

**A költségvetési család pénzügyi, anyagi jogi és bizonyítási alapjai, különös tekintettel a terhelt vallomására**

*I. Bevezető gondolatok*

Az emberi társadalom fejlődése során kialakult állam működéséhez már évezredek óta anyagi javak szükségesek. Az állam, mióta létezik, erőforrásokat összpontosít fenntartása érdekében. A kormányzati szerepvállalás ugyanakkor nem lehet független tétől, időtől és a gazdasági fejlettségtől.<sup>2</sup> Természetesen nincs ez másként napjainkban sem. A modern állam számos feladat ellátására jogosult és egyben kötelezett az európai standardok, az alkotmányos normák, valamint a törvények és egyéb jogszabályok által meghatározott körben és módon. Az állam gondoskodik az ország belső és külső védelméről, a központi közigazgatás, a költségvetési források biztosításával az igazságszolgáltatás működéséről, jelentős szerepet vállalva az egészségügy és az oktatás finanszírozásában is. A gondoskodó állam képe ugyan változni látszik, de a társadalombiztosítási rendszer által a szociális háló alapvetően biztosított. Ezen állami feladatokhoz nem vitásan igen jelentős anyagi eszközöket kell biztosítani. Az államháztartás egyensúlya, a kiegyensúlyozott pénzügyi-gazdasági helyzet alapvető feltétele az állam hatékony, eredményes működésének. Az állam szükségletei a közfeladatok finanszírozása útján elégíthetők ki.<sup>3</sup> Az állami bevételek döntő része a különböző adókból tevődik össze. Az állami szerepvállalással kapcsolatban, a közszolgáltatásokkal összefüggésben megjegyzendő, hogy a magyar szabályozás az európai uniós változásoknak széles teret enged és sokkal inkább az állami beavatkozást tekinti főszabálynak, míg a versenyeztetést kivételnek.<sup>4</sup> Példaként hozható fel erre napjainkban a rezsicsökkentés folyamata.

Az adózás rendje fokozott törvényi oltalom alatt áll. Ennek ellenére megállapíthatjuk, hogy az adóelkerülés, nagymértékben látens formában, de folyamatosan jelen van a gazdaságban. Az elmúlt két évtizedben a kényszervállalkozói kör adózási hiányosságai, a feketemunka, az adóelhálgatás, a „számlagyarak”, az általános forgalmi adóra elkövetett nagyszámú adócsalás, valamint az ún. láncolatossági adócsalás jelentős problémát jelentenek, komoly vagyoni hátrányt okozva a költségvetésnek.<sup>5</sup> A felderítés és a költségvetést károsító személyek felelősségre vonása ugyan egyre hatékonyabb, azonban így is jelentős számú, az adóbevételt jogellenesen csökkentő személy és cselekménye marad felderítetlen. Tanulmányomban a költségvetés sérelmére elkövetett bűncselekmények közül a költségvetési család pénzügyi jogi, büntető anyagi és eljárásjogi, különösen bizonyítási aspektusait kívánom bemutatni. A pénzügyi jogi alapvetések<sup>6</sup> után a bűncselekményt anyagi jogi oldalról vázolom, majd a bizonyításméleti kérdések után vizsgálom a bizonyítási eszközök közül a terhelt vallomását, melyből származó személyi bizonyíték a nem vitásan meghatározó szakértői és

<sup>1</sup> Bíró, Debreceni Ítéltábla; meghívott óraadó, DE ÁJK Büntető Eljárásjogi Tanszék

<sup>2</sup> A közpénzügyek nagy kézikönyve (szerk. Zsugyel János) Complex Kiadó, Budapest, 2009, 37. o.

<sup>3</sup> Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás a költségvetési csalásban. HVGORAC Kiadó, Budapest, 2011, 47. o.

<sup>4</sup> Horváth M. Tamás: Csendes fordulat. A közszolgáltatásokkal kapcsolatos uniós politikai változások eredete és hatásai. Jogtudományi Közlöny, 2013/4., 173-180. o.

<sup>5</sup> Gál István László: Gazdasági büntetőjog közgazdászoknak. Akadémiai Kiadó, Budapest, 2007, 193-195. o.

<sup>6</sup> A pénzügyi jog tárgyának és tartalmának meghatározása nem egységes, mert e területen erősen keverednek a közjogi és magánjogi elemek. Elegendő, ha csak a legfőbb területeket nézzük, mint az adójog, az államháztartás joga, a pénz- és tőkepiacok és hozzájuk kapcsolódó részterületek. Lásd: Halustyik Anna: A pénzügyi jog szabályozási trendjei. Iustum Aequum Salutare. 2006/1., 27-35. o.

okirati bizonyítás mellett szintén fontos adatokat szolgáltathat a bíróságnak a tényállás megállapítása során.

Szükséges utalni arra, hogy a közszektor tanai, a pénzügyi jog, az államháztartási jog közvetlen kapcsolatban állnak az igazságszolgáltatással, ezáltal az állam- és jogtudománnyal, egyfelől a költségvetési források biztosítása, másfelől az adózás rendjének hatékony védelme érdekében szükséges szervezeti és eljárási rend kialakítása, valamint az adózási szabályok súlyos megsértése esetén a büntetőjogi jogkövetkezmények által. Az adózás fontosságára, a társadalomban megjelenő kiemelt jelentőségére utal Benjamin Franklin híres mondása, mely szerint „ezen a világon semmi sem biztos, csak a halál és az adó”. Emellett igen szemléletesek Franklin D. Roosevelttel szavai is: „az adó végül is nem más, mint díj, amit azért a kiváltságért fizetünk, hogy szervezett társadalomban élhetünk.”<sup>7</sup>

## *II. Az államháztartási és a pénzügyi jog normatív, valamint dogmatikai háttere a költségvetési csalás relációjában*

Az államháztartásra, a költségvetésre, az állami bevételekre, köztük az adózásra vonatkozó alapvető szabályok alkotmányosan rögzítettek.

Az Alaptörvény *Az Állam* című részének *A közpénzek* megnevezésű címében a 36-44. cikkig rendezi a kardinális normákat. Külön kiemelés érdemel a 36. cikk (1) bekezdése, mely szerint az Országgyűlés minden évre vonatkozóan törvényt alkot a központi költségvetésről és annak végrehajtásáról. A cikk (3) bekezdése pedig meghatározza, hogy a központi költségvetésről szóló törvény elfogadásával az országgyűlés felhatalmazza a Kormányt az abban meghatározott bevételek beszedésére és a kiadások teljesítésére. Láthatjuk, hogy a költségvetés megalkotása az Országgyűlés feladata, végrehajtásában pedig a Kormány kap jelentős szerepet. Az Állami Számvevőszék ellenőrzi az Országgyűlés pénzügyi és gazdasági tevékenységét, a Költségvetési Tanács pedig egyfelől közreműködik a költségvetési törvény előkészítésében és vizsgálja a költségvetés megalapozottságát (Alaptörvény 43. cikk).

A közszektor pénzügyeinek egyik fő jogforrása továbbá az államháztartásról szóló 2001. évi CXCV. törvény (Aht.), mely rögzíti az államháztartás alrendszerait, a költségvetés fő szabályait, s többek között a költségvetési szervek jogállását. A 4. § (1) bekezdése szerint a költségvetési év megegyezik a naptári évvel. Az 5. § (1) bekezdése értelmében költségvetési bevételek különösen a közhatalmi-adók, illetékek, járulékok, hozzájárulások, bírságok, díjak és más fizetési kötelezettségek, bevételek. Emellett költségvetési bevételt jelentenek a közfeladatok ellátása során nyújtott közszolgáltatások ellenértékei, az európai uniós forrásokból és az államháztartáson kívülről érkező támogatásokból származó bevételek, e törvény eltérő rendelkezései hiányában a nemzeti vagyonnal kapcsolatos bevételek és a kapott kamatok. A jogszabály rendszertani, logikai értelmezéséből, de közgazdaságtudományi és pénzügyi jogi megközelítésből is megállapíthatjuk, hogy a költségvetés fő bevételét az adók alkotják.

A költségvetési jog (*budget jog*) és adójog magas szintű jogforrási, törvényi szabályozása egyébként nem új keletű a magyar pénzügyi jogban. Amint Kmetty Károly már a XX. század elején kifejtette, a törvényhozás jogos hatalmához tartozik annak a meghatározása, hogy milyen jövedelmi forrásokra támaszkodjék az állam, gazdasági szükségleteinek kielégítésében, alapvető követelményként fogalmazva meg, hogy az állam minden polgára és lakosa, a társadalom szervei csak törvények alapján, azok határozatai szerint kötelesek közjogi című vagyoni, vagy pénzügyi szolgáltatásra az állam javára.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> <http://hu.taxwar.net/> (Adózni vagy nem adózni) Letöltés: 2014. február 27.

<sup>8</sup> Kmetty Károly: A magyar közigazgatási jog és pénzügyi jog kézikönyve. Hatodik, javított kiadás. I. kötet. Grill Károly Könyvkiadó Vállalata, Budapest, 1911, 63-67. o.

A kortárs jogtudomány képviselője, Bende-Szabó Gábor definíciója szerint az államháztartási rendszer dogmatikailag kétféle módon közelíthető meg. Az állami feladat oldaláról az államháztartás egésze a társadalmi-gazdasági életben való szerepvállalás gazdálkodási-pénzügyi oldalát jelenti azzal, hogy ha egy feladatnak az államháztartás rendszerében nincs anyagi fedezete, költségvetési forrása, akkor az nem tekinthető közfeladatnak. Szervezet megközelítésben az államháztartás egésze a közhatalmi szervek, illetve a közhatalmi szervekhez tulajdonjogilag és irányítás szempontjából egyaránt kötődő közintézmények pénzügyi, vagyoni és gazdálkodási rendszerét jelenti. Egy ország államháztartási rendszere több alrendszert foglal magában. Az alrendszerek száma és funkciója, bár kétségtelen, hogy vannak stabil elemek, helytől és időtől változhat.<sup>9</sup> Gondolhatunk itt például az egészségügy, az oktatás állami finanszírozására, vagy éppen a társadalombiztosítási alrendszer változásaira.

Az ún. közpénzügyek speciális és több csatornából álló rendszert alkotnak, mely rendszer az államháztartás motorja. Az Áht. rendelkezései alapján az államháztartás központi és önkormányzati alrendszerből áll. A központi rendszer magában foglalja a Magyar Államot, a központi költségvetési szerveket és mindazon jogi személyeket, amelyeket a törvény a központi alrendszerbe helyez el. Az önkormányzati alrendszerbe pedig a helyi önkormányzatok, a kisebbségi önkormányzatok, valamint az ide sorolt jogi személyek és költségvetési szervek tartoznak.<sup>10</sup>

Amint már említettem, a költségvetés bevételi oldalának jelentős részét alkotó adók hatékony behajtása nagy fontosságú állami funkció, mely közvetlenül érinti az állam működését meghatározó költségvetést. Az adózás rendjének, törvényességének biztosítása kiemelt jogalkotási feladat. Az adózás rendjét a 2003. évi XCII. törvény (Art.) szabályozza, mely meghatározó az adóigazgatási eljárásban, de keretjogszabályként a költségvetési csalás megvalósításának vizsgálatakor is jelentős szerephez jut az egyes adónemekre vonatkozó külön törvények mellett. Az Art. rögzíti az adózási alapfogalmakat, az adózó jogait és kötelezettségeit, az adóhatóságok jogállását, az adózás menetét, valamint az adóigazgatási eljárás szabályait.

Közgazdaságtani szempontból megkülönböztethetünk tisztán magánjavakat és közjavakat. Közjavak lehetnek nemzetközi (NATO), nemzeti (adott ország honvédelme, belső védelme), regionálisak, (egy régió környezeti állapota), helyiek (önkormányzati fenntartású intézmények), és csoport specifikus kollektív javak. Az elhatárolás lényegét nem az jelenti, hogy ki állítja elő azokat, hanem az, hogy a közjavak fogyasztásából, szemben a magánjavakkal, a társadalom tagjait nem lehet kizárni, azok fogyasztására mindenki jogosult. Emiatt nem áll érdekében az állampolgárnak azok finanszírozása. A közteherviselés viszont megkívánja a költségvetés magánjavakból való kötelező dotációját is. A közjavakat az állam adókból és más állami bevételekből, valamint hitelből finanszírozhatja.<sup>11</sup>

A közjavak közösek, nincs versenyhelyzet, míg a magánjóság egyéni és versengő. Az allokációs döntések közjavaknál, kollektív, politikai formában nyilvánulnak meg, magánjavaknál pedig az egyéni döntések piaci eredetűek.<sup>12</sup>

Az állam gazdasági működése, a gazdasági folyamatok működtetése elválaszthatatlan a közmenedzsment tudományától, ami elvi folyamatok és hatásgyakorló eszköz rendszerek feltárására törekszik, melyek arra irányulnak, hogy a társadalompolitikai célok elérését minél inkább segítsék a versenyszektorra jellemző eszközök. A közmenedzsment (public

<sup>9</sup> Bende-Szabó Gábor: Alapvetés a magyar államháztartási jog tárgyában, különös tekintettel az államháztartás helyi szintjeire. In (szerk. Pósnán László) *Collectio Iuridica Universitatis Debrecensis I. Multiplex Média-Debrecen U. o. Kiadó, Debrecen, 2001, 53. o., Lásd még Zsugyel (szerk.): i. m. 101. o.*

<sup>10</sup> Molnár: i. m. 47-49. o.

<sup>11</sup> Gál: i. m. 191-196. o.

<sup>12</sup> Zsugyel (szerk.): i. m. 47. o.

management) alapvetően a közszektorra irányul, az egyik fő jellemzője a feladat-centrikus megközelítés.<sup>13</sup> A közszektor tanai, a közgazdaságtudomány, a pénzügyi jog, ennek keretében az államháztartási és adózási jog szorosan kapcsolódnak és rajzolják meg azt a térképet, melyen a gazdasági folyamatok, a gazdaságirányítás központi és helyi szinten nyomon követhető.

A regionális, illetve helyi közjavakat érintően Horváth M. Tamás szemléletesen mutat rá Musgrave nyomán a közpénzügyek elméletével kapcsolatban, hogy a kormányzati gazdasági szerepvállalásnál elsődleges az allokációs, az újraelosztó és a stabilizációs funkció. A helyi szintű költségvetési alrendszerek tekintetében szükségesnek mutatkozik a kormányzati allokációs funkció szerint a közösségi szerepek területi vonatkozású feladatainak pontosabb meghatározása és optimális megszervezése, a közszektor funkcióinak újraértékelése.<sup>14</sup>

Látható, hogy az állam költségvetési bevételei, az adózás nem csak pénzügyi jogi, hanem általában közpénzügyi, közgazdaságtudományi oldalról is igen fontos a vizsgált téma tárgyalása során és nyilvánvalóan nem mellőzhetők azon szociológiai alapú tényezők sem, melyek a rendszerváltoztatást követően a társadalomban végbement mozgások által a gazdaság olyan irányú változásait idézték elő, amik az egyes adó-ellenállási technikák kialakulását segítették elő. Az adóellenállás fő formái az adómehtagadás, mint a polgári engedetlenség egyik formája, melyre példaként hozható fel az üzemanyag adójának emelése miatt 1990-ben kirobbant „taxisbloká”, az adókikerülés, mint az adócsökkentés jogszerű formája, valamint az adókijátszás, mint az adóminimalizálás jogellenes módja, mely már bűncselekményt (költségvetési csalás) valósíthat meg.<sup>15</sup>

A költségvetési csalás (korábban adócsalás) a már felhívottak szerint a jogellenes adókijátszáson alapul. Nem mellőzhető ezért kitérni rá, hogy pontosan mit értünk adózás alatt. Pénzügyi jogelméleti aspektusból az adózás kettős jelentésű kifejezés. Egyfelől az adójogi normákban meghatározott, a jogviszonyokban tanúsítandó magatartások, másrészt a törvényben meghatározott azon kötelezettségek és jogosultságok összessége, amelyek az adóeljárásán kívül és az adóeljárásban terhelik, illetőleg megilletik az adózókat.<sup>16</sup> A törvényi kötelezettségeket és jogosultságokat a már felhívott Art., valamint az egyes adónemeket szabályozó törvények, így különösen a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény (Szja.tv.), az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.), a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Tao.tv.), az egyszerűsített közteherviselési hozzájárulásról szóló 2005. évi CXX. törvény (Ekho tv.), az egyszerűsített vállalkozási adóról szóló 2002. évi XLIII. törvény (EVA tv.), a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény (Jöt.), a regisztrációs adóról szóló 2003. évi CX. törvény, a földadóról szóló 1991. évi LXXIX. törvény, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény, a gépjárműadóról szóló 1991. évi LXXXII. törvény, a környezetvédelmi termékdíjról, továbbá az egyes termékek környezetvédelmi termékdíjáról szóló 1995. évi LVI. törvény és az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. (Itv.) határozzák meg. A magyar adójogi rendszer tehát a fentiek szerint megkülönböztet adófajtákat, külön szabályok szerint adónemeket, melyek az adójog anyagi részét, az adózás rendjéről szóló törvény (Art.) normái pedig az alaki jogot jelentik.<sup>17</sup> Az anyagi jog azonban nem választható el teljesen az alaki jogtól, mert utóbbi szabályok

<sup>13</sup> Horváth M. Tamás: Közmenedzsment. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2005, 25-37. o.

<sup>14</sup> Horváth M. Tamás: „Nincs kas.” A helyi önkormányzatok kapacitáskeretei pénzügyi szempontból. In (szerk. Görgényi Ilona, Horváth M. Tamás, Szabó Béla, Várnay Ernő): Collectio Iuridica Universitatis Debrecensis Dela Kft., Debrecen, 2006, 157-182. o.

<sup>15</sup> Pénzügyi Jog I. (szerk. Halustyik Anna) Aula Kiadó, Budapest, 2003, 41-43. o.

<sup>16</sup> Pénzügyi Jog II. (szerk. Simon István) Osiris Kiadó, Budapest, 2012, 28-47. o.

<sup>17</sup> Dallos Róbert – Pék Richárd: Adó-e az Áfa? Avagy újabb kérdésfeltevések az Áfa-csalásról. Magyar Jog, 2006/9., 542-549. o.

megjelennek az adófajtákat rendező jogforrásokban is. Az adózási törvényeken kívül említést érdemel a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény is, melynek rendelkezései elsősorban a könyvelési, könyvviteli normák által szorosan kapcsolódnak az adóeljáráshoz és nem vitásan a költségvetési csalás kérdéseire is.

Az adózási rendszer vizsgálatakor elsődleges az adó *genus proximumának* meghatározása. Az adót általánosságban definiálhatjuk akként, hogy kötelező jellegű, vissza nem térülő, visszafizetéssel nem járó olyan pénzbeli szolgáltatás, melyet az állam, vagy más közhatalmi szerv hajt be a vonatkozó jogszabályok alapján, melyek meghatározzák a kötelezettségek mértékét, feltételeit és fizetési esedékességét.<sup>18</sup> A fogalomnak kiemelt jelentőségű része a kötelező jellegű pénzbeli szolgáltatás. Emellett nyilvánvalóan annak részét képezik a befizetés alól mentesítő, vagy esetleges kedvezményeket nyújtó szabályok is.

Az Art. az adó fogalmát konkrétan és pozitív formában nem írja le, de a törvény hatályával kapcsolatos rendelkezései a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalapok, a Nyugdíjbiztosítási alap, az Egészségbiztosítási alap és a helyi önkormányzat javára teljesítendő, törvényen alapuló kötelező befizetést tekintik adónak. Adónak minősíti továbbá a törvény a járulékokat, az illetéket, valamint az adóelőleget, a bírságot, a pótlékot és a költségeket is.<sup>19</sup>

Az adórendszer egy országban működtetett adókból tevődik össze, mely kifejezi az állam pénzügyi szuverenitását is. Az egyes adókat különféle szempontok szerint csoportosíthatjuk. Az adóztatás szempontjából megkülönböztetünk központi adókat, mint például a személyi jövedelemadó, általános forgalmi adó, társasági adó, valamint helyi adókat, mint az építményadó, telekadó, iparüzési adó, kommunális adók. Az adóbevételek aszerint is megkülönböztethetők, hogy a központi költségvetés, a helyi költségvetés, vagy más államháztartási alrendszer használja fel azokat. A felhasználó egybeeshet az adóztatási jog jogosultjával, de előfordulhat az is, hogy valamely alrendszer által beszedett adóbevételekből más alrendszer is részesül. Erre példaként hozható fel a személyi jövedelemadó, melynek meghatározott részéből a helyi önkormányzatok is részesülnek. A teherviselés szempontjából elhatárolhatjuk a közvetlen és a közvetett adókat. A közvetlen adó esetén az adóalany és az adóteher viselője egybeesik, ilyen adó a személyi jövedelemadó és a társasági adó. A közvetett adó esetén az adóalany az adót más személyre hárítja át, ilyen adó a forgalmi adó, a jövedéki adó, a regisztrációs adó. Az adóalany körülményeinek figyelembe vételével lehetnek az adók személyi és tárgyi jellegűek. Az adó megállapítás módja szerint vannak önadózással, kivetéssel, kiszabással, adólevonással és adóbeszedéssel megállapított adók. Az adófizetés formája szerint beszélhetünk pénzben, illetékben, s ma már ritkán előforduló természetben fizetendő adókról is.<sup>20</sup>

Típus szerint megkülönböztethetjük továbbá a jövedelem és nyereségadókat, a fogyasztáshoz kapcsolt adókat, az illetékeket, díjakat, a vagyonadókat, önkormányzati adókat, a társadalombiztosítási alapok és elkülönített állami pénzalapok adójellegű bevételeit, valamint egyéb adókat és adójellegű befizetéseket (pl. ökoadó, szerencsejáték szervezőinek járadék-adó fizetési kötelezettsége).<sup>21</sup>

A büntetőjogi alapvetések előtt szükséges kitérni az *adótényállásra*, melynek legfontosabb elemei az adóalany, az adótárgy, az adóalap, az adómérték, az adómentesség és az adókedvezmény. Az adótényállás egyes elemeinek megvalósulásakor létrejön az adójogviszony és adófizetési kötelezettség keletkezik.

*Adóalanyok* azok a személyek, akik az anyagi jogi kötelezettség alapjául szolgáló tényállást saját nevükben megvalósítják és akiket az anyagi jogi adónorma a fizetési

<sup>18</sup> Lásd Molnár: i. m. 50. o.

<sup>19</sup> Lásd Art. 4. § (1) bekezdés a) pont és (3) bekezdés a) pont

<sup>20</sup> Halustyik (szerk.): i. m. 30-31. o.

<sup>21</sup> Simon (szerk.) i. m. 460-462. o.

kötelezettség címzettjeként megjelöl. Az *adóók köre* tágabb, mert annak minősülnek az adózás rendje szerint az adóalanyon kívül azok is, akiknek adókötelezettsége nem az egyes adótörvényeken alapul, hanem az Art. rendelkezései teremtik meg az adózási kötelmet. Külön kell említést tenni az *adó megfizetésére kötelezettől*, akinek adókötelezettsége származékos. E körbe sorolható az adózó örököse, az ajándékozott, az adózó jogutódja. A kötelezettségek tekintetében nem minősülnek adózónak, de az adózói jogok megilletik őket. Ezen túl vannak olyan személyek, akik adózónak, vagy megfizetésre kötelezettnek sem tekinthetők, de az adózási törvények különböző kötelezettségeket írnak elő számukra és a költségvetési csalás elkövetői lehetnek, akár tettesként.

*Adótárgy* az a dolog, jövedelem, jogviszony, tény, amelyre az adóztatás irányul (pl. jövedelem, ingatlan, gépjármű stb.).

*Adóalap* az adótárgynak pénzben vagy más mértékegységben meghatározott mennyisége, melyből az adókulcs vagy adótétel alkalmazásával az adó össze meghatározható.

*Adómérték* az a tényező, szorzószám, szorzó kulcs, mellyel az adók alapját megszorozva kialakul az adó összege. Az adóterhelés szempontjából – akár tételes, akár százalékos az adó – megkülönböztethetünk arányos, progresszív, sávosan progresszív és degresszív adókat. Proporcionális (arányos) az adó, ha az adóalappal egyenesen arányosan emelkedik az adó összege. Progresszív adóról beszélünk, ha az adóalagnál meredekebben emelkedik az adó. Rétegesen (sávosan) progresszív adónál a határok átlépésénél a magasabb mérték csak az érintett sávba eső adóalaprészt alkalmazható. Degresszívnek tekinthető az adó, ha az adóalap emelkedésével az adókulcs csökken.

*Adómentesség* esetén csak absztrakt formában jön létre adójogviszony, ugyanis adófizetési kötelezettség nem keletkezik. A mentesség lehet alanyi és tárgyi jellegű.

*Adókedvezmény* biztosításakor létrejön a konkrét adójogviszony, azaz az adóalagnak tényleges adófizetési kötelezettsége van, azonban a fizetési kötelelem mérsékeltebb összegű, mintha az általános szabályok szerint kellene az adót megfizetni.<sup>22</sup>

A részletezettek alapján látható, hogy az adózás széleskörű és nem vitásan bonyolult jogforrási rendszeren alapul. Az adózás rendjéről szóló törvény mellett számos adónemet szabályozó törvény alkalmazásával kerül szembe a jogalkalmazó, nem csak az adóigazgatási, hanem büntető törvényi tényállás kimerítésekor a büntetőeljárásban is. A büntető törvényi tényállás ugyan a lehetőségek szerint konkrétan meghatározza az elkövetési magatartást, azonban annak megvalósulásakor különös jelentőséggel bírnak az adózás rendjére és az egyes adókra vonatkozó törvényi előírások, mint keretjogszabályok.

### *III. A költségvetési csalás fontosabb anyagi jogi kérdései*

A költségvetési csalás tényállását a 2011. évi LXIII. törvény iktatta be 2012. január 1-jei hatállyal az 1978. évi IV. törvénybe, mely módosítást a 2013. július 1-jétől hatályos 2012. évi C. törvény (továbbiakban Btk.) lényegében változatlanul vett át. A törvény indokolása szerint nyolc különböző bűncselekmény összevonásával jött létre az új törvényi tényállás. Amint azonban Miskolczi Barna helytállóan rámutatott, az EK költségvetését a bevételi oldalon sértő bűncselekmény is e körbe sorolandó, ezért valójában kilenc tényállás került az új törvényben egy tényállásba vonásra. A bevételi oldalon az adócsalás, a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, visszaélés jövedékkel, csempészet, az Áfa-ra elkövetett csalás, az Európai Közösségek pénzügyi érdekének megsértése, illetve a csalás minden olyan esete, mely a költségvetés sérelmével jár. A kiadási oldalon pedig a jogosulatlan gazdasági

<sup>22</sup> Molnár: i. m. 59-63. o.

előny megszerzése, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése, illetve a család minden olyan esete, mely a költségvetés sérelmével jár.<sup>23</sup>

A költségvetési csalás törvényi tényállását szabályozó Btk. 396. § (1) bekezdése (I. alapeset) szerint:

*„a) aki költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, tévedésben tart, valótlan tartalmú nyilatkozatot, tesz, vagy a valót elhallgatja,*

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

*c) költségvetésből származó pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használ fel, és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz” – költségvetési csalást követ el.*

A bűncselekmény minősített eseteit a költségvetésben előidézett vagyoni hátrány mértéke határozza meg. A költségvetési csalás I. alapesetének (Btk. 396. § (1) – (5) bekezdés) védett jogi tárgya a költségvetés bevételeihez fűződő társadalmi érdek.

Az elkövetési magatartásnak a törvény által is jól felismerhetően elhatároltan három fő alakzata van: a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség, vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában a tévedésbe ejtés, tévedésben tartás, vagy a valós tény elhallgatása; a költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezmény jogtalan igénybe vétele, valamint a költségvetésből származó pénzeszközök jóváhagyott céltól való eltérő felhasználása. Az első elkövetési magatartásnál a tévedésbe ejtés, tévedésben tartás tartalmilag egyező a család elkövetési magatartásával. Megjegyzendő e körben, hogy a költségvetési csalás és a család elhatárolása sok esetben bonyolultabb jogértelmezést igényel a konkrét ügyekben. Amint Elek Balázs – osztva Tóth Mihály és Molnár Gábor álláspontját – szemléletesen kiemeli, az elhatárolás alapja elsődlegesen a specialitás rendező elve. A specialitás csak akkor áll fenn, ha a két törvényi tényállás (csalás- költségvetési csalás) valamennyi általános elemét lefedő bűncselekmények közül az egyik a másiknál szűkebb tartalmat ölel fel. Elengedhetetlen azonban, hogy a speciális bűncselekmény mindig a teljes egészében illeszkedjék a tágabb tényállás kereteibe.<sup>24</sup>

A gyakorlati tapasztalatok szerint a tévedésbe ejtés tipikusan az adóhatóság felé kerül kifejtésre, rendszerint valótlan tartalmú magánokirat felhasználásával.<sup>25</sup> A vizsgált bűncselekmény eredmény bűncselekmény, megállapításának feltétele, hogy a tényállásszerű magatartás egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okozzon.<sup>26</sup> Az elkövetési magatartás és az eredmény között okozati összefüggésnek kell fennállnia, a tényállásszerű magatartás megkezdésével a cselekmény kísérleti szakba lép és a vagyoni hátrány bekövetkezéssel jut a befejezettség stádiumába. A bűncselekmény csak szándékosan követhető el, akár egyenes, akár eshetőleges szándékkal.<sup>27</sup> Álláspontom szerint az elkövetési magatartások, különösen a tévedésbe ejtés és valótlan tartalmú nyilatkozat tétele, rendszerint egyenes szándékkal valósulnak meg, de értelemszerűen nem zárható ki az eshetőleges szándékkal való elkövetés sem.

<sup>23</sup> Új Btk. kommentár 8. kötet (főszerk. Polt Péter). Nemzeti és Közszerzői Tankönyvkiadó, Budapest, 2013, 13-14. o. Lásd még Magyar Büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára. Második kiadás (szerk. Kónya István). HVGORAC Kiadó, Budapest, 2013, 1498-1500. o.

<sup>24</sup> Elek Balázs: A család és az adócsalás elhatárolásának egyes elméleti és gyakorlati kérdései. In (szerk. Görgényi Ilona, Horváth M. Tamás, Szabó Béla, Várnay Ernő): Collectio Iuridica Universitatis Debrecensiensis. Della Kft, Debrecen, 2005, 11-29. o.

<sup>25</sup> Kúria, Bfv.I.1082/2013/7., Bfv.II.50/2013/7., Bhar.I.455/2013/7., Debreceni Ítéltábla Bf.II.627/2012/19.

<sup>26</sup> A Btk. 459. § (1) bekezdés 17. pontja szerint a vagyoni hátrány magában foglalja a tényleges kárt, valamint az elmaradt vagyoni előnyt is.

<sup>27</sup> Belovics Ervin – Molnár Gábor Miklós – Sinku Pál: Büntetőjog II. A 2012. évi C. törvény alapján (szerk. Busch Béla) HVGORAC Kiadó, Budapest, 2012, 686-688. o.

A költségvetési csalás II. alapesetét a Btk. 319. § (6) bekezdése fogalmazza meg, mely szerint: *A törvényszakasz (1) – (5) bekezdése 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.*

A II. alapeset védelmezett jogi tárgya a jövedéki adóztatásból származó bevételek hatékony beszedéséhez fűződő társadalmi érdek, a költségvetés védelme a jövedék adók megfelelő beszedésének biztosítása végett. A bűncselekmény keretdiszpozíciója a Jöt. Elkövetési tárgya a jövedéki termék. Jövedéki terméknek minősül az ásványolaj, az alkoholtermék, a sör, a bor, a pezsgő, a köztes alkoholtermék és a dohánygyártmány. A bűncselekmény szándékosan követhető el, tipikusan az egyenes szándékú elkövetés tekinthető. Az elkövetési magatartásnál a büntető anyagi jogi norma visszautal a keretdiszpozícióra, a jövedéki adók és termékek forgalmazásával kapcsolatos szabályokra, hatósági engedélyekre, melyek, különösen a Jöt. alapján lehet megítélni, hogy valamely elkövetési magatartás tényállásszerű, vagy sem. Megvalósítja a bűncselekményt a jövedéki termék engedély nélküli előállítása, a jogosulatlan megszerzés, tartás, forgalomba hozatal és kereskedés. A jogszabályban megállapított feltétel, vagy hatósági engedély hiánya negatív tényállási elem, a tényállásszerűségnek negatív feltétele. A feltétel, vagy engedély megléte kizárja a törvényi tényállás megvalósulását. A II. alapeset eredmény bűncselekmény, befejezettségéhez szükséges a vagyoni hátrány bekövetkezése. Az elkövetési magatartás és az eredmény között az okozati összefüggésnek igazoltnak kell lenni. Az elkövetési magatartás megkezdésével, eredmény hiányában, a bűncselekmény kísérletet valósít meg, az előkészület ugyanakkor nem büntetendő.<sup>28</sup>

Az I. és II. alapeseti tényállással összefüggésben a Btk. 396. § (8) bekezdése a büntetés korlátlan enyhítését teszi lehetővé, ha a törvényszakasz (1) – (6) bekezdésében meghatározott költségvetési csalással okozott vagyoni hátrányt az elkövető a vádirat benyújtásáig megtéríti. Ez a rendelkezés azonban nem alkalmazható, ha a bűncselekményt üzletszerűen, vagy bűnszövetségben követik el. A jogalkotó, eltérően az 1978. évi IV. törvény egyes rendelkezéseitől, a védett jogi tárgy fontossága érdekében nem biztosít büntetlenséget a vagyoni hátrányt megtérítő elkövetőnek, azonban lehetővé teszi a büntetés korlátlan enyhítését ilyen esetben a vádirat benyújtásáig. A bíróság eljárásban történő vagyoni hátrány megtérítése már nem nyitja meg a korlátlan enyhítés lehetőségét, csak nyomatékos enyhítő körülményként értékelhető. Szervezett jellegű bűncselekményeknél, hasonlóan a törvény más szigorító rendelkezéseivel, a Btk. nem teremt lehetőséget a büntetés korlátlan enyhítésére akkor sem, ha az elkövető a vagyoni hátrányt a vádemelésig megtéríti. Úgy gondolom a korlátlan enyhítés lehetősége ösztönzőleg hat a megfelelő anyagi kondíciókkal bíró elkövetőkre a vagyoni hátrány megtérítésére, mely elsődleges költségvetési érdek, ami a törvényalkotó szándéka szerint megelőzi az *ultima ratio*-ként alkalmazott büntetőjogi igényt.

A költségvetési csalás III. alapesetét a Btk. 396. § (7) bekezdése fogalmazza meg, mely szerint: *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 felhasznál, büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.*

A bűncselekmény jogi tárgya a visszaélések elkerülése érdekében a költségvetéstől történő finanszírozások védelme iránti állami-társadalmi igény. A bűncselekmény alanya általános, de a tipikus, hogy a támogatás címzettje, kedvezményezettje, vagy képviselője követhetik el a bűncselekményt. A törvény csak a szándékos elkövetést bünteti. Az elkövetési

<sup>28</sup> Kónya (szerk.): i. m. 1560-1576. o.

magatartás tényállásszerű, ha az előírt elszámolási, számadási, vagy az előírt tájékoztatási kötelezettségnek nem vagy hiányosan tesz eleget az elkövető, vagy valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, illetve valótlan, hamis, vagy hamisított okiratot használ fel. A tényállás nem fogalmaz meg eredményt, tehát a támogatásokkal kapcsolatos, nevesített visszaélések vagyoni hátrány bekövetkezése nélkül is megvalósítják a bűncselekményt. A III. alapeset kiegészítő védelmet nyújt azokra az esetekre, amikor a Btk. 396. § (1) – (6) bekezdése szerinti bűncselekmény nem valósul meg, vagy nem bizonyítható. E bűncselekmény látszólagos halmazatot alkot a hamis magánokirat felhasználásával és a közokirat-hamisítással.<sup>29</sup> A halmazat valódi volta ellen szól, hogy a törvényi tényállásba foglalásra került a valótlan okirat felhasználásával kapcsolatos elkövetési magatartás, melynek külön büntetőjogi értékelése úgy gondolom a kétszeres értékelés tilalmába ütközik.

A tanulmány a költségvetési csalás anyagi jogi kérdéseit nem vitásan csak vázlatosan jeleníti meg, figyelemmel a tanulmány terjedelmi korlátaira, valamint arra, hogy a dolgozat elsősorban a bűncselekmény pénzügyi jogi és különösen a bizonyításelméleti, a terhelti vallomással kapcsolatos krimináltaktikai hátterét kívánja bemutatni. Számos anyagi jogi kérdésre, bűnhalmazati, elhatárolási problémára, az egység-többség kérdésre ezért nem térhettem ki. Utalni kell azonban a pozitív és várhatóan a jogalkalmazást is segítő jogalkotói megoldás fontosságára, mellyel a költségvetést károsító cselekményeket törvényi egységbe, egy tényállás keretei közé illesztette a Btk.-ban.

#### *IV. A költségvetési csalás bizonyítása*

##### *IV.1. Bizonyítási alapok*

A költségvetést károsító bűncselekmény bizonyítási sajátosságainak megvilágítása előtt szükségesnek tartom a bizonyítás elméleti és dogmatikai alapjainak áttekintését.

##### *IV.1.1. Jogelméleti alapvetések*

A XIX. század elején Vuchetich Mátyás latin nyelvű művében kiemelte, hogy a büntetőeljárás mindazon cselekmények összessége, amelyek által az állam a büntető törvényekből fakadó jogait a bűncselekményekkel szemben érvényesíti. A büntetőeljárás, okfejtése szerint három fő részből, a büntetőügy megismeréséből, a döntésből és a végrehajtásból tevődik össze.<sup>30</sup> A fogalom-meghatározásban a megismerési szakasz jelenti a bűncselekmény vizsgálatát és bizonyítását, a „bizonyosság” keresését a perben. Vuchetich kifejezetten a bűncselekményt említi, de nyilvánvaló, hogy az elkövető felderítése, megismerése is célja a bizonyításnak.

Hazánk első kodifikált bűnvádi perrendtartási kódexének<sup>31</sup> hatálya alatt Finkey Ferenc a büntetőper vezérelvei között fejtette ki, hogy a bizonyítás valamely tény valódiságának kimutatása, az állított tény igaz volta iránt való meggyőződés ébresztése.<sup>32</sup>

Angyal Pál arra mutatott rá, hogy a büntetőeljárás egyik célja annak megállapítása, hogy megnyílik-e az állam büntetőjogi igénye, azaz bűncselekmény megvalósult-e s azt ki követte el. A bizonyítás alatt azt a tevékenységet kell érteni, amely bizonyos

<sup>29</sup> Polt (főszerk.): i. m. 36-38. o.

<sup>30</sup> Vuchetich Mátyás: A magyar büntetőjog rendszere. II. könyv. Gyakorlati büntetőjog (ford. Király Tibor). Magyar Királyi Egyetem Nyomdája, Buda, 1819, 59-63. o.

<sup>31</sup> 1896. évi XXXIII. tc. (Bp.)

<sup>32</sup> Finkey Ferenc: A magyar büntetőeljárás tankönyve. Politzer Zsigmond kiadása, Budapest, 1899, 198. o.

ténykörülmények valódisága vagy valótlanlansága iránt a bíróban megfelelő meggyőződést ébreszt.<sup>33</sup>

Vámbéry Ruzstem szerint a bizonyítás azt a logikai műveletet jelenti, amelynek célja, hogy bíróságban valamely tény vagy állítás bizonyosságának meggyőződését keltse.<sup>34</sup> Miként láthatjuk, a Bp. hatálya idején a jogtudomány jeles képviselői a bírói meggyőződést és a bizonyosság, az anyagi igazság megismerését, elérését a bizonyítás központi fogalmának tekintették. Következik ez a Bp. alapelveiből s rendszeréből, hiszen a kódex nem büntetőeljárás törvény, hanem kifejezetten bünvádi perrendtartás, melyben a büntetőper jelentette azt procedúrát, melyben az érdemi bizonyítás folyt az igazság felderítése és az elkövető bűnösségének tisztázása érdekében.

Király Tibor bizonyításon a bíróság, az ügyész, a nyomozó hatóság és más alanyok cselekményeinek azon sorát érti, amelyek arra irányulnak, hogy ismereteket nyújtsanak, illetve szerezzenek arról, hogy történt-e bűncselekmény, és annak ki az elkövetője. A bizonyításban hangsúlyos szerepet tulajdonít az ember gondolati tevékenységének, a megismerésnek, valamint a logikának is.<sup>35</sup> Fogalom-meghatározása igen szemléletes és osztható, tekintettel arra, hogy a megismerésnek, az emberi érzékelésnek, a racionalitásnak, a gondolati folyamatoknak igen jelentős szerep jut a bizonyításban a logika törvényei mellett.

Cséka Ervin szerint a bizonyítást a büntető jogalkalmazás részeként, a ténymegállapítási tevékenység alapvető módszerének kell tekinteni.<sup>36</sup> E megközelítés is hűen világítja meg a fogalmat, mert nyilvánvaló, hogy bizonyítás nélkül nem kerülhet sor ténymegállapításra.

Tremmel Flórián rámutat, hogy a büntetőeljárásban a ténykérdés elsődleges a jogkérdéshez képest, az érdemi tényállás pedig csak bizonyítás útján állapítható meg, ezért nem vitás, hogy a bizonyítás központi helyet foglal el a bűnügyekben. A bizonyítás lényegét taglaló szakirodalmi álláspontok szerteágazóak, olykor szembetűnően ellentétesek. Egyes szerzők (Finkey Ferenc, Vámbéry Ruzstem) a logikai felfogást, középpontban a következtetéssel, mások (Plósz Sándor, Nagy Lajos) az eljárási cselekményeken alapuló processzuális felfogást képviselik. Vannak olyan szerzők (Kocsis Mihály, Farkas József) akik a bizonyítás pszichikai oldalát emelik ki, míg mások (Király Tibor, Erdei Árpád) az ismeretelméleti (gnoszeológiai) megközelítést tartják alapvetőnek. Megjegyzendő, hogy Király fogalom meghatározásában a megismerés mellett a processzuális szemlélet, az eljárás folyamat jellege is megjelenik. Tremmel, hasonlóan Erdeihez és Királyhoz, az ismeretelméleti alapokra helyezi a hangsúlyt. Álláspontja szerint a bizonyítás a büntetőeljárásban olyan megismerési folyamat, amely a konkrét ügyben, büntetőjogilag jelentős, túlnyomórészt múltbeli tényállásnak az eljáró hatóság, végső soron a bíróság általi, a valósággal adekvát megállapítására irányul és a bizonyítékok összegyűjtésével, vizsgálatával és mérlegelésével kapcsolatos tevékenységben realizálódik.<sup>37</sup>

A Farkas-Róth szerzőpáros kiemeli, hogy a bizonyítás a múltban megtörtént és a törvény által büntetni rendelt esemény tisztázására irányul, mely során két szorosan összefüggő főkérdést – a ténykérdést, hogy valójában mi történt – és a jogkérdést, – hogy a cselekmény miként minősül – kell bizonyítani.<sup>38</sup>

<sup>33</sup> Angyal Pál: A magyar büntetőeljárás jog tankönyve. Athenaeum Irodalmi és Nyomdai Rt. Kiadása, Budapest, 1915, 314-323. o.

<sup>34</sup> Vámbéry Ruzstem: A bünvádi perrendtartás tankönyve. Harmadik kiadás. Grill Károly Könyvkiadó Vállalata, Budapest, 1916, 128-146. o.

<sup>35</sup> Király Tibor: Büntető Eljárási Jog 3., átdolgozott kiadás, Osiris Kiadó, 2003, 220. o.

<sup>36</sup> Cséka Ervin: A büntető ténymegállapítás elméleti alapjai. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1968, 213-221. o.

<sup>37</sup> Tremmel Flórián: Magyar büntetőeljárás. Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2001, 207-212. o., lásd még Tremmel Flórián: Bizonyíték a büntetőeljárásban, Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2006, 59. o.

<sup>38</sup> Farkas Ákos – Róth Erika: A büntetőeljárás. Complex Kiadó, Budapest, 2012, 134. o.

Amint láthattuk, az egyes szerzők más-más megközelítésből határozzák meg a bizonyítás fogalmát. Nyilvánvalóan az eltérő korok, a büntetőeljárás rendszer változásai, az alapelvek módosulása, az anyagi igazság kiderítését célul tűző elvek átalakulása, a processzuális igazsággal való megelégedés felé közeledés mind forrásai annak, hogy a bizonyítást más-más aspektusból világítják meg. Összegezve a jogelméleti álláspontokat, a bizonyítás megfogalmazható egy olyan megismerési-gondolati folyamatként, mely a múltban lezajlott, büntetendő cselekmény és elkövetőjének tisztázására, felderítésére irányul a törvényben meghatározott eljárásrend mellett. Király és Tremmel álláspontját osztom, miszerint a bizonyítás lényegi eleme a megismerés, mely folyamatban természetesen jelentős szerepet játszanak a logika szabályai, különösen a közvetett bizonyításnál, valamint a bizonyítás eljárásrendje, a bírói meggyőződés, a pszichológiai tényezők is hangsúlyosak. Az anyagi igazság elérése iránti igény a hatályos törvénynek a közvetlenség elvét egyre több helyen áttörő, az eljárást gyorsító rendelkezései folytán (lemondás tárgyalásról, tárgyalás a vádlott távollétében, tárgyalásmellőzéses eljárás) háttérbe szorul annak ellenére, hogy a valóság feltárása való törekvés továbbra is a hatóság kötelessége. A törvénytöredék „törekedni kell” kifejezése is jelzi ugyanakkor, hogy a bizonyítás nem vezethet minden esetben a valóság eléréséhez.

#### *IV.1.2. A bizonyítás jogszabályi alapjai a hatályos büntetőeljárás törvényben*

A Be. az alapvető rendelkezések között fogalmazza meg, hogy a vád bizonyítása a vádlót terheli, a kétséget kizáróan nem bizonyított tény pedig nem értékelhető a terhelt terhére.<sup>39</sup> Az eljárási feladatok megosztásának elvéből következik, hogy senki nem kötelezhető ártatlansága bizonyítására, az állam, pontosabban az ügyész feladata a vád bizonyítása. Az *in dubio pro reo* elvének megfelelően kétség esetén a vádlott javára kell dönten.<sup>40</sup> Ez nagyon fontos, európai standardok és alkotmányos szabályok által is megkövetelt alapelv, melynek helyes értelmezésénél nagy szerep jut a bizonyítékok értékelésének, a bírói szubjektumnak, magának a bírói meggyőződésnek. Az elv irányadó bárki is a vádló (akár az ügyész, akár magánvádló, vagy pótmagánvádló). Szükséges azonban említést tenni arról, hogy a bizonyítási teher kivételesen a vádlottra, védőre hárulhat rágalmas, becsületsértés, kegyeletsértés esetén a valóság bizonyításakor.<sup>41</sup> Emellett láthatjuk, hogy egyes speciális esetekben adómentességre hivatkozásnál még a költségvetési csalás bizonyításakor is fordulhat a bizonyítás teher. A „bizonyítás teher megfordulásának” kivételes eseteire példaként hozható fel a Legfelsőbb Bíróság felülvizsgálati eljárásban hozott azon döntése, melyben kifejtésre került, hogyha az adócsalás nem megtévesztéssel, hanem az adókötelezettség adóhatóság előli elhallgatásával valósul meg, akkor az elhallgatás megállapítása tárgyában kizárólag az adójogi szabályok alapján lehet állást foglalni. Ennek megfelelően, ha az adózó valamely kedvezmény vagy mentesség fennállására hivatkozik, akkor ennek feltételeit neki kell bizonyítania. Az Sza. törvény 1. § (3) bekezdése ugyanis főszabályként rögzíti, hogy a magánszemély minden jövedelme adóköteles. Ettől eltérő szabályt, az adóból kedvezményt, csak kivételes célok érdekében, a személyi jövedelemadóról szóló törvény alapelveinek figyelembevételével kizárólag törvény állapíthat meg. Ebből

<sup>39</sup> Be. 4. § (1), (2) bekezdés

<sup>40</sup> Lásd például: Legf.Bír.Bf.III.1120/1999/6., Debreceni Törvényszék 6.B.380/2011/125., Debreceni Ítéltábla Bf.III.279/2013/4., mely határozatokban a bíróság a kétséget kizáróan nem bizonyított tényeket a vádlott terhére nem vette figyelembe és jelentős tárgyi súlyú, élet elleni bűnperekben a vádtól enyhébben minősítette a cselekményt, illetve felmentő ítéletet hozott.

<sup>41</sup> Büntető Eljárásjog. Kommentár a gyakorlat számára. Második kiadás (szerk. Berkes György). HVGORAC Kiadó, Budapest, 2006, 28-31. o.

következik, hogy főszabályként minden jövedelem adóköteles, az a kivétel, ha nem, a kivételeket pedig megszorítóan kell értelmezni. Erre tekintettel az adókötelezettség alóli kivételek megállapítása során az adójogviszonyban az adózónak kell igazolnia azokat a feltételeket, amelyek alapján a kedvezményt vagy a mentességet érvényesítheti.<sup>42</sup> A felsőbb bírósági döntés elméleti és dogmatikai alapjával, illetőleg az indokaival az *in dubio pro reo* elve alapján lehet ugyan vitatkozni, de a keretjogszabály, jelen esetben az adójogi norma tölti meg tartalommal a büntető törvényi tényállást, így az adójogi jogszabály elveinek alkalmazása véleményem szerint szükséges. Emellett megállapíthatjuk, hogy az eseti döntés valójában nem a vád bizonyítását hátrítja a terheltre, hanem olyan jogosultság fennállásának igazolását, melyet az adózási jogszabályok szerint a kedvezményre hivatkozó adózónak kell prezentálnia.

A bizonyítás tárgyára vonatkozó szabályok (Be. 75. § (1) bekezdés) szerint a bizonyítás azokra a tényekre terjed ki, amelyek a büntető és a büntetőeljárás jogszabályok alkalmazásában jelentősek. A bizonyítás során a tényállás alapos és hiánytalan, a valóságnak megfelelő tisztázására kell törekedni, azonban, ha az ügyész nem indítványozza, a bíróság nem köteles a vádat alátámasztó bizonyítási eszközök beszerzésére és megvizsgálására. A köztudomású, illetve olyan tények, melyekről az eljáró hatóságnak hivatalos tudomása van, nem igényelnek bizonyítást. Az eljárásban résztvevő személyek a törvényben meghatározott esetekben és módon kötelesek és jogosultak a bizonyításban közreműködni (Be. 75. § (3), (4) bekezdés). Utóbbi szabálynál kiemelés érdemel, hogy a terhelt alapvető, garanciális joga, hogy a vallomástételt, illetve egyes bizonyítási cselekményeknél a közreműködést megtagadja, a tanút pedig valóban fennálló mentességi ok, a szakértőt kizárási ok<sup>43</sup> mentesítheti jogszerűen a bizonyításban való részvétel kötelessége alól. A helyes és hiánytalan, valóságnak megfelelő tényállás tisztázása a vádemelést követően alapvető feltétele annak, hogy a bíróság megalapozott tényállást állapítson meg. Törvényes döntéshez csak megalapozott ítéleti tényállás vezethet. A törvény pozitív formában nem határozza meg, hogy mikor tekinthető a tényállás megalapozottnak. A jogtudományi és gyakorlati tapasztalatok tükrében levonhatjuk a következtetést, hogy a tényállás megalapozottnak minősül, ha a bíróság a törvényesen lefolytatott bizonyítási eljárást követően a múltban lezajlott, vád tárgyává tett eseményt a valóságnak megfelelően, helyesen és hiánymentesen állapítja meg.<sup>44</sup>

A Be. taxatíve meghatározza a bizonyítási eszközöket, valamint azon bizonyítási eljárásokat, melyekből törvényes, felhasználható bizonyítékok származhatnak. Bizonyítási rendszerünkben ez az egyik korlát a bizonyítás során nyert adatok felhasználását illetően, a másik pedig a bizonyítás törvényessége iránt támasztott jogszabályi követelmény. A bizonyítás eszközei a tanúvallomás, a szakvélemény, a tárgyi bizonyítási eszköz, az okirat és a terhelt vallomása. Bizonyítási eljárás pedig a szemle, a helyszíni kihallgatás, a bizonyítási kísérlet, a felismerésre bemutatás, a szembesítés és a szakértők párhuzamos meghallgatása.<sup>45</sup> Megítélésem szerint teljesen önálló bizonyító eljárásnak a szembesítés és a szakértők párhuzamos meghallgatása nem tekinthető, mert a szembesítés a személyi bizonyításhoz, a terhelti és tanúvallomáshoz, a szakértők párhuzamos meghallgatása pedig a szakértői bizonyításhoz kötődik az ellentmondások feloldása iránti eljárási cselekmény során.

A bizonyítás törvényessége azt jelenti, hogy a bizonyítási eszközök felderítése, összegyűjtése, biztosítása és felhasználása során a büntetőeljárás törvény rendelkezései szerint kell eljárni. Fontos norma, hogy a bizonyítási cselekmények elvégzésekor az emberi

<sup>42</sup> Legf.Bír.Bfv.II.951/2009/6.

<sup>43</sup> Be. 81-82. §§, valamint Be. 103. § (1) bekezdés

<sup>44</sup> Háger Tamás: A megalapozatlanság kiküszöböléséhez vezető folyamat a másodfokú büntetőperben. Jogelméleti Szemle, 2013/2., 29-43. o. (<http://jesz.ajk.elte.hu>, utolsó letöltés: 2014. február 14.), lásd még: Elek Balázs: A „tudati tények” a büntetőperben. Magyar Jog, 2014/1., 25. o.

<sup>45</sup> Be. 76. § (1) bekezdés, valamint Be. 119-125. §§

méltóságot, az érintettek személyiségi jogait és a kegyeleti jogot tiszteletben kell tartani és biztosítandó, hogy a magánéletre vonatkozó adatok szükségtelenül ne kerüljenek nyilvánosságra.<sup>46</sup> Nyilvánvaló, hogy a bizonyítás során a bűncselekmény nem ismételtető meg, de például az eseménykontroll céljából végzett bizonyítási kísérlet során sem lehet a sértettet testi épségét veszélyeztető, vagy megalázó helyzetbe hozni.<sup>47</sup>

A Be. 78. § rendelkezései szerint a büntetőeljárársban szabadon felhasználható a törvényben meghatározott minden bizonyítás eszköz és szabadon alkalmazható minden bizonyítási eljárás. A bizonyítási eszközeinek és a bizonyítékoknak nincs törvényben előre meghatározott ereje. A bíróság és az ügyész a bizonyítékokat egyenként és összességében szabadon értékeli, és a bizonyítás eredményét az így kialakult meggyőződése szerint bírálja el. Nem értékelhető azonban bizonyítékként az olyan bizonyítási eszközöböl származó tény, amelyet a bíróság, az ügyész vagy a nyomozó hatóság bűncselekmény útján, vagy más tiltott módon, vagy a résztvevők eljárási jogainak lényeges korlátozásával szerzett meg.

A bizonyítékok szabad értékelése a jogállam, a bírói függetlenség egyik alapja. Mindez azonban nem jelenthet önkényességet, az értékelő folyamatnak logikailag hibátlanak és ellenőrizhetőnek kell lennie. A perrendszerű elsőbírósági bizonyítékértékelés a fellebbezési eljárásokban sem támadható alappal. Garanciális korlátja azonban a szabad bizonyítékértékelésnek a Be. 78. § (4) bekezdésében megfogalmazott, a törvény ellenére beszerzett bizonyíték felhasználásának kizárása. A Be. az un. *ezüsttálca elvét* követi, azaz a törvénytelenül beszerzett bizonyíték maga nem értékelhető, de az abból származó lényeges információk már felhasználható bizonyítékot képezhetnek. Ha például egy terheltől fenyegetéssel csikarnak ki beismerő vallomást, akkor vallomása terhére nem szólhat, azonban a vallomás alapján megismert tárgyi bizonyíték értékelés körébe vonásának nincs akadálya. Az angolszász rendszer általában más megoldást követ, és a *mérgezett fa gyümölcsének elve* szerint mind a törvénytelen bizonyíték, mind az abból származó más bizonyíték felhasználását tiltja.<sup>48</sup>

#### IV.2. A költségvetési csalás bizonyításának fő eszközei

A költségvetés sérelmére elkövetett bűncselekmények, így a költségvetési csalás bizonyítása során értelemszerűen a törvény általános bizonyítási szabályait alkalmazni kell. A bizonyítás törvényességének, az egyes bizonyítási eszközök, bizonyító eljárások részletszabályainak nem vitásan a költségvetés sérelmére elkövetett bűncselekmények miatt folyó eljárásokban is érvényesülni kell. A bűncselekmény tipikusan intellektuális alanyi köre, jog védte tárgya, az elkövetési magatartások jellege, a széleskörű és bonyolult pénzügyi-adójogi háttérszabályozás komoly bizonyítási feladatot ró a hatóságra. E bűncselekmények felderítése, bizonyítása során az általánoshoz képest nagyobb hangsúlyt kapnak a bizonyítási és krimináltaktikai eszközök. A költségvetést károsító bűncselekmény bizonyítása sok esetben nem könnyű és széleskörű szakértői, okirati bizonyítást kell lefolytatni a terhelti védekezés ellenőrzése érdekében.

A vizsgált ügyekben különös jelentőséggel bírnak a szakvélemények, az okiratok, de természetesen más ügyekhez hasonlóan releváns adatot szolgáltathat a személyi bizonyítás, így a terhelti és a tanúvallomás is. A bizonyítási eljárások közül rendszerint meghatározó a

<sup>46</sup> Be. 77. § (1), (2) bekezdés

<sup>47</sup> Illár Sándor: A bizonyítási kísérlet. In (szerk. Illár Sándor): Kriminálisztika I., Rejtjel Kiadó, Budapest, 1998, 168-193., valamint lásd még: Herke Csongor – Fenyvesi Csaba – Tremmel Flórián: Kriminálisztika Tankönyv és Atlasz, Dialóg Campus Kiadó, Budapest-Pécs, 2005, 315-322. o.

<sup>48</sup> Erdei Árpád: Tilalmak a bizonyításban. In (szerk. Erdei Árpád): Tények és kilátások (Tanulmányok Király Tibor tiszteletére. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1995, 47-61.

szemle, mely során a hatóság az adójogviszony tekintetében lényegi információkat tartalmazó okiratokat lefoglalja, valamint a szembesítés és a szakértők párhuzamos meghallgatása. A szembesítés az eltérő vallomások feloldásának perjogi eszköze, míg a szakértők párhuzamos meghallgatása a szakvélemények között fennálló eltérések tisztázására szolgáló bizonyító eljárás, melyre a gyakorlati tapasztalatok szerint általában a bírósági tárgyaláson kerül sor. Az elemzett bűncselekmény jellegéből adódik, hogy a tárgyasult formában megjelenő bizonyítékok, adathordozók, illetve okiratok, valamint azokat vizsgáló szakértői vélemények nagy hatással vannak mind a nyomozásra, mind a bíróság ténymegállapító tevékenységére. A terhelti cselekvőseget ugyanis elsősorban az adóhatósági okiratok, az adóbevallással, az adó visszaigényléssel és visszatérítéssel kapcsolatos, valamint az adó végrehajtási, felszámolási és cégiratok tanúsítják rendszerint a legegzaktabb formában az adóalanyok könyvelésére vonatkozó okiratok mellett. Az általában nagymennyiségű számszaki adatot tartalmazó okiratok szakértői ellenőrzése általában nélkülözhetetlen, hiszen a már idézettek szerint az adóhiány számítása, egyes adózási kötelek megszegésének konkrét feltárása olyan különleges szakértelmet igényel, mellyel a hatóság nem rendelkezik. Másfelől a terhelti vallomásnak is objektív, hiteles kontrollja lehet a szakvélemény, mely vagy megerősíti a vádat, cáfolva a terhelti védekezést, vagy ellenkezőleg, mentő körülményt tárhat fel.

#### *IV.2.1. A terhelti vallomás büntető perjogi és kriminalisztikai megközelítésből a költségvetési csalás bizonyításában*

A terhelt vallomása<sup>49</sup> rendszerint minden büntetőügyben hangsúlyos, tekintettel arra, hogy sok esetben egyedül a terhelt az, aki közvetlen információkkal rendelkezik a bűncselekményről, annak elkövetési módjáról, az elkövető-társakról és számos más, a büntetőjogi felelősség megállapításánál fontos adatról. A „*Confessio est regina probationum*” – a vallomás a bizonyítékok királynője – elv ugyan a bizonyítási eszközök és bizonyítékok egyenrangúsága, az erőssorrend hiánya folytán a hatályos eljárási törvényben már nem érvényesül, nem vitatható azonban, hogy a bizonyítás során napjainkban is meghatározó a terhelti vallomás.

A költségvetési csalás elkövetői általában magas iskolai végzettségű, jó intellektusú, határozott fellépésű, sokszor vezető beosztásban lévő személyek. Kivétel persze akad, amikor az előbb idézett elkövetői kör kiszolgáltatott, nehéz helyzetben lévő, kevésbé iskolázott személyeket von be fiktív cégek alapításához, számlák kibocsátásához,<sup>50</sup> de az kétségtelen, hogy a bűncselekmény értelmi szerzői rendszerint rendezett életvitelű, intelligens emberek. Mindez nem tekinthető különösnek, hiszen e személyek sokszor cégügyeket intézve behatóan megismerik a pénzügyi jogi, adózási szabályokat, mely egyes adócsalások elkövetésénél elengedhetetlen az adóhatóság megtévesztése, és az adóelkerülés érdekében.<sup>51</sup> A nyomozó hatóság tagja és a perbíró általában az ügyet igen jól ismerő, felkészült terhelttel és védővel találkozhat a bizonyítás során. A bűncselekmény sok esetben bonyolult ténybeli és jogi volta miatt kiemelt fontosságú a valóságnak megfelelő tényállás megállapításához a hatóság ügyismerete és nem vitásan a különös, keretdiszpozíciókban rögzített jogi háttér megfelelő mélységű átlátása.

Megállapíthatjuk, hogy a terhelt vallomását a törvény nem szabályozza egységesen, a kódex az általános szabályok mellett a nyomozásra és a bírósági eljárásra is külön normákat határoz meg, mely nem vitásan jogalkalmazási nehézségeket jelent és számos eljárási

<sup>49</sup> A Be. 117-118. §§-ban rögzíti a terhelt kihallgatásának általános szabályait.

<sup>50</sup> Fővárosi Törvényszék 17.B.458/2008., és Fővárosi Ítéltábla 1.Bf.267/2012. sz. ügy.

<sup>51</sup> Lásd: Legfelsőbb Bíróság Bfv.III.315/2002., Kúria Bfv.I.76/2013. sz., Debreceni Ítéltábla Bf.II.554/2012.sz. ügyek.

szabálysértés forrása.<sup>52</sup> A törvény különféle helyein rögzített szabályainak helyes alkalmazása a perbíró részéről olykor jogértelmezést igényel, mármint, hogy a vádlott kihallgatását pontosan milyen menetrend szerint folytassa le. Részben a felsőbb bírósági, fellebbezési bírósági döntéseknek köszönhetően, a gyakorlat mára már kezd egységessé válni.<sup>53</sup> Bár megjegyzendő, hogy még mára sem állandósult teljesen az ítélezés e fontos kérdésben. A törvényszék egy 2013-ban folytatott ügyben a vádlottat úgy nyilatkozta a vádra és a bűnösségre, hogy nem figyelmeztette a hallgatás jogára, arra csak a terhelt érdemi nyilatkozata után került sor, mely eljárást a másodfokú bíróság a bírói gyakorlatra és büntető eljárásjog elméletére tekintettel alappal kifogásolt.<sup>54</sup>

Kisebbségi eltérések az eljárási szabályoktól, egyes figyelmeztetések elmaradása nem érintik a bizonyítás törvényességét. A hamis vád törvényi következményeire történt figyelmeztetés és az erre adott válasz jegyzőkönyvezésének elmulasztása miatt a követett gyakorlat szerint a terhelt vallomását nem kell kirekeszteni a bizonyítékok közül.<sup>55</sup> Ugyanakkor álláspontom szerint, ha az alapvető terhelti, illetve tárgyaláson gyakorolható jogokra nézve marad el a figyelmeztetés, az már a védekezést oly mértékben korlátozhatja, hogy a bizonyíték figyelembe vételére, a hiba orvoslása nélkül perrendszerűen nem kerülhet sor.

Ami azonban alapvető fontosságú és a bizonyítási eszközökből fakadó bizonyíték értékelésének elengedhetetlen feltétele, hogy a hatóság bármilyen érdemi, az ügyre (akár személyi körülmények, akár a bűncselekmény) vonatkozó terhelti vallomás előtt figyelmeztesse a terheltet a Be. 117. § (2) bekezdésében írt hallgatás jogára.<sup>56</sup> Mindez a törvényből is levezethető, de az álláspontot a jogtudomány is alátámasztja. Tóth Mihály kifejti, hogy a hallgatás jogára történő figyelmeztetésnek bármely, a cselekmény kapcsán megtehető érdemi terhelti nyilatkozatot meg kell előznie.<sup>57</sup> Ezt az álláspontot maradéktalanul osztom. A hallgatás jogának biztosítása az európai standardok és az alkotmányos szabályok tükrében is alapvető kötelezettsége a hatóságnak.<sup>58</sup> Mindez úgy gondolom irányadó a nyomozás elrendelése előtt, a felderítés szakaszában végzett rendőrségi eljárási cselekmények során is, amikor a hatóság a tetten ért, vagy elfogott elkövetőtől szerez információkat a

---

<sup>52</sup> Tóth Andrea Noémi – Háger Tamás: A terhelt vallomása a büntetőeljárás bírósági szakaszában, egyes eljárási szabálysértések megítélése. Miskolci Jogi Szemle, 2013/2., 90-91. o.

<sup>53</sup> Lásd például: Debreceni Ítéltábla Bf.II.76/2005/8., Bf.II.146/2006.sz., Fővárosi Bíróság 37.Bf.9932/2008/3., 37.Bf.9644/2008/4., Hajdú-Bihar Megyei Bíróság 11.Bf.900/2004.

<sup>54</sup> Egri Törvényszék B.568/2012., Debreceni Ítéltábla Bf.II.23/2014.sz.ügy

<sup>55</sup> BH2009.171.

<sup>56</sup> A Be. 117. § (2) bekezdése szerint a terheltet kihallgatásának megkezdésekor figyelmeztetni kell arra, hogy nem köteles vallomást tenni, a vallomás tételét, illetve az egyes kérdésekre történő válaszadást a kihallgatás folyamán bármikor megtagadhatja, de bármikor dönthet úgy, hogy vallomást tesz, akkor is, ha korábban a vallomástételt megtagadta. Figyelmeztetni kell arra is, hogy amit mond, illetve rendelkezésre bocsát, bizonyítékként felhasználható. A figyelmeztetést, valamint a terheltnek a figyelmeztetésre adott válaszát jegyzőkönyvbe kell venni. A figyelmeztetés és a figyelmeztetésre adott válasz jegyzőkönyvezésének elmaradása esetén a terhelt vallomása bizonyítási eszközként nem vehető figyelembe. (Értelemszerűen mindez azt is jelenti, hogy a bizonyítási eszközökből származó információ, maga a vallomás tartalma, mint bizonyíték sem értékelhető. – H.T.)

<sup>57</sup> Tóth Mihály: A „magyar Miranda” első néhány éve. In (szerk. Erdei Árpád): Tények és kilátások. Tanulmányok Király Tibor tiszteletére. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1995, 76. o., valamint lásd még Mészáros Bencze: Megjegyzések a vádlott kihallgatásának eljárási szabályaihoz. In (szerk. Gál István László): Tanulmányok Tóth Mihály professzor 60. születésnapja tiszteletére. Pécsi Tudományegyetem Állam-és Jogtudományi Kar, Pécs, 2011, 407. o.

<sup>58</sup> Az Emberi Jogok Európai Egyezményének 14. cikke fogalmazza meg a *Nemo debet prodere sem ipsum* elvet, mely szerint senki nem kötelezhető arra, hogy önmagával szemben bizonyítékot szolgáltatson. Az elv, a védelem jogcsokrának (bundle of right) részeként megjelenik az Alaptörvény Szabadság és Felelősség rész XXVIII. cikkének (3) bekezdésében is.

bűncselekményről.<sup>59</sup> A hallgatás jogának garantálása az Egyesült Államokban már évtizedek óta gyakorlattá vált a Legfelsőbb Bíróság Miranda döntése nyomán.<sup>60</sup> Bárd Károly mutat rá találóan, hogy a Miranda figyelmeztetés az USA-ban nem csak a hatóság részére alapvető kötelezettség, hanem a figyelmeztetés tartalma már a hétköznapi ismeretek közé tartozik.<sup>61</sup> Hazánkban legfeljebb az amerikai filmekből, híradásokból értesülhetnek az állampolgárok a Miranda figyelmeztetéséről és annak jelentőségéről. A Miranda határozattal kapcsolatban végül megjegyzendő, hogy Korinek László hűen világítja meg a kérdést, amikor utal rá, hogy a nyomozó hatóság fogságában történő kihallgatásnak milyen jelentős törvényességi veszélyei vannak.<sup>62</sup>

A terhelti kihallgatás speciális krimináltaktikájának vizsgálata előtt szükséges meghatározni a kihallgatás kriminalisztikai fogalmát. A kihallgatás nem vitásan az egyik leggyakoribb és egyben legjelentősebb nyomozási cselekmény, amely a Be. által meghatározott alakiságok és biztosítékok mellett személyi bizonyítékok beszerzésére irányul. A kihallgatás fajtáit megkülönböztetjük aszerint, hogy mely perbeli személyt érint, így beszélhetünk terhelti kihallgatásról, tanúkihallgatásról, valamint elkülöníthető önállóan a sértett kihallgatása, mely a tanúvallomás szabályai szerint kerül lefolytatásra azzal, hogy a sértettet többlet eljárási jogok illetik meg a sértettnek nem minősülő tanúhoz képest. A kihallgatáshoz kapcsolódik szorosan a helyszíni kihallgatás, mint bizonyító eljárás, valamint a helyszínelés és a felismertetésre bemutatás is, mely eljárási cselekmények során a hatóság szintén megkísérelhet vallomás útján érdemi információkat szerezni.<sup>63</sup>

A terhelt első kihallgatására nyilvánvalóan a vizsgált ügyekben is a nyomozásban, a megalapozott gyanú közlését követően kerül először sor. Az első kihallgatás időzítése fontos krimináltaktikai szempontból, erre a megalapozott gyanú fennállásának megállapítása után kerülhet sor, amikor a hatóságnak az addig beszerzett tárgyi és személyi bizonyítékok alapján nem csupán feltételezései, hanem tényeken alapuló törvényes bizonyítékai vannak a terheltre és a bűncselekmény elkövetésére és a kettő között oksági kapcsolat áll fenn.<sup>64</sup> A megalapozott gyanú közlésével és a terhelt kihallgatásával bontakozik ki a hatóság és a terhelt szellemi küzdelme, melyet komoly felkészültség nélkül nem lehet elkezdni.<sup>65</sup>

E „szellemi küzdelem” a büntetőeljárást végigkíséri és különösen hangsúlyos ez adócsalási ügyekben, figyelemmel a döntően intellektuális terhelti körre és a speciális ismereteket kiválóan birtokló védelemre. A költségvetés sérelmére elkövetett bűncselekmények bizonyításának jellemzője, hogy már a nyomozás kezdeti szakaszában jelentős mennyiségű okirati bizonyíték rögzítésére kerül sor. A megalapozott gyanú helyes megítéléséhez elengedhetetlen az adózással kapcsolatos adóhatósági okiratok, az elkövetői kör könyvelési anyagának, a jövedéki okiratoknak a biztosítása. Rendszerint a felderítő szakaszban könyvszakértői vélemény még nem áll rendelkezésre, ugyanakkor az okirati bizonyítékok és a tanúvallomások a megalapozott gyanút már alátámaszthatják és megnyithatják a lehetőségét a gyanúsított kihallgatásnak. A hatóságnak ezt megelőzően a feltárt bizonyítékokat meg kell ismernie és rendszereznie, mert csak ezen esetben kerülhet sor a kihallgatás olyan mélységű megtervezésére, mely alkalmas lehet a terhelttől érdemi információk megszerzésére.

<sup>59</sup> Elek Balázs: A kihallgatásról készült rendőri jelentés a bizonyítási eljárásban. *Ügyvédek Lapja*, 2003/4., 25. o., lásd még: Háger Tamás – Bencze Máttyás: Miranda és társai Vs. Bizonyítási gyakorlat a magyar büntetőeljárásban. *Kontroll*, 2006/1., 27. o., valamint Háger Tamás – Bencze Máttyás: A bizonyítási eszközök néhány problémája a magyar büntetőeljárásban, *Bírák Lapja*, 2006/2., 108. o.

<sup>60</sup> *Miranda v. Arizona*, 384. US. 436. (1966)

<sup>61</sup> Bárd Károly: A hallgatás ára. *Fundamentum*, 2005/3., 5. o.

<sup>62</sup> Korinek László: *Kriminológia I. Magyar Közlöny Lap-és Könyvkiadó*, Budapest, 2010, 518. o.

<sup>63</sup> Tremmel – Fenyvesi – Herke: i. m. 338-339. o.

<sup>64</sup> *Büntető Eljárásjog. Kommentár a gyakorlat számára. Második kiadás I. kötet* (szerk. Berkes György). HVG ORAC Kiadó, Budapest, 2006, 453. o.

<sup>65</sup> Tremmel – Fenyvesi – Herke, 362-363. o.

Nagyon fontos krimináltaktikai lépés a terheltnek felteendő kérdések összeállítása, kihallgatási terv készítése és az eljárási cselekmény precíz, a törvényeknek mindenben megfelelő végrehajtása, és a pontos jegyzőkönyvezés. A kihallgatási cselekményről készült jegyzőkönyvek a büntetőeljárás legfontosabb dokumentumai, melyek az első fokon eljáró perbíró, illetve jogorvoslat esetén a fellebbezési bíróság elé kerülnek. A kihallgatást végzőnek nem lehet figyelmen kívül hagynia a vallomás kialakulását befolyásoló objektív és szubjektív tényezőket sem. Objektív körülményeknek tekinthető maga az észlelés tárgya, módja és a megszerzett információ megőrzése, míg szubjektív tényezők a kihallgatott személy testi, lelki állapota, társadalmi helyzete.<sup>66</sup>

A kihallgatási taktika részét képezi a kihallgató kérdezmódja, a kihallgatás tárgyának pontos behatárolása, a nyomozásban annak eldöntése, hogy a hatóság milyen, a terhelt által még nem ismert információkat tár a kihallgatott elé. Törvénytelen ígéretekre, a terhelt „becsapására”, megtévesztésére álláspontom szerint nem kerülhet sor, de a taktikai blöff bizonyos korlátok között megengedett.

A krimináltaktika nem csak a nyomozási kihallgatás része. Természetesen más közegben, és más körülmények között kerül sor a bírósági tárgyaláson, főszabályként a nyilvánosság mellett a vádlott kihallgatására, a kihallgatási módszerek, kérdezési technikák krimináltaktikai szabályai azonban a perben is érvényesek.

A bírósági tárgyaláson általában a terhelt, főként az időmúlásra tekintettel általában már nem tudja olyan pontosan és részletesen felidézni a vádbeli eseményeket, mint a nyomozásban. A vallomások eltérése feloldásának megvannak az eljárásjogi eszközei és nincs akadálya, hogy a bíró a kihallgatás során a törvényi előfeltételek mellett ismertetéssel tárja a kihallgatott vádlott elé a korábbi vallomását, mely által az ismertetett vallomás is a bizonyítás anyagát képezheti. A költségvetési csalással vádolt elkövetőknél egyébként a gyakorlati tapasztalatok nem mutatják az emlékezet teljes, vagy nagyfokú elhomályosulását, rendszerint ezen elkövetői kör igen felkészülten, az ügy beható ismeretében terjeszti elő tárgyalási védekezését is.

A terhelt vallomása az ismertetettek szerint a költségvetési csalás bizonyításában is központi jelentőségű a szakvélemény és az okirati bizonyítás mellett. E bűncselekmény bizonyítása során különösen hangsúlyosak a krimináltaktikai súlypontok, és nem csak a nyomozás során, hanem a bírósági tárgyaláson is, ahol a bíróság közvetlenül vizsgálja meg a döntő jelentőségű bizonyítékokat.

## V. Zárszavak

Amint láthattuk, az állami feladatok hatékony ellátásának a költségvetés által biztosított, megfelelő források alapvető feltételei. Az államháztartás, a költségvetés fő normáit a legmagasabb szinten, az Alaptörvényben szabályozza a jogalkotás. A költségvetés, az adózás rendjének védelme kiemelt jelentőségű az állam, de közvetve az állampolgárok számára is. A védelmet egyrészt az adóeljárás szabályok, másfelől *ultima ratio*-ként a büntetőjogi eszközök biztosítják. A költségvetés sérelmére elkövetett bűncselekmények megalapozott, törvényes megítélésénél nagy jelentőséggel bírnak a közszektor tanai, különösen a pénzügyi jogi, adóigazgatási és az egyes adónemekre vonatkozó speciális törvényi szabályok. A sokszor nélkülözhetetlen szakértői bizonyítás ellenére elengedhetetlen a hatóság tagjai, különösen a bíróság részéről a kétségtelenül bonyolult és gyakran változó pénzügyi jogi normák alapos ismerete. Tanulmányom remélhetően hűen megvilágítja a közszektor tanainak szerves összefüggését a büntető jogtudománnyal és az ítélkezési

<sup>66</sup> Tremmel – Fenyvesi – Herke: uo.346-347. o.

tevékenységgel. A büntetőjog a már idézettek szerint a végső védelmi eszköz az állam kezében, elsősorban az adóigazgatási szabályok biztosíthatják a jogkövetést, a normatív előírásoknak megfelelő adózást. A büntetőjog a felelősség megállapításakor, a büntetés kiszabása által ugyanakkor szintén fontos államháztartás-védelmi eszköz az egyéni és általános megelőzés szempontjainak érvényre juttatásával.<sup>67</sup> Úgy vélem, hogy a különösen nagymértékű adóbevétel csökkenésével járó cselekményt elkövető, illegális vagyont szerző személyekkel szemben a törvény szigorát kell alkalmazni, elvonva tőlük a társadalom törvénytisztelő tagjait joggal irritáló bűnös vagyont, jelezve, hogy aki súlyosan vét az államháztartás, a költségvetés rendje ellen, szabadsága és a jogtalanul szerzett vagyona elvesztésével számolhat. Mindez alapvető társadalmi érdek és megkívánja a törvény előtti egyenlőség, valamint a jogtalan társadalmi egyenlőtlenségek megszüntetésének követelménye is. Az adóelkerülés hazánkban sajnálatosan egyébként egyes állampolgárok szemében bocsánatos bűn, szemben az angolszász, amerikai társadalommal, illetve jogrendszerrel, ahol az adócsalás súlyosan elítélendő és komoly büntetéssel szankcionált deliktumnak minősül már hosszú ideje. E körben visszatekinthetünk Al Capone híres ügyére, akit védekezése ellenére illegális jövedelmek eltitkolásából kifolyólag ítétek el adócsalásért az Egyesült Államok kontra Sullivan ügyében a Legfelsőbb Bíróság által 1927-ben hozott precedens ítélet alapján.<sup>68</sup> Akként látom, hogy hazánkban szükséges a szemléletváltás, az adózási fegyelem javítása, melyhez a költségvetést károsító cselekményekkel szembeni büntetőjogi szankciók is nagyban hozzájárulhatnak.

---

<sup>67</sup> A Btk. 79. § értelmében a büntetés célja a társadalom védelme érdekében annak megelőzése, hogy akár az elkövető, akár más bűncselekményt kövessen el (speciális és generális prevenció).

<sup>68</sup> <http://hu.taxwar.net/ado-haboru-al-capone-illegalis-jovedelemado.html> Al Capone adócsalási ügye és az illegális jövedelem megadóztatása. Letöltés: 2014. február 27. Al Capone az ügyben a védekezésében kifejtette, hogy a kormányzat legálisan nem adóztathat meg illegális jövedelmet. Tévedett. A bíróság az idézett felsőbbbírósi döntésre tekintettel ugyanis nem osztotta érveit és így más, súlyosabb bűncselekmények bizonyíthatatlansága ellenére adócsalás miatt került börtönbe. - HT.