



ALAPVETŐ JOGOK BIZTOSA

AZ ENSZ ÁLTAL AKKREDITÁLT NEMZETI EMBERI JOGI INTÉZMÉNY

Az alapvető jogok biztosának

JELENTÉSE

az AJB-1084/2020. számú ügyben
a kétszeres elvonás tilalmával összefüggésben

Előadó: dr. Vecsera Judit

Érintett szervek:

- Pénzügyminisztérium
- Igazságügyi Minisztérium

2020.

**Az alapvető jogok biztosának
Jelentése
az AJB-1084/2020. számú ügyben
(Előzmény: AJB-1369/2019)**

Előadó: dr. Vecsera Judit

Az eljárás megindítása

Egy gazdasági társaság (a továbbiakban: Kft.) azért kérte az alapvető jogok biztosának segítségét, mert ügyében a bíróságnak a Kft.-vel szemben vagyonekobbzást elrendelő ítélete azt megelőzően vált jogerőssé, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) ellenőrzése alapján hozott, a Kft. adófizetési kötelezettségét előíró határozat jogerőre emelkedett volna¹. A panaszos a NAV felügyeleti intézkedését abban kérte, hogy a büntetőeljárásban elrendelt és foganatosított vagyonekobbzás összegét az adóhivatal a felé fennálló tartozás teljesítéseként fogadja el. A NAV a felügyeleti intézkedést mellőzte arra hivatkozással, hogy a beszámítás alkalmazásának a személyazonosság és jogszabályi feltételek hiányában nincs helye. A panasz alapján felmerült tehát, hogy a vagyonekobbzást követően elrendelt adófizetési kötelezettség kétszeres elvonást jelent.

A beadvány alapján felmerült a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog sérelme közvetlen veszélyének gyanúja, ezért a konkrét ügyben vizsgálatot indítottam. Az ügy kapcsán felmerült a jelenleg hatályos szabályozás alkotmányossága vizsgálatának szükségessége is, eljárásomat erre a kérdésre kiterjesztettem.

Az érintett alapvető jog és alkotmányos elvek

- a jogállamiság elvéből fakadó jogbiztonság követelménye: „*Magyarország független, demokratikus jogállam.*” (Alaptörvény B) cikk (1) bekezdés);
- a tisztességes hatósági eljáráshoz való jog: „*Mindenkinek joga van ahhoz, hogy ügyeit a hatóságok részrehajlás nélkül, tisztességes módon és ésszerű határidőn belül intézzék.*” (Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdés);
- a kétszeres eljárás alá vonás és büntetés tilalma (*ne bis in idem*): „*A jogorvoslat törvényben meghatározott rendkívüli esetei kivételével senki nem vonható büntetőeljárás alá, és nem ítéltető el olyan bűncselekményért, amely miatt Magyarországon vagy - nemzetközi szerződés, illetve az Európai Unió jogi aktusa által meghatározott körben - más államban törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.*” (Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdés).

Az alkalmazott jogszabályok

- Magyarország Alaptörvénye;
- Az alapvető jogok biztosáról szóló 2011. évi CXI. törvény (Ajbt.);
- Az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi CLI. törvény (Abtv.);
- A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény (Btk.);
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (rég. Art., hatályos: 2017. december 31-ig);
- Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (új Art., hatályos: 2018. január 1-jétől);

A megállapított tényállás

A beadvány szerint a Kft. esetében az adóigazgatási és a büntetőeljárás párhuzamosan folyt a következők szerint (az eseményeket időrendben bemutatva).

¹ A konkrét ügyben hatályos jogszabályi előírások szerint megjelölve a rendes jogorvoslattal már nem támadható közigazgatási döntést.

A NAV a Kft. bevallásainak utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést indított 2014. szeptember 12-én. Ezt követően költségvetési csalás büntette és más bűncselekmények elkövetése tárgyában folyt büntetőeljárásban a rendőrség és a NAV közös nyomozócsoportja 2015. június 8-án lefoglalást rendelt el: a határozat szerint – annak okán, hogy az ügyvezető magatartásával összefüggő adó- és járulékfizetési kötelezettség elmulasztása folytán a Kft. gazdagodott – vagyonekobbzás elrendelésének a Kft.-vel szemben van helye. Ez alapján a nyomozóhatóság – a vagyonekobbzás végrehajtásának megghiúsítását megelőzendő – 26.021.707 forint adóhiány erejéig rendelkezett a Kft. fizetési számlájának zárolásáról. 2016. február 4-én a Kft. pénzforgalmi számlájáról 10.000.000 forint került átutalásra a NAV Bűnügyi letéti számla javára, amely befizetés az utalás „közlemény” rovatában feltüntetett információk szerint a büntetőügyben érintett személytől származik². A NAV ezt a befizetést a Kft. adófolyószámláján teljesítésként lekönyvelte. A NAV az általa lefolytatott ellenőrzés alapján a *2016. június 1-jén kelt elsőfokú határozatában* (a továbbiakban: elsőfokú határozat) összesen 36.096.000 forint adóhiánynak minősülő adókülönbözet³, 18.048.000 forint adóbírságot, valamint 4.604.000 forint késedelmi pótlékot, összesen 58.748.000 fizetési kötelezettséget állapított meg a Kft. terhére. A büntetőeljárásban a bíróság a *2016. július 4-én* jogerőssé vált ítéletében az ügyvezető szankcionálása mellett a Kft.-vel szemben 16.021.707 forint⁴ erejéig *vagyonekobbzást rendelt el*. A Kft. a NAV elsőfokú határozatával szemben 2016. július 5-én (határidőben) fellebbezést terjesztett elő, amelyben arra hivatkozott, hogy a revízió két információt nem vett figyelembe: egyrészt a Kft. bankszámlájának zárolását⁵, valamint a 10.000.000 forint összegű önkéntes teljesítést. A fellebbezés során eljáró másodfokú adóhatóság az *elsőfokú határozatot a 2016. szeptember 23-án kelt határozatával helybenhagyta* (a továbbiakban: másodfokú határozat). A büntetőügyben elrendelt *vagyonekobbzás végrehajtása 2016 októberében* történt meg.

Ezt követően a Kft. mind a büntetőeljárásban, mind az adóigazgatási eljárásban indítványozta a vagyonekobbzással érintett összegnek az adótartozásba való beszámítását, amely kérelmek visszautasításra kerültek az alábbiak szerint.

A *büntetőeljárásban* az ügyvezető védője 2016. november 7. napján érkezett beadványában indítványozta, hogy a bíróság külön határozatban rendelje el azt, hogy a Kft.-vel szemben végrehajtott 16.021.707 forint összegű vagyonekobbzás a NAV részére kerüljön átutalásra a Kft. adótartozására elszámolandó. A büntetőügyben eljáró bíróság a 2016. december 2-án kelt végzésében (a továbbiakban: Végzés) a *beszámításra irányuló indítványt elutasította*: egyrészt azt arra nem jogosult személy nyújtotta be (a védőnek a Kft. képviselőjére nem volt meghatalmazása), másrészt arra törvény nem biztosított lehetőséget. Ez utóbbi tekintetében a bíróság hivatkozott a Kúriának a vagyonekobbzás alkalmazása körében hozott 95/2011. számú BK véleményére (a továbbiakban: BKv). Pontosabban annak III. pontjára, amelyben foglaltak szerint „a kétszeres elvonás tilalmára tekintettel akkor, ha a kiesett bevétel megfizetésére (...) az annak kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik azszal gazdagodott, már kötelezte, nincs helye vagyonekobbzás alkalmazásának”. A BKv alapján a bíróság arra a következtetésre jutott, hogy „a kétszeres elvonás tilalmát megalapozó adóhatósági határozatot csak az ítélet jogerőre emelkedését megelőzően lehet és kell figyelembe vennie a bíróságnak. Amennyiben viszont az adóhatóság ezt követően hoz a vagyonekobbzást elszedendő gazdálkodó szervezetet a bűncselekménnyel összefüggő adóhiány megfizetésére kötelező határozatot, akkor *azt a büntetőeljárásban már nem, hanem legfeljebb az adóigazgatási eljárásban lehet figyelembe venni.*” A bíróság az előtte folyó ügyet tekintve rámutatott, hogy a vagyonekobbzást elrendelő ítélet 2016. július 4-én kelt és emelkedett jogerőre, míg a NAV

² „(számú) büntetőügy (ügyvezető) befizetése”

³ Személyi jövedelemadó, szociális hozzájárulási adó, nyugdíjjárulék, egészségbiztosítási- és munkaerőpiaci járulék, valamint szakképzési hozzájárulás adónemekben.

⁴ A NAV és a bíróság által megállapított adóhiány között eltérés van (a bíróság a vagyonekobbzás összegének megállapításakor a személyi jövedelemadót nem vette figyelembe, illetve a NAV-tól eltérően a munkaerőpiaci járulékra is tett megállapítást).

⁵ A Kft. elvileg ekkor már a vagyonekobbzás elrendelésére is hivatkozhatott volna, azonban a fellebbezésben még csak a zár alá vétel ténye szerepel.

határozata 2016 szeptemberében született, a vagyonekobbzás végrehajtása 2016. októberben megtörtént. Hivatkozott a bíróság a Btk. 75. § (3) bekezdésére, amely alapján az elkobzott vagyon – törvény eltérő rendelkezése hiányában – az államra száll. Mindezekre figyelemmel a bíróság a Végzésben megállapította: nincs törvényi lehetősége arra, hogy a már végrehajtott vagyonekobbzás alapján az állam tulajdonába került pénzeszköz NAV részére történő átutalásáról rendelkezzen.

A Végzésre hivatkozással a Kft. az *adóigazgatási eljárásban* 2017. május 24-én felügyeleti intézkedés iránti kérelmet terjesztett elő a Nemzetgazdasági Minisztériumhoz: a kétszeres elvonás tilalmának érvényesítése érdekében a 16.021.707 forint összegben elrendelt és foganatosított vagyonekobbzás összegének jövőbeni adó- és járulékfizetésbe történő beszámítását indítványozta. A NAV-ot irányító miniszter a 2017. szeptember 12-én kelt válaszában (a továbbiakban: Értesítés) arról értesítette a Kft.-t, hogy a *felügyeleti intézkedést mellőzi*, annak jogszabályi feltételei nem állnak fenn, a sérelmezett döntések megalapozottak és megfelelnek a jogszabályi rendelkezéseknek. Az Értesítés szerint „a magánszeméllyel szemben lefolytatott büntetőeljárásban hozott jogerős ítélet alapján elrendelt és foganatosított vagyonekobbzás eredményeként befolyt 16.021.707 forint erejéig az adózó gazdasági társaság által fizetendő adókba és járulékokba történő *beszámítás alkalmazásának a személyazonosság és jogszabályi feltételek hiányában helye nincs.*” Indokolásában utalt az akkor hatályos régi Art. 43. § (2) bekezdésére, amely szerint csak az „elkövető” által befizetett összeg beszámítása lehetséges. A vagyonekobbzással érintett gazdasági társaság a NAV álláspontja szerint nem minősül ilyennek. A NAV hangsúlyozta, hogy az adóigazgatási eljárás alanya a Kft., a büntetőeljárás esetében pedig a magánszemély; valamint, hogy a vagyonekobbzást a Kft.-vel szemben kellett elrendelni, ugyanakkor a büntetőjogi intézkedés alapja a magánszemély terhelt cselekménye volt. Az elutasító döntés indokolását a személyazonosság hiánya tekintetében alátámasztandó a NAV-ot irányító miniszter hivatkozott egyrészt az Alkotmánybíróság a 8/2017. (IV.18.) számú határozatára⁶ (a továbbiakban: Abh.), amelyben - véleménye szerint - a testület egyértelművé tette, hogy a felelősségre vonásra csak akkor nem kerülhet sor, ha ugyanazon tényállás, ugyanazon jogellenes cselekmény miatt ugyanazon személlyel szemben indulna eljárás. Ezenkívül a NAV-ot irányító miniszter említette az Európai Unió Bíróságának (a továbbiakban: EU Bíróság) ítélezési gyakorlatát is (megjelölve a C-617/10, C-217/15, C-380/15⁷ számú ügyeket), amelyre hivatkozással hangsúlyozta, hogy az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. pontja nem zárja ki, hogy valamely tagállam ugyanazon tényállásra adójogi és büntetőjogi szankciót alkalmazzon, amennyiben az adójogi szankciót a társasággal szemben alkalmazták, míg a büntetőeljárás természetes személlyel szemben indult. A vagyonekobbzás beszámíthatóságán túl a felügyeleti eljárás a 10.000.000 forint elszámolásának vizsgálatára is kiterjedt. Erre vonatkozóan az Értesítés azt tartalmazza, hogy - az Art. 43. § (2) bekezdése alapján – a NAV a terhelt büntetőjogi felelősségének jogerős megállapítását követően az elkövető által befizetett összeget átvezette azon adózó (a Kft.) adószámlájára, amelynek a bűncselekmény következtében fizetési kötelezettsége keletkezett, vagyis ezen összeg figyelembevétele megtörtént.

A Kft. mindezeket követően az ombudsmanhoz fordult, mert - a Végzésben foglaltakra hivatkozással alátámasztani kívánt - álláspontja szerint a 16.021.707 forint esetében a kétszeres elvonás tilalmának érvényesülése érdekében indokolt az adóhatóság felügyeleti intézkedése. Ennek szükségességét véleménye szerint az is erősíti, hogy a NAV a 10.000.000 forint összegű befizetést a Kft-t érintő teljesítésként kezelte.

A panaszban foglaltakon túlmutatóan - tekintettel arra, hogy adózás rendje 2018. január 1-jétől hatályosan átfogó jelleggel újraszabályozásra került - indokoltnak tartottam a hasonló tényállás esetén jelenleg alkalmazandó jogszabályi előírások vizsgálatát is.

Eljárásom során a vagyonekobbzás alkalmazására vonatkozó, a konkrét ügyben, valamint a jelenleg hatályos jogszabályi előírásokat és a jogalkalmazás során irányadó véleményeket

⁶ A döntésnek a jelen ügy vonatkozásában releváns részeit a jelentésemnek a megállapításokra vonatkozó II. pontjában részletesen kifejtem.

⁷ Helyesen C-350/15 számú ügy

áttekinttem, valamint a vizsgálat eredményessége érdekében megkereséssel éltem a NAV felügyeleti szerveként eljáró pénzügyminiszter felé⁸. A szabályozásra vonatkozóan a pénzügyminiszter mellett az igazságügyi minisztertől is tájékoztatást kértem.

A megkeresésemre adott válaszában a *pénzügyminiszter* a konkrét ügyről, valamint az akkor és a jelenleg hatályos szabályozási környezettel összefüggésben egyaránt tájékoztatott.

A tárgybeli ügy iratanyagát, mint felügyeleti szerv beszerezte, és annak átvizsgálását követően megállapította, hogy a NAV a hatályos jogszabályoknak megfelelően járt el: a 10.000.000 forintot a régi Art. 43. § (2) bekezdése alapján a büntetőjogi felelősség 2016. július 4-i jogerős megállapítását követően átvezette a Kft. adószámlájára, így ezen összeg a Kft.-vel szemben megállapított adókötelezettségek teljesítéseként elszámolásra került. Ami pedig a vagyonekobbzással érintett 16.021.707 forint beszámítását illeti, arra a pénzügyminiszter álláspontja szerint nem volt jogszabályi lehetőség. Ezt azzal indokolta, hogy a régi Art. 43. § (2) bekezdése egyrészt csak az elkövető által befizetett összeg tekintetében tette lehetővé az adóhatósági átvezetést, másrészt az is csak az elkövető önkéntes teljesítése esetében volt lehetséges. Ehhez képest a konkrét ügyben a vagyonekobbzást az elkövetőtől eltérő személlyel szemben rendelték el, ami eleve kizárta a hivatkozott rendelkezés alkalmazását. Mindehhez a pénzügyminiszter hozzátette, hogy a jogerős másodfokú határozat meghozatalakor a vagyonekobbzás végrehajtása még nem történt meg, így eleve nem volt olyan összeg, ami az adóhatóság részéről beszámításra kerülhetett volna a Kft. terhére megállapított adótartozásba. *Ezekre tekintettel a pénzügyminiszter a konkrét ügyben felügyeleti intézkedés megtételét nem tartotta indokoltnak.* A pénzügyminiszter meglátása szerint az ügyben eljáró bíróságnak „lett volna lehetősége a tárgybeli probléma kialakulását megelőzni azzal, ha (tudva a folyamatban lévő adóigazgatási eljárásról) a vagyonekobbzást elrendelő ítéletének meghozatalával beárta volna a jogerős adóhatósági határozat megszületését”.

A *szabályozási környezettel* összefüggő jogi véleményét illetően a pénzügyminiszter a következőket adta elő. Hangsúlyozta, hogy a büntetőeljárásban a vagyonekobbzás alkalmazása során az ítélezési gyakorlat alapján figyelemmel kell lenni a *kétszeres elvonás tilalmára*, amely szerint „tilos ugyanazon jogalpból származó igény alapján a vagyon többszörös elvonása az igény kötelezettjétől”. Rámutatott, hogy az elv tipikusan a büntetőjog és a közigazgatási jog (adó jog), vagyis közjog-közjog relációban érvényesül. Hivatkozott a Kúriának BKv-ban tett – a jelentésemnek a fentiekben már idézett – megállapítására, valamint egy az annak figyelembevételével hozott kúriai eseti döntés⁹ hasonló tartalmú megállapítását is részletezte. A pénzügyminiszter felhívta a figyelmemet, hogy *az ítélezési gyakorlat arról az esetről nem szól, amikor a vagyonekobbzás a jogerős adóhatósági kötelezést megelőzően került elrendelésre*, és ilyen előírások az *adóigazgatás szabályrendszerében sem találhatóak* a következők szerint. Az adóigazgatás rendszerében a büncselekmény esetén történő elszámolás szabályait a régi Art. 43. § (2)-(2d) bekezdései, 2018. január 1-jétől pedig az új Art. 68. § tartalmazza. Ezek a szabályok 2017. december 31-ig és azóta *sem adnak lehetőséget arra, hogy az adóhatóság az általa megállapított adóhiány összegébe beszámítsa a hatáskörébe tartozó adóval kapcsolatban elkövetett büncselekményre tekintettel elrendelt vagyonekobbzással érintett és a költségvetésbe befolyt összeget.* Kivételt ez alól 2018. január 1-jétől az az eset jelent, amikor a büncselekmény elkövetőjét (mint mögöttes felelőst) az adóhatóság az adó megfizetésére határozattal kötelezi az adós nemfizetése okán. *A pénzügyminiszter összegzően állapította meg, hogy a hatályos szabályozás alapján az adóigazgatási eljárásban nem érvényesül a kétszeres elvonás tilalma, ugyanakkor felvetette azt a kérdést, hogy az Abh.-ban foglaltakra figyelemmel szükséges-e ezen elv érvényre juttatását az adóigazgatási eljárásban biztosítani.* Ebben a körben előadta, hogy a feltárt adóhiány és az annak megfizetésére történő kötelezés nem tekinthető szankciónak (az az államot a hatályos szabályozás

⁸ A Hivatalomnál panaszolt konkrét ügyben a NAV a felügyeleti intézkedés indokoltságára vonatkozó saját álláspontját az Értesítésben már megvilágította, ezért eljárásom során a NAV felügyeleti szervének megkeresését tartottam indokoltnak.

⁹ BH.2013.172

alapján megillető közjogi jellegű követelésnek minősül), ennek okán álláspontja szerint az Abh.-ban foglaltak nem irányadóak; annak megállapítását a testület ezen döntése nem zárja ki. Az kizárólag az adóigazgatási eljárásban kiszabott adóbírság, mulasztási bírság tekintetében jelenthet megkötést. A pénzügyminiszter kétségét fejezte ki abban a kérdésben is, hogy a vagyonekobbzás mennyiben tekinthető olyan jogkövetkezmények, amely vonatkozásában az Abh.-ban foglaltak irányadóak lehetnek. Hangsúlyozta, hogy az Abh. a *ne bis in idem* elvének érvényesülése érdekében a büntető jellegű szankciók kétszeri alkalmazásának tilalmát fogalmazza meg. Ehhez képest a vagyonekobbzás a büntetőjogban nem büntetésként, hanem intézkedésként kerül megállapításra, amelynek célja a bűncselekményből származó vagyongyarapodás elvonása, amely nem feltétlenül az elkövetőnél és a feltárt adóhiánnyal azonos összegben jelentkezik. Ugyanakkor a *pénzügyminiszter* jelezte, hogy a vagyonekobbzás kérdésében *az igazságügyi miniszter álláspontját tartja irányadónak*.

Ezt követően a pénzügyminiszter *a vagyonekobbzás útján elvont összegek adóigazgatási eljárásban történő beszámítása kapcsán* 2018. január 1-jétől hatályosan érvényesülő új Art. 59. § (1) bekezdés d) pontja szerinti előírásra vonatkozóan fejtette ki az álláspontját. A hivatkozott rendelkezés értelmében az adóbevétel csökkenését eredményező, valamint vagyoni hátrányt okozó bűncselekmény elkövetője az adó megfizetésére határozattal kötelezhető, ha az adózó az esedékes adót nem fizette meg, és azt tőle nem lehet behajtani, kivéve azt az összeget, amely vagyonekobbzással érintett. A pénzügyminiszter szerint ez a rendelkezés a vagyonekobbzással érintett összeg tekintetében általános jelleggel zárja ki a mögöttes felelősség megállapítását, függetlenül attól, hogy a vagyonekobbzást a bűncselekmény elkövetőjével vagy az adózóval (például egy adókötelezettséggel érintett gazdasági társasággal) szemben rendelik el. Ugyanakkor hangsúlyozta a pénzügyminiszter, hogy ezen előírás alkalmazásának előfeltételei vannak: nevezetesen, hogy az adózó a fizetési kötelezettséget nem teljesítette, azt tőle behajtani nem lehetett, és adóhatóság erre tekintettel határozatban megállapítsa az elkövető mögöttes felelősségét. A pénzügyminiszter rámutatott, hogy a jelen konkrét ügy tényállását alapul véve, ez a rendelkezés az előfeltételek hiányában nem alkalmazható.

Végezetül arról tájékoztattott a pénzügyminiszter, hogy a megkeresésekre figyelemmel *megkezdték a vonatkozó jogi szabályozás áttekintését* annak megállapítása céljából, hogy milyen módosítások alkalmazhatóak annak érdekében, hogy a törvény megfelelő részletességgel – a kétszeres elvonás tilalma érvényre juttatásával – szabályozza a költségvetést károsító bűncselekmények és az adóigazgatási eljárások egymáshoz való viszonyát.

Tekintettel arra, hogy az ügyben a szabályozás vizsgálata során felvetett kérdés az adóigazgatási- és büntetőeljárás egyaránt érinti, *az igazságügyi miniszter* megkeresését indokoltnak tartottam annak okán, hogy az igazságügyért való felelőssége keretében - törvényben meghatározott kivételekkel, valamint az önkormányzati rendeletek tervezetei kivételével - felel a jogszabályok alkotmányosságáért, ennek keretében az alapvető jogok védelmének és a nemzetközi joggal összefüggő követelményeknek az érvényre juttatásáért, valamint a jogrendszer koherenciájáért. Az igazságügyi miniszter válaszában elsőként szükségesnek tartotta rögzíteni, hogy a hatásköre nem terjed ki arra, hogy akár folyamatban lévő, akár lezárt ügyben döntést hozzon, továbbá arra sem hogy a büntetőeljárásban bármely félre nézve kötelező állásfoglalást adjon ki. Kiemelte továbbá, hogy a konkrét panaszon alapuló megkeresésben a BKv-ban rögzített eset ellenkezőjét vizsgálom, vagyis azt, amikor az adóhatósági határozat a büntetőeljárás lezárását követően emelkedett jogerőre. Ennek okán *az igazságügyi miniszter* szerint a kérdéseim az adózás rendjére vonatkozó szabályozáshoz kapcsolódnak, ezért *a pénzügyminiszter álláspontját tartja irányadónak*. Mindazonáltal kiegészítő jelleggel tájékoztattott az álláspontjáról. Leszögezte, hogy a vagyonekobbzás az eredeti (a bűncselekmény előkövetését megelőző) helyzet helyreállítását szolgáló intézkedés, az elvonásnak csak egy alkalommal van helye. Az Abh. megállapításaival kapcsolatban az igazságügyi miniszter hangsúlyozta, hogy a döntés rendelkező részében az Alkotmánybíróság a konkrét ügyben érintett rendelkezésre nézve alkotmányos követelményt

állapított meg. A testület ilyen típusú döntésének jelentését illetően az igazságügyi miniszter az Abtv. 46. § (3) bekezdésére hivatkozott, amely szerint az alkotmányos követelmények az Alaptörvény szabályozásából erednek, és az Alaptörvény rendelkezéseit juttatják érvényre, és ezen alkotmányos követelményeknek a vizsgált, illetve a bírósági eljárásban alkalmazandó jogszabály alkalmazásának meg kell felelnie. Az igazságügyi miniszter részletezte, hogy az Abh. keretében a testület olyan helyzeteket hasonlított össze, amelyeknél egy jogszerűtlen magatartással szemben különböző jogágakhoz tartozó szabályok egyaránt preventív (megelőzést szolgáló), represszív (megtorló jellegű) jogkövetkezmények alkalmazását rendelik. Rámutatott, hogy az Abh.-ban részletezett „büntető jellegű szankció” fogalmi körébe mindkét, az Abh. alapjául szolgáló eljárás eredményeként alkalmazott jogkövetkezmény beletartozik: a büntetőeljárás során kiszabott pénzbüntetés, és az állatvédelmi hatósági eljárás következtében kirótt állatvédelmi bírság egyaránt represszív jellegű, és mindkettő a megelőzést szolgáló büntetésnek tekinthető. Az igazságügyi miniszter álláspontja szerint a jelen ügyben tárgyalt jogkövetkezmények tekintetében az Abh. szerinti levezetés irányadó jellege külön vizsgálendő. Ennek indokolásaként rámutatott, hogy a Btk. szerinti vagyonekobbzás lényege a bűncselekmény elkövetéséből származó javak elvonása, azaz a bűncselekmény elkövetése előtti vagyoni helyzet visszaállítása, amely főszabály szerint nem érinti az elkövető jogszerűen szerzett vagyonát. Ez alól kivételt a Btk. 74. § (1) bekezdés e) pontjába tartozó eset jelenti, amely alapján vagyonekobbzást kell elrendelni arra a vagyonra, amelyet a bűncselekmény elkövetése céljából az ehhez szükséges vagy ezt könnyítő feltételek biztosítása végett szolgáltatottak vagy arra szántak. Ebben az egy esetben a vagyonekobbzás, mint jogkövetkezmény visszatartási célja mellé megtorló célzat is társul.

A vizsgálat megállapításai

I. A hatáskör tekintetében

A feladat- és hatáskörömet, valamint ennek ellátásához szükséges vizsgálati jogosultságaimat az Ajbt. a következőképpen határozza meg: a 18. § (1) bekezdésének a) pontja alapján az alapvető jogok biztosához bárki fordulhat, ha megítélése szerint közigazgatási szerv tevékenysége vagy mulasztása a beadványt tevő személy alapvető jogát sérti vagy annak közvetlen veszélyével jár, feltéve, hogy a rendelkezésre álló közigazgatási jogorvoslati lehetőségeket - ide nem értve a közigazgatási pert - már kimerítette, vagy jogorvoslati lehetőség nincs számára biztosítva. Ugyanakkor a (7) bekezdés kizárja a hatáskörömet olyan ügyben, amelyben a határozat ellen közigazgatási per indult, vagy amelyben jogerős bírósági határozat született. Hasonlóképpen nem vizsgálhatom a bíróság tevékenységét a (3) bekezdés e) pontja értelmében.

A konkrét ügyben a Kft. - az Értesítésben foglaltak szerint - a másodfokú határozattal szemben keresettel nem élt, ennek megfelelően az Ajbt. az adóigazgatási eljárás vizsgálatára feljogosít. Ugyanakkor a kizáró szabály alapján a bíróság tevékenységére vonatkozó információkat kizárólag a tényállás teljes körű megismerése és szemléltetése érdekében használtam fel, arra vonatkozóan megállapítást hatáskör hiányában nem tehetek.

Az alapvető jogok biztos eljárása során vizsgálja, hogy akár a hatósági jogalkalmazás, akár az annak alapjául szolgáló jogszabály alapjoggal összefüggő visszásságot eredményez-e. Az ombudsmani gyakorlat eddig is világossá tette, hogy a biztos számára egy adott jogi szabályozás alapjogi aspektusú vizsgálatára, valamint a jogszabály hiányosságával, tartalmi hibáival, avagy a hatósági jogalkalmazással összefüggő intézkedések megfogalmazására a törvény lehetőséget teremt. A preventív alapjogvédelemre hangsúlyt helyező ombudsmani gyakorlat alapján a biztos mandátuma keretei között marad akkor, ha az alapjogi aspektusú vizsgálathoz nélkülözhetetlen módon, éppen a konkrét alapjogsérelmek és ezen alapuló panaszok hatékony megelőzése érdekében áttekinti a releváns jogi szabályozást.

Ebből következően eljárásomat az előttem folyó ügyben irányadó, valamint a jelenleg hatályos jogszabályi előírások alkotmányossági vizsgálatára is jogosult voltam kiterjeszteni.

Az Ajbt. 28. § (1) bekezdése szerint az alapvető jogok biztosa az általa lefolytatott vizsgálatról jelentést készít, amely tartalmazza a feltárt tényeket és az ezeken alapuló megállapításokat és következtetéseket. Ha álláspontja szerint a visszásság valamely jogszabály vagy közjogi szervezetszabályozó eszköz felesleges, nem egyértelmű vagy nem megfelelő rendelkezésre, illetve az adott kérdés jogi szabályozásának hiányára vagy hiányosságára vezethető vissza, a visszásság jövőbeni elkerülése érdekében az Ajbt. 37. § alapján javasolhatja a jogalkotásra vagy a közjogi szervezetszabályozó eszköz kiadására jogosult szervnél jogszabály vagy közjogi szervezetszabályozó eszköz módosítását, hatályon kívül helyezését vagy kiadását, illetve a jogszabály előkészítőjénél jogszabály előkészítését.

Ugyanakkor megjegyzem, hogy az Ajbt. 2. § (3) bekezdése alapján kezdeményezhetem a jogszabályok Alaptörvénnyel való összhangjának felülvizsgálatát az Alkotmánybíróságnál. Az Abtv. 24. § (2) bekezdése rögzíti, hogy az Alkotmánybíróság a jogszabály Alaptörvénnyel való összhangját az alapvető jogok biztosának határozott kérelmet tartalmazó indítványa alapján akkor vizsgálja, ha az alapvető jogok biztosának álláspontja szerint a jogszabály alaptörvény-ellenessége fennáll. Azonban, ha egy ügyben folytatott vizsgálat eredményeképpen az ott alkalmazott jogszabály tekintetében mulasztásban megnyilvánuló alkotmányellenesség gyanúja merül fel, a hatásköri szabályok nem teszik lehetővé, hogy erre vonatkozóan önálló indítvánnyal éljek az Alkotmánybíróság felülvizsgálatát kérve. Ezen eszköz hiányában az ilyen jellegű ügyekben annak ellenére szükségesnek tartom jelentés formájában megvilágítani az álláspontomat, hogy az illetékes minisztérium a vizsgálat folyamán jelezte, megkezdte az általam a megkeresésben felvetett probléma megoldása érdekében a szabályozás felülvizsgálatát. Teszem mindezt annak érdekében, hogy a jelentés, mint a vizsgálatom eredményeként összegzett álláspontom a jogszabály kiegészítése, módosításának előkészítéséhez tájékoztatást adva járulhasson hozzá az alapjogi visszásság jövőbeni elkerüléséhez.

II. Az érintett alapvető jogok és alkotmányos elvek tekintetében

Az alapvető jogok biztosa egy adott társadalmi probléma mögött álló összefüggés-rendszer feltárása során *autonóm, objektív módon*, kizárólag *alapjogi érvek* felsorakoztatásával és összevetésével tesz eleget az Alaptörvényben kapott mandátumának. Álláspontom szerint az ombudsman akkor jár el helyesen, ha következetesen, zsinórmértékként támaszkodik az Alkotmánybíróság alapvető jogállami garanciákkal és az alapjogok tartalmával kapcsolatos elvi megállapításaira, valamint az egyes alapjogi tesztekre.

Az Alkotmánybíróság a 22/2012. (V. 11.) AB határozatában arra mutatott rá, hogy „az előző Alkotmány és az Alaptörvény egyes rendelkezései tartalmi egyezősége esetén éppen nem a korábbi alkotmánybírói döntésben megjelenő jogelvek átvételét, hanem azok figyelmen kívül hagyását kell indokolni”. Ugyanakkor a testület a 13/2013. (VI. 17.) AB határozatának indokolása során azt emelte ki, hogy az adott határozatban vizsgált törvényi rendelkezések esetében már az Alaptörvény negyedik módosítása alapján jár el a korábbi alkotmánybírói határozatokban foglaltak felhasználhatóságát illetően. A testület ennek kapcsán elvi élel mondta ki azt, hogy „az Alkotmánybíróság a hatályát veszített alkotmánybírói határozat forrásként megjelölésével, a lényegi, az adott ügyben felmerülő alkotmányossági kérdés eldöntéséhez szükséges mértékű és terjedelmű tartalmi vagy szövegszerű megjelenítéssel hivatkozhatja vagy idézheti a korábbi határozataiban kidolgozott érveket, jogelveket. Az indokolásnak és alkotmányjogi forrásainak ugyanis a demokratikus jogállamban mindenki számára megismerhetőnek, ellenőrizhetőnek kell lennie, a jogbiztonság igénye az, hogy a döntési megfontolások átláthatóak, követhetőek legyenek. A nyilvános érvelés a döntés indoklásának létalapja. A korábbi határozatokban kifejtett érvek felhasználhatóságát az Alkotmánybíróság mindig esetről esetre, a konkrét ügy kontextusában vizsgálja.”

Az Alkotmánybíróság a 22/2018. (XI.20.) számú AB határozatában erősítette meg a *jogbiztonság elvének* értelmezésére vonatkozó következetes gyakorlatát a tekintetben, hogy a jogállam nélkülözhetetlen eleme a jogbiztonság. A jogbiztonság az állam - s elsősorban a

jogalkotó - kötelességévé teszi annak biztosítását, hogy a jog egésze, egyes részterületei és az egyes jogszabályok is világosak, egyértelműek, működésüket tekintve kiszámíthatóak és előreláthatóak legyenek a norma címzettjei számára. Vagyis a jogbiztonság nem csupán az egyes normák egyértelműségét követeli meg, de az egyes jogintézmények működésének kiszámíthatóságát is. Ezért alapvetőek a jogbiztonság szempontjából az eljárási garanciák. Csak formalizált eljárás szabályainak követésével keletkezhet érvényes jogszabály, csak az eljárási normák betartásával működnek alkotmányosan a jogintézmények.

A kétszeres eljárás alá vonás és büntetés (*ne bis in idem*) tilalmának érvényesülése érdekében az Alkotmánybíróság az – a jelentésemnek a tényállás felvázoló részében több helyen is hivatkozott - Abh.-ban egy konkrét törvényi előírás¹⁰ alkalmazására vonatkozóan fogalmazott meg alkotmányos követelményt. A testület a jogbiztonság elvéből, valamint a kétszeres eljárás alá vonás és büntetés tilalmából eredő alkotmányos követelményként fogalmazta meg, hogy „ha állatkínzás vétsége vagy büntette miatt *büntetőjogi* felelősség megállapításának van helye, vagy a büntetőjogi felelősség kérdésében már jogerős marasztaló döntés született, akkor ugyanazon tényállás alapján indult állatvédelmi *hatósági eljárásban*, ugyanazon jogellenes cselekmény miatt *állatvédelmi bírság kiszabására* ugyanazon személlyel szemben *nem* kerülhet sor.” A döntése indokolásaként a testület az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdését illetően a következőket fejtette ki: „[a] szóban forgó alaptörvényi rendelkezés nem tiltja önmagában azt, hogy valakivel szemben, ugyanazon jogellenes cselekménye miatt több, más jogágba tartozó, eltérő funkciójú eljárást folytassanak le és ezek eredményeként jogkövetkezményt alkalmazzanak. A *ne bis in idem* elvében testet öltő alkotmányos garancia kifejezetten az állami büntetőhatalom visszaélésszerű gyakorlásával szemben védi az egyént, ezért annak a tilalmát foglalja magában, hogy meghatározott személlyel szemben, ugyanazon büntetendő cselekmény miatt - azt követően, hogy büntetőjogi felelősségéről jogerős döntés született - *újabb, büntető szankció alkalmazására irányuló eljárást indítsanak, illetve büntető jogkövetkezményt alkalmazzanak. Az Alkotmánybíróság – összhangban a ... XXVIII. cikket érintő gyakorlatával - annak mérlegelésekor, hogy a vizsgálat alá vont eljárás, illetve szankció „büntető” jellegű-e vagy sem, nem az adott eljárás jogági besorolását tekintti döntőnek, hanem az eljárás és jogkövetkezmény funkciójából indul ki.* Mindez nem jelenti azt, hogy *ne bis in idem* elve érvényesülési körének meghatározása korlátlan lenne, hiszen az Alkotmánybíróság korábbi gyakorlata és az azzal összhangban álló Emberi Jogok Európai Bíróságának gyakorlata alapján megfelelő mértékben kimunkált mérce áll rendelkezésre annak meghatározására, hogy mely eljárás, illetve jogkövetkezmény tekinthető büntető jellegűnek. Az Alkotmánybíróság értelmezésében – összegezve eddigi gyakorlatát, illetve felhasználva a nemzetközi jogvédelmi mechanizmusokban kikristályosodott mércét – az Alaptörvény XXVIII. cikk (6) bekezdése tekintetében egy *eljárás* abban az esetben büntető jellegű, ha *valamegy természetes személy által megvalósított jogellenes cselekmény miatti felelősségre vonásra irányul*, amennyiben az eljárás során alkalmazandó *jogkövetkezmény* büntetésnek minősül, azaz - célját és hatását tekintve - *megtorló jellegű és preventívot szolgáló joghátrány.*” (Indokolás [35])

A testület az Abh. alapját jelentő konkrét ügyben felvetett alkotmányjogi problémán túlmutató körben is szükségesnek tartotta az érintett szabályozás és az Alaptörvény közötti összhang vizsgálatát. Ennek eredményeként a jogbiztonság érvényesülése érdekében a *párhuzamosan, a jogszerűtlen magatartás alapján folyó különböző jogági eljárásokra vonatkozóan érvényesítendő követelményre* a következők szerint utalt: „az Alaptörvény rendelkezései nem zárják ki általános jelleggel, hogy a jogalkotó a büntetendő cselekményekhez - a büntetőjogi szankció mellett - más jogágba tartozó jogkövetkezmény(ek)e)t is fűzzön. A *jogbiztonságból eredő kiszámíthatóság követelményéből ugyanakkor következik, hogy a jogalkotónak - amennyiben a büntetőjogi fenyegetettséggel rendelkező jogellenes cselekményhez más jogágba tartozó jogkövetkezmény is társul - egyértelműen, megfelelő részletességgel szabályoznia kell a különböző eljárások egymáshoz való viszonyát.* Különösen hangsúlyos ez

¹⁰ Az állatok védelméről és kíméletéről szóló 1998. évi XXVIII. törvény 43. § (1) és (4) bekezdése: ennek értelmében meghatározott tényállás megvalósulása esetén állatvédelmi bírságot kell kiszabni, amelynek megfizetése nem mentesít más jogkövetkezmények alól.

az alkotmányos követelmény a büntetőjogi, valamint az azzal rokon, de a büntetőjog »kemény magjához« nem sorolható eljárások viszonyában, ugyanis – ahogy az Alkotmánybíróság több határozatában megállapította – a büntetőjogi jellegű eljárások egyik jellemzője, hogy a büntetőjogi elmarasztaláshoz sok tekintetben hasonló funkciójú joghátrányokkal járnak, így felvetődhet a kettős szankcionálás lehetősége.” (Indokolás [49])

Az Alkotmánybíróság a *tisztességes hatósági eljárás*hoz való jog lényegéről kialakított álláspontját elvi jelentőséggel a 6/1998. (III. 11.) AB határozatban foglalta össze, amelyet többek között a 8/2015. (IV.17.) számú határozatában is megerősített: a tisztességes eljárás követelménye „olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás méltánytalan vagy igazságtalan, avagy nem tisztességes.” A tisztességes eljárás követelménye a hatósági ügyek intézése során túlmutat az eljárás legalitásán. Az Alaptörvény XXIV. cikkének érvényesüléséhez nem elegendő, ha a hatóságok betartják az ügy elintézésére irányadó anyagi és eljárási jogszabályokat, hanem szükséges az is, hogy *mind az egyedi ügyintézés, mind az arra irányadó jogszabályok segítsék az ügyféli jogok érvényesülését*. Álláspontom szerint a jogállamiság és az abból fakadó tisztességes eljárás követelményének nemcsak a szabályozási szinten, hanem a jogalkalmazó szervek mindennapi gyakorlatában is folyamatosan érvényesülnie kell.

III. Az ügy érdeme tekintetében

III/1. A konkrét ügy szabályozási környezetét és jogalkalmazási gyakorlatát illetően

Elsőként fontosnak tartom tisztázni a *kétszeres értékelés és büntetés tilalma, valamint a kétszeres elvonás tilalma közötti különbséget*. A ne bis in idem a büntető szankció alkalmazására irányuló eljárás és büntető jogkövetkezmény kiszabása körében érvényesítendő alkotmányos garancia, ahogy arra az Alkotmánybíróság az Abh.-ban is utalt. Ehhez képest a kétszeres elvonás tilalma a BKv alapján a büntetőeljárásban is érvényesülő, de *álláspontom szerint* alapvetően a jogbiztonság követelményéből levezethető jogállamisági kritérium, amely alapján tilos ugyanazon jogalaphoz származó igény alapján a vagyon többszörös elvonása az igény kötelezettjétől. Konkrétan ez utóbbi tilalomra vonatkozóan alkotmánybírósági gyakorlat nem áll rendelkezésre. Ugyanakkor a pénzügyminiszter a válaszában úgy utalt az elvire, mint amely tipikusan a büntetőjog és a közigazgatási jog (adó jog), vagyis közjog-közjog relációban érvényesül. Ezenkívül a Kúriának a BKv-ban tett, fentiekben idézett és a későbbiekben részletezendő megállapítása is a kétszeres elvonás tilalmából kiindulva – azt nem részletezve - fogalmaz meg a büntetőeljárásban alkalmazandó véleményt.

A fenti tilalmak alkalmazandóságának megállapítása érdekében hangsúlyozom, hogy - mint arra a pénzügyminiszter és az igazságügyi miniszter egyaránt utalt - *az adóigazgatási eljárásban az adótartozás megfizetésére való kötelezés, illetve a büntetőeljárás keretein belül a vagyonelkobzás elrendelése nem büntető jellegű jogkövetkezmény, hanem a vagyoni viszonyok helyreállítását célzó intézkedés* abban az esetben, ha az államnak az adójogszabályok alapján fennálló követelését az adózó önként nem teljesíti.

A fentiek fényében a jelen ügyben a kétszeres elvonás tilalmának érvényesülését vizsgáltam.

A bűncselekmény elkövetője által önként befizetett, valamint a vagyonelkobzással teljesített összeg elszámolására vonatkozó, a konkrét ügyben *alkalmazandó jogszabályi előírások* tekintetében a következőket állapítottam meg.

A büntetőeljárásban a Btk. az intézkedések körében nevesíti a vagyonelkobzást, amelyet a 74. § (1) bekezdés a) pontja szerint el kell rendelni arra „a bűncselekmény elkövetéséből eredő vagyonra, amelyet az elkövető a bűncselekmény elkövetése során vagy azzal összefüggésben szerzett.” *A jelen ügyben hangsúlyos, hogy bűncselekmény elkövetője csak természetes személy lehet ugyanakkor vagyonelkobzást nemcsak vele szemben lehetett elrendelni*. Ugyanis a Btk. 74. § (2) bekezdése alapján „[a] vagyonelkobzást el kell rendelni arra a bűncselekmény elkövetéséből eredő, a bűncselekmény elkövetése során vagy azzal összefüggésben szerzett vagyonra is, amellyel más gazdagodott. *Ha*

gazdálkodó szervezet gazdagodott ilyen vagyonnal, a vagyonekobbzást a gazdálkodó szervezettel szemben kell elrendelni.” A vagyonekobbzás lényege tehát a bűncselekmény elkövetéséből származó javak elvonása, azaz a bűncselekmény elkövetése előtti vagyoni helyzet visszaállítása.

Ami az adóigazgatási eljárást illeti, a régi Art. a befizetések elszámolására vonatkozóan külön előírásokat tartalmazott az elkövető által teljesített összegek tekintetében: a 43. § (2) bekezdése alapján az állami adó- és vámhatóság hatáskörébe tartozó adóval, költségvetési támogatással kapcsolatban elkövetett bűncselekményre tekintettel az *elkövető által befizetett* összeget az adóhatóság átvezeti azon adózó adószámlájára, amelynek a bűncselekmény következtében fizetési kötelezettsége keletkezett. Ugyanakkor a régi Art. a vagyonekobbzás útján elvont összegek elszámolására nézve nem rendelkezett.

Mindezek értelmében, ha egy a költségvetést károsító bűncselekmény okán a gazdálkodó szervezettel szemben jogerősen vagyonekobbzást rendeltek el, emellett ugyanezen cselekmény miatt a gazdálkodó szervezetet az adóhatóság is az adótartozás megfizetésére kötelezte, a két kötelezettség párhuzamos fennállása ellenére a *kétszeres elvonás tilalmának érvényesülését a konkrét ügyben hatályos jogszabályi előírások nem garantálták.*

Ezen probléma felmerülése esetén az *ítélkezési gyakorlat* egységesítését szolgálta (ahogy ma is) a BKv. A döntés III. pontjában foglaltak szerint a kétszeres elvonás tilalmára tekintettel a vagyonekobbzás alkalmazásának nincs helye, ”ha a költségvetési bevétel kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik a vagyonnal gazdagodott, a kiesett bevétel megfizetésére, a jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény visszafizetésére, illetve a jóváhagyott céltól eltérően felhasznált pénzeszközök visszafizetésére már kötelezte.”

Tehát, ha az adóhatósági határozat a vagyonekobbzás elrendelését megelőzően emelkedett jogerőre, a BKv figyelembevételével a büntetőeljáráásban a kétszeres elvonás tilalma érvényesülhetett. Amennyiben viszont a *jogerős adóigazgatási döntés a vagyonekobbzás elrendelését követően született, úgy sem jogszabály, sem jogalkalmazási iránymutatás nem állt rendelkezésre a kétszeres elvonás tilalmának az adóigazgatási eljárásban való érvényesítésére.*

Ez a konkrét ügyre nézve azt jelenti, hogy a *vagyonekobbzás adótartozásba való beszámítására az adóhatóságnak nem volt jogköre. Az elkövető által befizetett 10.000.000 forint eltérő kezelését, nevezetesen annak beszámítását vizsgálva azt állapítottam meg, hogy arra a régi Art. fentiekben idézett 43. § (2) bekezdése lehetőséget biztosított. Ebből következően a NAV eljárását illetően a tisztességes hatósági eljárásból való joggal összefüggésben alapjogi visszátérítést nem tartam fel.*

Itt szükséges reagálnom a pénzügyminiszter azon felvetésére, amely szerint az ügyben eljáró bíróságnak kellett volna megvárnia a jogerős adóhatósági határozatot, s a vagyonekobbzás elrendelésére ezt követően hozott ítéletével a tárgybéli probléma kialakulását megelőzhetné volna. Amint arra a jelentés hatáskörömet ismertető részében már hivatkoztam, az Ajbt. 18. § (3) bekezdés e) pontja kifejezetten tiltja a bíróság tevékenységének vizsgálatát. Ennek megfelelően az a vagyonekobbzás tárgyában hozott bírói döntés felülvizsgálatára az Ajbt. nem biztosít lehetőséget.

Mindezekon túl a konkrét ügyben (a felügyeleti jogkör gyakorlása során hozott adóhatósági döntés alapjogi szempontú vizsgálatának eredményét nem érintően) szükségesnek tartom kifejteni a NAV által az Értesítésben hivatkozott *EU Bíróság ítélkezési gyakorlatának alkalmazhatóságára vonatkozó álláspontomat.* A NAV által hivatkozott három ügyben az EU Bíróság olyan nemzeti szabályozásokat vizsgált, ahol ugyanazon tényállás szankcionálására közigazgatási- és büntetőeljárás keretében egyaránt sor került. Fontosnak tartom leszögezni, hogy *az EU Bíróság hatásköre csak azon kérdésekre korlátozódik, ahol a tagállamok az uniós jog hatálya alatt járnak el.* Az Értesítésben hivatkozott ügyek mindegyike a hozzáadottérték-adóval kapcsolatos nemzeti szabályozást érinti, ehhez képest az ombudsmani vizsgálatban górcső alá vett ügyben hozott másodfokú határozat ettől eltérő, kizárólag tagállami szabályozással érintett közteher ellenőrzésére irányult. Ennek okán *a jelen kérdésben az EU Bíróság döntései kizárólag elvi megalapozásul szolgálhatnak.* Ami a döntések tartalmát illeti, a következő megállapításra jutottam. A C-617/10 számú ügyben a magánszeméllyel szemben folytatott eljárások párhuzamosságának kizártságához

az EU Bíróság szükségesnek tartotta az adójogi jogkövetkezmény büntető jellegének meghatározott szempontok szerinti vizsgálatát és megállapítását, amely azonban a nemzeti bíróság feladata. A C-217/15 és C-350/15 számú egyesített ügyek tényállása annyiban tér el az általam vizsgált ügytől, hogy a büntetőeljárást magánszeméllyel szemben folytatták le, míg az adóbírság azon társaságokat terhelte, amelynek a magánszemély a törvényes képviselője volt, ebből következően az előterjesztett kérdésre az EU Bíróság a ne bis in idem követelményével nem tartotta ellentétesnek, ha az adóbírságot valamely jogi személyiséggel rendelkező társasággal szemben alkalmazták, míg a büntetőeljárás valamely természetes személlyel szemben indult. *Mindezek alapján a NAV által hivatkozott ügyekben az EU Bíróság nem egy gazdálkodó szervezet, hanem egy magánszemély nézőpontjából vizsgálta a párhuzamos eljárások kizártságát, ennek okán az ismertetett döntések nem jelentenek elvi alapot álláspontom kialakításához.*

III/2. A jelenlegi szabályozási környezet tekintetében

Az új Art. 2018. január 1-jei hatályba lépésével az adóigazgatási szabályozás egy új előírást tartalmaz a bűncselekmény okán kiszabott vagyonekhozással kapcsolatosan. Korábban a régi Art. 35. § (2) bekezdésének e) pontja úgy rendelkezett, hogy „[h]a az adózó az esedékes adót nem fizette meg és azt tőle nem lehet behajtani, az adó megfizetésére határozattal kötelezhető ... az adóbevétel csökkentésével kapcsolatos, valamint költségvetési csalás elkövetésével vagyoni hátrányt okozó bűncselekmény elkövetője az azzal összefüggő adó tekintetében”. Az új Art. 59. § (1) bekezdésének d) pontja az adóhatóságot már annyiban korlátozza, hogy „[h]a az adózó az esedékes adót nem fizette meg, és azt tőle nem lehet behajtani, az adó megfizetésére határozattal kötelezhető ... az adóbevétel csökkenését eredményező, valamint vagyoni hátrányt okozó bűncselekmény elkövetője az azzal összefüggő adó tekintetében, *kinéve azon összeget, amely vagyonekhozással érintett?*”.

Példával bemutatva, ha egy gazdasági társaság adótartozást halmozott fel, amely az adóvonzaton túl költségvetési csalásnak is minősül, úgy az adóhatóság nemcsak a gazdasági társasággal szemben jogosult az adókövetelést érvényesíteni, hanem az adott bűncselekményt elkövető természetes személlyel (vezető tisztségviselő, munkatárs stb.) szemben is felléphet az adótartozás megfizetése érdekében, amely esetben viszont az *elkövető fizetési kötelezettségét már a vagyonekhozás figyelembevételével kell meghatározni.*

A fenti előírás – mint arra a pénzügyminiszter is felhívta a figyelmet – *kizárólag a mögöttes felelősség* alapján megállapított fizetési kötelezettségre vonatkozik. Így ez a rendelkezés *nem általános jelleggel* teszi lehetővé a vagyonekhozással érintett összegnek megfelelő adó esetében a kétszeres elvonás tilalmának érvényesülését: ugyanis *amennyiben az adós gazdasági társaság az adótartozás megfizetésére elegendő vagyonnal rendelkezik, vagyis az tőle behajtható, akkor az új Art. 59. § (1) bekezdésének d) pontja nem alkalmazható, függetlenül attól, hogy a bíróság vagyonekhozást rendelt-e el korábban a gazdasági társasággal szemben.*

Az elkövető által befizetett összegek elszámolására vonatkozóan az új Art. 68. § (1) bekezdése a régi Art. 43. § (2) bekezdésével azonos előírást tartalmaz.

Mindezek alapján a korábban a konkrét ügyre vonatkozóan tett megállapításomat a jelenlegi szabályozási környezet tekintetében is fenntartom: ha az adóigazgatási döntés a vagyonekhozás elrendelését követően válik véglegessé, úgy sem jogszabály, sem jogalkalmazási iránymutatás nem áll rendelkezésre a kétszeres elvonás tilalmának az adóigazgatási eljárásban való érvényesítésére.

Fontosnak tartom ezen a ponton felidézni a már többször hivatkozott Abh. megállapításait. Az Alkotmánybíróság ebben a döntésében két szempontból fejtette ki a véleményét. Egyrészt a kettős szankció alkalmazásának kizártsága kérdésében, amely megállapítások – a pénzügyminiszter és az igazságügyi miniszter álláspontjával egyetértve – a jelen ügyben nem relevánsak, tekintettel arra, hogy az adóhiány megállapítása nem minősül büntető jellegű jogkövetkezménynek. Ugyanakkor a testület a párhuzamos eljárások egymáshoz való viszonyát egyértelműen és megfelelő részletességgel történő szabályozás követelményét is

hangsúlyozta ebben a döntésben, amelyet a jogbiztonságból eredő kiszámíthatóság kritériumából vezetett le.

Álláspontom szerint a kétszeres elvonás tilalmának érvényesülését a hatályos jogszabályi előírások nem garantálják, amely szabályozás felveti a jogállamiságból fakadó jogbiztonság követelményének sérelmét, tekintettel az Abb.-ban kifejtett érvelésre.

Intézkedésem

A jelentésben feltárt alapvető joggal összefüggő visszásság jövőbeni megelőzése érdekében az Ajb. 37. §-a alapján felkérem a pénzügyminisztert, hogy a Kormány tagjainak feladat- és hatásköréről szóló 94/2018. (V. 22.) Korm. rendelet 64. § (1) bekezdés 1. pontjában meghatározott hatáskörében – a probléma alapjogi és büntetőjogi vonatkozásai miatt – az igazságügyi miniszterrel együttműködve tekintse át az adózás rendjére vonatkozó jogszabályokat, abból a szempontból, milyen törvénymódosítás szükséges ahhoz, hogy a kétszeres elvonás tilalma általános jelleggel érvényesülhessen abban az esetben, ha az adóhatóságnak az adóhiányt megállapító határozata a költségvetési csalás miatt vagyonek Kobzást elrendelő ítélet meghozatalát követően válik véglegessé.

Budapest, 2020. az elektronikus dátumbélyegző szerint

Dr. Kozma Ákos