Statisztikai Hivatal oldaláról. Bemutatásra került a gabona, annak felhasználása, termelési adatai éves szinten, nemzetgazdasági jelentősége. Ebben a fejezetben megemlítettem az Észak- Alföldi Régió helyzetét is.

A 3. fejezettől kezdve tempósabban haladtam, bemutatásra került általános forgalmi adó, a mezőgazdasági tevékenység és annak működése, majd a következő fejezetben már legális láncolatot mutattam be. Legális utána következett az illegális láncolat hozzá kapcsolódva a bűnszervezetben való elkövetés is mint súlyosító körülmény. Ezt követően jött a téma fő része az elkövetői magatartások bemutatása, milyen cselekménnyel lehet elkövetni a költségvetési csalást. A NAV intézkedései és az elkövetői körök reakciója is ide tartozott még. Végül a 6. fejezetben bemutattam metodikai ajánlások segítségével a bizonyítási folyamatot.

Saját véleményem a témával kapcsolatban, hogy eddig is érdekelt ez a téma. Azáltal, hogy hosszabbítás történt fordított adózásra gabonakörben, nem várható újfent költségvetési csalás ezen a területen. Továbbá úgy gondolom, hogy ez a dolgozat több témakört is átfog. A büntetőjogot, az általános forgalmi adót, kriminalisztikai ajánlásokat és a büntetőeljárás jogot is magába foglalja.

Felhasznált szakirodalom

1. Nábrádi András, Pupos Tibor, Takácsné György Katalin: Üzemtan II.
Kiadó: Debreceni Egyetem Agrár- és Műszaki Tudományok Centruma
Agrárgazdasági és Vidékfejlesztési Kar
2. Központi Statisztikai Hivatal: A mezőgazdaság szerepe a nemzetgazdaságban 2013
Kiadás: 2014. július
3. Blaskó Béla: Magyar Büntetőjog Általános Rész tankönyv
Kiadó: Rejtjel kiadó,
Kiadás: Debrecen-Budapest 2013
4. Blaskó Béla, Hautzinger Zoltán, Madai Sándor, Pallagi Anikó, Polt Péter, Schubauer László: Magyar Büntetőjog Különös Rész II. tankönyv
Kiadó: Rejtjel kiadó
Kiadás: Budapest-Debrecen 2013
5. Dr. Patyi Adrienn: Atz áfa adónemre elkövetett adócsalás egyes elkövetési magatartásai
6. Központi Statisztikai Hivatal: Statisztikai tükör VI. évfolyam 57.szám
Kiadás: 2012.augusztus 9
7. Központi Statisztikai Hivatal: Gyorstájékoztató sorszám: 13
Közzététel: 2014. január 22.
8. Gáspár Andrea: A magyar adórendszer és annak mezőgazdasági egyéni vállalkozókra gyakorolt hatása az Észak-alföldi Régióban
Doktori (PhD) értekezés
Kiadás: Gödöllő 2011
9. Áru mozgást nyilvántartó rendszer felhasználói kézikönyve
Készítette: NAV INIT Információszerzési Szakterület
Kiadás: 2014. július 17.
10. Nyomozási metodika a Btk. 310. §-ban, valamint a 318. §-ban meghatározott adócsalás, illetve csalás bűncselekmények nyomozásához
Készítette: Nemzeti Adó és Vámhivatal Bűnügyi Főigazgatósága, Bűnügyi Koordinációs Főosztály
Kiadás: Budapest, 2011. március 1.

Internetes adatok:

11. http://www.nav.gov.hu/nav/ado/afa080101_hatalyos/afa_tv_6a_mell_tajek.html
12. http://www.onadozo.hu/hirek/mezogazdasagi_termek_besorolasa
13. http://www.nav.gov.hu/nav/regiok/kozep_dunantul/kozepdunantul/archivum_kdr/2012/ostermelokafa.html4
14. <http://www.jogiforum.hu/hirek/10544>
15. <http://www.nav.gov.hu/nav/bunugy/buncselekmenyek/buncselekmenyek.html>
16. http://nav.gov.hu/data/cms281403/06_Ostermelok_2013.pdf

Törvények:

17. 2007. évi CXXVII. törvény: Az általános forgalmi adóról
18. 1995. évi CXVII. törvény: A személyi jövedelemadóról
19. 2012. évi C. törvény: A Büntető Törvénykönyvről
20. 1998. évi XIX. törvény: a büntetőeljárásról
21. 1996. évi XLVIII. törvény: a közraktározásról
22. 2013. évi CXXII. törvény: a mező- és erdőgazdasági földek forgalmáról

Mellékletek

1.számú melléklet:

A gabonafélék betakarított területe, összes termése és termésátlaga (1990–

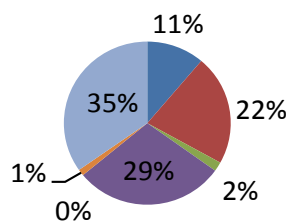
Év	Mértékegység	Gabonafélék	Búza
1990	ezer hektár	2 778	1 221
	ezer tonna	12 561	6 198
	kg/hektár	4 440	5 050
1991	ezer hektár	2 778	1 152
	ezer tonna	15 797	6 008
	kg/hektár	5 520	5 190
1992	ezer hektár	2 658	846
	ezer tonna	9 981	3 453
	kg/hektár	3 680	4 070
1993	ezer hektár	2 708	986
	ezer tonna	8 520	3 021
	kg/hektár	3 090	3 050
1994	ezer hektár	2 895	1 059
	ezer tonna	11 709	4 874
	kg/hektár	3 990	4 590
1995	ezer hektár	2 749	1 108
	ezer tonna	11 269	4 614
	kg/hektár	4 050	4 160
1996	ezer hektár	2 807	1 193
	ezer tonna	11 308	3 910
	kg/hektár	4 000	3 280
1997	ezer hektár	2 937	1 247
	ezer tonna	14 121	5 258
	kg/hektár	4 790	4 210
1998	ezer hektár	2 835	1 183
	ezer tonna	13 005	4 895
	kg/hektár	4 570	4 140
1999	ezer hektár	2 402	734
	ezer tonna	11 376	2 638
	kg/hektár	4 720	3 590
2000	ezer hektár	2 764	1 024
	ezer tonna	10 037	3 692
	kg/hektár	3 600	3 600
2001	ezer hektár	3 081	1 206
	ezer tonna	15 047	5 197
	kg/hektár	4 870	4 310
2002	ezer hektár	2 954	1 110
	ezer tonna	11 706	3 910
	kg/hektár	3 950	3 510
2003	ezer hektár	2 886	1 114
	ezer tonna	8 770	2 941
	kg/hektár	3 030	2 640
2004	ezer hektár	3 002	1 174
	ezer tonna	16 779	6 007
	kg/hektár	5 590	5 120

2005	ezer hektár	2 934	1 131
	ezer tonna	16 212	5 088
	kg/hektár	5 530	4 500
2006	ezer hektár	2 838	1 075
	ezer tonna	14 467	4 376
	kg/hektár	5 100	4 070
2007	ezer hektár	2 765	1 111
	ezer tonna	9 653	3 987
	kg/hektár	3 490	3 590
2008	ezer hektár	2 908	1 130
	ezer tonna	16 841	5 631
	kg/hektár	5 790	4 980
2009	ezer hektár	2 882	1 146
	ezer tonna	13 590	4 419
	kg/hektár	4 720	3 850
2010	ezer hektár	2 595	1 011
	ezer tonna	12 262	3 745
	kg/hektár	4 730	3 710
2011	ezer hektár	2 678	978
	ezer tonna	13 678	4 107
	kg/hektár	5 110	4 200
2012	ezer hektár	2 758	1 070
	ezer tonna	10 373	4 011
	kg/hektár	3 760	3 750
2013	ezer hektár	2 820	1 090
	ezer tonna	13 610	5 058
	kg/hektár	4 830	4 640

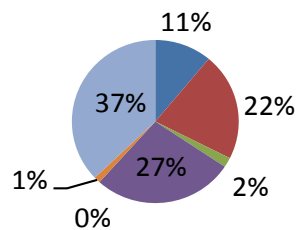
forrás: http://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/i_omn007.html

2. számú melléklet:

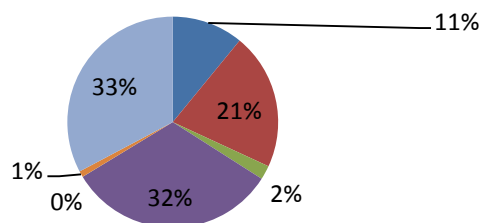
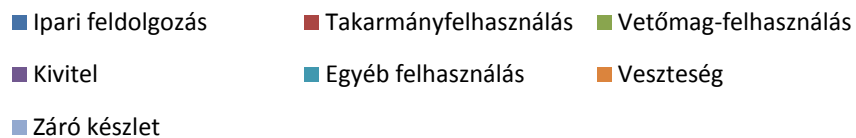
2010. év gabona felhasználása



2011. év gabona felhasználása

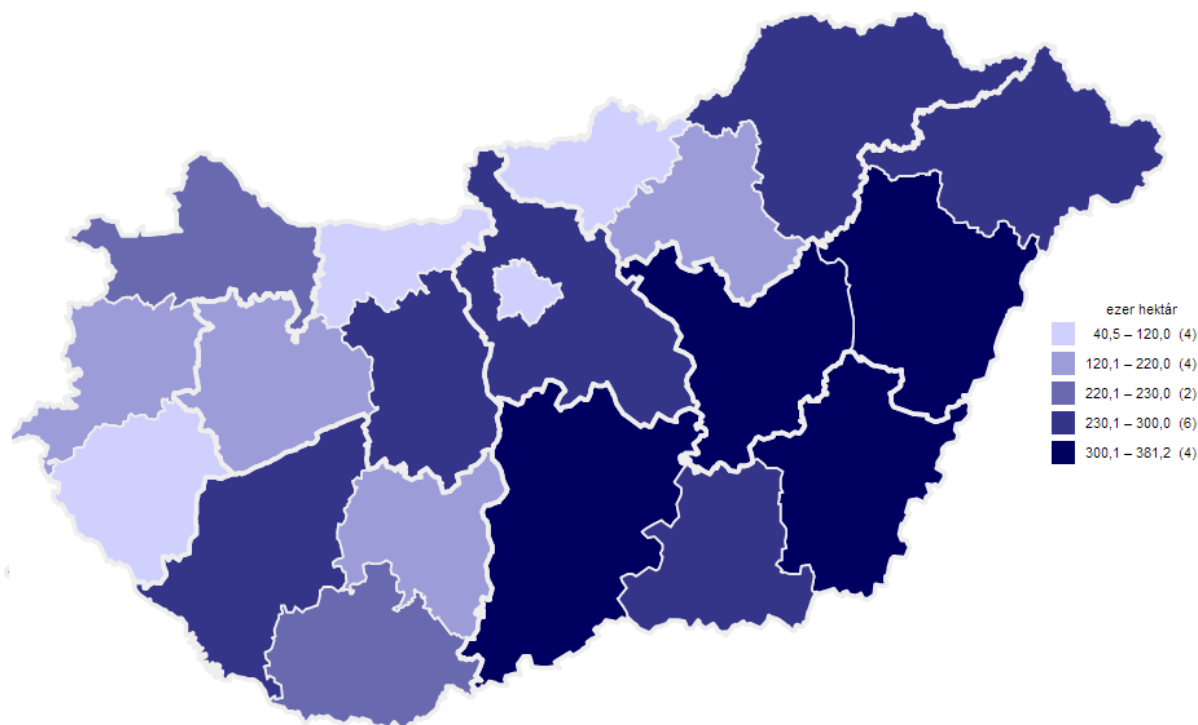


2012. év gabona felhasználása



forrás: http://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/i_omn001a.html

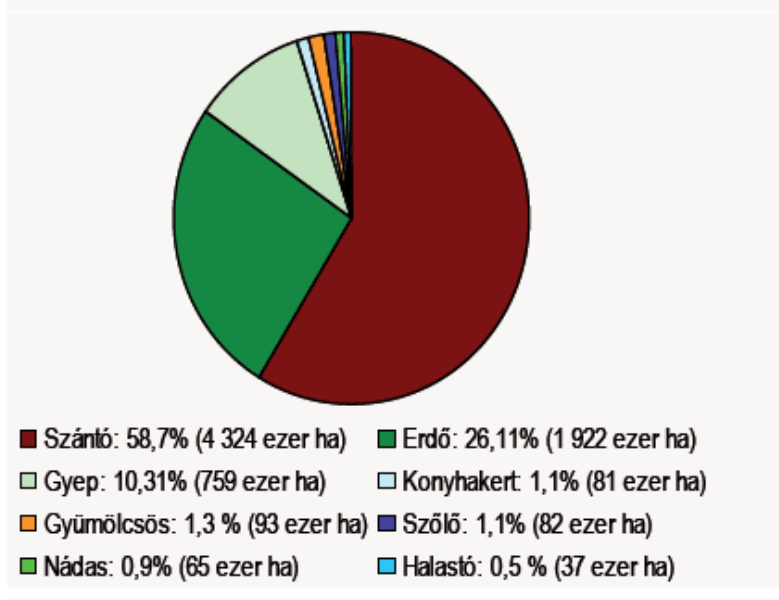
3.számú melléklet:
2013. május 31. Szántó



forrás: <http://www.ksh.hu/interaktiv/terkepek/mo/mezogazd.html?mapid=OMN0017>

4. számú melléklet:

termőterület megoszlása művelési áganként, 2012. május 31.



forrás: <http://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/gyor/vet/vet21205.pdf>

5. számú melléklet:

A fontosabb gabonafélék termesztése és felhasználása (2010–)

Megnevezés	Gabonafélék összesen			Búza		
	2010	2011	2012	2010	2011	2012
\$A termelés jellemzői						
Betakarított terület, hektár	2 594 879	2 677 514	2 757 929	1 010 731	977 844	1 070 021
Betakarított összes termés, tonna	12 261 996	13 678 212	10 372 736	3 745 190	4 106 634	4 010 991
Termésátlag, kg/hektár	4 730	5 110	3 760	3 710	4 200	3 750
Felvásárlási átlagár, Ft/tonna	–	–	–	39 241	51 168	60 425
vetőmag	–	–	–	66 451	71 672	76 764
élelmezési, ipari célra	–	–	–	40 033	52 729	60 852
takarmány	–	–	–	37 623	47 119	58 999
Bruttó termelési érték, millió Ft						
folyó áron	469 437	677 544	621 539	152 419	210 462	246 108
összehasonlítható áron	350 359	534 110	520 545	111 538	169 308	206 209
\$Összevont mérleg, tonna						
Nyitó készlet	10 170 204	7 875 334	9 487 346	3 380 451	2 292 032	2 417 348
Betakarított összes termés	12 261 996	13 678 212	10 372 736	3 745 190	4 106 634	4 010 991
Behozatal	236 886	312 868	359 438	83 084	81 272	76 667
Egyéb forrás	–	–	–	–	–	–
■Forrás összesen	22 669 086	21 866 414	20 219 520	7 208 725	6 479 938	6 505 006
Lakosság	–	–	–	–	–	–
Ipari feldolgozás	2 534 604	2 418 189	2 211 346	1 230 044	1 168 865	1 153 466
Takarmányfelhasználás	4 960 027	4 671 109	4 234 322	1 173 628	1 079 103	1 161 042
Vetőmag-felhasználás	420 013	422 214	434 555	258 829	266 950	269 969
Kivitel	6 590 967	5 970 509	6 528 599	2 181 320	1 415 476	1 477 663
Egyéb felhasználás	62	317	2 038	–	–	–
Veszteség	288 078	275 922	187 569	72 872	81 980	76 652
Záró készlet	7 875 334	8 108 154	6 621 092	2 292 032	2 467 564	2 366 214
■Felhasználás összesen	22 669 086	21 866 414	20 219 520	7 208 725	6 479 938	6 505 006
Ebből:						
belföldi élelmezésre	1 903 939	1 847 260	1 593 805	1 230 044	1 168 865	1 153 466
\$Külkereskedelem						
Behozatal						
tonna	237 711	313 331	362 954	83 084	81 272	76 667
millió Ft	22 784	35 777	38 230	4 074	5 448	5 252
Kivitel						
tonna	6 619 677	5 975 242	6 535 707	2 181 320	1 415 476	1 477 663
millió Ft	301 831	381 357	437 946	94 355	85 187	96 564

forrás: www.ksh.hu

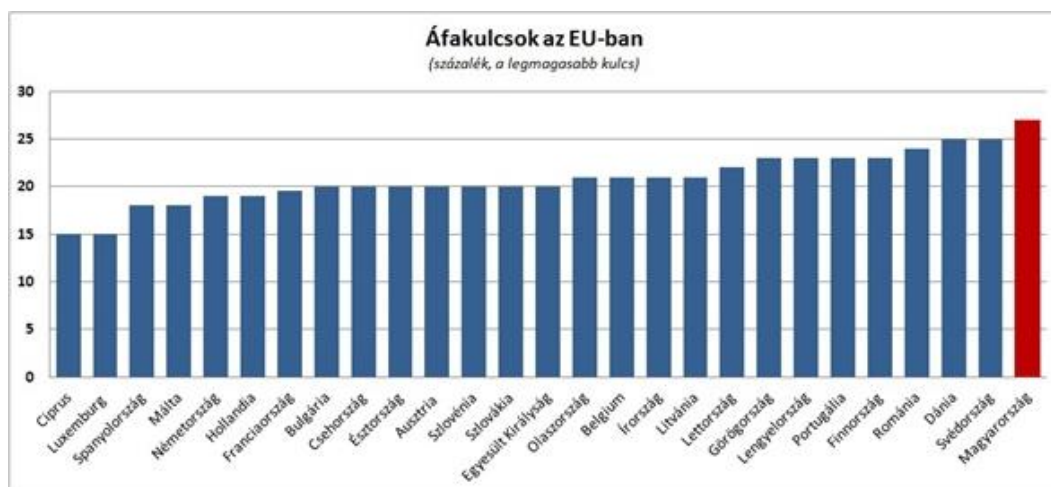
6. számú melléklet:

Területi egység	2011	2012	2013
\$Betakarított terület, hektár			
Budapest	18 813	20 967	22 478
Pest	139 196	143 008	140 331
Közép-Magyarország	158 009	163 975	162 809
Fejér	178 358	173 227	184 107
Komárom-Esztergom	72 444	72 088	71 463
Veszprém	82 443	80 243	84 255
Közép-Dunántúl	333 245	325 558	339 825
Győr-Moson-Sopron	149 852	151 555	147 847
Vas	91 374	93 865	92 514
Zala	83 652	82 436	81 919
Nyugat-Dunántúl	324 878	327 856	322 280
Baranya	153 704	160 937	161 616
Somogy	186 409	183 414	182 406
Tolna	169 412	168 701	164 124
Dél-Dunántúl	509 525	513 052	508 146
Dunántúl	1 167 648	1 166 466	1 170 251
Borsod-Abaúj-Zemplén	137 608	148 286	137 217
Heves	81 512	88 002	81 040
Nógrád	25 379	27 515	29 147
Észak-Magyarország	244 499	263 803	247 404
Hajdú-Bihar	196 186	204 414	226 599
Jász-Nagykun-Szolnok	183 025	186 533	197 114
Szabolcs-Szatmár-Bereg	141 369	163 968	172 833
Észak-Alföld	520 580	554 915	596 546
Bács-Kiskun	219 682	215 766	227 469
Békés	229 592	228 142	245 703
Csongrád	137 504	164 862	169 754
Dél-Alföld	586 778	608 770	642 926
Alföld és Észak	1 351 857	1 427 488	1 486 876
Ország összesen	2 677 514	2 757 929	2 819 936
\$Betakarított összes termés, tonna			
Budapest	85 932	70 482	89 505
Pest	642 685	433 786	595 177
Közép-Magyarország	728 617	504 268	684 682
Fejér	1 097 103	676 387	983 679
Komárom-Esztergom	434 646	279 142	348 480

Veszprém	343 292	269 617	338 212
Közép-Dunántúl	1 875 041	1 225 146	1 670 371
Győr-Moson-Sopron	815 866	683 179	696 806
Vas	470 428	401 933	416 229
Zala	419 931	367 786	431 760
Nyugat-Dunántúl	1 706 225	1 452 898	1 544 794
Baranya	930 499	734 298	907 078
Somogy	873 767	663 578	922 230
Tolna	1 089 381	618 927	941 511
Dél-Dunántúl	2 893 647	2 016 803	2 770 819
Dunántúl	6 474 913	4 694 846	5 985 984
Borsod-Abaúj-Zemplén	648 439	660 574	635 053
Heves	318 941	241 545	335 423
Nógrád	92 648	69 045	101 102
Észak-Magyarország	1 060 028	971 163	1 071 577
Hajdú-Bihar	1 131 070	951 361	1 222 641
Jász-Nagykun-Szolnok	649 235	559 232	785 227
Szabolcs-Szatmár-Bereg	766 583	623 705	832 463
Észak-Alföld	2 546 888	2 134 298	2 840 331
Bács-Kiskun	1 097 732	712 377	1 000 269
Békés	1 170 676	818 248	1 261 746
Csongrád	599 358	537 536	765 318
Dél-Alföld	2 867 766	2 068 160	3 027 333
Alföld és Észak	6 474 682	5 173 621	6 939 242
Ország összesen	13 678 212	10 372 736	13 609 908

forrás: http://www.ksh.hu/docs/hun/xstadat/xstadat_eves/i_omn011b.html

7. számú melléklet:



forrás: <http://www.tozsdeforum.hu/wp-content/uploads/2014/03/%C3%A1d%C3%B32.jpg>

