

Gócza Ágnes: A jövedéki adóztatás a jövedéki törvény és a büntetőjog aspektusából
Debreceni Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, III. évfolyam, jogász szak

Keywords: financialfraud, excisetax, criminallaw

Bevezetés

Az adó nem egy közkezdvelt fogalom. A XVII. században szerződéselméletek fogalmazták meg az adózás lényegét, és szükségszerűségét. Ezen elméletek szerint a nép szerződik az állammal, a közösség létrehozására, fenntartására. A közös célok megvalósítása érdekében mindenki befizeti az általa megtermelt javak egy részét, az állam pedig az újraelosztás rendszerén keresztül, rászorultsági alapon visszajuttatja a befizetett javak egy részét, és közösségi szükségleteket kielégítő beruházásokat valósít meg.¹ Napjainkban a makrogazdaság egyik meghatározó része az állami szféra, amely központi, vagy helyi költségvetési szervein keresztül egyoldalú, közvetlen ellenszolgáltatás nélküli tranzakciókkal valósítja meg a jövedelem újraelosztását. A magánszférából – a háztartási és a vállalati szektorból – kiadásai fedezésére adókat (illetékeket, vámokat, stb.) szed be, illetve transzfereket juttat a magánszférának szociális és gazdálkodási céljai megvalósítása érdekében, emellett kormányzati vásárlásokat eszközöl társadalmi közös szükségletek kielégítésére (pl. autópálya építés).² Az egyik ilyen jelenleg is használt adótípus a jövedéki adó. Igaz, nem a legszélesebb körben ismert adófajta, de jelentősége nem vitatható sem Magyarország költségvetésében, sem az Európai Unió adórendszerében. Érdekessége, hogy a jövedéki termékek körébe olyan nagy múltra visszatekintő és komoly hagyományokkal rendelkező termékek tartoznak, mint a bor, a pezsgő, a pálinka vagy például a pipadohány, és nem utolsósorban a „fekete arany” különböző származékai. Az elmúlt időszak sokakat érintő témája a gazdasági- pénzügyi válság. Érdeklődéssel tekintünk minden olyan lehetséges eszközre, mellyel kezelni lehet, vagy legalábbis enyhíteni a válság negatív hatásait. Az állam által egyik leginkább alkalmazott eszköz az adóterhek növelése. Az adó mértékének növelésével azonban nem feltétlenül érjük el a költségvetés bevételeinek növelésére irányuló célkitűzéseinket, hiszen az adóterhek növelésével együtt nő az adóelkerülésre való hajlam is. A már korábban említett - az állam és a nép közötti - szerződéses viszonyban mindkét oldalon egyre gyakrabban súlyos visszaélések

¹Fejezetek a jogbölcseleti gondolkodás történetéből. Második, bővített és javított kiadás Szerk.: SZABÓ Miklós, Bíbor Kiadó, Miskolc, 2004. 14-19.

²GACSÁLYI-MEYER-MISZ-SIMONITS: *Közgazdaságtan II. Makroökonómia*, Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest, 2009. 15-16., 140-141.

tapasztalhatók egyrészt az adóbefizetés, másrészt az adójövedelmek felhasználása, újraelosztása terén. A gazdasági bűncselekmények tehát közvetlenül, vagy közvetetten a társadalom minden tagját érintik. A helyzet orvoslására a kormányzat kiemelt célkitűzésévé vált a költségvetési hiány csökkentése a költségvetési bevételek maradéktalan beszedésén keresztül. Ezen célkitűzés eszköze a büntetőjog, melynek a jövedéki adózással kapcsolatos bűncselekményeket érintő részei folyamatosan változnak annak érdekében, hogy hatékonyan tudja csökkenteni az adóelkerülés szintjét. A tanulmány célja egyrészt, hogy rövid áttekintést adjon a jövedéki adóztatásról, bemutassa ezen kevésbé ismert adótípust, annak helyét, szerepét jelenlegi adórendszerünkben, illetve a jövedéki termékre elkövetett bűncselekmények ismertetése a teljesség igénye nélkül. Igyekszem rávilágítani a büntetőjog aktuális változásaira, a változás okaira és lehetséges hatásaira, ismertetem a kutatásom során megfogalmazódott problémafelvető kérdéseimet és az azokra adott válaszaimat.

A jövedéki adózás szabályozásának rövid történeti áttekintése

A **jövedék** kifejezés a német Gefäll szó fordításából származik. A tágabb értelemben vett jövedék magában foglalja az állam összes, pénzügyi felségjogán alapuló bevételt, szorosabb értelemben a jövedék a közigazgatási és pénzügyi regálékat (egyedáruság), illetve vámot és fogyasztási adót jelent.³

A „jövedék” kialakulása, története szorosan összefügg a gazdasági élet irányításával, az állami beavatkozással, így gyökerei az állam kialakulásáig nyúlnak vissza. Az állam viszonylag korán felismerte, hogy egyes termékekre stabil elvonást lehet érvényesíteni az irántuk meglévő, szenvedélyhez, szokáshoz kötött keresletre alapozva, vagy a gazdasági-társadalmi életben betöltött fontosságuk miatt. Az elvonás tárgyát általában a társadalom széles rétegei által keresett vagy luxusigényeket kielégítő termékek képezték. Ezek a termékek a társadalmi-gazdasági fejlődést követve, illetve a természeti-gazdasági adottságokat nézve idővel változtak.⁴

Magyarországon az első, klasszikus jövedéki szabályozás az **Aranybullában** található. Könyves Kálmán többször is hivatkozik az országalapító István alkotta törvényekre, melyek közül a 34.§ kimondja: Ha valaki saját és házilag termelt dolgaiból ad el valamit a vásáron, Szent István törvényei szerint fizetnek vámot.⁵ **1690**-ben a Habsburg befolyás alatt álló pénzügyi közigazgatás a **sóra egyedáruságot** vezetett be, illetve az **állam fennhatósága alá**

³<http://jovedekiado.hu/contents/view/jovedeki-ado> (letöltés dátuma: 2014. június 20.)

⁴ SIMON István (Szerk.): *Pénzügyi jog II.*, Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 261-263.

⁵ Könyves Kálmán törvényei - I. törvénykönyv (<http://1000ev.hu/index.php?a=3¶m=438>) (letöltés dátuma: 2014.június 20.)

utalta a bor, sör és a pálinka adózását. A kiegyezéskor született a **sójövedéki törvény** melynek egyik célja volt, hogy a só eladásából az államkasszába bevételek kerüljenek. A dualizmus korában a Monarchia hatékony és rendkívül precízen szabályozott jövedéki- és fogyasztási adóztatási rendszert épített fel, és **az állam magának tartotta fenn a dohány, a szesz, és a só termelési jogát.** A II. világháborút követően megszüntették **az addigi szigorú, kötött jövedéki szabályozást és ellenőrzést,** mivel az állami vállalatok és szövetkezetek megbízható adófizetőnek számítottak és így csak az adókat szabályozták. A jövedéki adózást csak az 1990-es években „élesztették újjá”. A bekövetkezett társadalmi-gazdasági rendszerváltás következtében az állami vállalatokat felváltották a kis- és középvállalatok. A vállalkozók döntő többsége a jogszabályok betartásával dolgozott, ám sokan felismerték, hogy elsősorban a magas adótartalmú termékekkel elkövetett kisebb-nagyobb jogsértésekkel viszonylag rövid idő alatt jelentős haszonra lehet szert tenni.⁶

Az ABC termékekkel⁷, valamint a kőolajipari termékeknel egyre nagyobb **teret nyert az adók elcsalása, az illegális előállítás, a csempészet és a feketepiaci értékesítés.** Ez az állam részére kétféle összefüggésben is kárt okozott: egyrészt az állam a meg nem fizetett adók (áfa, fogyasztási adó) miatt sok milliárd forint bevételtől esett el, másrészt a legális vállalkozások oly mértékű versenyhátrányba kerültek, ami egy normálisan működő piacgazdaságban nem megengedhető. A megoldás a jövedék újraélesztésében, fejlesztésében rejlett. Ekkor született meg **a jövedéki szabályozásról és ellenőrzésről, valamint a bérfőzési szeszadóról szóló 1993. évi LVIII. törvény (Jszt.),** amely 1993. július 1-én lépett hatályba. A fogyasztási adóköteles jövedéki termékek ellenőrzése ekkor még megosztott volt, ami nem segítette elő a hatékony adóbeszedést. Emellett az Európai Unióhoz történő csatlakozási törekvés is megalapozta a magas fogyasztási adóval terhelt jövedéki termékek esetében a fogyasztási adót felváltó jövedéki adó bevezetését. **A jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 1997. évi CIII. törvény (rég. Jöt.)** 1998. január 1-jével lépett hatályba.

Magyarország 2004. május 1-én csatlakozott az Európai Unióhoz, amely változást eredményezett a jövedéki szabályozás területén is. A belső államhatáron megszűnt a vámeljárási és az egységes belső piacon az áruk, köztük a jövedéki termékek a belföldi adók kivetése nélkül szabadon mozoghattak. Annak érdekében, hogy a költségvetést megillető

⁶HETÉNYI István: *Az adópolitikaváltozások súlypontjai*, In: VERESS József (szerk.): *A gazdaságpolitika változó súlypontjai*, Akadémia Kiadó, Budapest, 1994. 97-104.

⁷Az ABC termékek (alkohol, benzin, cigaretta) a jövedéki termékek korántsem teljes, ám nagy közismertségnek örvendő elnevezése.

adók az új helyzetben is beszédhetők legyenek, a nemzeti szinten kialakított jövedéki-adórendszer uniós szintre kellett emelni.⁸ Az európai uniós jogszabályi normák maradéktalan átvétele érdekében hosszantartó előkészületek után a csatlakozáskor lépett hatályba a **jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény** (a továbbiakban: Jöt.).⁹

A jövedéki adó jelentősége a költségvetésben

A három fő adónem – az általános forgalmi adó, a személyi jövedelemadó, valamint a jövedéki adó – fontos szerepet tölt be a központi költségvetésben. Magyarországon a közvetett adók súlya az EU régi tagállamaihoz képest nagyobb. Ez összefüggésben áll a feketegazdaság méretével, de alkalmazása mellett szólnak bizonyos hatékonysági tényezők is. Az indirekt adók részaránya Magyarországon az EU átlag alatti, de lassan növekvő.¹⁰ A magyar központi költségvetés, mint az államok költségvetései általában, legnagyobb részt az adóbevételekre támaszkodik, ez képezi a bevételi oldal legjelentősebb hányadát. A költségvetés fő adónemeiből származó bevételek közül az általános forgalmi adó, a személyi jövedelemadó, a társasági adó csökkenést mutat az elmúlt években, de a jövedéki adóból származó bevételek folyamatosan növekvő tendenciájúak. A jövedéki adó tehát jól tervezhető, az állam „megbízható” bevételeihez tartozik.¹¹

A büntetőjog, mint a költségvetés védelmi eszköze

A költségvetés bevételeinek védelme társadalmi érdek, mivel az állam az újraelosztáson keresztül szociális- és egyéb állami gondoskodást biztosít a társadalom tagjai számára. A gazdasági bűncselekmények tehát közvetlenül, vagy közvetetten a társadalom minden tagját

⁸ LACZI – HENGER – KERÉKES: *Jövedéki ismeretek*; VIVA Média Holding, Budapest, 2004. 11-13.

⁹ Ehhez kapcsolódóan lásd: Dr. KAMPMÜLLER Sándor: *A jövedéki adójog és a büntetőjog kapcsolata és szabályozásának változása a rendszerváltástól*, Tudományos tevékenység a Vám- és Pénzügyőrségnél, 2008., 116-119.

¹⁰ SIMON István (Szerk.): *Pénzügyi jog I.*, Osiris Kiadó, Budapest, 2007., 383-386.

¹¹ <http://www.asz.hu/jelentes/1016/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2009-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/1016j000.pdf>; 73; 84-102.

<http://www.asz.hu/jelentes/1117/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2010-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/1117j000.pdf>

<http://www.asz.hu/jelentes/1297/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2011-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/1297j000.pdf>; 39.

<http://www.asz.hu/jelentes/13080/jelentes-magyarorszag-2012-evi-kozponti-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/13080j000.pdf>; 30-33.

<http://www.asz.hu/jelentes/1289/velemenymagyarorszag-2013-evi-kozponti-koltsegveteserol-szolo-torvenyjavaslatrol/1289j000.pdf>; 21.

A központi kormányzat előzetes mérlege 2012. 1. számú melléklet
http://www.kormany.hu/download/8/d8/90000/mrg2012_05.pdf

érintik. A büntetőjog a társadalmi érdekek védelme mellett a társadalmi problémák kezelésének, visszaszorításának is fontos eszköze.

A folyamatosan változó büntetőjog

A bűnelkövetők rafinált állandóan változó eszközei, a „kiskapuk” folyamatos keresése szükségszerűvé teszi a büntetőjogi szabályozás folyamatos változtatását, mintegy reagálva a társadalomban bekövetkezett negatív változásokra.

A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény (továbbiakban: régi Btk.) több mint száz alkalommal módosult.¹² Ezen módosítások szinte minden esetben érintettek egy, vagy több gazdasági bűncselekményt.

Az Igazságügyi Minisztérium kezdeményezésére és irányításával 1992-ben megalakult kodifikációs bizottság¹³ átfogóan újraszabályozta a régi Btk. XVII. fejezetében¹⁴ foglalt bűncselekményeket. A bizottság munkájának eredményeként jelent meg az 1994. évi IX. törvény. Az EU-s csatlakozást követő jogharmonizációt és a joggyakorlat tapasztalatainak feldolgozását alapul véve a gazdasági bűncselekményeket ismételten újraszabályozta a 2005.évi XCI. törvény, valamint a 2007. évi XXVII. törvény. Ezt követően 2010-ig a gazdasági bűncselekmények szabályozásában gyakorlatilag nem történt változás.¹⁵

Az állam szempontjából fontos gazdaságpolitikai cél az adóztatás hatékonyságának fokozása mellett az adóelkerülés szintjének csökkentése. Az egyik ok tehát a jogi szabályozás változtatására az, hogy **a gazdasági válság következtében a kormányzat kiemelt célkitűzése lett a költségvetési hiány csökkentése, valamint a költségvetési bevételek maradéktalan beszedése.** A jogszabályi változtatás szükségességét vetette fel továbbá az a tény, hogy a gazdasági bűncselekményeknek a kifogyhatatlan emberi leleményesség következtében újabb és újabb formái jelennek meg, ezért azok megfékezésére irányuló büntetőjogi védelem az elmúlt több mint harminc évben folyamatos változtatások következtében mára a **túlzottan részletező szabályozás** nem kívánt irányába mozdult el, ezért a kormányzat igyekezett kidolgozni egy **összehangoltabb védelmet a költségvetést sértő bűncselekményekkel szemben.** A költségvetést károsító bűncselekmények túlzott elterjedése tette szükségessé a büntetőjog különös részének újraszabályozását és ehhez

¹² T/6958. számú törvényjavaslat a Büntető Törvénykönyvről 189.;
(<http://www.parlament.hu/irom39/06958/06958.pdf>)

¹³ MOLNÁR Gábor Miklós: *Adócsalás a költségvetési csalásban*; HVG-ORAC, Budapest, 2011., 16.

¹⁴ A régi Btk. XVII. fejezete a gazdasági bűncselekményeket tartalmazza

¹⁵ Abüntetőjogi szabályozás alakulását részletesebben lásd: Dr. KAMPFMÜLLER Sándor (2008.): *i.m.*120-124.

kapcsolódóan került késlekedés nélkül elfogadásra a **2011. évi LXIII. törvény**. Az említett jogszabály 2.§-a 2012. január 1. napjától a Btk.-ba iktatta a **költségvetési csalás új tényállását**. Ennek célja, hogy átalakítsa a költségvetést károsító cselekményekkel szembeni büntetőjogi fellépés eszközeit, és ez által valamennyi erre irányuló cselekmény büntethető legyen. A büntető törvénykönyv kodifikációs folyamatának eredményeként született meg a **2012. évi C. törvény**, amely szinte egyező tartalommal vette át a régi Btk. szövegét a költségvetési csalás tényállásának tekintetében. Az új Btk.-hoz az a remény fűződik, hogy meg fogja fékezni a bűnök elkövetőit, „és világossá teszi a társadalom minden tagja számára, hogy Magyarország nem a bűnelkövetők paradicsoma.”– fogalmaz a Nemzeti Együttműködés Programja.¹⁶

A költségvetési csalás, mint új tényállás¹⁷

Az új tényállás magát a költségvetést állítja a védelem fókuszába – a bűncselekmény védett jogi tárgya a költségvetés bevételeihez fűződő társadalmi érdek. A kodifikálás további célja, hogy kiküszöbölje az egyes rokon tényállások közötti, egyébként szakmai érveléssel nem indokolható kettősséget illetve, hogy a törvényi egység megteremtésével megszüntesse a kényszer- vagy automatikus halmazakat, melyektől a joggyakorlat idegenkedik. Az átláthatóság érdekében talán a legfontosabb cél, hogy egyesítse a korábbi szétagolt bűncselekményi értékhatárokat, egy cím alá vonja össze a költségvetést sértő bűncselekményeket és megtörténjen egy egységes, differenciált szankciórendszer bevezetése.¹⁸

A költségvetési csalás új tényállása az alábbi bűncselekményeket vonta össze:¹⁹

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

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

¹⁶http://www.parlament.hu/internet/plsql/ogy_irom.irom_adat?p_ckl=39&p_izon=47 46.

¹⁷T/3006.számú törvényjavaslat a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról 26.
(<http://www.parlament.hu/irom39/03006/03006.pdf>)

¹⁸Ehhez kapcsolódóan lásd: Dr. TÓTH Mihály: *Vázlatok a gazdasági bűncselekmények köréből – az évezred vége felé közeledve*. Magyar Jog 4/2000. 193-194.

¹⁹MOLNÁR (2011.): i.m. 281.

A költségvetést károsító cselekményeket a költségvetési csalás tényállása három alapesetben határozza meg:²⁰

- A költségvetési csalás általános elkövetési magatartásai
- A jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás elkövetési magatartásai
- A költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatos egyes kötelezettségek megszegésével elkövetett költségvetési csalás

A továbbiakban a jövedéki termékekre elkövetett bűncselekmények szempontjából releváns költségvetési csalás második alapesetével foglalkozom. A tanulmányban nem térek ki a költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása és a jövedékkel visszaélés elősegítése tényállásokra.

A jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás²¹

A bűncselekmény keretdiszpozícióját alapvetően a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Jöt.), ezen felül pedig a Jöt. felhatalmazása alapján született jogszabályok határozzák meg. A költségvetési csalás tényállása a jövedéki rend megtartásához fűződő társadalmi érdek védelmét szolgálja, mivel a Jöt. 3. § (3) bekezdése alapján a jövedéki adózásból származó bevétel a központi költségvetést illeti meg. A költségvetési csalás tényállásának *védett jogi tárgy*aközvetve a közteherviselési kötelezettségét teljesítő embereknek a költségvetések működéséhez fűződő érdeke, közvetlenül pedig maguk a költségvetések. Az *elkövetési tárgy* maga a **jövedéki termék**. A Jöt. 3. § (3) bekezdése alapján jövedéki terméknek minősül az ásványolaj, az alkoholtermék, a sör, a bor, a pezsgő, a köztes alkoholtermék és a dohánygyártmány. Beazonosításuk a mindenkor hatályos vámtarifaszámokkal (VTSZ) történik. Jövedéki termékek esetében a Jöt. 8. § (1) bekezdése alapján – amennyiben a Jöt. másként nem rendelkezik – az **adókötelezettség** a jövedéki termék előállításával, importálásával keletkezik, vagy adóraktárba, adómentes felhasználóhoz való betároláskor.

²⁰MOLNÁR (2011.):*i.m.*283.

²¹Az alcímhez tartozó részhez felhasznált forrásanyagok:

MOLNÁR (2011.):*i.m.* 289-296.

FEHÉR – GÖRGÉNYI – GULA – HORVÁTH – LÉVAY – SÁNTA – VÁRADI: *Magyar büntetőjog Különös rész*, Complex; Budapest, 2009., 547-550.

Dr. BELOVICS – Dr. MOLNÁR – Dr. SINKU: *Büntetőjog Különös rész*, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2008.; 637-646.

BELOVICS Ervin – MOLNÁR Gábor Miklós – SINKU Pál: *Büntetőjog II. A 2012.évi C. törvény alapján*, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2012. 688-692.

A jövedéki adó alanya a Jöt. 8. § (2) bekezdése alapján a jövedéki terméket előállító személy, az importáló, vagy a jövedéki terméket betároló adóraktár engedélyes, vagy adómentes felhasználó. Amennyiben a jövedéki terméket adóraktárban állítják elő, az adóraktár engedélyes fog adóalannak minősülni. Ebben az esetben az adóraktár-engedélyes felel az adóraktárban végzett minden tevékenységért, függetlenül a termék előállításában történő részvételétől.

A költségvetési csalás második alapesetének **elkövetési magatartása** a jövedéki termék előállítása, megszerzése, tartása, forgalomba hozatala, vagy az azzal való kereskedés a jogszabályban meghatározott feltétel hiányában, avagy hatósági engedély nélkül. Jövedéki termék előállításának minősülő tevékenységeket, illetve azokat a magatartásokat, melyek büntetőjogilag nem minősülnek előállításnak – legfeljebb felhasználásnak - a Jöt. 7. § 1. pontja határozza meg részletesen, mivel a jövedéki termék előállítása adókötelezettséget keletkeztet. A jövedéki termék megszerzése, tartása, forgalomba hozatala vagy kereskedés elkövetési magatartását a Jöt. nem határozza meg, mivel az ilyen magatartás önmagában nem keletkeztet adókötelezettséget. Ezeket a fogalmakat ezért a büntetőjogban szokásos tartalmukkal kell értelmezni, mely megtalálható a Btk.-hozfüzött magyarázatokban.²²

Jövedéki termékkel kapcsolatos költségvetési csalás csak abban az esetben válik tényállásszerűvé, ha az előbb tárgyalt elkövetési magatartás valamelyike a Jöt.-ben, vagy a felhatalmazásán alapuló jogszabályban megállapított feltételek-, vagy hatósági engedély²³ hiányával párosul.

A jövedéki termékre elkövetett költségvetési csalás bűncselekményének **eredménye** a jogellenes magatartással okozati összefüggésben a **költségvetés vagyoni hátrányának okozása**, amely a jövedéki adó bevételének csökkenésében jelentkezik. A Btk. 396. § (9) bekezdésének b) pontja alapján a 396. § alkalmazásában 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. A normaszövegből következően kérdésként merülhet fel, hogy például a jövedéki bírság, vagy az ehhez kapcsolódó egyéb jogkövetkezmények ide sorolhatóak-e. A válasz nemleges, tekintettel arra, hogy az államnak okozott vagyoni hátrány az a jövedéki adó kiesése. Az, hogy más jogterület a jövedéki termékekkel elkövetett jogsértéseket milyen módon szankcionálja, büntetőjogi szempontból irreleváns, vagyoni hátránynak részét nem képezi.

²² Büntető Kollégiumi Vélemények – Megszerzés[57/2007. BK vélemény II.1-es pont indoklása]

Bírószági Határozatok. Közzéteszi Magyarország Legfelsőbb Bírósága. – Tartás [BH2003. 182.]

²³ Hatósági engedély pl. adóraktári engedély [Jöt. 34. § (1) bek.]; keretengedély jövedéki termék adómentes célhoz kötődő adómentes beszerzéséhez [Jöt. 42. § (1) bek.]

Fontos megjegyezni, hogy mindaddig, amíg a vagyoni hátrány okozása nem állapítható meg, az elkövetési magatartások tanúsítása esetén csak **kísérlet** valósul meg. A befejezettség megállapításához szükséges az adófizetési kötelezettség keletkezésének, valamint esedékességé válásának vizsgálata is.

Az adófizetési kötelezettség keletkezését a Jöt. 15. §-a szabályozza, mely szerint adófizetési kötelezettség keletkezik többek között, ha adóraktáron kívül jogellenesen előállított, vagy a harmadik országból, tagállamból belföldre jogellenesen behozott, átvett jövedéki terméket megszerzik, birtokolják, szállítják, felhasználják vagy forgalomba hozzák. Megállapítható, hogy a jövedéki termékre elkövetett költségvetési csalás akkor tényállásszerű, ha a jogellenes magatartás időpontjában adófizetési kötelezettség keletkezik, amely nyomban esedékessé válik, azonban a jövedéki adó nem kerül megfizetésre. Ebből az a következtetés vonható le, hogy a jövedéki adóbevétel csökkenés, mint büntetőjogi eredmény a jogellenes magatartással azonos időpontban következik be. Büncselekmény tényállásának megállapítása esetén a magatartás és az eredmény közötti okozati összefüggés vizsgálata és megállapítása nélkülözhetetlen.

A költségvetési csalás második alapesetének **alanya** tettesként bármely természetes személy lehet, aki a tényállásban meghatározott magatartást tanúsítja. A leggyakoribb esetben olyan személy, aki **nem rendelkezik** jövedéki termékek előállítására, importálására, forgalmazására vonatkozó **engedéllyel**, vagy engedéllyel rendelkező személy, akitevékenysége során nem tartja be a jogszabályi feltételeket, illetve túllépi engedélyének kereteit.

Jövedéki termékre elkövetett költségvetési csalás **csak szándékosan követhető el**. Egyrészt azáltal, hogy az elkövetője tisztában van vele, hogy cselekményét jövedéki ellenőrzés alá eső termékre követi el, és cselekményre csak a jogszabályban meghatározott feltételek, illetve engedélyek birtokában van törvényes lehetőség. Másrészt pedig annak ellenére tanúsítja a tényállásszerű magatartásokat, hogy a feltételeknek nem felel meg, valamintismert előtte adófizetési kötelezettsége is, ennek ellenére nem tesz eleget neki. A jogalkotó a gondatlan elkövetést nem rendeli büntetni. A gondatlan magatartás tanúsítója jövedéki igazgatási eljárásban szankcionálható. Tényállásszerű a büncselekmény mind egyenes, mind eshetőleges szándékkal történő elkövetés mellett. A tapasztalat azonban azt mutatja, hogy ajövedéki termékre elkövetett költségvetési csalást rendszerint direkt szándékkal, az adó kikerülése céljából követik el.

Indokolt, hogy a büncselekmény bünszövetségben és üzletszerűen történő elkövetése súlyosabban minősüljön, és az elkövetési értékhatár nagysága is minősítő körülmény.

Elkövetési értékhatárok

A Btk. értelmező rendelkezései között a 459. § (6) bekezdés rendeli hozzá az értékeket az okozott vagyoni hátrány súlyához.

Ennek értelmében az érték, a kár, valamint a vagyoni hátrány:

- a) **kisebb**, ha ötvenezer forintot meghalad, de ötszázezer forintot nem halad meg,
- b) **nagyobb**, ha ötszázezer forintot meghalad, de ötmillió forintot nem halad meg,
- c) **jelentős**, ha ötmillió forintot meghalad, de ötvenmillió forintot nem halad meg,
- d) **különösen nagy**, ha ötvenmillió forintot meghalad, de ötszázmillió forintot nem halad meg,
- e) **különösen jelentős**, ha ötszázmillió forintot meghalad.

A Btk. 462. § (3) bekezdése értelmében azonban „nem valósul meg bűncselekmény, illetve vámszabálysértés valósul meg, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány a százezer forintot nem haladja meg.” Az elkövetési érték megállapításánál – ellenkező ügyészi állásfoglalás, illetve bírósági határozat hiányában – a terméket terhelő jövedéki adó, valamint a gazdasági eseményhez kapcsolódó ÁFA mértékét kell figyelembe venni.²⁴ A cselekménnyel okozott vagyoni érdeksérelem nagyságának megállapíthatósága mindig is a gazdasági bűncselekmények sarkalatos pontja volt és ma is az. Az elkövetési értékhatárok folyamatos változása²⁵ egyben azzal is járt, hogy a megindult büntetőeljárások egy részét meg kellett szüntetni arra való tekintettel, hogy az a cselekmény, ami az elkövetéskor még bűncselekmény volt, az értékhatárok változásának következtében az elbíráláskor – Btk. időbeli hatályára vonatkozó rendelkezésére tekintettel – már nem volt büntethető. Változhat a cselekmény megítélése a felmerülő körülmények következtében abban a tekintetben, hogy melyik elkövetési értékhatár szerint minősül.

²⁴Dr. SZEKERES István: *Költségvetési csalás jegyzet*; NAV KEKI Pénzügyőr Iskola 2011. 11.

²⁵Dr. TÓTH Mihály: Vázlatok a gazdasági bűncselekmények köréből – az évezred vége felé közeledve. Magyar Jog 4/2000. 193-200.

A vagyoni hátrány mértékének és a büntethetőség elévülésének a kapcsolata²⁶

A jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás eredmény-bűncselekmény. Már korábban kifejtettem, hogy a bűncselekmény az elkövetési magatartás megvalósításával lép kísérleti stádiumba, és az adóbevétel csökkenésével válik befejezetté.²⁷ A Btk. kimondja, hogy a büntethetőség elévülési határidejének kezdő napja befejezett bűncselekmények esetén az a nap, amikor a tényállás megvalósul.²⁸ Ez azt jelenti, hogy az elévülés azon a napon kezdődik meg, amikor a vagyoni hátrány bekövetkezik. A vagyoni hátrány nagysága pedig az elévülés időpontja miatt bír jelentőséggel. A vagyoni hátrány nagysága arányos a büntetési tétellel, vagyis a jogalkotó úgy határozta meg a jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás tényállását, hogy a magasabb vagyoni hátrány okozása magasabb büntetést vonjon maga után. Ez azért bír jelentőséggel, mert az elévülés idejét a Btk. a büntetési tétel felső határával teszi megegyező mértékűvé.²⁹

Korlátlan enyhítés lehetősége

A jogalkotók a büntetési tételek meghatározásánál mindenkor szem előtt tartották azt az alapvető érdeket, hogy az elkövető motiválva legyen a cselekményével a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány megfizetésére. Ezzel összhangban a Btk. 396. § (8) valamennyi értékhatár esetén korlátlan enyhítésre ad lehetőséget azon bűnelkövetők számára, akik a Btk. 396. § (1)–(6) bekezdésben meghatározott bűncselekménnyel okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig megtérítik. Ez a lehetőség nem alkalmazható abban az esetben, ha a bűncselekményt bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el.

Ezen a ponton is hangsúlyos lehet a Btk. 2.§-ban rögzített időbeli hatály kérdése. A 2012. január 1. előtt hatályban lévő büntetőjogi szabályozás nyomán a visszaélés jövedékkel elnevezésű bűncselekmény elkövetője nem büntethető, ha a vádirat benyújtásáig a jövedéki adótartozását kiegyenlíti.

A normaszöveg értelmezése alapján látható, hogy csak az alapeset vonatkozásában alkalmazható, a minősített eseteknél nem érvényesülhet a büntethetőség kizárása. A jelenlegi szabályozás hátrányosabb az elkövetőre nézve abból a szempontból, hogy a vagyoni hátrány vádirat benyújtásáig történő megtérítése nem büntethetőségi akadályként lép fel, csupán csak

²⁶MADAI Sándor: *A csalás büntetőjogi értékelése*, HVG-ORAC, Budapest, 2011. 143-144.

²⁷FEHÉR – GÖRGÉNYI – GULA – HORVÁTH – LÉVAY – SÁNTA – VÁRADI (2009.): i.m.550.

²⁸Btk. 27. § a) pont.

²⁹Btk. 26. § (1), „A büntethetőség - a (2)-(3) bekezdésben meghatározottak kivételével, illetve az egyes bűncselekmények elévülésének kizárásáról szóló törvény eltérő rendelkezése hiányában - elévül a büntetési tétel felső határának megfelelő idő, de legalább öt év elteltével.”

a korlátlan enyhítés lehetősége áll fent. Továbbá szűkítő körülmény, hogy ez a lehetőség nem alkalmazható, ha a bűncselekményt bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el. Előnyösebb viszont abból a tekintetből, hogy a minősített esetekre is kiterjed, pontosabban valamennyi értékhatár esetén alkalmazható.

Elképzelhető olyan eset, amikor a bíróság egy ügyben vizsgál egy 2012. január 1. előtt elkövetett bűncselekményt, amelynek társtettesei közül az egyik az alapesetet, a másik pedig a minősített esetet valósította meg, és nem áll fenn bünszövetség vagy üzletszerűség, továbbá mind a ketten meg kívánják téríteni az általuk okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig. Ilyenkor az alapesetet megvalósító elkövető kapcsán a régi szabály az enyhébb, a minősített esetet megvalósító elkövetőt illetően viszont az új. Megoldásként merülhet fel, hogy elkülönítik az ügyeket. Az ilyen és hasonló jellegű kérdések megválaszolásában a bírói gyakorlatra támaszkodhatunk.

Az időbeli hatály kérdése

A változások sodrásában nem szabad azonban elfeledkeznünk a Btk. időbeli hatályáról. A törvény 2. §-a alapján általános szabály az **elkövetéskor** hatályos szabály alkalmazása, amely alól azonban maga a Btk. 1. § (1) és a 2. § (2), (3) bekezdései³⁰ tartalmazznak kivételeket. Hatályos jogunk tehát, ha csak szűk körben is, de elismeri a visszaható erő érvényesülését. Megállapítható, hogy csak a súlyosabb törvény visszaható erejének tilalmát rögzítik a jogalkotók.³¹ A Bt. 2. § (2) bekezdésében megfogalmazott kivétel kétirányú. Az **elbíráláskor** hatályban lévő büntetőtörvényt kell alkalmazni, ha a cselekmény az új büntetőtörvény szerint már nem bűncselekmény, vagy ha a cselekmény enyhébben bírálendő el. Amennyiben az új büntetőtörvény szerint a cselekmény már nem bűncselekmény, vagy enyhébben bírálendő el, vagyis a büntetőtörvény a büntetőjogi védelmet megvonja, vagy mérsékli, a „nullum crimen sine lege” és a „nulla poena sine lege” elvek már nem gátolják azt, hogy a cselekménynek az elbíráláskori jelentősége érvényesüljön az ügy megítélésénél.³² Az enyhébb megítélést eredményező új büntetőtörvény rendelkezéseit kizárólag a hatálybalépés idején jogerősen el

³⁰Btk. 1.§(1) *„Az elkövető büntető jogi felelősségét csak olyan cselekmény miatt lehet megállapítani, amelyet - a nemzeti jog általános elismert szabályai alapján büntetendő cselekmények kivételével - törvény az elkövetés idején büntetni rendelt.”*

2. § (2) *„Ha a cselekmény elbíráláskor hatályban lévő új büntető törvény szerint a cselekmény már nem bűncselekmény, vagy enyhébben bírálendő el, akkor az új büntetőtörvényt kell alkalmazni.”*

(3) *„Az új büntető törvényt visszaható hatállyal kell alkalmazni a nemzeti jog általános elismert szabályai alapján büntetendő cselekmény elbíráláskor, ha az az elkövetés idején a magyar büntető törvény szerint nem volt büntetendő.”*

³¹FÖLDVÁRI József: Néhány kérdés az elévülés témaköréből, Tanulmányok Benedek Ferenc tiszteletére, 1996. 82-88.

³²NAGY Ferenc: A nullum crimen/nulla poena sine lege alapelvről. Magyar Jog, 5/1995. 257-268.

nem bíralt cselekményekre lehet alkalmazni. A bűncselekmény elbírálásának ideje a jogerős ügydöntő határozat meghozatalának időpontja.³³ A Btk. nem ismeri el az ún. legenyhébb büntetőtörvénykönyv alkalmazásának az elvét –ellentétben a Csemegi Kódex rendelkezéseivel-, tehát nem alkalmazható az elkövetést követően hatályba lépő, de az elbíráláskor már hatályát veszített büntetőtörvénykönyv még akkor sem, ha esetleg az tenné lehetővé a cselekmény legenyhébb megítélését.³⁴

A Btk. 2. §-a azt az esetet szabályozza, amikor maga a büntetőtörvénykönyv változik enyhítő irányba. Probléma merülhet fel abban az esetben, ha valamely keretdiszpozíció viszonylatában csak az azt tartalommal kitöltő egyéb jogágbeli rendelkezés módosul, de a mindenkorí részletszabályokhoz fűződő büntetőjogi védelem változatlan marad. A kérdés aktualitása vitathatatlan, hiszen a mögöttes jogszabályok egyre nagyobb teret hódítanak meg.³⁵³⁶ Megalapozhatja a kedvezőbb elbírálást a külsőleg régi, ám a keretet kitöltő háttérnorma változására tekintettel tartalmában új törvény hatályba lépése is. Abban az esetben, ha az egyéb jogágban olyan mértékű változásra kerül sor, ami a büntetőjogi védelmet eleve tárgytalanná teszi, az elkövető büntethetősége megszűnik. Az 1/1999. BJE határozatában³⁷ foglaltak alapján elmondható a fenti kérdéskörrel kapcsolatban, hogy ha a keretdiszpozíció és a keretet kitöltő jogszabályi rendelkezésekben olyan mértékű változás következik be a bűncselekmény elkövetése után, ami az addigi büntetőjogi védelem megszüntetését eredményezi a kötelezettség megszüntetésével vagy a tilalom feloldásával, a Btk. 2. §-ának második mondata alapján az elbíráláskor hatályban lévő büntetőjogi szabályozás visszaható hatálya megalapozott.³⁸ Annak az eldöntését, hogy az új büntető törvénykönyv lehetővé teszi-e az enyhébb elbírálást, nemcsak az alkalmazandó büntetés neve és mértéke alapozza meg, hanem a büntetőjogi felelősségre vonatkozó összes rendelkezés egybevetésével kell megállapítani.³⁹ A jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás esetében a Jöt. egy keretdiszpozíciót kitöltő jogszabálynak minősül. A visszaható hatály érvényesülését

³³BELOVICS Ervin – GELLÉR Balázs – NAGY Ferenc – TÓTH Mihály: *Büntetőjog I. A 2012. évi C. törvény alapján*, HVG-ORAC, Budapest, 2012. 149.

³⁴NAGY Ferenc: *A magyar büntetőjog általános része*, HVG-ORAC, Budapest, 2010. 80.

³⁵TÓTH Mihály: Adalékok a büntető törvény időbeli hatályának kérdéséhez, Tanulmányok Földvári József tiszteletére, 1996. 161.

³⁶Ehhez kapcsolódóan lásd: Dr. TÓTH Mihály: Vázlatok a gazdasági bűncselekmények köréből – az évezred vége felé közeledve. Magyar Jog 4/2000. 197-198.

³⁷<http://www.lb.hu/hu/joghat/11999-szamu-bje-hatarozat> (letöltés ideje: 2014. június 20.)

³⁸GELLÉR Balázs József: *A magyar büntetőjog tankönyve I.* Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2008, 91.

³⁹GELLÉR (2008.): i.m. 92.

megalapozhatja például annak a változása, hogy mi minősül jövedéki terméknek, vagy az elkövetési értékhatárookra vonatkozó rendelkezések módosulása.

Lehetséges, hogy ugyanarra a cselekményre bizonyos szempontból az elkövetéskori, más szempontból pedig az elbíráláskori törvény tartalmaz enyhébb rendelkezéseket. Ebben az esetben, attól függően, hogy egészében és összehatásában melyik biztosít enyhébb elbírálást, vagy az elkövetéskor, vagy az elbíráláskor hatályos büntetőtörvényt kell alkalmazni. Nincs lehetőség a két jogszabály együttes vagy kombinatív alkalmazására.⁴⁰

⁴⁰BELOVICS – GELLÉR – NAGY – TÓTH (2012.): *i.m.* 152.

Összegzés

Ajövedéki adóztatás különös és meghatározó helyet foglal el Magyarországon az Európai Unió adórendszerében egyaránt. Az adó „be nem vallása”, ezáltal a meg nem fizetése azonban az emberi történelem kezdete óta problémát jelent, és igazságtalan azokkal szemben, akik teljesítik törvényi adófizetési kötelezettségeiket. Ez a mentalitás Magyarországon arra is visszavezethető, hogy évszázadokig idegen hatalmaknak kellett adót fizetni, ezért úgy tűnik, szinte beidegződött ez a formálásra szoruló gondolkodásmód. Azt lehet mondani, hogy az adóelkerülés a nemzeti ellenállás részévé vált.

Ezen társadalmi problémakezelés sajátos eszköze a büntetőjog. A tanulmányban rávilágítottam, hogy az adóelkerülés módszereinek - a kifogyhatatlan emberi leleményességből adódó - állandó változása újabb és újabb kihívások elé állítja a jogalkotókat. Ez arról győz meg minket, hogy a büntetőtörvénykönyv gazdasági bűncselekményeivel foglalkozó része egy élő, állandóan és dinamikusán változó anyag. Úgy tűnik, az adóelkerülés érdekében talált „kiskapuk” jog erejével történő folyamatos bezáratása ahelyett, hogy eltántorítaná az adókerülőket, inkább kihívásnak tekintik.

Szembe tűnő lehet, hogy a gazdasági bűncselekmények társadalmi jelentőségének megítélése jelenleg nincs a megfelelő helyén, hiszen egy kisebb nagyságrendű tényleges vagyoni sérelemmel járó bűncselekmény súlyosabb következményekkel jár, szigorúbb megítélésben részesül, mint az annál nagyságrendekkel nagyobb vagyoni sérelemmel járó gazdasági bűncselekmény. Ugyan nehezíti a költségvetési csalás társadalmi megítélését, hogy a költségvetés nem kézzel fogható, vagyis nincs fizikai valójában jelenlévő sértett, de ezzel nem magyarázható ez az ellentmondás.

Ágnes Gócza: Excise taxation from the aspect of the excise Act and the Criminal Law
University of Debrecen Faculty of Law

Excise tax does not really belong to the taxes known widely, but its importance cannot be denied either in Hungary's budget or in the tax system of the European Union.

Not to declare taxes as well as not to pay tax has been a problem since the beginning of human history and it is unjust against those who fulfil their statutory tax duties. Criminal law is a particular tool to handle this social problem.

In my essay I reveal the fact that the methods of avoiding tax are always changing due to the fact that human beings have unfailing ingenuity and these changes pose more and more challenges on legislature. This convinces us of the fact that the part of the Criminal Code which deals with economic crimes is a lively, constantly and dynamically changing matter. It seems to me that if we try to close the loopholes which have been found to avoid paying tax with the force of law, it does not dissuade tax avoidance. On the contrary, it is considered to be a challenge instead.

The spreading of crimes which damage the budget has necessitated the re-regulation of the special part of the criminal law and relating to this, the Statute LXIII., 2011 has been passed without delay. The mentioned Statute has codified financial fraud in our Criminal Code from the 1st January, 2012.

The baselines of financial fraud areas follows:

- I. The general criminal conduct concerning financial fraud
- II. Criminal conduct of financial fraud in case of excise goods
- III. Certain financial frauds committed with breaches of responsibilities concerning funds deriving from budget

I have examined from the three baselines the 2nd baseline of financial fraud, but I have not referred to the omission of control and supervision concerning financial fraud and also not to the promotion of excise abuse.

I wanted to highlight how important connections there are among the excise Act, its legislation born on the authorization of this Act and that part of criminal law which deals with crimes concerning excise goods.