DOKTORI (PhD) ÉRTEKEZÉS

Lengyel Tibor

Debrecen

2022

DEBRECENI EGYETEM MARTON GÉZA ÁLLAM-ÉS JOGTUDOMÁNYI DOKTORI ISKOLA

A KÖLTSÉGVETÉSI BEVÉTELEK BÜNTETŐJOGI VÉDELME ÉS ANNAK KIHÍVÁSAI MAGYARORSZÁGON A XXI. SZÁZADBAN

Készítette:

Lengyel Tibor

Témavezető:

Dr. habil. Madai Sándor, tanszékvezető egyetemi docens

A doktori program címe: Az állam és a jog változásai Közép- és Kelet-Európában

A doktori iskola vezetője*:* **Prof. Dr. Szabadfalvi József D.Sc. egyetemi tanár**

kézirat lezárva: 2022. május 2.

DEBRECEN

2022

Témavezetői ajánlás

Lengyel Tibor: A költségvetési bevételek büntetőjogi védelme és annak kihívásai Magyarországon a XXI. században

c. doktori értekezéséhez

Hiánypótló munkát tart kezében az olvasó, hiszen hazánkban még nem jelent meg olyan átfogó disszertáció, amely komplex szemlélettel, s a változó jogi környezet jelentette újabb kihívásokra figyelemmel kívánta volna bemutatni a költségvetés ellen irányuló cselekmények legfontosabb büntetőjogi problémáit. Kevés olyan magatartás-típust találunk a bűncselekmények között, amelyek olyan gyorsan változtatják arcukat, mint a költségvetést támadó magatartások. A társadalom számos tagja persze cinkos mosollyal kacsint össze: nem olyan súlyos dolgok ezek. A büntetőjog alkotója természetesen nem fogadja – nem is fogadhatja – örömmel e szemléletet, s már régóta törekszik arra, hogy az adóalanyokat jogkövető magatartásra sarkallja. E törekvés végső eszköze a büntetőjog, s a vonatkozó szabályozás múltjával megismerkedhetünk a munka elején; miként láthatóvá válik, a vizsgált cselekményi kör előképei régmúltra tekintenek vissza.

A modern társadalom ugyanakkor modern adózási szabályokat igényel, s a részletes – gyakran a szakembereket is zavarba ejtő – normarendszer követése olykor nehézkes, hiszen nem mindig világos, hogy hol húzódik a határ a még legális adótervezés és a már büntetendő magatartások között. A szerző ezért indokoltan elemzi e fogalmak tartalmát, s áttekintése remek alapot nyújt a költségvetést érintő bűncselekmények vizsgálatára, lényegük megértésére. A Büntető Törvénykönyv érintett bűncselekményeinek bemutatása nem mellőzhető a dolgozatból, a szerző helyes érzékkel mutat rá azokra a legfontosabb tényállási elemekre, amelyek nélkül a későbbi fejezetekben kifejtettek bizonytalan alapokon nyugodnának. Az általános forgalmi adóra – mint legnagyobb adóbevételt jelentő forrásra – elkövetett csalási magatartások újabb formái közé tartozik a jellemzően külföldi elemmel megjelenő körhintacsalás; az ilyen cselekmények súlya önmagában is indokolja a jelenség bemutatását. Az Európai Unió költségvetésének büntetőjogi védelme összetett megoldást tükröz, s hazánk számára is kötelezően követendő szabályozást jelent, szükséges áttekinteni tehát, hogy miként illeszkedik e rendszerbe a magyar büntetőjogi szemlélet.

A dolgozat következő fejezeteiben tükröződik leginkább a napjainkban nem kellően exponált büntetőjogi problémák köre. E fejezetekben olyan aktuális, komoly büntetőjogi kihívásokra világít rá a szerző, amelyek megoldása nélkül csorbát szenved a jogalkotó szabályozási célja. Előbb az egyes tényállások elhatárolási kérdéseit tekinthetjük át, majd a költségvetési csalás életre hívásának egyik okaként jellemzett törvényi egység, illetőleg a részesi magatartások jogalkalmazási nehézségeit ismerhetjük meg.

Nemzetközi téren, s hazánkban egyaránt előtérbe kerül napjainkban az a kérdés, hogy az állam büntetőhatalma miként nyilvánulhat meg, milyen jogágak segítségével érvényesítse azt. Különösen fontos ennek vizsgálata a költségvetést károsító magatartások körében, hiszen a vámigazgatási, a jövedéki és az adóigazgatási eljárásokban alkalmazható szankciók, valamint a büntetőjogi jogkövetkezmények viszonya ebből a szempontból is sajátos. Ennek alapos elemzése a kétszeres értékelés tilalmára figyelemmel történt meg. A címben megjelölt téma vizsgálatakor nem nélkülözhető a nemzetközi kitekintés, amelyre egyes európai országok jogi környezetének – a kétszeres értékelés tilalmának szempontjából kiinduló – bemutatásával kerül sor; ez szintén olyan nóvuma a dolgozatnak, amely tovább emeli tudományos színvonalát.

A történeti és összehasonlító módszer alkalmazása mellett elméleti és gyakorlat-orientált elemzésre egyaránt törekszik a szerző. Külön kiemelendő az a tapasztalt gyakorlati látásmód, amely a disszertáció egészét végigkíséri, s egyfelől a költségvetést károsító magatartások legújabb alakjaira is rámutat, másfelől a tradicionális hazai büntetőjogi dogmatika kereteit szétfeszítő, de legalábbis feszegető cselekmények tekintetében helyes tudományos válaszokat ad, valamint kiváló érzékkel jelzi a módosítások szükségességét, azokhoz megfelelő irányokat is javasolva.

A Ph.D. dolgozat a tartalmi és formai követelmények betartásával megírt színvonalas munka.

Debrecen, 2022. május 02.

Dr. Madai Sándor
tanszékvezető habil. egyetemi docens,
témavezető

Nyilatkozat

Alulírott Lengyel Tibor büntetőjogi felelősségem tudatában kijelentem, hogy a Debreceni Egyetem Marton Géza Állam–, és Jogtudományi Doktori Iskolában a doktori fokozat megszerzése céljából benyújtott, *„A költségvetési bevételek büntetőjogi védelme és annak kihívásai Magyarországon a XXI. században „* című értekezésem saját önálló munkám, a benne található, másoktól származó adatok és gondolatok, eredeti lelőhelyét a hivatkozásokban (lábjegyzetekben), az irodalomjegyzékben, illetve a felhasznált források között hiánytalanul feltüntettem.

Kijelentem, hogy a benyújtott értekezéssel azonos tartalmú értekezést más egyetemen nem nyújtottam be tudományos fokozat megszerzése céljából.

Tudomásul veszem, hogy amennyiben részben vagy egészben sajátomként mutatom be más szellemi alkotását vagy értekezésben hamis vagy hamisított adatokat használok, és ezzel a doktori ügyben eljáró testületet vagy személyt megtévesztem vagy tévedésben tartom, a megítélt doktori fokozat visszavonható, a jogerős visszavonó határozatot az egyetem nyilvánosságra hozza.

Debrecen, 2022. május 2.

.....

Lengyel Tibor

TARTALOMJEGYZÉK

BEVEZETÉS 10

1. Bevezetés és hipotézis 10
2. Célkitűzések, a dolgozat módszertana 14
3. A dolgozat felépítése 16

I. A PÉNZÜGYI BÜNTETŐ JOGSZOLGÁLTATÁS ELŐTÖRTÉNETE 19

I.1. Jogfejlődés Magyarországon 19

I.2. Az 1988-ban bevezetett adóreform adójogi vonatkozásai és büntetőjogi következményei 31

I.2.1. Az adót megállapító anyagi jogszabályok létrehozásának szükségszerűsége 31

I.2.2. Az 1988–ban elindított adóreform főbb elemei 33

I.3. Következtetések 37

II. ADÓKIKERÜLÉS, ADÓOPTIMALIZÁLÁS, ADÓCSALÁS .. 38

II.1. Adótervezés 39

II.2. Adóelkerülés 39

II.3. Agresszív adótervezés 41

II.4. Adócsalás (költségvetési csalás) 48

II.5. Következtetések 49

III. A KÖLTSÉGVETÉST KÁROSÍTÓ BŰNCSELEKMÉNYEK ÁLTALÁNOS JELLEMZŐI 50

III.1. A költségvetési csalás hatályba lépéséig vezető út 50

III.2. Társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés 54

III.2.1. A tényállás és annak elemei 55

III.2.2. Elhatárolási kérdések 56

III.2.3. Bűncselekményi értékhatár és a minősítés összefüggése a gyakorlat tükrében 57

III.2.4. Nyugellátás jogosulatlan felvétele 61

III.2.5. Statisztikai adatok *68*

III.3. Költségvetési csalás 69

III.3.1. A költségvetési csalás tényállása *70*

III.3.2. Bűncselekményi értékhatár alatti vámjog-sértő cselekmények minősítése . *77*

III.3.3. A költségvetési csalás I. alapesetének elkövetési tárgya *80*

III.3.4. A költségvetési csalás II. alapesetének elkövetési tárgya *81*

III.3.5. A költségvetési csalás sértettje *84*

III.3.6. Statisztikai adatok *87*

III.4. Költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása 88

III.4.1. A bűncselekmény tényállása *88*

III.4.2. A tényállás létjogosultsága *89*

III.4.3. Statisztikai adatok *90*

III.5. Jövedékkel visszaélés elősegítése 91

III.5.1. A bűncselekmény tényállása *91*

III.5.2. Halmazati kérdések *95*

III.5.3. Elhatárolás elvei a gyakorlatban *96*

III.5.4. Statisztikai adatok *98*

III.6. Következtetések 98

IV. ÁFACSALÁS – KÖRHINTACSALÁS 101

IV.1. Az áfacsalások adózási háttere 101

IV.2. Az európai uniós termékkereskedelem adózási háttere 104

IV.3. A több tagállamot érintő, szervezett áfacsalások mechanizmusa 105

IV.3.1. Az Európai Unión belüli termékkereskedelemhez kapcsolódó áfacsalások típusai *107*

IV.3.2. A csalási folyamat szereplői *108*

IV.3.3. A csalási folyamat struktúrája *113*

IV.4. Következtetések 120

V. AZ EURÓPAI UNIÓ KÖLTSÉGVETÉSÉNEK BÜNTETŐJOGI VÉDELME 121

V.1. Az Európai Unió költségvetése 121

V.2. Az Európai Unió költségvetésének egységes büntetőjogi védelme 123
V.2.1. A PIF irányelv 124
V.2.2. Hazai szabályozásunk a PIF irányelv tükrében 128
V.3. Következtetések 129
VI. ÚJSZERŰ ELVEK, ELHATÁROLÁSI SZEMPONTOK MEGJELENÉSE A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN 130
VI.1. Az egyes alapesetek elhatárolása 131
VI.2. A statikus költségvetési csalás 132
VI.3. A pénzmosás és költségvetési csalás elhatárolása adózatlan jövedéki termékek tekintetében 139
VI.3.1. A jövedéki termékekkel kapcsolatos visszaélések büntetőjogi szabályozása 2012-2020 között 141
VI.3.2. Költségvetési csalás az adózás alól elvonás aspektusából jövedéki termékek esetében 145
VI.3.3. A költségvetési csalás és a pénzmosás elhatárolása az egyes tényállási elemek tükrében 148
VI.3.4. A gyakorlati alkalmazhatóság kérdése 151
VI.4. Következtetések 156
VII. TÖRVÉNYI EGYSÉG A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN ÉS ANNAK ÉRVÉNYESÜLÉSI LEHETŐSÉGEI A GYAKORLATBAN 157
VII.1. A 2011-ig hatályos büntetőjogi szabályozás 157
VII.2. A 2012-től hatályos büntetőjogi szabályozás 159
VII.2.1. A törvényi egység dogmatikai megközelítése 161
VII.2.2. Az egyes részcselekmények értékhatára 163
VII.2.3. Értékegybefoglalás alkalmazhatósága 167
VII.2.4. Az elévülés problémaköre 169
VII.2.5. A törvényi egység gyakorlati alkalmazhatósága 173
VII.3. Következtetések 180

VIII. A RÉSZESI MAGATARTÁSOK BÜNTETŐJOGI FELELŐSSÉGÉNEK LIMITÁLÁSA 181

VIII.1. A túllépés dogmatikai háttere 182
VIII.2. Ellentmondások a jogalkalmazásban 183
VIII.3. Bűnsegédi felelősség értékelése az aktuális Kúriai döntések fényében 185
VIII.4. Következtetések 187

IX. A KÉTSZERES ÉRTÉKELÉS TILALMA AZ ADÓ-, VÁM- ÉS A BÜNTETŐJOG VISZONYRENDSZERÉBEN 188

IX.1. Ultima ratio mint végső eszköz 188
IX.2. A *ne bis in idem* elv megjelenése az Európai Unióban 190
IX.3. A *ne bis in idem* elvének megjelenése a közigazgatási és a büntetőjogi szankciók összefüggésében 191
IX.3.1. A Bonda ügy 192
IX.3.2. Az Orsi–Baldetti ügy 194
IX.3.3. A Fransson ügy 196
IX.3.4. A és B kontra Norvégia ügy 197
IX.3.5. A Luca Menci ügy 199

IX.4. Az irányadó magyar szabályozás 202
IX.4.1. A ne bis in idem elv alkotmányos háttere 202
IX.4.2. A közigazgatási és büntetőeljárások párhuzamos szankcionálásának jogi szabályozása 203
IX.4.3. A kétszeres vagyonelvonás tilalma 204

IX.5. A *ne bis in idem* elv érvényesülése a hazai szabályozás tükrében 206
IX.5.1. Egyes igazgatási eljárások és a büntetőeljárás 207
IX.5.2. A ne bis in idem elv sérülése vámigazgatási, jövedéki és adóigazgatási eljárásokban a büntetőjogi szankciók fényében 209
IX.5.3. Adóigazgatási eljárás és a jogi személlyel szemben alkalmazható büntetőjogi intézkedés viszonya 214

IX.6. Közigazgatási és büntetőjogi szankciók halmozódásának feloldása 215
IX.7. Egyes uniós tagállamok gyakorlata, bűncselekményi értékhatárok 219
IX.7.1. A belga modell 220

IX.7.2. Az osztrák modell *222*
IX.7.3. A lengyel modell *224*
IX.7.4. Az olasz modell *225*
IX.7.5. A szlovén modell *226*
IX.7.6. A holland modell *226*
IX.7.7. A magyar modell *228*
IX.8. Következtetések 232
X. ADÓHATÓSÁGI ESZKÖZRENSZER 233
X.1. Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer 234
X.2. Online pénztárgép 237
X.3. Online számla 239
X.4. Következtetések 241
XI. ÖSSZEGZÉS 242
XII. FORRÁSOK JEGYZÉKE 245
1. Felhasznált irodalom 245
2. Felhasznált internetes források 254
3. Az Európai Unió szabályozó eszközei, intézményi jelentései és jogesetei 256
3. Felhasznált magyar jogszabályok 260
4. Felhasznált külföldi jogszabályok 261
5. Bírósági határozatok - állásfoglalások 262
XIII. SUMMARY 265

BEVEZETÉS

1. Bevezetés és hipotézis

A Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál, illetve jogelődjénél eltöltött közel három évtizedes pályafutásom megszakítás nélkül a költségvetést károsító bűncselekmények nyomozására, a büntetőeljárások szakmai felügyeletére koncentrálódott, amelynek tapasztalatai megteremtik a lehetőségét annak, hogy jelen dolgozatban is megjeleníthetők legyenek mindazon kihívások, amelyek a költségvetési bevételek büntetőjogi védelmével kapcsolatban napjaink jogalkalmazásában megfogalmazódnak.

A jogalkotó az elmúlt évtizedekben több alkalommal módosította az adóelkerüléssel kapcsolatos büntető, illetve közigazgatási jogszabályokat, követve az időközben bekövetkezett társadalmi és gazdasági változásokat. E körben különös figyelmet igényel az adóelkerülő magatartások büntetőjogi szabályozása, amely a hatályos Büntető Törvénykönyv XXXIX. fejezetén belül, mint költségvetést károsító bűncselekmények kerültek nevesítésre.

A magyar és uniós költségvetés büntetőjogi védelme azonban az elmúlt években leginkább a jogalkotási és dogmatikai kérdések oldaláról került a jogtudomány fókuszába, míg annak jogalkalmazásra gyakorolt hatását nagyságrendekkel csekélyebb figyelem övezte. Ennek okán akár hiánypótló is lehet a költségvetést károsító tényállások – napjaink gyakorlatában megjelenő – aktuális kérdéseit és problémáit áttekinteni, miután egyetlen kifogástalannak tűnő jogszabály sem képes rendeltetését maradéktalanul betölteni, ha az különböző értelmezésnek enged teret, eltérő joggyakorlat kialakulását teszi lehetővé, amely végső soron egyfajta jogalkalmazói bizonytalanságot eredményez. Ennek közvetett hatásaként tapasztalhatjuk a büntetőeljárások elhúzódását vagy éppen az eltelt idő enyhítő körülményként történő figyelembevételét, amelyek egyértelműen csökkentik a büntető jogszabály visszatartó erejét. Minderre tekintettel értekezésem részét képezi a hazai joggyakorlat fenti szempontok szerinti elemzése is, melynek megállapításai egyfajta támpontot, iránymutatást adhatnak mérlegelést igénylő kérdésekben, másrészről jelzésértékűek lehetnek a jogalkotónak, az esetleges módosítási irányok megfontolására.

A változó körülményekhez rugalmasan alkalmazkodó, akár nap mint nap új arcukat mutató költségvetést károsító magatartásokra, valamint az erre reagáló büntető törvényi rendelkezések és adójogi normák gyakori módosulására figyelemmel, jelen dolgozat készítője sem vállalkozhat többre, mint egy aktuális pillanatfelvétel elkészítésére hatályos jogi környezetünkben. Ezen „pillanatfelvétel" részeként törekedtem arra, hogy a napjainkban felmerülő, a gyakorlat számára leginkább nehézséget okozó jogalkalmazási kérdések tudományos igényű feldolgozásával mutassak rá – esetenként megoldási javaslatot kínálva – mindazon ellentmondásokra, amelyek az egységes joggyakorlat kialakulása ellen hatnak.

A fentieken túlmenően értekezésemben hangsúlyosan van jelen a jövedéki bűncselekmények, valamint a jövedéki adójog és az adóigazgatási jogviszony komplex összefüggéseinek feldolgozása, amely a jogirodalomban ezidáig meglehetősen csekély számban érhető tetten.

A dolgozatom hipotézise szerint, a jelenleg hatályos szabályozás és gyakorlat alkalmas arra, hogy megfelelően szolgálja a magyar állam költségvetésének, valamint az Európai Unió forrásainak védelmét. Álláspontom szerint azonban a hatékony büntetőjogi védelem napjainkban már nem működhet „szigetszerűen", kizárólag a büntetőjog eszközeire hagyatkozva. Ennek oka alapvetően az, hogy a költségvetési csalás tényállása mellett rendelkezésünkre áll egy olyan hatékony és széles eszköztárral rendelkező – büntető jellegű szankciók alkalmazását lehetővé tevő – igazgatási eszközrendszer, amelynek koherens alkalmazása képes biztosítani a büntető és igazgatási eljárások, valamint az egyes szankciók egymásra épülő alkalmazását, az eszköztárak differenciált, a cselekmények súlyához igazodó alkalmazhatóságát. Mindezeknek megfelelően, a büntetőjog rendelkezésére álló eszközrendszer más jogágakhoz sorolható szankciókkal való kiegészülése, valamint annak komplex módon történő érvényesülése, egy folyamat részeként magával hozhatja a pénzügyi büntetőjog hagyományos értelemben vett fogalmának változását, bővülését. Talán nem véletlen az sem, hogy ezen rendszerszintű szemléletnek köszönhetően egyes európai országok a költségvetés büntetőjogi védelmét, ezáltal a pénzügyi büntetőjogot – annak sajátos voltára tekintettel –, önálló pénzügyi büntetőkódexben szabályozva, markánsan elválasztják a hagyományos értelemben vett büntetőjogtól.

A hipotézisem ennek megfelelően akként foglalható össze, hogy a büntetőjogi védelem a kapcsolódó igazgatási eszközrendszerrel kiegészülve képes egységes rendszerként a költségvetési bevételek hatékony védelmét biztosítani. Az általam megfogalmazott hipotézis ellenőrzésének érdekében a Büntető Törvénykönyv XXXIX. fejezetének tényállásai olyan komplex megközelítés mentén kerültek áttekintésre, amelynek részeként az egyes tényállások egymással, illetve az igazgatási jogviszonnyal fennálló kapcsolatrendszere több aspektusból is bemutatható.

Mindezen elemzések tekintetében alapvetésnek tekinthető, hogy a mindenkori költségvetési bevételek alapjául szolgáló adó, s ezáltal az adózás, olyan civilizációs jelenség, intézmény, mely nélkül egyetlen társadalom sem működhet, így története egyidős az emberiség történetével. Az állam működésével, az adózás tartalmával már az ókorban is foglalkoztak a filozófusok (Platon, Arisztotelész), de az áttörést a középkori filozófusok (például Aquinói Szent Tamás) és gazdasági szakemberek (például Colbert) érték el az adózás ideológiai megalapozásában. A XVI-XVIII. században létrejöttek azok a közgazdasági elméletek, amelyek már felismerték, hogy az emberi társadalom működésének egyik alapja az adórendszer működtetése. Ehhez jelentősen hozzájárult az ipari forradalom által elért termelésbővülés, a társadalom és a gazdaság differenciálódása.

Az adó, az adóztatás fogalma számtalan módon nyert megfogalmazást az elmúlt évszázadok során, ezzel is igazolva azt, hogy milyen, a mindennapokat alapjaiban meghatározó fontossággal bírt az egyes korszakokban.

Charles Adams amerikai adótörténész szerint: *„Az adózás nem más, mint a szervezett társadalom működésének ára. Nincs ugyanis olyan társadalom, amelyben nem volt, ne lett volna adózás."*[1] E megfogalmazás azonban minden helytállósága ellenére sem képes teljes mértékben lefedni – mint önmagában egyetlen definíció sem – mindazt, amit az adózás jelent.

[1] ADAMS Charles: *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization,* Madison Books, 1993, Lanham, 393.

Néhány erre utaló idézet kiragadása azonban mindenképpen alkalmas arra, hogy különböző, többek között társadalmi, jogi, pénzügyi aspektusokból is rávilágíthassunk az adózás, az adószedés jelenkori lényegiségére.

- *„A polgárok vagyonuk egy részét átengedik az államnak, hogy a másikat nyugodtan élvezhessék."* (Montesquieu)[2]
- *„…Óva intelek attól, hogy uralkodásod az adók beszedésében merüljön ki!"* (Kasztíliai Izabella végrendeletéből)[3]
- *„…és vannak hát a népnek is jogai? Az adózáson kívül?"* (Madách Imre)[4]
- *„Adót szedni annyi, mint a lehető legkevesebb gágogás árán minél jobban megkopasztani egy libát."* (Jean–Baptiste Colbert)[5]
- *„…nekünk magyaroknak általján véve minden különbség nélkül hasznos investitiokép igen sokat kell adóznunk, ha parlagi állapotjából valódi virágzásra akarjuk emelni honunkat…"* (gróf Széchenyi István)[6]
- *"Két biztos dolog van az életben: a halál és az adózás."* (Benjamin Franklin)[7]
- *„Az adócsalás, a »köztehervise lési kötelezettség alól való fondorlatos kibúvás« és ennek reakciójaként alkalmazandó jogintézmények éppoly régi keletűek, mint maga az adó"* (Angyal Pál)[8]
- *„Amióta világ a világ, minden iparos és minden kereskedő lelkének az a legdédelgetettebb álma, az a legáhítottabb vágya, hogy a jövedelmének minél nagyobb hányadát vonhassa ki az adózás alól. Amióta állam van, adószedő állam van a világon, azóta minden egyes ember, akinek jövedelme van, egy-egy potenciális adócsaló*." (Szilvási Lajos)[9]

---

[2] Idézi : WÉBER Péter: *Az egykulcsos szja neuralgikus pontjai*, Doktori értekezés, Kaposvár, 2014, 6.
[3] Idézi: Juhász István: Miért és hogyan adóztattak a történelem során? – V. (2015) https://ado.hu/ado/miert-es-hogyan-adoztattak-a-tortenelem-soran-v/ (letöltés: 2020. 08.27.).
[4] MADÁCH Imre *Zsengék - Commodus - Nápolyi Endre*, In: BENE Kálmán (szerk.) Madách Irodalmi Társaság Szeged 2004, 43.
[5] Idézi : Wéber Péter: *Az egykulcsos szja neuralgikus pontjai*, Doktori értekezés, Kaposvár, 2014, 6.
[6] SZÉCHENYI István: *Adó és két garas*, Buda 1844, 21. http://mek.oszk.hu/08100/08188/08188.pdf (letöltés: 2020.08.27.).
[7] Idézi: SZÉLES Zsuzsanna: *A megtakarítási formák változása 2000 és 2016 között,* In: NÉMETH Erzsébet (szerk.) *A (köz) pénzügyi kultúra - nemzeti és határon túli kutatási eredmények,* Konferencia-kötet, Budapesti Metropolitan Egyetem, Budapest, 2018, 88.
[8] ANGYAL Pál: *Az adócsalás* Athenaeum Irodalmi és Nyomdai Részvénytársaság Budapest , 1930, 12.
[9] SZILVÁSI Lajos: Lélekharang, Szépirodalmi Könyvkiadó, Budapest, 1981, 220.

Az idézett megközelítésekből egyértelműen kitűnik mindazon komplex attitűdrendszer, amellyel az emberek az adóhoz és az adózáshoz viszonyulnak, rendszerint annak szükségességét nem igazán vitatva. Voltaképpen valamennyi attitűdben érzékelhető, hogy az adózás bizonyos szempontból nem más, mint a hatalom és az egyén egymáshoz viszonyulásának egyik meghatározója.

A történelem számtalan esetben adott bizonyságot arról, hogy nemzetek sorsát befolyásolhatta a közteherviselés jól vagy rosszul megválasztott módozata, a közkiadások jól vagy rosszul megválasztott finanszírozása. Az, hogy mi minősül közkiadásnak, a hatalmon lévők rendszerint koronként különbözőképpen értelmezték (hatalom, kultúra, vallás, közigazgatás, védelem, közbiztonság, háborúk, oktatás, egészségügy, nyugdíj stb.), de abban megegyeznek ezek a funkciók, hogy az ellátásukhoz pénz kell és a történelem során nemigen tudtak piaci alapon működni e rendszerek. Tekintve tehát, hogy az előbbiekben felsorolt közkiadások pénzügyi fedezetét piaci alapon biztosítani nem lehet és az önkéntesség soha nem vezetett eredményre, nem maradt más lehetőség, mint kikényszeríteni ezeket. A kikényszerítés egyrészt a jog eszközeivel (törvények, rendeletek) valósult meg, de gyakran egyéb eszközöket is bevetettek az adók előteremtése érdekében: így katonai, rendőri és egyéb végrehajtói eszközök garmadáját alkalmazták a mindenkori hatalmon lévők az adóbevételek megteremtése érdekében.

2. Célkitűzések, a dolgozat módszertana

Dolgozatom elsődleges célja az egyes költségvetést károsító bűncselekmények tudományos igényű, de a gyakorlati jogélet szempontjait messzemenően figyelembe vevő vizsgálata, mindazon kihívások megjelenítésével, amelyek napjaink jogalkalmazásában a felszínre kerültek. Ennek megfelelően kerül ellenőrzésre értekezésem hipotézise, miszerint a költségvetés hatékony büntetőjogi védelme napjainkban már nem működhet kizárólag a büntetőjog eszközeire hagyatkozva a költségvetési bevételeket illetően. Forráskutatásom során megfelelő magyar és nemzetközi irodalmat találtam, amely lehetőséget adott a párhuzamok és a hazaitól eltérő nemzeti szabályozások megjelenítésére is.

Kétségtelen tény e vonatkozásban, hogy számos kiváló tanulmány született ugyan a költségvetési csalás tényállásával kapcsolatosan, de a jogirodalom számottevő része a

tényállás első alapesetét dolgozta fel. A tudományos elemzések vizsgálták az egyes tényállástani kérdéseket, megállapításokat tettek a folytatólagosság, az egység-többség, a halmazat kérdésein át a tényállást érintő egyéb anyagi jogi és eljárási kérdésekre egyaránt. Mindemellett a jövedéki termékek vonatkozásában megvalósított, költségvetést károsító cselekményekkel kapcsolatos munkák továbbra is meglehetősen ritkák, így értekezésem nem titkolt célja egyfajta hiánypótlás is ennek tekintetében. Szintén hiánypótlónak tekintem a társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés (Btk. 395. §), valamint a jövedékkel visszaélés elősegítése (Btk. 398. §) bűncselekmények anyagi jogi kérdéseinek áttekintését, melyeket érintően a kommentárirodalom sem kellően részletes.

Napjaink – időnként ellentmondásos – jogalkalmazói gyakorlatának megvilágítása érdekében elengedhetetlen volt az irányadó bírói gyakorlat, a vonatkozó kúriai döntések és ügyészségi iránymutatások feldolgozása, amelyek felhívták a figyelmet a releváns büntetőjogi szabályozásból következő ellentmondásokra. Tekintettel arra, hogy a költségvetést károsító magatartások elleni büntetőjogi fellépés eszközei valamennyi európai uniós tagállam jogrendszerében megtalálhatóak, dolgozatom részét képezi egyes európai uniós instrumentumok bemutatása, összehasonlítása, illetve az Európai Unió Bírósága és az Emberi Jogok Európai Bírósága releváns ítéleteinek feldolgozása.
Figyelemmel arra, hogy a költségvetést károsító bűncselekmények alapvetően keretténállások, így vonatkozásukban megkerülhetetlen a diszpozíciót kitöltő és gyakran változó, nemegyszer szövevényesnek tűnő háttérnorma megjelenítése, különösen az adó, a vámjog és a jövedéki szabályozás tekintetében. A hipotézis ellenőrzése során a választott téma sajátosságaiból adódóan előnyben részesítettem a leíró, értékelő, összehasonlító elemzést, kiegészítve azt más jogági normák és a büntetőjog szabályrendszerének értelmezésével, amely lehetővé tette áttekintő összefoglalók elkészítését.
Értekezésem elkészítése során, kutatási engedélyem birtokában – a szükséges statisztikai adatok beszerzése, valamint egyes jogesetek megjelenítése érdekében – felhasználtam a Nemzeti Adó- és Vámhivatal bűnügyi adatbázisait. Mindezeken túl – a jogalkotói szándék feltárása érdekében – áttekintettem a vonatkozó törvénymódosítások részletes indokolását. Fontosnak tartom azonban kijelenteni, hogy jelen értekezés megállapításai és következtetései kizárólag saját tudományos véleményemet tükrözik, az egyetlen részletében sem tekinthető munkáltatóm hivatalos álláspontjának.

3. A dolgozat felépítése

Dolgozatom Bevezetést követő *első fejezetében* a magyarországi pénzügyi büntető jogszolgáltatás előtörténetét vizsgálom, visszatekintve azon múltbéli cselekedetekre, amelyekben már megjelent a költségvetés károsítása, még akkor is, ha a korabeli tényállások nem is tartalmazták kategorikusan e fogalmat. Az adóelkerülés ugyanis mint magatartási forma a hatályos adózási környezethez alkalmazkodva folyamatosan változott, illeszkedett egyes korok adóztatási szabályaihoz és napjainkban is érzékelhető ennek töretlen evolúciós folyamata. Ennek megfelelően az adójogi szabályozás és a büntető anyagi jog fejlődésének sarkalatos pontjait áttekintve mutatható be az a folyamat, melynek eredménye napjaink adó és büntetőjogi környezete.

A második fejezet az adótervezés, az adóelkerülés, az agresszív adótervezés és az adócsalás fogalmi ismérveinek meghatározását és e fogalmak között fennálló – igen gyakran a szakemberek között is vita tárgyát képező – „határmezsgyét" törekszik bemutatni. Ennek jelentősége elsődlegesen annak tudható be, hogy érdemi megkülönböztetést igényelnek a jóhiszemű adóoptimalizáló, az adójoggal visszaélő vagy éppen szándékos adóelkerülő magatartások, miután azok eltérő megoldásokat igényelnek a jogalkotó és a jogalkalmazó részéről.

Az értekezés *harmadik fejezetében* kerülnek a költségvetést károsító bűncselekmények tényállásai bemutatásra. E fejezet keretein belül kiemelt figyelmet fordítottam a szakirodalom által némileg elhanyagolt, kevésbé feldolgozott deliktumok részletesebb bemutatására, a jelenleg is fennálló dogmatikai ellentmondásokra és a tényállásokhoz kapcsolódó legjellemzőbb elkövetési magatartásokra, melyek kézzelfogható támpontot nyújthatnak a jogalkalmazás számára.
Ennek megfelelően a *Társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés* (Btk. 395. §) tényállását az elérhető szakirodalom mellett a mögöttes háttérjogszabályok, jogesetek és elhatárolási, illetve jogértelmezési kérdések keretei között jelenítettem meg.
A *Költségvetési csalás* (Btk. 396. §) tényállásán belül – a megszokott tartalmi elemek mellett – kiemelt figyelmet fordítottam olyan, a jogirodalomban ezidáig részleteiben nem tárgyalt kérdésekre, mint a bűncselekményi értékhatárt el nem érő vámjog-sértő cselekmények minősítése, vagy a két alapeset elkövetési tárgyának – általános

jogirodalmi megközelítéstől részben eltérő – meghatározása. Mindemellett a kommentárirodalomban megszokottnál jelentősebb teret szenteltem a költségvetési csalás II. alapesetének, tekintettel arra, hogy a jövedéki bűnözés jogirodalmi feldolgozottsága kevésbé részletezett és annak alapjául igen gyakran a korábbi büntetőjogi szabályozás hatálya alatt lefektetett elvek szolgálnak.
A *Költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása* (Btk. 397. §) tényállásának elemeit feldolgozva, a dogmatikai megközelítés mellett megkerülhetetlen a hatályos joggyakorlat és a kapcsolódó statisztikai adatok áttekintése a tényállás és a büntetőjogi reakció létjogosultságának vizsgálata érdekében.
A „jövedéki adócsalás" egyfajta előkészületi magatartásának tekinthető a *Jövedékkel visszaélés elősegítése* (Btk. 398. §), mely szintén „elhanyagolt" tényállásnak tekinthető jogirodalmi feldolgozottságát tekintve, így annak általános bemutatása mellett kiemelt figyelmet fordítottam a felmerülő halmazati kérdések és elhatárolási elvek megjelenítésére.

Az egyes, költségvetést károsító bűncselekmények tényállásainak általános feldolgozását követően dolgozatom következő részeiben – a *negyedik fejezetétől a kilencedik fejezetig* terjedően – a költségvetési csalás tényállásával összefüggésben megjelenő olyan sajátos „kihívások" kerülnek részleteikben bemutatásra, melyek a költségvetési bevételek büntetőjogi védelmét érintően napjainkban megjelennek. Ennek érdekében önálló fejezetben került feldolgozásra a szervezett áfacsalások mechanizmusa, az Európai Unió költségvetésének védelme, a tényállás elhatárolását érintő újszerű elvek, valamint a törvényi egység és a részesi felelősség számos, napjainkban is vitatott kérdése.
Szintén önálló fejezetben kaptak helyet a kétszeres értékelés tilalmának érvényesülési lehetőségei, az Európai Unió Bíróságának gyakorlatán keresztül a hazai jogalkalmazásban megjelenő korlátokig. Ugyanezen *kilencedik* fejezetben került feldolgozásra egyes uniós tagországok büntetőjogi szabályozása és elkövetési értékhatárai, méginkább megvilágítva ezáltal hazai szabályozásunk ellentmondásait.

Dolgozatom *tizedik fejezetében* egyfajta kitekintésre kerül sor, bemutatva azt az adóhatóság rendelkezésére álló eszközrendszert, melynek hatékony és eredményes alkalmazása, kiegészítve az adóhatóság rendelkezésére álló szankciórendszerrel (adóbírság, jövedéki bírság, vámigazgatási bírság) lehetővé tenné, hogy az értékhatárok

revíziójával a csekély tárgyi súlyú adóelkerülő magatartásokhoz differenciált, a jogsértés súlyához igazodó eljárások, jogkövetkezmények legyenek társíthatóak.

Az egyes fejezetekben ismertetett „kihívások" feldolgozása azonban több esetben is óhatatlanul rámutat mindazon jogalkotói deficitre, illetve vitatható dogmatikai megközelítésekre, melyek ellentmondásos joggyakorlatot keletkeztetve akár a hatékony büntetőjogi fellépés akadályai is lehetnek.

I. A PÉNZÜGYI BÜNTETŐ JOGSZOLGÁLTATÁS ELŐTÖRTÉNETE

A költségvetést károsító cselekmények büntethetőségét jelen fejezet keretei között az államalapítás időszakától kísérhetjük figyelemmel, visszatekintést nyújtva azon múltbéli jelenségekre, amelyekben már megjelent a költségvetési bevételek károsítása, még ha a korabeli tényállások nem is tartalmazták kategorikusan e fogalmat. Az adóelkerülés, a fizetendő adó eltitkolása – az egyes korok adózási környezetéhez alkalmazkodó – olyan sajátos magatartásforma, melynek napjainkban is érzékelhető töretlen evolúciós folyamata. Ennek megfelelően az adójogi szabályozás és a büntető anyagi jog – mint jogalkotói válaszreakció – fejlődésének sarkalatos pontjait áttekintve mutatható be az a folyamat, melynek eredménye napjaink adó és büntetőjogi környezetében jelenik meg.

I.1. Jogfejlődés Magyarországon

A magyar államrend megszilárdításában óriási szerepe volt Géza fejedelemnek, majd fiának Istvánnak, aki 44 vármegyéből álló közigazgatási rendszert hozott létre. Amikor István német tanácsadókat hívatott országépítő munkájához, akkor azok a már bevált adózási formákat próbálták meghonosítani. A legismertebbek a füstadó, a telekadó, a közmunka, a kilenced és a tized voltak. A megye jövedelmeinek kétharmada a királyt, egyharmada az ispánt illette. A várnép természetben tartotta el a várat és lakóit. Ez volt a robot és a terményben szolgáltatott kilenced.[10]

A kereszténység felvétele után bevezették az egyházat illető tized fizetését is, melyre vonatkozó adófizetési kötelezettséggel Szent István törvényeiben találkozhatunk. Kimondta, hogy *„ha valakinek az Isten tízet adott egy évben, a tizedik részt adja Istennek”*.[11] Ezt a rendelkezést I. Szent István 1030 és 1038 között kiadott második törvénykönyvének 18. pontja tartalmazta. E törvénykönyv már szankcionálta a tized elrejtőjét vagy tolvaját, amikor úgy rendelkezett, hogy *„ha valaki tizedét elrejti, kilenc részt fizessen, illetve, ha valaki a püspöknek félretett tizedet meglopja, mint tolvajt ítéljék meg és az ebből eredő jóvátétel teljesen a püspöké legyen.”*

---

[10] JUHÁSZ István: *Az Adózás története* (Jegyzet) 4. http://5mp.eu/fajlok/msc/adotortenelem_2_www.5mp.eu_.pdf (letöltés: 2020.10.21.).

[11] BEÉR János - CSIZMADIA Andor: *Történelmünk a jogalkotás tükrében. Sarkalatos honi törvényeinkből. 1000-1949.* Gondolat Kiadó, Budapest, 1966, 58.

Madai Sándor a dekrétum különös jelentőségére is felhívja a figyelmet, miután abban érhető tetten elsőként az adócsalásra vonatkozó szabályozás egyik lényeges tényállási eleme: a tévedésbe ejtés; hiszen a tized elrejtője azt a hamis látszatot kelti, hogy nincs lehetősége a tized megfizetésére.[12]

Ebben az időben szinte minden járadékot természetben fizettek. A termés, az állatok szaporulatának tizede az egyházat illette. A pénzforgalom csak a XIII. században vált általánossá. Első írásos dokumentum alapján II. András királyunknál találkozunk jelentős adóztatási tevékenységgel, amelyet 1217-ben vetett ki rendkívüli adóként. Ennek alapja az volt, hogy a királyi birtokokat fel- és szétosztatta a földesurak között, akiktől aztán annak jövedelméből adókat és illetékeket vételezett be. Mindez nyilvánvalóan nem szolgálta a köz- és a főnemesség érdekeit, akik e döntés miatt országos ellenállási mozgalmat szerveztek. Az uralkodó így arra kényszerült, hogy az 1222-ben kiadott Aranybullában az őt támogató királyi servienseknek adómentességet biztosítson, mely mentesség lényegében a XIX. század közepéig megmaradt. Az Aranybulla 20. pontja rendelkezett arról, hogy amennyiben az egyház a tizedfizetés módjára vonatkozó rendelkezést megszegi, akkor ezen adónak a kikényszeríthetőségét veszélyezteti. *„és, ha a püspökök ellent mondanának, nem fogjuk őket segíteni”.*[13] A király tehát nem csak a nép tagjaival, hanem az akkoriban kiváltságos szerepet betöltő egyházzal szemben is szankciót helyezett kilátásba arra az esetre, ha az egyház az adózásra vonatkozó kötelezettségeit – még, ha ezekből kevés is volt – megszegi.

Az Árpád-ház kihalása után következő Anjou-házi uralkodók megszilárdították az ország gazdaságát, melyet szigorú adópolitikával érték el. 1325-től a pénzrendszer alapja az aranyforint lett. Az első állandó és ismétlődő adó kivetése Károly Róbert királyunk nevéhez fűződik, aki a többszöri pénzhamisításokból keletkező veszteségek pótlására vezette be a „kapuadó”-ként elhíresült, eredetileg ”a kamara haszna” azaz ”lucrum camerae” elnevezésű adót, amelyet minden olyan portára (kapura) kivetettek, ahol egy szénával vagy gabonával teli szekér átmehetett.[14] Évi 18 arany dénárt kellett megfizetni, melynek fizetése alól a nemesek – kivéve azokat, akik királyi városban laktak – mentesültek. A korabeli földművesek nem tudtak írni és olvasni, az

[12] MADAI Sándor: A csalás büntetőjogi értékelése HVG-ORAC, Budapest, 2011, 15.
[13] BEÉR - CSIZMADIA *i.m.* 91.
[14] JUHÁSZ *i.m. 5.* http://5mp.eu/fajlok/msc/adotortenelem_2_www.5mp.eu_.pdf, (letöltés: 2020.10.21.)

adótartozásukat ún. rovásbotra vésték, amelyeken aztán az adóbefizetés tényét a rovásboton szintén az azt ferdén áthúzó rovással igazolták. Ez olyannyira elterjedtté vált, hogy a pásztoroknál még a XIX. század végén is alkalmazták az állataik hasznosítása során.[15] Károly Róbert 1351-ben kiadott törvénykönyvének VI. cikke rendelkezett a kilenced fizetéséről és behajtásáról. A kilenced szerzésének ellenszegülők sajátos szankciója volt, hogy azok birtokain a kilencedet a király hajtotta be saját használatára.[16] 1379-ből való az első fennmaradt adójegyzékünk, amely Sopronban készült. Ebből kiderül a város nagysága s az is, hogy a lakosok 20-25 %-a kézművesként adózott.[17] A XV. századra túlsúlyba került a pénzbeszedés, a robot egyre inkább veszített jelentőségéből. A terménybeszolgáltatás viszont továbbra is jelentős maradt (kilenced, tized).

I. Zsigmond 1405. évi dekrétumának 20. cikkelye fogalmazta meg a külföldi só behozatalának és használatának tilalmát[18]. A rendelkezés megszegése esetére kilátásba helyezte: *„akkor az vagy azok, akiknél először megkapták, e sókat minden további nélkül nyomban veszítsék el, s vallják azoknak kárát. Ha pedig valaki azokat, mielőtt nála megtalálták volna, eladta, a pénzt elengedhetetlenül visszaadni tartozik. E sókat és pénzt pedig a királyi kamarás tőlük a királyi fiskus nevében haladéktalanul vegye el és hajtsa be*".[19]

E rendelkezésben foglalt szankciók súlyosságát az is indokolta, hogy a királyi udvar állandó bevételei között egyik legfontosabb a sóregálé volt. A só egyúttal adónem is volt, mert minden ház évente egy sókockát volt köteles az udvarnak adni.[20]

I. Zsigmond gazdasági törvényei egyfajta korai merkantilizmust képviseltek, védővámokat szedett a külföldi kereskedőktől, áruikat csak nagyobb tételben adhatták el, miközben a belföldi kereskedők szabadon kereskedhettek. A nemesfémek és bármely feldolgozatlan érc kivitelének és a már említett sók behozatalának tilalma szintén a királyi jövedelmek növelését szolgálták.[21]

---

[15] JUHÁSZ *i.m. 5.* http://5mp.eu/fajlok/msc/adotortenelem_2_www.5mp.eu_.pdf, (letöltés: 2020.10.21.).
[16] JÁVORSZKI Tamás: *Az adócsalás törvényi tényállásának története*, Belügyi szemle, 2005/4. 89.
[17] JUHÁSZ *i.m. 5.* http://5mp.eu/fajlok/msc/adotortenelem_2_www.5mp.eu_.pdf, (letöltés: 2020.10.21.)
[18] Ezer év törvényei: 1405. évi (I.) XX. törvénycikk *külföldi sókat nem szabad behozni és azokat az országlakók ne is használják* https://net.jogtar.hu/ezer-ev-torveny?docid=40500020.TV&searchUrl=/ezer-ev-torvenyei%3Fpagenum%3D3 (letöltés: 2020.09.09.).
[19] BEÉR-CSIZMADIA *i.m.* 126.
[20] JÁVORSZKI *i.m.* 89.o.
[21] JUHÁSZ István: *Adórendszert váltott Károly Róbert*, 2014, https://ado.hu/rovatok/ado/adorendszert–valtott–karoly–robert (letöltés: 2020.09.07.).

A külkereskedelmi vám 1405-től vált valóban az áru értékének harmincad részévé, amit a harmincadhelyeken kellett megfizetni, melyre vonatkozóan az 1405. évi (I.) XVII. törvénycikk tartalmazott rendelkezéseket, miszerint „…*hogy harminczadot mind az országból kivitt, mind az abba behozott áruk után kell fizetni. ...minden kereskedő, kalmár, és egyéb bármily állásu és sorsu emberek, kik az ország határain tulra visznek és szállitanak portékát, vagy árukat és eladó dolgokat, ezektől épen ugy kötelesek a harminczad részt megfizetni és kiszolgáltatni, mint azoktól, melyeket az országba behoznak.”*[22]

Újabb nagyobb adórendszerbeli változás és korszerűsítés Mátyás király nevéhez fűződik, kinek kincstári reformja szerint mindenki vagyonának mértéke szerint adózott. A nincsteleneket kereseti, vagy fejadóra kötelezték. A jobbágyoktól kapuadót, később füstpénzt szedtek, s megemelték a hadiadót, valamint rendkívüli adókat is szedtek. Mindezek eredményeképpen meg is négyszereződött az állam bevétele, mely biztosította a fekete sereg létrehozását és fenntartását, hogy az megfelelő védelmet tudjon nyújtani az egyre jobban nyomuló törökök ellen. Nagy eredménynek mondható, hogy ez az adórendszer gyakorlatilag 1715-ig fennmaradt.[23]

Mátyás halála után hatalmi harc folyt a trónért. Ulászló már a trónra lépéskor elzálogosította a koronajavakat, vagyis a későbbi adóbevételeket. Megszüntették a hadiadót, ami áttételesen ugyan, de a mohácsi tragédiához is hozzájárult, hiszen nem volt az országnak jól felszerelt hadserege, mint Mátyás idejében. A hosszú hódoltság alatt igencsak sanyarú sorsa volt az adózóknak. Jellemző volt a kettős adóztatás: fizették a harádzsot a szultánnak, a kapuadót a királynak, a robotot duplán teljesítették, sőt dívott az emberadó is a hódoltsági területeken. A török Porta évenként összeírta az adózókat, s szigorúan behajtották a fejadót. Eszerint mindenki adóköteles volt, akinek a fejbősége egy bizonyos méretet elért. A duplán sanyargató adószedők elől a lakosság a mocsarakba, pusztákba menekült. Az adók mértékét ráadásul az aktuális kiadásoknak megfelelően változtatták. Az ottomán uralom alatt álló területeken nem kellett megfizetni az egyházi

[22] Ezer év törvényei: 1405. évi (I.) XVII. törvénycikk *hogy harminczadot mind az országból kivitt, mind az abba behozott áruk után kell fizetni* https://net.jogtar.hu/ezer-ev-torveny?docid=40500017.TV&searchUrl=/ezer-ev-torvenyei%3Fpagenum%3D3 (letöltés: 2020.09.09.).
[23] JUHÁSZ István: *Az Adózás története* (Jegyzet) 4. http://5mp.eu/fajlok/msc/adotortenelem_2_www.5mp.eu_.pdf (letöltés: 2020.10.21.).

tizedet és az adók mértéke – még a bégek sarcaival együtt is – kisebb volt, mint a katolikus országokban, ami gyengítette a török hódítással szembeni ellenállást. A török kiűzése nem sok változást hozott az adózás terén, miután I. Lipót a duplájára emelte a kirótt adót, mely ellen a nemesek kiváltságaik csorbulása miatt is erősen tiltakoztak.[24]

Magyarországon az állami adók 1848 előtt alárendelt jelentőséggel bírtak. Államháztartásunk a közvetlen és a közvetett adózásnak a nemeit még nem ismerte. Mint minden középkori államháztartásban, hazánkban is az állami birtok volt az elsődleges bevételi forrás.[25] Ehhez járultak a nagyobb királyi haszonvételek, mint a harmincadnak nevezett vám és a sójövedelem, a nemesi birtokok területén létező bányák után fizetett illeték, a pénzverésből és később a postából szerzett jövedelem, a városi földadó, a megüresedett egyházi javadalmak, valamint egyéb csekély jelentőségű eseti bevételek. Ennek megfelelően pénzügyi bűncselekményt csak a határvám, a só-, lőpor és salétromjövedék tárgyában fennállott szabályok áthágásaiként lehetett elkövetni. E regálék ellen elkövetett kihágások kinyomozása az ún. harmincadhivatalok hatáskörébe tartozott. Az írásbeli vizsgálat adatainak az alapulvétele mellett az ítélkezést a magyar királyi udvari kamara gyakorolta, a végrehajtás a vármegyei hatóságok feladata volt. Az eljárást az 1788. évi Általános Harmincadrendtartás és az 1835. évi osztrák jövedéki Btk. elveinek figyelembevételével kibocsátott 1842. évi Harmincad-hivatali Utasítás szabályozta. [26]

1835-ben létrehozásra került a jövedéki őrség a cukorgyárak, a szesz- és sörfőzdék ellenőrzésére, majd 1843-ban a határőrséggel egyesítve létrejött a császári-királyi pénzügyőrség, amely az udvari kamara alá tartozott, élén a központi inspektorral. A pénzügyőrség akkori feladatai: meggátolni a zugkereskedelmet és a jövedéki szabálysértéseket, segítséget nyújtani az illetékes hivataloknak eljárásaik lebonyolításában, megakadályozni a gyanús vagy bizonyítvánnyal nem rendelkező egyének belépését az országba.[27]

---

[24] JUHÁSZ *i.m.5-6.* http://5mp.eu/fajlok/msc/adotortenelem_2_www.5mp.eu_.pdf, (letöltés: 2020.10.21.).
[25] MOLNÁR Gábor Miklós: *Az adócsalás,* Doktori értekezés, 2011,18.
[26] MOLNÁR (2011) *i.m.* 19.
[27] ARNOLD Mihály: *Ma már holnap van, A magyar gazdaság és a Vám- és Pénzügyőrség*, VIVA Média 2002, 7.

1848-ban az udvari kamara elnevezése császári-királyi pénzügyminisztériumra változott. Az 1848-as polgári forradalom vívmányaként a pénzügyminisztérium átvette a magyar kincstár hatáskörébe tartozó ügyeket, a kincstári és koronajavak, a pénzverdék, bányák, harmincadok, vámok, díjak és adók kezelését. A szabadságharc leverése után az első lépés a hazai közigazgatási rendszer átalakítása volt, melynek során leválasztották Magyarországról Erdélyt, Horvátországot, a Határőrvidéket, a Szerb Vajdaságot és a Temesi Bánságot. A megmaradt területeket öt kerületre osztották (Pest, Pozsony, Sopron, Kassa és Nagyvárad központokkal). Ezzel megszüntetésre került a régi vármegyerendszer, illetve a megyék és a városok önálló önkormányzati igazgatása is. Eltörölték az egy évszázaddal korábban (1754-ben) Mária Terézia által bevezetett kettős vámrendszert, aminek eredményeképpen egységes birodalmi piac alakult ki. A közigazgatás átszervezésének lényegi elemeként valósult meg a pénzügyi közigazgatás átszervezése, melynek központi főhatósága az osztrák császári-királyi pénzügyminisztérium lett. A jövedéki ellenőrzést végző felügyelők osztrák mintára és az osztrák császári és királyi pénzügyminisztérium pénzügyőrségi ügyosztálya irányításával megkezdték Magyarországon a pénzügyi őrség szervezését. Feladatát a közvetett adók (bor- cukor hús- ser és szeszadó), az állami egyedáruságok (dohány, lőpor és salétrom), valamint a jövedékek (bélyeg és jogilleték, fémjelzés, határ-vám, lottó-, posta, sóilleték) ellenőrzése, beszedése képezte. Emellett határrendészeti tevékenységet, illetve a jövedéki ügyek nyomozását is ellátták, melyen túlmenően elemi csapások elhárításában, valamint közveszélyes emberek megfékezésében is közreműködtek.[28]

Bevezetésre került az osztrák adórendszer és császári pátensekkel számos új adónem jelent meg. Az adórendszeren belül egyenes adó volt a földadó, a házosztályadó, a házbéradó, a kereseti adó és a jövedelemadó. Az egyenes adók kivetésének alapjául a bevallás, illetve jövedelembecslés szolgált. A jövedelembecslést különböző összeírásokkal, becslési munkálatokkal támasztották alá. A földadó volt a legsúlyosabb teher, a kiszabása érdekében földmérők járták az ország területét, hogy megállapítsák a birtokok helyét, nagyságát, termőképességét. Közvetett adót kellett fizetni a só, a cukor, a hús, a dohány, a bor, a sör és a szesz fogyasztása után. A magas adóterhek és a passzív ellenállás jegyében is elterjedt a szűzdohánytermesztés és -fogyasztás (ez az adózás alól való szüzességet jelenti!), a sócsempészés, a titkos pálinkafőzés, az adózatlan bor és hús

[28] MOLNÁR (2011) *i.m.* 20.

mérés.[29] A császári pátensek tartalmazták az egyes adókötelezettségek teljesítésének formáját, egyúttal meghatározták mindazokat a kihágásokat, amelyek az adók, jövedékek és az illetékek ellen elkövethetők és megállapították az azokra kiszabandó büntetéseket.

Megváltozott az eljárás is; a nyomozást pénzügyőri biztosok végezték. A bíráskodást első fokon a kerületi, másodfokon az országos pénzügyigazgatóságok, utolsó fokon pedig a pénzügyminiszter látta el.[30] A kiegyezés után az új államszervezet kiépítése és fenntartása súlyos pénzügyi gondokat hozott, ezért 1867-ben az országgyűlés határozattal az addigi adóztatási rendszert 1867 végéig fenntartotta, de a gazdasági fellendülés is alkalmasnak bizonyult a teherviselés alapjainak fenntartására.

1867. március 10-én a kiegyezés után megalakult felelős magyar kormány pénzügyminisztere, gróf Lónyai Menyhért 1. számú körrendeletével létrehozta a magyar királyi felügyelőségeket, és ezzel, ezek alárendeltségében létrejött az önálló magyar pénzügyőrség is, mint a pénzügyigazgatás egyik fontos egysége.[31] A kifejezetten bűnüldözői feladatkör, a vámnyomozó tevékenység megjelenése is erre az időszakra tehető, miután a Magyar Királyi Pénzügyőrség feladataként került meghatározásra a csempészet és a pénzügyi törvényszegések megakadályozása valamint a szabályszegők felderítése.[32]

Ebben a korban jöttek létre a mezőgazdaság termékeinek feldolgozását biztosító nagy vállalkozások: a malomipar, a cukorgyártás, a sörgyárak, a pezsgőgyártás, a fémipar, a vagon és gépgyárak. A király 1867. március 22-én jövedéki kihágási ügyekben általános amnesztiát adott. Az igazságügyi miniszter és a pénzügyminiszter az 1867. március 26-án kiadott és a király által március 29-én aláírt királyi leirattal jóváhagyott 200. P. M. számú rendelet – némi módosítással – fenntartotta a jövedéki kihágások addig érvényes anyagi jogi szabályait. Az egyes adónemek ekkoriban két fő csoportra voltak feloszthatók: egyenes adóként funkcionált a földadó, a házadó, a jövedelem- és személyes kereseti adó, közvetett adó terhelte a szesz, a bor, a sör, a hús és a cukor termelését,

[29] JUHÁSZ István: *Kemény adóemelést hozott a szabadságharc bukása* (2016) https://ado.hu/rovatok/ado/kemeny–adoemelest–hozott–a–szabadsagharc–bukasa (letöltés: 2020.09.07.).
[30] MOLNÁR (2011) *i.m* . 19.
[31] *A 140 éves Vám- és Pénzügyőrség Emlékalbuma,* In:BALASKA Andrea-KISS Attila (szerk.) VIVA Média 2007, 11.
[32] SZABÓ Andrea *A Magyar Királyi Pénzügyőrség rangrendszere 1867-1947.,* Rendvédelem-történeti Füzetek (54) Szemere Bertalan Magyar Rendvédelem-történeti Tudományos Társaság, Budapest, 2017, 107.

forgalmazását. Kereseti adót vetettek ki a cselédekre, a napszámosokra és az ipari munkásokra, míg a legalacsonyabb keresetűekre adóminimumot állapítottak meg. Ezen adókötelezettségek kiszabásának és beszedésének szabályozása érdekében 1868-ban számos új törvénycikk került megalkotásra, melyek közül említést érdemel: az 1868. évi XI tc. a söradóról, az 1868. évi XX. tc. a czukoradó iránt, a 1868. évi XXI. tc. a közadók kivetése, befizetése, biztosítása, behajtása és pénzügyi törvényszékek felállítása iránt, a 1868. évi XXXIV. tc. a személyes kereseti adóról valamint a 1868. évi XXXV. tc. a bor- és húsfogyasztási adóról. [33]

Az anyagi jogszabályok körében – figyelemmel a közadók kivetése, befizetése, biztosítása, behajtása és pénzügyi törvényszékek felállításáról szóló 1868. évi XXI. tc. 90. és 91. §-ára –, továbbra is el kellett határolni a cselekményeket annak tekintetében, hogy a kincstár megrövidítésére irányuló szándék megállapítható, avagy sem.

„90. § Az adótörvények és szabályok áthágásai birsággal büntettetnek. A kincstár szándékos megröviditésének, kárositásának, eltitkolásoknak, és kijátszásoknak, valamint valótlan bemondásoknak birsága – amennyiben az egyes törvények más birságot nem szabnának – 1-4 annyi, mint a megröviditésnek s kárositásnak kitett összeg. Ha ez nem tudatik a birság 1-500 frt.

91. § Kisebb áthágások (megröviditési szándék nem forogván fenn) 1-50 forinttal büntetendő

A közadók kezeléséről szóló 1876. évi XV. tc. már külön kategóriába sorolta a nagyobb és a kisebb jövedéki kihágásokat, a következők szerint:

76. § Az adótörvények és szabályok elleni kihágások az egyes adónemekre nézve fennálló törvények és törvényes szabályok szerint büntettetnek.

A mennyiben a büntetés mérvéről s minőségéről, valamely pénzügyi kihágásra nézve külön törvény vagy szabály határozottan nem intézkednék, alapelvül szolgál, hogy a kincstár megröviditésének, kárositásának, az adóköteles személyek vagy adótárgyak eltitkolásának, kijátszásoknak, valamint valótlan bemondásoknak birsága 1-8 annyi, mint azon összeg, melylyel a kincstár megkárositтatott.

Ha ezen összeg nem tudatik, a birság 1-500 forint.

A kincstár megkárositására irányzott bűncselekmények bűnvádi eljárás utján fenyitendők meg.

[33] MOLNÁR (2011) *i.m.* 21.

77. § Kisebb kihágások, a melyeknél a kincstár megröviditésére irányzott szándék nem forog fenn, 1 frttól 50 frtig terjedhető birsággal büntetendők.

A Csemegi-kódex nem ismerte az adócsalás törvényi tényállását. Ahhoz hasonló tényállást a közadók kezeléséről szóló 1883. évi XLIV. törvény tartalmazott először, azt kihágásnak minősítette s a III. fejezet rendelkezett az adótörvények és szabályok elleni kihágások büntetéséről.

Az első világháborút követően az Országgyűlés elfogadta az államkincstár megkárosítására irányuló bűntettekről és vétségekről szóló 1920. évi XXXII. tc.-et, melynek 1. §-ában az adócsalás fogalma először ebben jelenik meg: „ *adócsalás az a cselekmény, amelyet adóról vagy egyéb köztartozásról rendelkező törvény kifejezetten adócsalásnak nyilvánít."* Az államkincstár megkárosítására irányuló bűntettekről és vétségekről szóló törvénycikk ezáltal olyan cselekményeket vont rendelkezései alá, amelyek a törvénycikk életbelépése előtt is léteztek, de csak, mint jövedéki kihágások.[34]

Angyal Pál e tekintetben kiemelte, hogy az új szabályozás három alapvető célkitűzés mentén valósult meg.

- Elsődleges célként az adóbevételek beszedésének hatékonyságát határozta meg, mint elérendő pénzügyi célt. *„Az adócsalás bűncselekményét meghatározó törvényes fogalom bevezetésével és annak vétség, illetőleg bűntett címén súlyos büntetés alá vonásával a mondottakból folyólag első célja az volt a törvénynek, hogy az adókövetelések rendszeres befolyását az eddigieknél hatályosabb eszközökkel biztosítsa."*[35]
- Második célként a helyes büntetőjogi értékelés igényének megvalósítását, a büntetőjogi célt határozta meg. „*Annak felismerése ugyanis, hogy az adócsalás fogalma alá eső tényálladékban a kihágásoknál súlyosabb megítélést maga után vonó büntetéstérdemlőség mutatkozik, ezeknek a cselekményeknek a Btk. s melléktörvényeinek körébe vonását okolja meg."*[36]
- Harmadik, etikai célként az adóerkölcs megjavítását fogalmazta meg, melyet hazánkban hihetetlenül rossznak tartott. „*Az adó mindenütt gyűlöletes teher, amely alól szívesen menekül, aki tud. Másutt azonban, ha igyekszik is az adózó az államot megrövidíteni,*

[34] ANGYAL *i.m.* 3.
[35] ANGYAL *i.m.* 5.
[36] ANGYAL *i.m.* 4.

ezzel nem kérkedik s ha sikerült is művelete, ezt nem tekinti érdemnek, hanem érzi azt, hogy nem járt el úgy, amint a szigorú becsületesség ezt megkívánná."[37]

Ezen törvénnyel a pénzügyi büntetőjog helyzete azonban méginkább átláthatatlanabbá vált, miután a különböző jövedéki kihágások mellett megjelent egy egészen eltérő anyagi és eljárási jogi szabályozáshoz igazodó adócsalás bűncselekmény. Mindezt tovább bonyolította a vámjog szabályozásáról szóló 1924. évi XIX. tc., amelynek IV. részében a „Büntető rendelkezések" cím alatt a vámjövedéki kihágásokra vonatkozó anyagi büntetőjogi szabályok kerültek meghatározásra, a *Tiltott árú csempészete, Vámköteles árú csempészete, Vámmegrövidítés, Orgazdaság, Bűnpártolás, A vám veszélyeztetése és a Zársértés t*ekintetében.

A jövedéki büntetőjog általános szabályai – melyhez a büntetőjogi szempontokon túlmenően nyilvánvalóan jelentős pénzügyi érdekek is fűződtek – 1928-ig nem voltak egységes jogszabályba foglalva. Ezen hiányt a *jövedéki büntetőjog anyagi szabályainak megalkotása és a jövedéki büntetőeljárás szabályozása tárgyában* kiadott 18.400/1928. P. M. sz. rendelet orvosolta, mely a jövedéki büntetőjog anyagi- és eljárási szabályait összefoglalva tartalmazta az e körbe tartozó tényállásokat, a kapcsolódó büntetési tételeket és eljárási szabályokat.[38]

A II. világháborút követően kiemelkedő jelentőséggel bírt a pénzügyi bűncselekményekről szóló 1950. évi 47. tvr. hatályba lépése, melynek 1. §-ában a pénzügyi bűntett, míg 10. §-ában a pénzügyi kihágás fogalmát találhatjuk meg.
1. § Pénzügyi bűntett a közadóra vonatkozó jogszabállyal bűncselekménnyé nyilvánított, úgyszintén a korábbi jogszabályok értelmében adócsalásnak, adóelvonásnak vagy jövedéki kihágásnak minősülő szándékos cselekmény, ha az általa megrövidített vagy veszélyeztetett közadó összege, illetőleg vámjogszabály megszegése esetében a tárgyául szolgáló áru belföldi forgalmi értéke az ötezer forintot meghaladja.
10. § (1) Pénzügyi kihágás a közadóra vonatkozó jogszabállyal bűncselekménnyé nyilvánított, továbbá a korábbi jogszabályok értelmében adócsalásnak, adóelvonásnak vagy jövedéki, kihágásnak minősülő cselekmény, ha azt gondatlanságból követik el, vagy

[37] ANGYAL *i.m.* 5.
[38] CZENE-POLGÁR Viktória: *Pénzügyi bűncselekmények megítélése és felderítése 1945–1956 között,* Doktori értekezés, 2020, 122.

ha az általa megrövidített, illetőleg veszélyeztetett közadó összege, vámjogszabály megszegése esetében pedig, a tárgyául szolgáló áru belföldi forgalmi értéke az ötezer forintot nem haladja meg.

A jövedék tárgyát képező termékekre elkövetett bűntettek és kihágások szabályozása differenciáltan – külön jogszabályokban – valósult meg. A dohányjövedék vonatkozásában a 65/1951. (III.10.) MT. rendelet, míg a szeszjövedék vonatkozásában a 66/1951. (III.10.) MT. rendelet tartalmazott rendelkezéseket.

Az adócsalás bűntettéről és a pénzügyi szabálysértésre vonatkozó rendelkezések módosításáról szóló 1959. évi 18. tvr. volt tehát az első olyan hazai jogszabály, amely valamennyi adónemre vonatkozóan adócsalássá minősített bizonyos cselekményeket. Ez a jogszabály kizárólag olyan cselekményeket rendelt büntetni, melyek valamennyi adónem tekintetében megvalósultak. Az e jogszabályban található rendelkezéseket kisebb pontosításokkal és változtatásokkal vette át a Magyar Népköztársaság Büntető Törvénykönyvéről szóló 1961. évi V. törvény, amely az adócsalás bűncselekményét valamennyi adónemre nézve egységesen határozta meg.

Adócsalást – a 248. § (1) bekezdése szerint – az követett el, *aki*
a) adókötelezettségének megállapítása szempontjából jelentős tényt (adatot) a hatóság előtt valótlanul ad elő vagy elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti,
b) a hatóság megtévesztésével őt meg nem illető adómentességet vagy adókedvezményt vesz igénybe,
c) olyan terményt vagy terméket, amely jövedék tárgya, a jogszabályban megállapított feltétel hiányában vagy hatósági engedély nélkül előállít, a jövedéki ellenőrzés alól elvon, vagy más által elvont terményt vagy terméket vagyoni haszon végett megszerez, elrejt, vagy elidegenítésében közreműködik,
három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.
(2) A büntetés hat hónaptól öt évig terjedő szabadságvesztés, ha az elkövető visszaeső.
(3) E § alkalmazásában adó alatt az illetéket is érteni kell.

Az adócsalás pönalizálása mellett – költségvetést károsító magatartásként – értelemszerűen megjelent a *vámbűntett* tényállása, amelyet – a 249. § szerint – az követett el, *aki*

a) vámárut a vámellenőrzés alól elvon vagy a vámárunak vámszempontból lényeges körülményei tekintetében a hatóság előtt valótlan nyilatkozatot tesz (csempészet),

b) csempészett vámárut vagyoni haszon végett megszerez, elrejt vagy elidegenítésében közreműködik (vámorgazdaság),

három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

(2) A büntetés hat hónaptól öt évig terjedő szabadságvesztés, ha az elkövető visszaeső.

Az adócsalás bűncselekménye mellett a törvény büntetni rendelte az adócsalás és a vámbűntett szabálysértését is. A szabálysértésekről szóló 1968. évi I. tv. (Szabs. tv.) 112-113. §-ában meghatározott pénzügyi szabálysértés és a 114-115. §-ában meghatározott vámszabálysértés elkövetési magatartása megegyezett a bűncselekmények elkövetési magatartásával. Az elhatárolás alapja elsősorban az adóelvonás, illetve a vámellenőrzés alól elvont áru értékének összege volt. A törvény rendelkezései szerint a tényállásszerű cselekmény akkor minősült pénzügyi szabálysértésnek, ha a cselekmény folytán az adó csökkenése az ötezer forintot nem haladja meg és az elkövetőt adócsalás bűntette miatt a cselekmény elkövetését megelőző öt éven belül nem ítélték szabadságvesztésre. Hasonlóképpen a vámbűntett esetében is akkor minősülhetett a cselekmény szabálysértésnek, ha az elkövetés tárgyának minősülő áru belföldi forgalmi értéke az ötezer forintot nem haladta meg.

Az 1961. évi V. törvényt követte az 1978. évi IV. törvénnyel kihirdetett Büntető Törvénykönyv, amely – módosításokkal és kiegészítésekkel – egészen 2013. június 30-ig volt hatályos. Ennek XVII. Fejezetében a IV. Cím alatt a rendszerváltás időszakában öt, az állam pénzügyi érdekeit sértő cselekmény került pénzügyi bűncselekményként definiálásra, melyek a *devizagazdálkodás megsértése,* az *adócsalás,* a *visszaélés jövedékkel,* a *csempészet és vámorgazdaság,* valamint a *visszaélés csekkel* nevű bűncselekmények voltak.

A rendszerváltást megelőző büntetőjogi szabályozás tekintetében figyelemre méltó Wiener Imre összegzése[39], miszerint a gazdasági bűnözést alapvetően azok a társadalmi-

[39] WIENER A. Imre: *Gazdasági bűncselekmények,* Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1986, 11.

gazdasági viszonyok befolyásolják, amelyek között a gazdasági tevékenységet folytatják, így nyilvánvaló különbség tehető a kapitalista, illetve a tervutasításos gazdasági rendszerben megvalósított gazdasági bűnözés között. Mindemellett felhívta a figyelmet az állami dotációk szabályainak, valamint az adó- és vámjogszabályok megsértésére vonatkozó büntetőjogi szabályozás hasonlóságára a szocialista és kapitalista országok között.

I.2. Az 1988-ban bevezetett adóreform adójogi vonatkozásai és büntetőjogi következményei

A pénzügyi büntetőjog kialakulásának és fejlődésének áttekintése korántsem lehet teljes az újonnan létrejött adójogi környezet, illetve – a büntetőjogi tényállásokat immáron tényleges tartalommal kitöltő – egyes új adójogszabályok keletkezésének bemutatása nélkül, melyek az 1988-as adóreformot részeként a szocialista tervgazdálkodásról piacgazdaságra történő áttérés szükségszerű velejárójaként jelentek meg. Ilyen léptékű átfogó adóreform a hazai adójogban korántsem előzmény nélküli[40], melynek szükségszerűségét rendszerint az a megváltozott társadalmi, gazdasági környezet indokolja, melyben a korábbi szabályozás már nem képes eredeti célját betölteni.

Ide illik Vámosi–Nagy Szabolcs, az APEH egykori elnökhelyettesének gondolata: *„Az adótörténelem gyakran ismétli önmagát. Nem ritka, hogy a múltban alkalmazott megoldások elavulnak, elfelejtődnek, az élet változása miatt okafogyottá válnak. Ennek ellenére előfordulhat, hogy már megszűntnek gondolt variációk újból előkerülnek…”*[41]

I.2.1. Az adót megállapító anyagi jogszabályok létrehozásának szükségszerűsége

Az adójog és a költségvetési jog magas szintű jogforrási, törvényi szabályozása korántsem új keletű a magyar pénzügyi jogban. Amint Kmety Károly már a XX. század elején kifejtette: „*A mi különösen az államlakosok javainak, keresetének, jövedelmének*

[40] Az 1909. évi adóreform-törvények (1909. évi V-XII. törvénycikkek) nyolc adónem adózási szabályainak létrehozásával teremtettek alapjaiban új adójogi környezetet.
[41] VÁMOSI-Nagy Szabolcs: *A vagyonadó kálváriája, avagy mire számíthatnak a vagyonosok?* 2009. https://adozona.hu/archive/20090617_vagyonado_vizijarmuado_adotortenelem (letöltés: 2021. szeptember 7.).

igénybevételét illeti, itt az állam mint közhatalom, mint felsőség lépvén föl, rendkívül nagy jelentőségű a törvényhozás azon jogköre, mely szerint egyedül és kizárólag ez jogosult mindennemű állami adóztatásokra, ily adók megállapítására, behozatalára. Az állam minden polgára, illetve lakosa, ezek társulatai, egyesületei, testületei csak törvények alapján és azok határozmányai szerint kötelesek közjogi czimü vagyoni, pénzbeli vagy naturális szolgáltatásokra az állam javára."[42]

Magyarországon azonban a II. világháború után egy időre megszakadt a modern adózás története, miután az 1950-es évek és az 1970-es évek vége között – elvben – „adók nélküli" társadalomként létezett az ország, legalábbis a jövedelem adóztatása tekintetében. A mezőgazdaságban a földadó a gazdálkodó magánszemélyeket és a szövetkezetbe tömörült gazdákat egyaránt érintette; az utóbbiakat, ha mellék-, vagy kiegészítő tevékenységet folytattak, forgalmi adó is terhelte. A 60-as évek első felében egyre súlyosabb zavarok keletkeztek az ország pénzügyi- gazdasági egyensúlyában, így egyértelművé vált, hogy a korábbi modell nem folytatható tovább és annak mielőbbi, a hazai adottságoknak megfelelő kiigazítása szükséges. A gazdaság helyreállítása érdekében alkalmazott reformintézkedések csökkentették a központi tervezés szerepét, módosították a korábbi mesterséges árrendszert és új bérrendszert vezettek be. Az új gazdasági mechanizmus azonban, miután számos ellenzővel bírt a párt vezetésében, idővel elhalt (bár felfüggesztését hivatalosan sosem mondták ki), igaz, elemeinek egy része tovább élt, és sikernek tekinthető, hogy a visszarendeződés sem érte el a Kelet-Európa sok államában tapasztalt mértéket.[43]

A 70-es évek végén a pénzügyi válság, az eladósodás kezelése újra szükségessé tette reformintézkedések bevezetését. Ennek eredményeként a mezőgazdaságban már korábban kialakult egyéni érdekeltség és teljesítményelv került a korábbiaknál hatékonyabban kiterjesztésre az iparban és a szolgáltató szektorban.
„A Központi Bizottság 1980. februári ülésén kimondta, hogy „a másodlagos gazdaságban általában hasznos tevékenység folyik, hiányt pótol". (Szgy. II/373-374.) Ennek alapján az 1980-as évek elején ezrével alakultak új kereskedelmi és ipari kisvállalkozások, gazdasági munkaközösségek, illetve vállalaton belüli gazdasági

[42] KMETY Károly: *A magyar pénzügyi jog kézikönyve* Politzer Zsigmond és Fia kiadása, Budapest, 1902, 2.
[43] HUSVÉTH András: *Az új gazdasági mechanizmus bevezetése Hajdúnánáson az MSZMP iratainak tükrében,* Új Nézőpont 3. évfolyam 1. szám 2016, 21.

társulások, amelyek minimális adminisztrációval, a megrendelők igényeihez azonnal és maximálisan alkalmazkodva, s persze a helyzet kuszaságából adódó kiskapukat is kihasználva viszonylag rövid idő alatt jelentős haszonra tudtak szert tenni. (Szgy. II/378-380.) 1985-ben 10 ezer gazdasági munkaközösség (gmk) és 20 ezer vállalaton belüli gazdasági munkaközösség (vgmk) működött az országban. A kisiparosok száma ugyanerre az időre 140 ezer fölé emelkedett, s ezzel megközelítette az 1948-as 170 ezer fős szintet."[44]

Ezzel újra megjelent a magántulajdonú termelés és a piacgazdaság csírája hazánkban, kiszélesedett tehát a „második gazdaság", új típusú ügyfelek jelentek meg. 1987-ben több mint 9 ezer hagyományos gazdálkodó szervezet mellett már közel 40 ezer új, különböző gazdálkodó társaság vagy magánszemély adóztatási feladatait kellett kezelni. A 80-as évek második felére azonban több olyan – átfogóan ezidáig nem kezelt – rendszerszintű probléma igényelt szükségszerű orvoslást, amely tényleges kezelésére kizárólag egy újabb adóreform bevezetése kínálhatott érdemi lehetőséget.

I.2.2. Az 1988–ban elindított adóreform főbb elemei

Személyi jövedelemadó bevezetése

Magyarországon – hosszú szünet után – 1988-ban ismét bevezették a lakosság széles körét érintő személyi jövedelemadót (Szja), és az általános forgalmi adót. Az adórendszer bevezetésével a vállalatok és a költségvetés nyert, a lakosság vesztett, azaz a lakossági terhek növelése megvalósult. A lakosság közvetlen adóterhei 1988-ban 9-ről csaknem 17 százalékra emelkedtek, mely növekményt döntően a Szja adta. A rendszerváltás idején alapvető változás következett be a lakosság helyzetében azáltal, hogy megjelent majd tartóssá és nagyarányúvá vált a munkanélküliség. A munkanélküliség kialakulásának fő oka a magyar és a szomszédos országok gazdaságának összeomlása volt, amely során korábban a kelet-európai országok számára termelő állami, nagyipari vállalatok sorozatosan csődbe jutottak, illetve rendelésállomány nélkül maradtak. Azokat az elbocsátásokat, amelyek emiatt következtek be, az újonnan keletkező kis- és középvállalkozások munkaerőigénye nem tudta ellensúlyozni. A foglalkoztatottság a rendszerváltást követő években – leginkább a gazdaság átalakulása következtében –

[44] ROMSICS Ignác: *Magyarország története a XX. században*, Negyedik, javított kiadás Osiris Kiadó, 2010, 312.

jelentős mértékben visszaesett. A folyamat mélypontját 1996-ban érte el, ekkor mintegy 3,6 millió embernek volt munkája, ami 1,3 millióval kevesebb a rendszerváltás időszakához képest. A foglalkoztatási ráta a kilencvenes évek legelején még meghaladta a 60%-ot, majd 1996-ig 52%-ra csökkent.[45]

Általános forgalmi adó

Az adóreform részeként lépett hatályba 1988. január 1. napjával az első, az általános forgalmi adóról szóló 1987. évi V. törvény (egységes szerkezetben a végrehajtásáról szóló 37/1987. (X. 12.) MT rendelettel), melynek célját a törvény preambuluma a népgazdaság fejlesztését szolgáló korszerű adó és árrendszer megteremtésében, valamint az állami feladatok ellátásához szükséges bevételek elérésében határozta meg.

A törvény hatályba lépése alapjaiban változtatta meg a korábbi, jellemzően egyfázisú adórendszert és igen hamar szembesítette a lakosságot ennek kézzelfogható következményeivel. Nem véletlen, hogy 1987 végén szinte hisztérikus méreteket öltött a tartós fogyasztási cikkek felvásárlása a várható drágulások és inflációs hatás kivédése érdekében.

A törvény meghatározta az adókötelezettséget – mely szerint adóköteles a termék és a szolgáltatás adóalany (3. §) által történő belföldi értékesítése, exportálása és importálása – valamint az adó alanyát – azt a jogi személyt vagy magánszemélyt, aki bevétel elérése érdekében, rendszeresen, saját nevében végez értékesítést – , illetve az adó alanyának minősítette mezőgazdasági kistermelést és a bort értékesítő magánszemélyt. Adó mértékeként az adóalap 25%, 15%, illetve „0”%-a került meghatározásra.

Fogyasztási adó

Jelen adótörvény ugyan később, 1990. január 1. napjával lépett hatályba, azonban súlyát tekintve korántsem bírt kisebb jelentőséggel, hiszen számos – valamely szempontból érzékeny – termékkör vonatkozásában állapított meg különböző nagyságú tételes vagy százalékos adómértéket. A törvény hatályba lépésének időpontjában 27 termékkört érintően tartotta indokoltnak a jogalkotó, hogy azokat fogyasztási adóval terhelje. E

[45] Központi Statisztikai Hivatal: *Magyarország 1989–2009 A változások tükrében* https://www.ksh.hu/docs/hun/xftp/idoszaki/mo/mo1989_2009.pdf (letöltés: 2021.08.24.).

termékek között a teljesség igénye nélkül megtalálhatjuk a személygépkocsit, a parfümöket, a csokoládét, a rágógumit, az ékszereket, nemesfém edényeket, tálalóeszközöket, mint az életvitelhez elengedhetetlenül nem szükséges „luxustermékeket”.
A fogyasztási adóval sújtott termékkör másik nagy csoportja a jövedéki ellenőrzéssel érintett termékek, az üzemanyagok, szeszesitalok, szeszgyártási termékek és dohánygyártmányok voltak. Ilyen szempontból a fogyasztási adó kvázi jövedéki adóként funkcionált a jövedéki adóról szóló törvény 1998. január 1-én történő hatályba lépéséig.

Társasági adó

A társasági adó közvetlen elődjeként 1989. január 1. napján lépett hatályba a 1988. évi IX. törvény a vállalkozási nyereségadóról (Ványa) , mely a rendszerváltást követően mint egységes szervezet-semleges nyereségadózási rendszer, a vállalkozói adót, valamint a jövedelemszabályozásra vonatkozó különböző jogszabályokat váltotta fel. Ennek eredményeként megszűnt a korábbi alacsony szintű jogszabályon alapuló, tulajdon és szervezeti formák szerint eltérő széttagolt nyereségadózási, illetve jövedelemszabályozási rendszer. 1992. január 1. napján lépett hatályba a korábbi szabályzás helyébe lépő 1991. évi LXXXVI. törvény a Társasági adóról. Az új szabályozás deklarált célja – az adóbevétel biztosításán túl – a vállalkozási tevékenységet végző valamennyi szervezet számára azonos feltételek megteremtése, elkerülve ezáltal, hogy egyes szervezetek ugyanazon tevékenységet előnyösebb feltételek mellett végezhessék. Megjelentek benne azok az előírások, melyek a vállalkozási nyereségadózásban érvényesített adókedvezmények fokozatos megszüntetésére irányultak. Mindemellett az új törvényi szabályozás már szorosan kapcsolódott a piacgazdaságokban alkalmazott számviteli elszámolást biztosító számviteli törvény előírásához, mellyel az adó alapját pozitív és negatív irányban az adózó eltéríti a számviteli elszámolás szerinti eredménytől.

Az adózás rendjéről szóló törvény

1991. január 1. napján lépett hatályba az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. törvény, melynek időszerűségét mi sem igazolja jobban, mint az, hogy a korábbi évek adókorszerűsítési törekvései az újonnan megalkotott anyagi adójogszabályok mellett az adózók és az adóhatóságok kapcsolatát szabályozó joganyag továbbra is szerteágazó, alacsony szintű, indokolatlanul sokféle, ugyanakkor átfedésektől és párhuzamosságoktól

sem mentes formában jelent meg. Ezen szabályok egyre kevésbé voltak alkalmasak a megváltozott társadalmi-gazdasági viszonyok rendezésére, nehezítették az önkéntes jogkövetést, valamint a hatósági jogalkalmazást, és nem segítették az államháztartás bevételeinek biztonságos tervezését, illetve az adók valóságos alapokon nyugvó beszedését sem.

A fennálló jogi környezet tehát szükségszerűvé tette az adózás rendjét átfogóan, magas szinten rendező olyan szabályok megalkotását, melyek átfogják az adózás folyamatát, az ezzel összefüggő kötelezettségeket és jogokat, az ellenőrzést, az adóigazgatási eljárást, illetve annak végrehajtási szakaszát.

Jövedéki adó

A jövedéki adó bevezetésére 1998. január 1-jén került sor a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 1997. évi CIII. törvény hatályba lépésével. A törvény deklarált célja az egyre súlyozottabban megjelenő, kiemelt nemzetgazdasági kárt okozó – jövedéki termékekre elkövetett – jogsértések hatékony visszaszorítása volt. A jövedéki adónem bevezetése azonban nem kizárólag terminológiai fogalomként jelent meg, hanem tartalmilag is megújította a költségvetési bevételek szempontjából meghatározó jelentőségű termékek egy alapjogszabályon belüli komplex kezelését. A törvény szerint ugyanis nem csak az adó keletkezésével, beszedésével kapcsolatos anyagi-jogi szabályok, hanem a jövedéki eljárási szabályok (engedélyeztetés, biztosítékrendszer, forgalmazás, ellenőrzés, szankcionálás stb.) is az új törvény részévé válnak.

Vámtörvény

1996. április 1. napjával lépett hatályba a vámjogról, a vámeljárásról, valamint a vámigazgatásról 1995. évi C. törvény, melynek célja a vámrendszer korszerűsítését szolgáló, törvényi szinten álló vámjog megteremtése volt. Ennek létrehozását a piacgazdaság kiépítését célzó alapvető gazdasági változások, a külgazdasági kapcsolatok átrendeződése, illetve az Európai Uniós integrációval kapcsolatos feladatok is halaszthatatlanná tették. Annál is inkább indokolt volt egy korszerű, a kor követelményeinek megfelelő törvényi szabályozás megteremtése, mert annak hatályba lépéséig a hazai vámszabályozás alapját – egyre kevésbé hatékony módon – a vámjog részletes szabályainak megállapításáról és a vámeljárás szabályozásáról szóló 39/1976.

(XI. 10.) PM-KkM együttes rendelet biztosította. A jogalkotás során az európai uniós harmonizációs feladatnak is eleget téve messzemenően figyelembevételre kerültek az Európai Unió 1994. január 1. napján hatályba lépett Közösségi Vámkódexének vámszabályai, szerkezetében hozzá igazodva számos helyen tartalmában is átvéve az ott alkalmazott rendelkezéseket.

I.3. Következtetések

Az ismertetett adóreformot érintő korszakalkotónak tekinthető jogszabályok az elmúlt évtizedekben – a folyamatosan változó és formálódó gazdasági környezet hatására – törvényszerűen jelentős változásokon mentek keresztül. Ennek fényében korabeli formájukban történő egységes szerkezetbe rendezésük alkalmas annak bemutatására, hogy az egyes adókra vonatkozó anyagi jogszabályok létrehozásának milyen társadalmi-gazdasági szükségszerűsége volt, mely eszközökkel kerültek azok megvalósításra a társadalmi és gazdasági rendszerváltás környezetében és az azt követő években.

Az adózási rendszer fejlődésének, s ezzel párhuzamosan a közteher fizetés alóli kibúvás elleni állami fellépés szabályainak és fejlődési irányvonalainak, valamint a bűnözésre aktuálisan alkalmazott büntetőjogi reakcióknak a bemutatása hatályos szabályozásunk elemzéséhez és a jelenkor problémáinak feltárásához nélkülözhetetlen. Az adózás és az adóelkerülő magatartások elleni fellépés jogtörténeti feldolgozása ugyanis alkalmas arra, hogy láthatóvá tegye azon folyamatokat, hatásokat, illetve az aktuálisan adott válaszokat, melyek napjainkig átszövik ezen összetett jogalkotási mechanizmusokat. Mint láthattuk az adózás, az adóztatás egyidős az emberi társadalmakkal így bátran megfogalmazhatjuk, hogy az adószedés, avagy az adóelkerülés – és éppen úgy az ellene való fellépés – szintén a „legősibb mesterségek” egyike.

II. ADÓKIKERÜLÉS, ADÓOPTIMALIZÁLÁS, ADÓCSALÁS

Az adóelkerülés mint magatartási forma a hatályos adózási környezethez alkalmazkodva folyamatosan változott, illeszkedett az egyes korok adóztatási szabályaihoz és napjainkban is érzékelhető ennek töretlen evolúciós folyamata. A fizetendő adó csökkentésére irányuló technikák alkalmazásának alapvető célja vállalkozások és magánszemélyek részéről prózaian egyszerű; szeretnének több profitra szert tenni. Az azonban koránt sem mindegy, hogy ezt a céljukat törvényesen, vagy a jogszabályok áthágásával érik el.

Napjainkban ugyanis már meg kell különböztetnünk a teljes egészében illegálisnak minősülő adókijátszást (tax evasion) és az adócsalást (tax fraud), valamint a legális eszközöket, az adórendszer nyújtotta lehetőségeket „kiskapukat" kihasználó adóelkerülést (tax avoidance), amely végső soron ugyanúgy szándékolt adó megfizetése alóli kibúvást eredményezi. Az elkülönítés azért is lényeges, mert eltérő megoldást igényelnek. A kiskapukat kihasználó adóelkerülés egyértelműen adórendszeri hézagokra vezethető vissza, és a megoldás az adórendszer oly módon történő megváltoztatásában keresendő, amely megnehezíti a szabályok kikerülését. Ugyanakkor fontos hangsúlyozni, hogy a törvénytelen adócsalások száma sem csak az adómorál javítása és a hatósági eszközök (ellenőrzés, szankcionálás) javítása révén mérsékelhető. Az adórendszer megfelelő változtatása ugyanis kimutathatóan mérsékelheti az adócsalásra való ösztönzést, illetve a jövedelmek elrejtéséből származó veszteségeket.

A Tax Justice Network adóelkerülés ellen küzdő civil szervezet adatai szerint a világon 2019-ben 427 milliárd dollárt (jelen árfolyamon 132 ezer milliárd forint) tüntettek el a cégek adótrükkjei.[46] Alex Cobham és Petr Janský kutatása[47] a globális adóbevétel-veszteséget ennél is magasabb, 500 milliárd dolláros értékben határozta meg.

Az IMF 2019 szeptemberi elemzése[48] pedig 500 és 600 milliárd dollár közé becsüli ezt az összeget, mely a 87 ezer milliárd dolláros globális GDP 0,6 százaléka. A vállalatok

---

[46] The State of Tax Justice 2020: *Tax Justice in the time of COVID–19* November 2020 https://taxjustice.net/wp–content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf. (letöltés: 2021. szeptember 9.)

[47] COBHAM Alex – JANSKÝ Petr: *Global distribution of revenue loss from tax avoidance Re–estimation and country results,* WIDER Working Paper 2017, 55.

[48] SHAXON Nicholas: *Tackling Tax Havens* Finance & Development, September 2019. https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2019/09/tackling–global–tax–havens–shaxon.htm (letöltés: 2021. szeptember 9.).

azonban nem egyedüliként érintettek az adóelkerülésben. Magánszemélyek 8,7 billió dollárt helyeztek el – adóparadicsomokban – becsüli Gabriel Zucman[49], a Berkeley-i Kaliforniai Egyetem közgazdásza, aki évi 200 milliárd dollárra becsüli a globális egyéni jövedelemadó-veszteséget, amelyet hozzá kell adni a vállalati teljes összeghez.

II.1. Adótervezés

Jellemzően minden ország adórendszerében megtalálhatóak olyan kedvezmények, melyekkel a kormányok segíteni kívánják egy-egy cél megvalósulását. Ennek érvényesítése érdekében a gazdasági élet szereplői professzionális adótanácsadás igénybevételével keresik meg azokat az igénybe vehető kedvezményeket, melyek legális alkalmazásával adóterheiket csökkenthetik.

Herich György definíciója szerint *„az adótervezés a jövedelem alakításának tudománya, amely során – meghatározott térbeli és időbeli koordináták között – az adóalanyok vagy potenciális adóalanyok komplex költségvetési kapcsolatait optimalizáljuk az adóalanyok aspektusából."* [50]

Praktikusan fogalmazva; a hatályos adójogi szabályozásnak megfelelve mindenkinek joga van ahhoz, hogy üzleti ügyeit úgy szervezze, hogy adózási szempontból számára a legelőnyösebb lehetőséget válassza. Az adótervezés tehát lényegében a jogszabályok maximális betartása melletti gazdaságossági számításokon alapuló adóoptimalizálás, amely rendszerint legális adókedvezmények, mentességek igénybe vételét jelenti.

II.2. Adóelkerülés

Az adóelkerülést ennek megfelelően szükséges elhatárolnunk az adótervezés és az adócsalás fogalmától is. E fogalom tekintetében azonban jelentős eltéréseket tapasztalhatunk a jogirodalom képviselői, valamint egyes jogalkalmazók és a jogalkotó által kidolgozott definíciók tekintetében. Az eltérő megközelítés alapja elsősorban abban

---

[49] ALSTADSAETER Annette - JOHANNESEN Niels - ZUCMAN Gabriel: *Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality*, Journal of Public Economics Volume 162, June 2018, 89–100.

[50] HEIRICH György: *Adótervezés, adókockázat és a kettős adóztatási egyezmények Esettanulmány* https://docplayer.hu/20744591–Adotervezes–adokockazat–es–a–kettos–adoztatasi–egyezmenyek–Esettanulmany.html (letöltés: 2020.03.02.).

keresendő, hogy az alkalmazott adóelkerülő technikák mennyiben egyeztethetők össze a rendeltetésszerű joggyakorlás szellemiségével, szándékos visszaélésként, avagy éppen a szabályozatlanság kihasználásaként definiálható az adott jogi környezetben.

Egyes szerzők szerint az adócsalással szemben az adóelkerülés és az adótervezés nem minősül a büntetőjog kategóriájába tartozó cselekménynek. Molnár Gábor szerint[51] az adóelkerülés célja az adótervezéshez hasonlóan szintén az adóteher csökkentése, amelynek lehetőségét a kormányzati adópolitika, illetve a jogalkotó nem kívánta eredetileg az adózóknak lehetővé tenni, de a joghézagból képződő „kiskapukat" az adózók adóterhük csökkentése érdekében legálisan tudják kihasználni.

Sokkal inkább tekinthető ezáltal a gyorsan változó gazdasági körülményeket lekövetni nem képes adórendszerben megtalálható hiányosságok, kiskapuk kihasználásának, mely legfeljebb szembe megy az adótörvények szellemiségével. Ennek megfelelően a nemzetközi adózásban az adóelkerülés mind legális, mind illegális tevékenységeket magában foglalhat, ezért az adóelkerülés, mint fogalom egyes esetekben az „adók jogi csökkentéseként" is definiálható, ezzel szemben az adócsalás az illegális tevékenységek meghatározására alkalmazható.

Az eltérő megközelítések további oka vélhetően az, hogy a fogalom meghatározása még igen rövid múltra tekint vissza és az Európai Bizottság is csupán a legutóbbi időkben bocsátott ki olyan munkaanyagot, amiben már kifejti a fogalom tartalmát.[52]
Eszerint – a nemzetközi adózás területén napjainkban bevett terminológia alapján – adóelkerülésről akkor beszélhetünk, ha az adófizető valamely adójogszabályban meghatározott adóköteles tevékenységet meghiúsít – vagy jogtalanul adóelőnyt szerez – oly módon, hogy kihasználja az eset tartalma és az adótörvény formális megfogalmazása közötti eltérést, ekként meghiúsítva az utóbbi hatáskörét anélkül, hogy a tevékenység nyíltan ütközne a jogszabály megfogalmazásával. Az adóelkerülés fogalma – az Európai Bizottság álláspontja szerint – az érintett tagállam jogszabályainak kijátszását célzó teljesen mesterséges adózási konstrukciókra terjed ki.

[51] MOLNÁR *i.m.* (2011) 81.
[52] A Bizottság közleménye a Tanácsnak, az Európai Parlamentnek és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak a visszaélések elleni szabályok végrehajtása a közvetlen adók területén – az Európai Unión belül és a harmadik országok felé irányuló kapcsolatokban [COM (2007) 785 final] https://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:en:PDF (letöltés: 2020.március 12.).

Annak érdekében, hogy az egyes tagállamok adójogszabályai jogszerűek legyenek, azoknak arányosnak és képesnek kell lenniük arra, hogy megakadályozzák a teljességgel mesterséges konstrukciók kialakítását.
Az adóelkerülés tehát már nem feltétlenül legális. Itt az adó redukálása általában olyan, egyébként törvényes eszközök révén történik, amelyek az igénybe vevőt nem, vagy nem az általa igénybe vett mértékben, módon illetik meg. Ez nemzetközi szinten olykor az ún. „adómenekülésben" ölt testet, vagyis az egyes államok adórendszerei közötti különbségekből származó átmeneti vagy tartós előnyök kihasználásában.

II.3. Agresszív adótervezés

Az adótervezésen és az adóelkerülésen belül indokolt azonban különbséget tennünk a legális, vagyis a jogszabályok által megengedett vagy konkrétan nem tilalmazott módon, valamint az agresszív, tehát a jogszabályokkal szembe helyezkedő adótervezés fogalma között.
Ahogyan arra Szilovics Csaba is rámutatott; a legális adócsökkentésre irányuló törekvés nem tekinthető úgy, mint társadalmilag elítélendő magatartás. Kizárólag a jogalkotó felelőssége ugyanis ezeknek a törvényi kiskapuknak a bezárása, és a még megengedhető adózási célok és kedvezmények lényegének szabatos jogi megfogalmazása.[53] Vogel szerint ugyanakkor az adótervezés elérhet egy olyan pontot, amelyen túl azt már nem lehet tolerálnia egy olyan jogrendszernek, amelynek célja az igazságosság biztosítása.[54]
Nem hagyható azonban figyelmen kívül, hogy az agresszív adótervezés mindenekelőtt az egyes adórendszerek közötti különbségek kiaknázásából adódik, kihasználva a különböző országok adórendszerében jelen lévő hiányosságokat.

Jellemzője e magatartásnak, hogy egyes részmozzanatai teljes egészében legálisnak tűnnek, hiszen az adott vállalkozás vagy magánszemély a bevételeit oda irányítja, ahol a legkevesebb adót kell fizetnie, így legális a külföldi cégalapítás és nem tilos az sem, hogy e cégek felügyeletét egy másik jogi személy lássa el. Mindezzel azonban jellemzően úgy kerülik ki az adófizetést, hogy valós gazdasági tevékenységet nem végző, csak papíron létező leányvállalatokat hoznak létre**,** illetve gazdaságilag nem indokolható pénzügyi

[53] SZILOVICS Csaba: *Csalás és jogkövetés az adójogban* Doktori mestermunkák, Gondolat Kiadó**,** 2003, 28.
[54] VOGEL Klaus: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, London 1997, 116-117.

műveleteket bonyolítanak cégcsoporton belül, annak érdekében, hogy ezzel is csökkentsék adófizetési kötelezettségeiket.

Az elmúlt években a nemzetközi szervezetek és a nemzeti adóhatóságok jelentős lépéseket tettek a jelenség visszaszorítása érdekében, ugyanis az egyes országok adórendszerei jelenleg nem alkalmaznak az agresszív adótervezésre vonatkozóan egységes szabályokat.

Ennek részeként az Európai Bizottság az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem megerősítését célzó, többek között harmadik országokat érintő, konkrét intézkedésekről szóló közleményének[55] közvetett adókat tárgyaló pontjában már úgy fogalmazott, hogy annak célja az agresszív adótervezés kezelését szolgáló stratégia kidolgozása. A Bizottság a közlemény második bekezdésében az agresszív adótervezés fogalmát is definiálta. E meghatározás szerint agresszív adótervezésről olyan adózási konstrukciók esetén beszélhetünk, melyek célja valamely adórendszer gyakorlati szabályaiból eredő előnyök, vagy a két-, esetleg több adórendszer közötti eltérések kihasználása annak érdekében, hogy az adófizetési kötelezettség csökkenjen.

Az nemzetközi káros adógyakorlatok egyre nagyobb mértékben történő jelenléte miatt az Európai Unió fellépésének következő eredménye a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról szóló irányelv[56](a továbbiakban: „Irányelv".) Az Irányelv fő célként megfogalmazta, hogy *„biztosítani kell az adóknak a nyereség és az érték keletkezése helyén történő megfizetését, és szabályokat kell megállapítani a belső piacon tapasztalható agresszív adótervezés elleni védelem átlagos szintjének megerősítése érdekében. Mivel ezeknek a szabályoknak alkalmazására 28 különböző társaságiadó-rendszerben van szükség, általános rendelkezésekre kell korlátozni őket, míg a végrehajtást a tagállamok hatáskörében kell hagyni, mivel tagállami szinten megfelelőbben lehet az említett szabályok konkrét elemeit oly módon*

[55] A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak az adócsalás és az adókijátszás elleni küzdelem megerősítésének konkrét módjairól, beleértve a harmadik országokat is; [COM (2012) 351 final] https://eur–lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0351:FIN:EN:PDF (letöltés: 2020.március 12.).

[56]A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról, HL L 193, 2016.7.19, 1-14.

alakítani, hogy azok a lehető legjobban illeszkedjenek az adott társaságiadó-rendszerhez. E célkitűzés elérhetővé válna azzal, ha uniós szinten kialakításra kerülne a nemzeti társaságiadó-rendszerek minimális szintű védelme az adókikerülési gyakorlatokkal szemben."

Az Irányelv szerint a következő területeken van szükség szabályokra, amelyek hozzájárulnának e célkitűzés eléréséhez: kamatok levonhatóságának korlátozása, tőkekivonás megadóztatása, visszaélés elleni általános szabály, ellenőrzött külföldi társaságokra vonatkozó szabályok és a hibrid struktúrák kezelésére vonatkozó rendelkezések.

Az agresszív adótervezés többféle formát ölthet, következményei pedig kiterjednek mind a kétszeres adólevonásra (például ha ugyanazt a veszteséget a forrás és a letelepedés tagállamában is levonják), mind pedig az adólevonás kétszeres hiányára (például amennyiben a jövedelem, ami a forrás tagállamában nem adózik a letelepedés helye szerinti tagállamban is adómentesnek minősül). Mindezek alapján a Bizottság szükségesnek látja azt, hogy a tagállamok olyan rendelkezéseket alakítsanak ki, melyek megakadályozzák mindenekelőtt az adólevonás kétszeres elmaradását, vagyis azt, hogy az adófizetés egyik tagállamban se történjen meg.

Az Európai Unió Tanácsa – figyelemmel arra, hogy az agresszív adótervezési konstrukciók egyre összetettebbé váltak, és az adóhatóságok védelmi ellenintézkedéseire válaszul folyamatosan változnak és módosulnak –, 2018-ban irányelvet[57] adott ki a határokon átnyúló, potenciálisan agresszív adótervezési konstrukciókra vonatkozó adatszolgáltatás tekintetében. Ennek célja minden olyan szereplő adatszolgáltatásra kötelezése, aki részt vesz az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határokon átnyúló konstrukció vagy konstrukciósorozat kidolgozásában, piaci értékesítésében, végrehajtásának megszervezésében vagy irányításában, ahhoz segítséget nyújt, vagy arra vonatkozóan tanácsot ad.

Az EU irányelv előírásait a magyar jogrendszerbe az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól szóló 2013. évi

[57] A Tanács (EU) 2018/822 irányelve (2018. május 25.) a 2011/16/EU irányelvnek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról [HL L 139, 2018.06.05.]

XXXVII. törvény (a továbbiakban: Aktv.) 2021. február 1. napjától hatályos módosításai ültették át, amelyek előírják a határon átnyúló agresszív adótervezési struktúrák kötelező jelentését az adóhatóságnak. Az adatszolgáltatás célja, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) átfogó és releváns információkat kapjon a jogszabályban meghatározott ismertetőjegyeknek megfelelő, határon átnyúló (adótervezési) konstrukciókról és megossza azt az Európai Unió tagállamainak adóhatóságaival.

Főszabály szerint az adótervezésben közreműködőnek kell egy adott adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó határon átnyúló konstrukcióról adatot szolgáltatnia, illetve amennyiben a konstrukcióban több adótervezésben közreműködő is érintett, akkor valamennyit terheli az adatszolgáltatási kötelezettség.[58]

A konstrukció kifejezés jelentése tágan értelmezendő, magában foglalhat például bármilyen típusú tranzakciót, kifizetést, struktúrát és szerződést. Ugyancsak magában foglalja az egynél több lépést, vagy részt tartalmazó konstrukciókat és a konstrukciók sorozatát is. Ennek alapján konstrukció meghatározás alá tartozónak tekinthetjük egy cég bejegyzését, felvásárlását vagy megszüntetését, jogi személyek összeolvadását vagy szétválását, egy cég telephelyének létrejöttét. Konstrukciónak minősülhet, ha egy cég a bejegyzési helyétől eltérő helyen szervezi meg a vezető tisztségviselőinek ülését annak érdekében, hogy az illetőségének helyét megváltoztassa.

Konstrukciók sorozatának tekinthetjük például egy vállalatcsoporton belüli finanszírozási konstrukció esetén a következő lépéseket:
a) megelőző lépés, ami lehetővé teszi a tőke rendelkezésre állását például hitelfelvétel révén,
b) ezt követő lépések és
c) minden vállalatcsoporton belüli tranzakció, ami arra vonatkozik, hogy az említett tőke milyen módon kerül felhasználásra.[59]

[58] 2013. évi XXXVII. törvény 43/V. § (5) bekezdése
[59] PM Tájékoztató A határon átnyúló konstrukciókra vonatkozó adatszolgáltatási szabályokról (DAC6) 7–8.https://cdn.kormany.hu/uploads/sheets/8/86/860/86079bbdc998887093d10be76e13a2e.pdf. (letöltés:2021.szeptemer 10.).

Az Aktv. definiálja a határokon átnyúló konstrukció fogalmát is[60], mely vagy egynél több tagállamra vagy egy tagállamra és egy harmadik országra vonatkozó olyan egy vagy több szakaszból álló konstrukció vagy konstrukciósorozatként, amely esetében a következő feltételek közül legalább egy teljesül:

a) a konstrukció nem minden résztvevője ugyanabban az adójogrendszerben (államban, illetve területen) rendelkezik adóügyi illetőséggel;
b) a konstrukció egy vagy több résztvevője egyidejűleg egynél több adójogrendszerben (államban, illetve területen) rendelkezik adóügyi illetőséggel,
c) a konstrukció egy vagy több résztvevője másik adójogrendszerben (államban, illetve területen) folytat üzleti tevékenységet az ott található állandó telephelyén keresztül, és a konstrukció ezen állandó telephely üzleti tevékenységének egészét vagy részét képezi,
d) a konstrukció egy vagy több résztvevője másik adójogrendszerben (államban, illetve területen) folytat tevékenységet anélkül, hogy ott adóügyi illetőséggel rendelkezne vagy állandó telephelyet hozna létre.

Mindezen adóelkerülésre irányuló „adóoptimalizáló" megoldásokra és az ellenük alkalmazott fellépésre tekintettel aggály nélkül levonható az a következtetés, hogy az előzőekben definiált agresszív adótervezés, mint kifinomult adóelkerülő konstrukció – a rendeltetésszerű joggyakorlás elvét mellőzve – adójogi és büntetőjogi relevanciát is hordozhat magában. Ezen adótervezési technikák közös jellemzője ugyanis, hogy a gazdasági szereplők egy része az egyes államok adószabályozási rendszere közötti különbségek által biztosított előnyöket kihasználva, adó megfizetése nélkül igyekszik az illetősége szerinti államból nyereségét kivonni. Ennek megfelelően a szándékolt adóelkerülést célzó konstrukciók legjellemzőbb példái az off-shore tulajdonosi szerkezet, a tulajdonviszonyokkal kirívóan ellentétes osztalékeltérítés, nemzetközi egyezmények kiskapui, a befektetési alapokon keresztül biztosított anonim tulajdonszerzés, a gazdaságilag irracionális pénzügyi folyamatok és ezek kombinációi egyaránt lehetnek. Mindezek közös jellemzője, hogy az egyes részügyletek formálisan ugyan megtörténnek, látszólag törvényesek, azonban maga a létrehozott konstrukció a legalitás kereteit túllépve immáron kizárólag az adóelkerülést célozza.

[60] 2013. évi XXXVII. törvény 4. § (9) bekezdés 6. pont

Az ismertetett konstrukciók szemléletes példája a kettős adóztatás elkerüléséről szóló államközi egyezmények kihasználása, melynek következő példája rámutat mindazon kihívások egyikére, mely a költségvetés büntetőjogi védelmével összefüggésben megjelenhet.

A feldolgozott esetpélda[61] alapjául Magyarország Kormánya és az Egyesült Arab Emírségek Kormánya között a jövedelemadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és *az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról* szóló Egyezmény[62] keretei kerültek oly módon kijátszásra, hogy az lehetőséget teremtsen adómentes jövedelem megszerzésére. Az egyezménynek köszönhetően az Egyesült Arab Emírségekben dolgozó vagy odaköltözött magyar állampolgároknak számos esetben nem kell személyi jövedelemadót fizetniük Magyarországon. Ez a mentesség abban az esetben is fennáll, ha helyben nem kell adót fizetniük, hiszen az Emirátusokban többek között személyi jövedelemadó fizetési kötelezettség sincs[63], ezáltal a kettős adózást úgy lehet elkerülni, hogy lényegében sehol nem kell adót fizetni.

Az alkalmazott adótervezési technika részeként egy olyan – kereskedelmi nagyvállalkozó által közvetetten birtokolt és irányított – cégcsoport került kialakításra, melynek tagjai egyenként is jellemzően nyereségesek voltak, így az évek során jelentős osztalékalap keletkezett. A cégcsoport négy legjelentősebb társaságának közgyűlései közel négymilliárd forint összegű osztalékot szavaztak meg a tagok részére. Az osztalékot megszavazó közgyűlések időpontjáig a vállalkozó már közvetlen tulajdoni részt is szerzett a cégcsoport társaságaiban, azonban 10%-ot meg nem haladó tulajdoni és mindössze 1% szavazati arány mellett is elérte, hogy osztalékeltérítés formájában az adott társaságok 95% mértékű osztalékot szavazzanak meg részére. Már ez a folyamat is tökéletesen megmutatta, hogy a rosszabbul járó többségi tulajdonos magánszemélyek üzletileg teljesen irracionális döntéseket hoztak, hiszen a taggyűlésen jóvá kellett hagyniuk a módosításokat. Márpedig normál üzleti körülmények között vajmi kevés a

[61] JANDÓ Zoltán : *K. Ferenc milliárdos átlátszó módon nem fizetett adót, mégsem volt könnyű észrevenni* https://g7.hu/vallalat/20200928/k-ferenc-milliardos-atlatszoan-csalta-az-adot-megsem-volt-konnyu-eszrevenni/ (letöltés: 2021. augusztus 17.).
[62] kihirdette a 2013. évi CLXI. törvény
[63]Jogászvilág (2015) *Adómentes élet az Egyesült Arab Emirátusokban* https://jogaszvilag.hu/vilagjogasz/adomentes-elet-az-egyesult-arab-emiratusokban/ (letöltés: 2021. augusztus 17.).

realitása annak, hogy valódi tulajdonosokként ilyen egyszerűen lemondjanak a felvehető százmilliós osztalékokról.[64]

A vállalkozó bejelentett lakcíme a több milliárdos osztalék felvételének időpontjában – a cégbírósághoz leadott iratok szerint – ekkor már az Egyesült Arab Emírségekben volt. Ennek eredményeként a társaságok az osztalék kifizetésekből nem vontak le sem személyi jövedelemadót, sem egészségügyi hozzájárulást az Egyesült Arab Emírségekben szerzett illetőségre tekintettel.
A külföldi illetőség ellenére azonban a vállalkozó csak látszólag költözött külföldre, az év nagy részét életvitelszerűen Magyarországon töltötte. Mindezek arra utaltak, hogy jogellenesen, adóelkerülési szándékkal szüntette meg magyarországi lakcímét, és keletkeztetett lakcímet az Egyesült Arab Emírségekben, melynek célja a magyar adózási környezetben az osztalékot terhelő személyi jövedelemadó elkerülése volt.

Az ismertetett jogügyletek azonban nem feleltek meg az Art.[65] azon alapelvének, mely a rendeltetésszerű (célhoz kötött) joggyakorlás követelményét (joggal való visszaélés tilalmát) határozza meg. Az Art. 1. §-a szerint ugyanis az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni s az adótörvények, önkormányzati rendeletek alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben, önkormányzati rendeletben foglalt rendelkezések megkerülése.

Figyelemmel arra, hogy az Art. 2. §-a alapelvként határozza meg a szerződés tartalom szerinti minősítésének követelményét (valódisági klauzula), így a szerződést, ügyletet és más hasonló cselekményt is valódi tartalma szerint kell minősíteni. A magyarországi lakcím megszüntetése, az Emírségek-beli lakcím megszerzése és ezek eredményeként az Emírségek-beli illetőségre váltás azonban olyan színlelt jogügylet volt, melynek egyetlen célja az osztalék után a magyarországi személyi jövedelemadó és egészségügyi hozzájárulás fizetési kötelezettség elkerülése volt, ezáltal az Szja tv.[66] 1. § (4) bekezdése alapján a személyi jövedelemadóztatás szempontjából azt figyelmen kívül kell hagyni.

---

[64] JANDÓ Zoltán : *A panellakó magyar milliárdos, aki bagóért megvált szinte a teljes vagyonától* https://g7.hu/vallalat/20201006/a-panellako-magyar-milliardos-aki-bagoert-megvalt-szinte-a-teljes-vagyonatol/ (letöltés: 2021. augusztus 17.).
[65] 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről
[66] 1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról

E rendelkezés kimondja ugyanis, hogy az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. Ha a felek akár a szokásos piaci értékektől, áraktól való eltérítésekkel, akár színlelt jogügyletekkel kívánják érvényesíteni, növelni az adószabályok alkalmazásának előnyeit, akkor azokat az adókötelezettség megállapítása során figyelmen kívül kell hagyni.

Az ismertetett adóoptimalizáló konstrukciókban megvalósított, adóelkerülést célzó jogügyletek tehát – kellő bizonyítottság esetén – nem feleltethetők meg a rendeltetésszerű joggyakorlás követelményének, és adójogi vonatkozásain túlmenően akár büntetőjogi relevanciával is bírhatnak a költségvetésnek okozott vagyoni hátrányt tekintve.

II.4. Adócsalás (költségvetési csalás)

E magatartás – mint adó optimalizálására irányuló utolsó konstrukció – definiálása a korábbi fogalom meghatározásokkal ellentétben lényegesen egyszerűbb, miután annak fogalmi ismérvei költségvetési csalásként a hatályos Büntető Törvénykönyv 396. §-ában kerültek meghatározásra. A hivatkozott tényállás ugyanis a költségvetésbe történő befizetési kötelezettségek és a költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában tanúsított, vagyoni hátrányt okozó megtévesztő magatartásokat rendeli egységesen büntetni.

Esetpéldánkat folytatva: hasonló adó- és büntetőjogi relevanciával bírhat azon cselekmény is, ha a példabeli nagyvállalkozó helyét az általa egyszemélyben birtokolt Egyesült Arab Emírségekben bejegyzett társaság veszi át oly módon, hogy annak tényleges gazdasági tevékenysége kizárólag a cégcsoportban megkeletkezett osztalék tulajdoni hányadtól eltérő mértékű adómentes felvételét célozza. Számos esetben tehát az agresszív adótervezés és a költségvetési csalás, mint büntetőjogi kategória „kéz a kézben jár” annak ellenére, hogy a konstrukció egyes elemei önmagukba látszólag jogszerűek és törvényesek, valójában azonban kizárólag a jogellenesség leplezésére szolgálnak.

II.5. Következtetések

Az egyes adóoptimalizálást célzó konstrukciók lehetséges adó- és büntetőjogi vetületeit áttekintve megállapítható, hogy a rendeltetésszerű joggyakorlás Art. szerinti alapelve nem tiltja a legális eszközökre szorítkozó adóminimalizálást, a jogilag nem kifogásolható adótervezést. Az adójogviszonyban azonban joggal való visszaélésnek tekinthető, ha a szerződés vagy más jogügylet létrehozásának célja nem a piacon elérhető gazdasági előny, hanem kizárólag, illetve döntően az elérhető adómegtakarítás, az adóelkerülés. Önmagában véve tehát nem jogellenes, ha az adózók a jogszabályokat úgy értelmezik, melyből adóelőnyük származik, ugyanakkor ez az értelmezés nem lehet ellentétes a jogszabály rendeltetésével. Ez természetesen nem jelenti azt, hogy az adózó köteles mindig a legnagyobb adófizetési kötelezettséggel járó megoldást választani, de az adóoptimalizálás csak akkor jogszerű, ha nem ellentétes a jogalkotó szándékával, és nem valósít meg adóelkerülést.

Tóth Mihály professzor szavaival élve: „*az az olykori már-már cinikus hivatkozás, hogy a hasonló konstrukciókhoz a büntetőjognak végképp nem lehet semmi köze, hiszen a belföldi vagy belföldi érdekeltségű társaságok külföldi cégbejegyzését senki nem titkolja el, nyilvánvalóan alaptalan, már csak azért is, mert költségvetési csalás szempontjából az adómentesség jogtalan igénybe vétele is tényállásszerű lehet… Ez pedig, miután nagyrészt nem ott viselik a közterheket, ahol a bevételeikhez jutnak, egészen egyszerűen költségvetési csalás, sokszor milliárdos tételekben.”*[67]

[67] TÓTH Mihály: *Az adócsalás elkerülésének hamis mítoszai*, Miskolci Jogi Szemle 14. évfolyam 2. különszám 2. kötet 2019, 424.

III. A KÖLTSÉGVETÉST KÁROSÍTÓ BŰNCSELEKMÉNYEK ÁLTALÁNOS JELLEMZŐI

A költségvetést károsító bűncselekményeket a jogalkotó Büntető Törvénykönyvünk XXXIX. fejezetében helyezte el, amelyben négy tényállás foglalja össze mindazon cselekményeket, melyek védett jogi tárgya az államháztartás fiskális bevételeinek biztosításához a költségvetés prudens működéséhez fűződő érdek. E fejezet hatálya alá a következő bűncselekmények tartoznak : *társadalombiztosítási, szociális, vagy más jóléti juttatással visszaélés* (Btk. 395. §) , *a költségvetési csalás* (Btk. 396. §), *a költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása* (Btk. 397. §) valamint a *jövedékkel visszaélés elősegítése* (Btk. 398. §).
A törvényi tényállások dogmatikai elemzése, a hatályos joggyakorlat bemutatása, illetve a vonatkozó statisztikai adatok feldolgozása a későbbi fejezetekben megfogalmazott kihívások, valamint jogalkalmazási anomáliák felismeréséhez és egységes szempontú büntetőjogi értelmezéséhez biztosít keretet.

III.1. A költségvetési csalás hatályba lépéséig vezető út

Ahogyan arra számos szerző rámutatott, hazánkban a közpénzek büntetőjogi védelmét – a hatékonyság érdekében – a jogalkotó 2011-ben újragondolta, a költségvetés védelmének minden eddiginél nagyobb jelentőséget tulajdonítva. A védelem korábbi rendszerét elavultnak tartotta, miután az azt biztosító tényállások a költségvetést támadó bűncselekmények egyes megjelenési formáira adtak választ, elmozdulva ezzel a túlzottan részletező szabályozás nem kívánt irányába. Az új költségvetési csalás bűncselekmény kodifikálásának célja az volt, hogy következetesebbé és használhatóbbá tegye a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvényt a költségvetést károsító bűncselekmények vonatkozásában.

Az 1978. évi IV. törvény 2011. évi módosításáig az egyes költségvetések büntetőjogi védelmét ugyanis az adócsalás (310. §) mellett számos további tényállás biztosította (többek között a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, a visszaélés jövedékkel, a csempészet, a jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, az Európai

Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése, valamint az áfára elkövetett csalás, illetve a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével járt).

Az adócsalás tényállását a törvény ekként szabályozta:
„Btk. 310. § (1) Aki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre (adatra) vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy ilyen tényt (adatot) a hatóság elől elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti, vétséget követ el, és két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.
(2) A büntetés bűntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel nagyobb mértékben csökken.
(3) A büntetés egy évtől öt évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel jelentős mértékben csökken.
(4) A büntetés két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel különösen nagy, vagy ezt meghaladó mértékben csökken.
(5) Az (1)-(4) bekezdés szerint büntetendő, aki a megállapított adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel az adó behajtását jelentősen késlelteti, vagy megakadályozza.
(6) Az (1) bekezdésben meghatározott bűncselekmény elkövetője nem büntethető, ha a vádirat benyújtásáig az adótartozását kiegyenlíti.”

A bűncselekmény egységesen jelentkező eredménye – az adóbevétel csökkenése – a különböző mozzanatokat (tevékenység vagy mulasztás) foglalta egységbe. Ennek megfelelően, amennyiben az elkövető az egyes gazdasági eseményekről nem állított ki bizonylatot, illetőleg az egyes gazdasági eseményeket nem rögzített a nyilvántartásaiban, majd pedig az adóbevallásában esetleg valótlan számlákat is szerepeltetett, cselekménye a több különböző jellegű elkövetési magatartás ellenére sem lett több rendbeli bűncselekmény.[68] A következetes ítélkezési gyakorlat szerint tehát adónemenként és járulékfajtánkként, továbbá adó- és járulék-megállapítási időszakonként külön rendbeli bűncselekmény megállapításának volt helye.

[68] Amint azt már Angyal Pál is megállapította: a tevékenységi mozzanatok többsége, amennyiben azokat az életfogalom összetartozóságuknál fogva együvé foglalja, nem akadálya az egység megállapításának. Ennek megfelelően egység az üzleti könyvbe, adóvallomásba több valótlan adatnak a bevezetése. ANGYAL *i.m.* 108.

Ezen gyakorlat létjogosultságát támasztotta alá a Legfelsőbb Bíróság is, mely a bűncselekmény rendbeliségét – amennyiben az elkövető több gazdasági társaságban kifejtett tevékenységével sértette a költségvetésnek az adóbevételhez való jogát – az egyes megsértett adónemekhez és nem a gazdasági társaságok számához igazította.[69]
Az ismertetett gyakorlatot szemlélteti többek között a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság azon eseti döntése is, amely négy rendbeli – részben folytatólagosan elkövetett – adócsalást állapított meg azon elkövető terhére, aki egyetlen gazdasági társaságának keretében négy különböző adónemre követte el a bűncselekményt.[70]

Egységes és következetes volt az ítélkezési gyakorlat annak tekintetében is, hogy ugyanazon adónemre több adómegállapítási időszakon keresztül megvalósított elkövetési magatartások a folytatólagosság általános szabályai szerint képezhetnek egységet és kizárólag a folytatólagosság megállapítása eredményezheti az adócsökkentések összegének egybefoglalását. Ennek megfelelően például az általános forgalmi adóra több bevallási időszakon keresztül megvalósított adócsalás alkalmas lehetett a folytatólagos bűncselekmény megállapítására. A cselekmény tehát már a törvény erejénél fogva egyetlen egységes bűncselekményként értékelhető, amely magába olvasztja a részcselekményeket. Ezt tükrözte a 31. BK vélemény is, mely hangsúlyozta, hogy a folytatólagosan elkövetett bűncselekmény egység, amelynél a törvényi tényállást külön-külön is megvalósító részcselekmények együttesen alkotnak egyetlen bűncselekményt. Ebből következően az egyes részcselekmények büntethetőségének önálló elévülése kizárt.

A joggyakorlatban érvényesült felfogás helyességét azonban alapjaiban vitatta Molnár Gábor, ugyanis álláspontja szerint *„az a gyakorlat, amely az adónemek számához igazítja az adócsalás rendbeliségét ellentétben áll a büntetőjogi gondolkodás alapjaival. Ott ugyanis, ahol a bűncselekménynek van sértettje, a büntetőjog a sértettek számából kiindulva állapítja meg a rendbeliséget (lásd pl. emberölés, lopás). Az adócsalásnak van sértettje, az vagy az állam vagy az önkormányzat.”*[71]

[69] BH 2004.270.
[70] Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 6.B.146/2008/45. számú ítélete
[71] MOLNÁR (2011) *i.m.* 146.

A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló 2011. évi LXIII. törvény három új tényállást iktatott a Btk.-ba: a *visszaélés társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással*, a *költségvetési csalás* és *a költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása*.

Molnár Gábor jövőbe mutató szavai és gondolatai a költségvetési csalás tényállásának 2012. évi hatálybalépésével nyertek kézzelfogható értelmet és bizonyították, hogy akár több évtizedes dogmák is ledönthetőek, s az adócsalás rendbeliségének megítélése sem örökre kőbe vésett. Tehát már a IV. Büntetőkódex[72] elfogadását megelőzően – az adócsalás elleni büntetőjogi fellépésre vonatkozó 2011. évi Btk. módosítással – olyan koncepcióváltás történt, melynek lényegi eleme, hogy a költségvetés bevételi és kiadási oldalának sérelmére elkövetett cselekményeket a jogalkotó egyetlen tényállásba vonta össze. A pénzügyi büntetőjogot érintő módosítások deklarált célja az volt, hogy a költségvetésnek minden eddiginél nagyobb védelmet biztosítson[73], miután a korábbi túlzottan „részletező" szabályozási rendszer nem tudott megfelelő választ adni a költségvetést károsító bűncselekmények valamennyi formájára.
A 2011. évi Btk. módosítással tehát – melynek koncepcióját a IV. Büntetőkódex is fenntartotta – a jogalkotó megteremtette a költségvetés bevételi és kiadási oldalának egységes büntetőjogi védelmét.

A 2012. évi Btk. a szabályozáson érdemben nem változtatva a költségvetést károsító büntetőjogi tényállásokat immáron önállóan, a XXXIX. fejezetben szabályozza. A költségvetés ellen irányuló bűncselekmények körébe az alábbi négy törvényi tényállás tartozik:

a) Társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés (Btk.395. §),
b) Költségvetési csalás (Btk. 396. §),
c) Költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása (Btk. 397. §),
d) Jövedékkel visszaélés elősegítése (Btk. 398. §)

[72] 2012. évi C. törvény a Büntető Törvénykönyvről (a továbbiakban: 2012. évi Btk.) 396. §
[73] A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló 2011. évi LXIII. törvény általános indokolása.

Ahogyan arra Jacsó Judit rámutatott[74], a jogalkotó e kodifikációs megoldással egyértelművé tette, hogy a költségvetési csalás nem sorolható a szűkebb értelemben vett gazdasági bűncselekmények csoportjába.[75] Az önálló fejezetbe rendezéssel figyelembe vette a jogalkotó azt a nem elhanyagolható körülményt, hogy ezen bűncselekmények gyakran, de mégsem kizárólagosan a gazdasági élet szereplői által, gazdasági tevékenységgel összefüggésben követhetőek el. Ismert, hogy a fejezetek különös részi sorrendje kifejezi a bűncselekmények absztrakt társadalomra veszélyességét.

E szempontot figyelembe véve megállapítható, hogy a gazdasági érdekek védelmét megelőzi az állami költségvetés büntetőjogi védelme. A költségvetési csalást és a hozzá kapcsolódó deliktumokat a tágabb értelemben vett gazdasági bűncselekmények körébe sorolandó *pénzügyi büntetőjog* egyik meghatározó tényállásának tekinthetjük.[76] Jelen fejezetben ennek megfelelően a társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés (Btk.395. §), a költségvetési csalás (Btk. 396. §), a költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása (Btk. 397. §) valamint a jövedékkel visszaélés elősegítése (Btk. 398. §) bűncselekmények törvényi tényállásai kerülnek áttekintésre.

III.2. Társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés

A tényállás megalkotásának deklarált célja[77], hogy a társadalombiztosítás ellátórendszerében, vagy az államháztartás alrendszereiből jogszabály alapján nyújtható ellátás, pénzügyi vagy természetbeni juttatás megszerzése vagy megtartása céljából elkövetett tévedésbe ejtés, tévedésben tartás vagy a valós tény elhallgatása és ezzel kár okozása esetén akkor is lehetőség nyíljon a büntetőjogi szankcionálásra, ha az okozott vagyoni hátrány nem éri el a költségvetési csalás megállapításához szükséges bűncselekményi értékhatárt.

---

[74] JACSÓ Judit: *A költségvetési csalás*, In:HOLLÁN Miklós - BARABÁS A. Tünde (szerk.) *A negyedik magyar büntetőkódex - régi és új vitakérdései,* MTA Társadalomtudományi Kutatóközpont Országos Kriminológiai Intézet, 2017, 274.

[75] Értve ezen a 2012. évi Btk. XLI. fejezeteben szabályozott, a gazdálkodás rendjét sértő bűncselekményeket.

[76] Lásd e fogalommal kapcsolatosan JACSÓ (2017) *i.m.* 274. 39. lábjegyzetben írtakat.

[77] A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló 2011. évi LXIII. törvény indokolása.

III.2.1. A tényállás és annak elemei

Btk. 395. § (1) Aki társadalombiztosítási ellátás, vagy az államháztartás alrendszereiből jogszabály alapján természetes személy részére nyújtható pénzbeli vagy természetbeni juttatás megszerzése vagy megtartása céljából mást tévedésbe ejt, tévedésben tart, vagy a valós tényt elhallgatja, és ezzel kárt okoz, vétség miatt két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.
(2) Korlátlanul enyhíthető annak a büntetése, aki társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaéléssel okozott kárt a vádemelés előtt megtéríti.

A bűncselekmény jogi tárgya közvetve a közteherviselési kötelezettséget teljesítő embereknek a költségvetés prudens működéséhez fűződő érdeke, közvetlenül pedig a törvényi tényállásban megjelölt ellátások rendszere. A bűncselekmény alanya általános, azt bárki elkövetheti, tipikusan azonban nyilvánvalóan azok, kik az ellátásokat, juttatásokat a maguk számára szerzik meg. A tényállás bizonyos tekintetben speciális esete a Btk. 396. §-a szerinti költségvetési csalásnak, egyrészt az elkövetés eredményére, másrészről a visszaéléssel érintett speciális költségvetési alrendszerekre tekintettel, amelyek társadalombiztosítási és szociális ellátások, munkanélküli-ellátások, családtámogatások egyaránt lehetnek. Mindezen túlmenően a tényállás célzatot is tartalmaz, mely a tényállásban felsorolt jogviszonyok alapján járó vagy nyújtható juttatások megszerzése, vagy megtartása egyaránt lehet. Elkövetési magatartása a tévedésbe ejtés, tévedésben tartás vagy a valós tény elhallgatása, mellyel összefüggésben valósul meg kár formájában (mint vagyonban bekövetkezett értékcsökkenés) a tényállásszerű eredmény. A tényállás körében azonban kizárólag a természetes személyek részére nyújtható támogatásokra elkövetett cselekmények bírnak relevanciával.

A visszaélés társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással bűncselekmény Btk. 395. § (2) bekezdése biztosítja a büntetés korlátlan enyhítésének lehetőségét, ösztönözve ezzel az elkövetőt az általa okozott kár vádemelés előtti megtérítésére.
A kár nagysága annak ellenére meghatározó jelentőségű, hogy a tényállás nem tartalmaz a kár mértékéhez kapcsolódó minősítő körülményt, ugyanis az ötvenezer forintot meghaladó kárt okozó magatartásokat rendeli büntetni. [78]

[78] Btk. 462. § (1) bekezdés b) pontja

III.2.2. Elhatárolási kérdések

A bűncselekmény – amennyiben az okozott kár az ötszázezer forintot meghaladja – konkurál a költségvetési csalással, melynek elhatárolási kérdései az eltérő jogirodalmi álláspontokra tekintettel külön figyelmet érdemelnek.

Karsai Krisztina álláspontja szerint[79] a bűncselekmény – amennyiben az okozott kár a költségvetési csalás bűncselekmény elkövetési értékét meghaladja – ugyan konkurál a Btk. 396. §-ával, azonban a specialitás érvényesülése miatt ezt a speciális bűncselekményt – és nem a költségvetési csalást – kell megállapítani, bármilyen magas is legyen a kárérték. Véleménye szerint nem lehet elfogadni azt az álláspontot, miszerint a költségvetési csalás (Btk. 396. §) állapítható meg, amennyiben a kár értéke az ötszázezer forintot meghaladja.[80]

A Karsai Krisztina által vitatott álláspontot képviselő Jacsó Judit egyetért ugyan Karsaival abban, hogy a költségvetési csalás – mint „generális" tényállás – megvalósul ugyan, de a halmazat a 395. §-sal csak látszólagos, amelyet a specialitás elve oldhat fel. Mindemellett a költségvetés fogalmából kiemelt alrendszerek mellett a célzattal is indokolhatónak látja annak megállapítását, hogy a társadalombiztosítás, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés bűncselekmény *speciális tényállás* a költségvetési csaláshoz képest. Jacsó Judit álláspontja szerint azonban a 2011. évi Btk. módosítás indokolása alapján, melyet a jogirodalmi álláspontok többsége[81] is alátámaszt, a nagyobb kárt okozó társadalombiztosítási visszaélés esetén – azaz ötszázezer forintot meghaladó kár esetében – már a költségvetési csalás állapítandó meg. Ebben az esetben a konszumpció elve hívható segítségül a látszólagos alaki halmazat feloldására, így a súlyosabb büntetéssel fenyegetett átfogó tényállás elnyeli az enyhébbet. Mindemellett Jacsó Judit felhívja a figyelmet arra, hogy az elhatárolás tekintetében megfogalmazást

---

[79] KARSAI Krisztina: *XXXIX*. Fejezet *A költségvetést károsító bűncselekmények* In: KARSAI Krisztina (szerk.) *Nagykommentár a Büntető Törvénykönyvhöz* Wolters Kluwer Hungary Kiadó, Budapest 2019, 919.
[80] JACSÓ (2017) *i.m.* 285.
[81] MOLNÁR Gábor Miklós *XXXIX. Fejezet A költségvetést károsító bűncselekmények* In: KÓNYA István (szerk.) *Magyar Büntetőjog. Kommentár a gyakorlat számára,* 3 kiadás. HVG-ORAC Kiadó, Budapest, 2015, 1498.; MISKOLCZI Barna: *XXXIX. Fejezet A költségvetést károsító bűncselekmények* In: POLT Péter (főszerk.) *A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény Nagykommentárja,* Opten Kiadó, Budapest, 2016. 1323.; TÓTH Mihály: *XXXIX. Fejezet: A költségvetést károsító bűncselekmények* In: TÓTH Mihály-NAGY Zoltán (szerk.) *Magyar büntetőjog Különös rész,* Osiris Kiadó, Budapest, 2014, 515.; GULA József *Költségvetési csalás* In: HORVÁTH Tibor - LÉVAY Miklós *Magyar büntetőjog Különös rész,* Wolters Kluwer–CompLex Kiadó, Budapest, 2013, 603.

nyert olyan álláspont is[82], amely szerint a súlyosabb büntetési tétel önmagában nem lehet elegendő a specialitás elvének feloldásához egyéb törvényi felhatalmazás hiányában. E vélemény szerint az in dubio mitius elve[83] alapján ilyen esetben az elkövetőre kedvezőbb értelmezést kellene alkalmazni. A kérdés eldöntésénél kiindulópontnak tekinti, hogy a 2012. évi Btk. 395. §-ában szabályozott vétségi alakzat a költségvetési csalás „privilegizált" alakzataként került–e meghatározásra. Álláspontja szerint a miniszteri indokolás egyértelművé teszi ugyan ezen esetek megítélését, mégis a jogbiztonság követelményének megfelelés érdekében a törvényi tényállásban való rögzítése is indokolt lehetett volna. A specialitás és a konszumpció elvének alkalmazása között egyfajta rangsor figyelhető meg a fent nevezett két bűncselekmény kapcsán, ez utóbbi elv segítségül hívásával viszont a tényállás speciális jellege nem érvényesül maradéktalanul minden esetben.

Napjaink nyomozóhatósági, ügyészi és bírói gyakorlata a Jacsó Judit által képviselt álláspontnak megfelelően, a hivatkozott miniszteri indoklás mentén formálódott és egyértelművé tette, hogy önmagában annak ténye, hogy egyes, a költségvetés fogalmából kiemelt (de annak részét képező) speciális alrendszerek tekintetében valósult meg a károkozás, a célzat ellenére sem minősíti privilegizált esetnek a cselekményt a költségvetési csaláshoz képest.

III.2.3. Bűncselekményi értékhatár és a minősítés összefüggése a gyakorlat tükrében

Napjaink gyakorlata rámutatott arra is, hogy milyen nehézségekbe ütközhet jelen elhatárolási szempontok alkalmazhatósága azokban az esetekben, ahol a cselekmény egyrészt bűncselekményi értékhatárt el nem érő esetenkénti károsszegre, másrészt a költségvetési forrásból származó pénzeszközök vonatkozásában, de a vagyon elleni bűncselekmények sajátosságait mutatva valósul meg. Az ismertetett halmazati és elhatárolási kérdések problémaköre egy olyan feltételezett jogeseten keresztül mutatható be markánsan, ahol jellemzően bűncselekményi értékhatárt meg nem haladó, fiktív adatok felhasználásával megvalósított alkalmankénti károkozás (segélyek, szociális

[82] KARSAI Krisztina *A költségvetést károsító bűncselekmények (Btk. XXXIX. fejezet)* In: . KARSAI Krisztina - SZOMORA Zsolt - VIDA Mihály (szerk.) *Anyagi büntetőjog. Különös rész II.*, Iurisperitus Kiadó, Szeged, 2013, 256.
[83] Jogszabályi bizonytalanság esetén az elkövetőre kedvezőbb értelmezés követelményének elve.

juttatások jogosulatlan megszerzése) valósul meg, melyre kétséget kizáróan ráilleszthető a statikus költségvetési csalás, mint fogalommeghatározás[84] valamennyi ismérve.

Jelen, feltételezett esetpéldában a kulcspozícióban lévő önkormányzati dolgozó rendszeresen olyan valótlan tartalmú közokiratokat (kérelmeket és határozatokat) készített, melyekhez valós és fiktív személyi adatokat használt fel. A hamis tartalmú okiratokat elhelyezte és elindította az önkormányzati ügyrendben, ezekhez utalványok és pénztárbizonylatok készültek, majd ezen dokumentumokra rákerültek a kifizetéséhez szükséges (polgármesteri, szakmai teljesítést igazolói, pénzügyi ellenjegyzői, érvényesítői, kötelezettségvállalói, utalványozói, könyvviteli nyilvántartásba rögzítői, pénztárellenőri, utalványozói, könyvelői) aláírások. A valótlan tartalmú határozatok és kifizetési bizonylatok alapján az érintett önkormányzati dolgozó több ezer alkalommal jogosulatlanul vett fel a települési önkormányzat pénztárából eseti támogatást az igénylőként megjelölt fiktív, avagy létező személyek nevében 80 millió forint összegben.

A példabeli tényállás minősítésénél alapvető szempont, hogy az egyes személyek részére támogatásként folyósított összegek számottevő része bűncselekményi értékhatár alatti (50.000 forintot meg nem haladó összegű) és csak töredékük, a cselekmények 25%-a rendelkezett bűncselekményi értékhatár feletti kárértékkel (50.001 - 100.000 ft között). Az egyes cselekmények elkövetési értéke viszont önmagában egyetlen esetben sem haladta meg a költségvetési csalás elkövetéskor hatályos értékhatárát, azaz a 100.000 forintot.

Eldöntendő kérdésnek minősült tehát, hogy az egyes, önálló határozatokon és különálló döntéshozatali aktusokon alapuló cselekmények mely bűncselekmény gyanúját alapozzák meg, illetve mely konkrét bűncselekmény részcselekményeiként alkothatnak egységet.
További kérdés, hogy az ismertetett elkövetési magatartás vonatkozásában a Btk. 395. § tekintetében a folytatólagos egység, illetve a Btk. 396. § vonatkozásában más törvényi egységet teremtő elv érvényesül az egyes törvényi tényállások tekintetében, mint

[84] Részletesen lásd MADAI Sándor *Hazai szabályozás és az európai unió pénzügyi érdekei*. In: HORVÁTH M. Tamás – BARTHA Ildikó – VARGA Judit (szerk.), *Honnan hová? A közpénzek védelméről,* Debreceni Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Debrecen, 2017, 271–293.

rendezőelvek. Utóbbi esetben mindez kizárólag oly módon valósulhat ugyanis meg, hogy a törvényi egység alapjául szolgáló részcselekmények egyetlen esetben sem minősülnek – értékhatáruk okán – bűncselekménynek.

Az esetpéldában ismertetett elkövetési magatartást értékelve a következő büntetőjogi minősítések merülhetnek fel:

- első minősítése: *üzletszerűen, folytatólagosan, jelentős kárt okozó csalás bűntette* a kár teljes összege tekintetében, mivel az elkövető a rendkívüli települési támogatás megállapítása kapcsán a fiktív személyeket és adatokat tartalmazó határozatokkal megtévesztette a kifizetést engedélyező pénzügyi vezetőt és más önkormányzati dolgozókat, ezáltal jogosulatlanul szerezte meg az önkormányzat pénztárából kiutalt összegeket;
- második minősítése: *társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés vétsége*. Ennek alapján viszont az 50.000 ft alatti károkozással járó cselekmények büntetőjogi értékelése mellőzendő és az okozott kár az 50.000 ft feletti tételek összeadása alapján válik megállapíthatóvá. E megközelítés viszont a teljes 80 millió forintos vagyoni hátrányhoz képest kizárólag 20 millió forint tekintetében keletkeztetne büntetőjogi felelősséget. Mindemellett – a bűncselekményi értékhatárt meghaladó tételek vonatkozásában – elengedhetetlen annak is a vizsgálata, hogy a Btk. 395. § vonatkozásában a folytatólagos egység feltételei fennállnak-e. A folytatólagosság megállapítása esetén jelen tényállás vonatkozásában az okozott 20 millió forintos kárértékre tekintettel aggályos a cselekmény – Btk. 395. § szerinti – vétségnek minősítése, különös tekintettel arra, hogy a költségvetést ért vagyoni hátrány teljes összege 80 millió forint;
- harmadik minősítése: *különösen nagy vagyoni hátrányt okozó, üzletszerűen és folytatólagosan elkövetett költségvetési csalás bűntette,* a teljes vagyoni hátrány 80 millió forintos összegére tekintettel. Ennek indokaként az hozható fel, hogy a rendkívüli települési támogatások (szociális jellegű juttatások) finanszírozása különböző arányokban részben állami normatív támogatásból, részben az önkormányzat saját költségvetéséből valósult meg, tehát a cselekmény is több költségvetés sérelmével járó károkozást eredményezett.

A fentiek mellett megállapítható lehet a *hivatalos személy által elkövetett többrendbeli közokirat hamisítás bűntette,* amelyek rendbelisége a fiktív igénylések számához igazodik.

Jelen esetben, a hazai joggyakorlatra figyelemmel elsősorban ez utóbbi – költségvetési csalásként történő – minősítés merülhet fel elsődlegesen, amelyben viszont olyan cselekmények együttes értékelése képezheti a büntetőjogi minősítés alapját, melyek egyike sem haladja meg a költségvetési csalás bűncselekményi értékhatárát. Mindez nem életidegen a Btk-tól, elegendő csak a szabálysértési értékhatárra elkövetett lopás felminősítő körülményeire gondolnunk. A költségvetési csalás vonatkozásában azonban a jogalkotó erre irányuló kifejezett akarata nem található meg a törvényi tényállásban.

További említést érdemel, hogy a költségvetési csalás tényállását tekintve jelen minősítés esetében az egység alapjául részben a folytatólagos elkövetés szolgál, melynek definíciója a hatályos Btk. 6. § (2) bekezdése szerint: *„nem bűnhalmazat, hanem folytatólagosan elkövetett bűncselekmény az, ha az elkövető ugyanolyan bűncselekményt, egységes elhatározással, azonos sértett sérelmére, rövid időközönként többször követ el”*. Ezzel összefüggésben érdemel figyelmet Ambrus István észrevétele, miszerint az új Btk.-ra vonatkozó Törvényjavaslat (T/6958.) már az „ugyanolyan cselekmény” kitételt kívánta szerepeltetni a normaszövegben, és a Btk. 6. § (2) bekezdése ebben a formában került 2012. július 13-án kihirdetésre. Ezt követően azonban még a Btk. hatálybalépése előtt, a 2012 decemberében elfogadott és kihirdetett 2012. évi CCXXIII. törvény 318. § (1) bekezdése visszaállította a régi Btk. 12. § (2) bekezdésében írt szövegezést és végül a Btk. 6. § (2) bekezdése 2013. július 1. napjával így, a folytatólagosság törvényi ismérveként az „ugyanolyan bűncselekmény” elkövetését megkövetelve lépett hatályba.[85]

A jelenkori minősítés tehát a cselekmény természetes egységként történő értékelésén alapul, ahol több olyan részcselekmény illeszkedik ugyanazon alaptényállásba, melyek egymással szoros tér- és időbeli kapcsolatban állnak, egységes akarat-elhatározásból származnak, megteremtve ezáltal az értékegybefoglalás lehetőségét, függetlenül attól, hogy az egyes részcselekmények milyen mértékű vagyoni hátrányt eredményeztek. A büntetőeljárás jelen szakaszában felmerülhet az esetpéldában ismertetett cselekmények törvényi egységként történő értékelése is, mely tekintetében nem hagyható figyelmen kívül a Kúria BH2018. 162. számon közzétett döntése sem, mely szerint a vádemelés

[85] AMBRUS István: *Még egyszer a folytatólagos bűncselekményről,* Jogelméleti Szemle 2018/4. 5.

időpontja zárja le a bűncselekmény egységet[86], amelybe a bűncselekmény alsó értékhatárát meg nem haladó összegű vagyoni hátrányt okozó – tehát bűncselekményt önmagukban meg nem valósító – részcselekmények is beletartoznak. Alappal merül fel azonban a kérdés, miszerint a bűncselekmény alsó értékhatárát egyetlen egy esetben sem elérő cselekmények képezhetnek e törvényi egységet, büntetőjogi relevanciát társítva ezáltal az egyes, csekély kárértékű cselekményekhez. Mindezek ugyanis felvetik a részcselekmények önálló elévülésének illetve az időben korábban megvalósuló, több csekély összegű – akár igazgatási eljárásban elbírált – részcselekmény utólagos büntetőjogi relevanciával történő felruházásának lehetőségét. Figyelemmel arra, hogy a törvényi egység költségvetési csalásban történő érvényesülése számos eltérő jogirodalmi álláspontot és megközelítést keletkeztetett a közelmúltban, annak alkalmazhatósága és ellentmondásai jelen értekezés külön fejezetében kerülnek önállóan feldolgozásra.

III.2.4. Nyugellátás jogosulatlan felvétele

Jelen tényállás alkalmazása szempontjából további elhatárolási kérdéseket vet fel a cselekmény helyes minősítése azokban a tipikus esetekben, ahol folyósítóként a Magyar Államkincstár tesz feljelentést annak okán, hogy a nyugdíjra jogosult személy halálát követő hónapban kiutalt nyugdíj a bankszámláról az elhunyt bankkártyájának használatával felvételre kerül.

A társadalombiztosítási nyugellátásról szóló 1997. évi LXXXI. törvény 79. § (2) bekezdése szerint ugyanis a nyugellátást havonta, forintban kell folyósítani, legkorábban attól a naptól kezdve, amelytől azt megállapították, a jogosultság megszűnésének (megszüntetésének) napjáig, de – ha jogszabály eltérően nem rendelkezik – legfeljebb a jogosult elhalálozásának napját magában foglaló naptári hónap utolsó napjáig.

Az itt vizsgált cselekmény jellemzője, hogy ismeretlen személy, vélelmezhetően a jogosult együtt élő hozzátartozója vagy hozzátartozói a néhai jogosult hozzájárulásával birtokban tartott kártyával az ahhoz tartozó PIN-kód ismeretében vették fel a jogosult

[86] A Büntető Törvénykönyv 2022. március 1. napjától hatályos módosításával a jogalkotó által is egyértelműen megfogalmazásra került, hogy a bűncselekmény egységet a vádemelés zárja le. A Btk. 6. § (3) bekezdése szerint: *„ha az elkövető több vagy tartós cselekménye egy bűncselekményt valósít meg, vagy több bűncselekménye e törvény rendelkezése alapján egy bűncselekményt valósít meg, és e bűncselekmény miatt az elkövetővel szemben vádemelésre került sor, az elkövető által a vádemelést követően elkövetett újabb ugyanolyan bűncselekmény önálló bűncselekményként bírálandó el.”*

halálát követően a részére kiutalt nyugellátás vagy egyéb társadalombiztosítási ellátás összegét, illetve annak egy részét.

A cselekmény minősítése kapcsán jellemzően egységes a gyakorlat annak tekintetében, hogy a nyugdíjra jogosult személy halálát követő hónapban kiutalt nyugdíjnak az elhunyt bankkártyájával történő felvétele önmagában nem meríti ki a Btk. 395. § (1) bekezdésében foglalt tényállást. Az elmúlt évek gyakorlatát áttekintve azonban megállapítható, hogy a tanúsított magatartás bűntetőjogi minősítése továbbra sem egységes, az annak alapjául szolgáló – egymástól eltérő – jogi érvek lényegi elemei a következők szerint foglalhatók össze:

a.) A leginkább elterjedt és gyakorlatban alkalmazott álláspont szerint a Btk. 395. § (1) bekezdésébe ütköző társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés bűncselekmény megállapítására akkor kerülhet sor, ha a tévedésbe ejtő magatartás folytán valósul meg a juttatás megállapítása, avagy egy már megállapított juttatás további folyósítása céljából közölnek valótlan tényt a folyósító szervvel, vagy hallgatják el a folyósítást megalapozó feltétel megszűntét. Tévedésben tartással, a valós tény elhallgatásával az ellátás jogosultja követheti el a bűncselekményt oly módon, hogy nem tesz eleget azon kötelezettségeinek, amelyek akkor terhelik, ha a részére biztosított szolgáltatásra (már) nem jogosult. Egyértelműen megállapítható, hogy a készpénzfelvétel napján a bankkártya jogosultja a bankkártya használatára, az azzal való készpénzfelvételre engedélyt nem adhatott, tehát az ismeretlen tettes a bankkártyát jogosulatlanul szerezte meg. *Az ilyen jogosulatlanul megszerzett bankkártyával történő készpénzfelvétel a Btk. 375. § (5) bekezdésébe ütköző, de az (1) bekezdés szerint büntetendő – jogosulatlanul megszerzett elektronikus készpénz-helyettesítő fizetési eszközt felhasználva megvalósított – információs rendszer felhasználásával elkövetett csalás bűntettét valósíthatja meg.*

b.) A fentiektől eltérő ügyészi, ezáltal a nyomozóhatóság által ritkábban alkalmazott megközelítés szerint a Btk. 395. § (1) bekezdésének elkövetési magatartásai közül a tévedésbe ejtés kizárólag aktív magatartással valósulhat meg. A tévedés el nem oszlatása passzív magatartás, a tévedésben lévő személy felvilágosításának az elmulasztása. Ez csak akkor értékelhető a költségvetést károsító bűncselekmény elkövetési magatartásaként, ha az elkövetőnek jogi kötelessége a felvilágosítás, az adatszolgáltatás.

Ezen álláspont szerint a néhai jogosult együtt élő hozzátartozójának a nyugdíjfolyósító szerv felé nincs ilyen jogszabályi kötelezettsége, így a tévedésben tartás, mint elkövetési magatartás nem állapítható meg. A tévedésben tartás másik fordulata, a tévedés megerősítése szintén nem merülhet fel, hiszen az aktív, tevőleges magatartást feltételez. A valós tény elhallgatása úgyszintén csak valamely jogszabályi kötelezettséggel szemben értelmezhető, mely sem az együtt élő hozzátartozó vonatkozásában, illetve más, a jogosulttal együtt élő hozzátartozókon kívüli személy esetében sem merülhet fel. A kifejtettekre tekintettel *a cselekmény társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés vétségének megállapítására nem alkalmas.*

A Btk. 375. § (5) bekezdésében meghatározott és az (1) bekezdés szerint büntetendő információs rendszer felhasználásával elkövetett csalás bűntettét ugyanezen megközelítés szerint az követi el, aki hamis, hamisított vagy jogosulatlanul megszerzett elektronikus készpénz-helyettesítő fizetési eszköz felhasználásával, vagy az ilyen eszközzel történő fizetés elfogadásával okoz kárt. Az eljárás tárgyát képező cselekmény során felhasznált bankkártya azonban nem volt sem hamis, sem hamisított, ily módon kizárólag a jogosulatlanul megszerzett elektronikus készpénz-helyettesítő fizetési eszköz felhasználása merülhet fel elkövetési magatartásként. A valódi készpénz-helyettesítő fizetési eszköz megszerzése és felhasználása esetén a jogosulatlanság megállapításához azonban nem elegendő, hogy a jogosult a felhasználáshoz előzetesen, kifejezetten nem járult hozzá, ehhez vizsgálni kell a jogosult és a felhasználó családi kapcsolatait, viszonyait, amelyek – a kifejezett engedély hiányának ellenére – a vélelmezett hozzájárulás megadását feltételezik. Arra viszont rendszerint nem merül fel adat, hogy a kártyafelhasználás a PIN-kód ismerete nélkül az információs rendszer védelmét biztosító technikai intézkedés kijátszásával történt. Ezekből a körülményekből arra lehet következtetni, hogy a jogosult együtt élő hozzátartozója, vagy hozzátartozói a jogosult hozzájárulásával tartották a birtokukban a kártyát, az ahhoz tartozó PIN-kódot is ismerhették, így a jogosulatlan megszerzés, illetőleg jogosulatlan felhasználás sem állapítható meg. A kifejtettek alapján *az ismertetett cselekmény az információs rendszer felhasználásával elkövetett csalás bűntettének a megállapítására sem lehet alkalmas.*

c.) Az ismertetett magatartás tanúsításával megvalósított cselekmény minősítésére vonatkozó következő álláspont szerint a bűncselekmény megállapításához elengedhetetlen feltétel a kár bekövetkezte, vagy a kár okozására irányuló szándék. A

Magyar Államkincstárnak azonban nem akkor és nem azzal okozati összefüggésben keletkezik a kára, amikor az elkövető a bankszámláról a bankkártya-használattal a pénzt felveszi, hanem ezt megelőzően, amikor a pénzt a folyósító kiutalja. Miután a folyósított összeg könyvelése az elhunyt folyószámláján megtörténik, az a számlatulajdonos tulajdonába kerül, a bankszámlán lévő pénz tehát már nem a folyósító tulajdona. Ily módon, ha a bankkártyával a bankszámláról az információs rendszert „megtévesztve" (jogosulatlan bankkártya-használattal) pénzt vesznek le, a károsult csakis a folyószámla tulajdonosa lehet, a pénzfelvétel a folyósító szerv kárával nincs okozati összefüggésben. A folyószámla tulajdonosa – az eddigi tulajdonos halála miatt – az elhunyt örököse, melyen az sem változtat, ha a hagyaték átadására még nem került sor. A tapasztalatok szerint leggyakoribb esetben a bankkártyához és a PIN-kódhoz az elhunyt legközelebbi hozzátartozója fér hozzá, így a pénzt felvevő személy tipikusan a bankszámlapénz örököse is egyben. Ennek megfelelően *információs rendszer felhasználásával elkövetett csalás bűntette kizárólag olyan személy terhére állapítható meg, akinek a számla feletti rendelkezésre nyilvánvalóan nem volt jogosultsága, vagyis örökösi minősége egyértelműen kizárható*. Erre példa lehet, ha a bankkártyát lopás során szerezték meg.

Amennyiben nem zárható ki az, hogy (öröklés folytán) a károsult és az elkövető személye ne esne egybe, úgy az elkövető felelősségének alapja nem az örökös megkárosítása, hanem pusztán az elhunyt személy bankkártyájának jogosulatlan használata. A bankkártya névre szól, az azt kibocsátó pénzintézet felé a pénzintézettel szerződött ügyfelet azonosítja, annak használatára kizárólag az azon feltüntetett személy (jelen esetben az elhunyt személy) lenne jogosult. *A bankkártya használatával az elkövető a bank informatikai rendszerében a bankkártyához kapcsolódó folyószámla egyenlegét tehát megváltoztatja, mely cselekmény a Btk. 423. § (2) bekezdés b) pontjába ütköző információs adat megsértése bűncselekmény gyanúját veti fel.*

Viszonylag ritkán, de felmerülhet annak gyanúja, hogy az elkövető felelőssége már a pénz folyósítása előtt kifejtett magatartásán alapul, és a költségvetés megkárosítására irányul, ezért az *általa elkövetett bűncselekmény a Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontjába ütköző költségvetési csalásnak, vagy a Btk. 395. § (1) bekezdésébe ütköző társadalombiztosítási, szociális, vagy más jóléti juttatással visszaélés bűncselekménynek is minősülhet*. Erre akkor vonható le alapos következtetés, ha az elkövető huzamosabb ideig (legalább kettő hónap) nem tájékoztatja a folyósítót a halálesetről, ezáltal a Nyugdíjfolyósító

Igazgatóságot abban a téves feltevésben tartja, hogy a kiutalt nyugdíj jogos járandóság és ezért teljesíti tovább az utalásokat. Ilyen következtetés az ügyek többségének tényállása szerinti egyetlen átutalás tényéből nem vonható le alappal, ezért a költségvetési csalást megvalósító magatartások kivételesek.

d.) Jelen álláspont alapjául szolgáló tényállás annyiban tér el a korábbiakban felvázolt elkövetési magatartásoktól, hogy a néhai jogosult részére jogcím és jogalap nélkül 10 éven keresztül került nyugellátás folyósításra annak elhunytát követően. Az elhunyt elhalálozásának tényét több mint 10 év elteltével tette meg az elhunyt egyik hozzátartozója a Magyar Államkincstár felé. A Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontjában meghatározott költségvetési csalást többek között az követi el, aki költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, vagy tévedésben tart, valótlan nyilatkozatot tesz, vagy a valós tényt elhallgatja, amelyből jelen esetben a tévedésben tartás, illetve a valós tény elhallgatása a meghatározó. A bűncselekmény alanya az állandó bírói és jogalkalmazói gyakorlat szerint általános, a bűncselekményt bárki elkövetheti, tipikusan – bár nem kizárólagosan – azok, akik az egyes ellátásokat, juttatásokat a maguk számára szerzik meg.
A tettesi magatartás akkor kétséget kizáró módon bizonyítható, ha a pénzintézetben az elhunyt személy nevén lévő számlára folyósított nyugellátást azon rendelkező veszi fel, aki a pénzintézetben, illetve a nyugdíjfolyósító szerv előtt is elhallgatja azt a tényt, hogy a számla felett rendelkezésre jogosult már évek óta elhunyt. *Jelen esetben az elhunyt élettársa valósította meg a költségvetési csalás tényállásában foglalt elkövetési magatartást, hiszen mintegy 10 éven keresztül minden hónapban egy elhunyt folyószámlájáról felvette a részére kiutalt nyugdíjat.* Ezen magatartásával hozzájárult a folyósító szerv tévedésben tartásához és ezzel vagyoni hátrányt okozott a költségvetésnek.

Álláspontom szerint az ismertetett elkövetési magatartások helyes büntetőjogi minősítése érdekében megkerülhetetlen a következő szempontok együttes vizsgálata:

a.) *Az elhalálozott bankszámlája felett mikor, ki és milyen minőségben rendelkezett?*
Figyelemmel arra, hogy az elhunyt bankszámlája, így az azon található pénzösszeg a hagyaték részét képezi, arról az örökhagyó halála után már nem vehető fel bankkártyával pénz még a PIN-kód ismeretében sem. A korábbi meghatalmazás sem jogosíthatja fel

pénzfelvételre a hozzátartozót, miután az csak az örökhagyó életében volt érvényes. A számlával ezért kizárólag akkor rendelkezhet szabadon pl. a hozzátartozó, ha haláleseti kedvezményezettként került az örökhagyó által megjelölésre. Minden más esetben a bankszámla is a hagyaték részét képezi, így arról rendelkezni kizárólag az erre feljogosító jogerős hagyatéki végzéssel lehetséges. Ezen tények ismeretében alappal merül fel kérdésként, hogy az örökhagyó életében jogszerű felhatalmazással használt bankkártya jogosulatlanul megszerzettnek minősül-e a későbbiekben az örökhagyó halálát követően, ezáltal annak későbbi jogszerűtlen használata kimeríti-e az elektronikus készpénz-helyettesítő fizetési eszköz felhasználásával elkövetett csalás tényállását. Ez utóbbi minősítés megalapozottsága körvonalazódik azokban az esetekben is, ha a bankkártyával rendelkező hozzátartozó a jogosulatlanul folyósított nyugellátás egy részét veszi fel rendszeresen, illetve abban az esetben, ha a bankszámlán egyébiránt is volt megtakarítás, amely alapján nehezen választható el egy-egy pénzfelvétel során, hogy az valójában az egyébként is számlán lévő összeget, avagy a folyósított nyugellátást érintette.

b.) A fenti szempontok mellett elengedhetetlen *az elkövetési magatartás és az elkövető személyének tisztázása* a helyes büntetőjogi minősítés alkalmazásához. Kétségtelen tény ugyanis, hogy a bejelentés hozzátartozók általi elmulasztása, mint magatartás nem kriminalizálható, amennyiben nem merül fel károkozási szándék, amely az elhunyt nyugellátásának további jogosulatlan megszerzését célozza. Amennyiben viszont a rendelkezésre álló adatok alapján megállapíthatóvá vált, hogy a hozzátartozó a haláleset után folyósított nyugellátás összegének rendszeres felvételére és megtartására rendezkedik be és ennek érdekében tanúsít olyan megtévesztő magatartást, mellyel a költségvetésnek kárt okoz, úgy felmerülhet a Btk.396. § (1) bekezdés a) pontjába ütköző költségvetési csalás, illetve a Btk.395. § (1) bekezdésébe ütköző társadalombiztosítási, szociális, vagy más jóléti juttatással visszaélés bűncselekmény megállapítása.

c.) A beszerzett adatok és információk együttes értékelését követően megkerülhetetlen annak tisztázása, hogy *kit és milyen minőségben terhelnek kötelezettségek a jogosult elhalálozásának bejelentésével kapcsolatosan, illetve ezen magatartás alkalmas-e a tévedésben tartás, mint elkövetési magatartás megállapítására*.
A folyósító Magyar Államkincstár 2021 decemberében hatályos tájékoztatója szerint *„a jogosult elhalálozásának tényét és annak időpontját a nyugdíjassal közös háztartásban*

élő személy 15 napon belül köteles bejelenteni. Amennyiben az ellátás utalása gyám vagy gondnok részére történt, a bejelentési kötelezettség őket terheli." [87]

Ezzel szemben 2020-tól markánsan megfigyelhető azon ügyészi álláspont, miszerint a haláleset bejelentésének elmulasztása csak akkor értékelhető a költségvetést károsító bűncselekmény elkövetési magatartásaként, ha az elkövetőnek jogi kötelessége a felvilágosítás, az adatszolgáltatás. Tekintve, hogy a néhai jogosult együtt élő hozzátartozójának nyugdíjfolyósító szerv felé nincs ilyen jogszabályi bejelentési kötelezettsége, így a tévedésben tartás, mint elkövetési magatartás nem állapítható meg.

Az ellentmondás egyértelmű, minek okán célszerű a keretténállást tartalommal kitöltő háttérnoma, a társadalombiztosítási nyugellátásról szóló 1997. évi LXXXI. törvény hatályos rendelkezéseinek vizsgálata, melyek egyértelműen meghatározzák a jogosult elhalálozására vonatkozó bejelentési kötelezettséget.

Jelen esetben az ellentmondás feloldásának kulcsa alighanem a jogszabály hatályában keresendő, miután a normaszöveg 2021. február 1. napjáig hatályos változata szerint *„... A 83. § (2) bekezdésében megjelölt személyek vagy a nyugellátás felvételére jogosított más személy a jogosult halálának tényét és annak időpontját tizenöt napon belül kötelesek bejelenteni a nyugdíjfolyósító szervnek."*[88] A 2021. február 1. napján hatályba lépett törvénymódosítás[89] eredményeként a törvény 97. § (5) bekezdése a következők szerint módosult*: „...Külföldön élő vagy tartózkodó jogosult esetén a 83. § (2) bekezdésében megjelölt személyek vagy a nyugellátás felvételére jogosított más személy a jogosult halálának tényét és annak időpontját tizenöt napon belül kötelesek bejelenteni a nyugdíjfolyósító szervnek."*

Ennek megfelelően a jogalkotó kizárólag a külföldön élő, tartózkodó jogosult esetében tartotta indokoltnak fenntartani az elhalálozás bejelentésének kötelező voltát. A módosítás előterjesztői indokolása szerint célként fogalmazódott meg a hatályos szabályozás szerinti eljárás elektronikus ügyintézés eszközrendszerének felhasználásával történő racionalizálása, az elhunyt hozzátartozói adminisztrációs terheinek csökkentése, valamint az elektronizálás kiteljesedése révén a kapcsolódó eljárások gyorsítása.

[87] https://folyositas.tcs.allamkincstar.gov.hu/t%C3%A1j%C3%A9koztat%C3%B3k/18–bejelent%C3%A9si–k%C3%B6telezetts%C3%A9gek.html (letöltés: 2021. december 21.).
[88] 1997. évi LXXXI. törvény 97. § (5) bekezdése
[89] Az egyes eljárások egyszerűsítése és elektronizálása érdekében szükséges törvénymódosításokról szóló 2019. évi CXVI. törvény 17. §

Mindezek alapján megállapítható, hogy 2020. év vonatkozásában egyértelműen megalapozatlan volt azon – nyomozás megszüntetéseket eredményező – ügyészi álláspont és gyakorlat, miszerint a néhai jogosult együtt élő hozzátartozójának a nyugdíjfolyósító szerv felé nincs jogszabályi bejelentési kötelezettsége az elhalálozást illetően, ugyanis a törvényben meghatározott személyi kör tekintetében ezen kötelezettség 2021. február 1. napjáig fennállt. Hasonlóképpen helytelen a folyósító által aktuálisan publikált tájékoztató, miszerint a jogszabályban megjelölt személyek kötelessége az elhalálozás tényének 15. napon belül történő bejelentése.

Összegezve az ismertetett elkövetési magatartás tanúsítása esetén alkalmazható jogi minősítés alapjául szolgáló szempontokat, arra a következtetésre juthatunk, hogy az örökhagyó életében jogszerű felhatalmazással használt bankkártya az örökhagyó halálát követően jogosulatlanul megszerzettnek tekinthető. Ebben az esetben viszont a jogosulatlanul megszerzett bankkártyával történő készpénzfelvétel a Btk. 375. § (5) bekezdésébe ütköző, de az (1) bekezdés szerint büntetendő jogosulatlanul megszerzett elektronikus készpénz-helyettesítő fizetési eszközt felhasználva megvalósított információs rendszer felhasználásával elkövetett csalás bűntettét valósíthatja meg.

III.2.5. Statisztikai adatok

A bűncselekmény nyomozására hatáskörrel rendelkező NAV bűnügyi szerveinél elrendelt büntetőeljárások száma a következők szerint alakult az elmúlt öt évben[90]:

ügyindítás (feljelentés) éve / bűncselekmény	2016	2017	2018	2019	2020	2021
elrendelt nyomozások száma	4195	3649	3373	3825	3572	2951
Társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés (395. §)	148	177	127	138	115	111
arányosítva (összes bcs. / Btk. 395. §)	4%	5%	4%	4%	3%	4%

[90] Robotzsaru NEO–STAT saját kutatás

Az ismertetett statisztikai adatok összegzéseképpen megállapítható, hogy ezen jogsértési kategória átlagosan 4%-át képviseli a NAV által folytatott büntetőeljárásoknak, mely csekély számszaki volta ellenére számos – napjaink jogalkalmazási gyakorlatában megoldást igénylő – jogértelmezési kérdést vetett fel az elmúlt években.

III.3. Költségvetési csalás

A költségvetési csalás megalkotásakor a jogalkotó több bűncselekmény egy törvényi tényállásban történő összevonásával, azaz egy komplex szabályozás bevezetésével oly módon törekedett a jogalkalmazás során felmerülő problémákat megoldani, hogy azzal a befizetési kötelezettségek és a költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában tanúsított megtévesztő magatartásokat egységesen rendelje büntetni.

A költségvetési csalás tényállásának létrehozásával a 2011. évi LXIII. törvény az alábbi bűncselekményeket vonta össze:

- bevételi oldalon: adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, visszaélés jövedékkel, csempészet, áfára elkövetett csalás, illetve a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével jár;

- kiadási oldalon: jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése, illetve a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével jár.[91]

A költségvetési csalás tényállásának megalkotásakor tehát a cél az volt, hogy: *„a büntetőjogi védelem a magyar és az uniós költségvetést azonos és egységes tényállás keretein belül mind a bevételi, mind a kiadási oldalon átfogó módon érintse.”*[92]

[91] A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló 2011. évi LXIII. törvény általános indokolása

[92] POLT Péter: *Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelmére vonatkozó magyar szabályozás, a költségvetési csalás elleni fellépés az ügyészség gyakorlatában*, In: FARKAS Ákos- DANNECKER Gerhard- JACSÓ Judit (szerk.) *Az Európai Unió pénzügyi érdekei védelmének büntetőjogi aspektusai, különös tekintettel az adócsalás, a korrupció, a pénzmosás és a büntetőjogi compliance nemzeti szabályozására, valamint a kiberbűnözésre* Wolters Kluwer Kiadó, Budapest, 2019 (2019a), 150.

III.3.1. A költségvetési csalás tényállása

Btk. 396. § (1) Aki

a) költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, tévedésben tart, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy a valós tényt elhallgatja,

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

c) költségvetésből származó pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használ fel,

és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, bűntett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

(3) A büntetés egy évtől öt évig terjedő szabadságvesztés, ha

a) a költségvetési csalás jelentős vagyoni hátrányt okoz, vagy

b) az (1) bekezdésben meghatározott költségvetési csalást bűnszövetségben vagy üzletszerűen követik el.

(4) A büntetés két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés, ha

a) a költségvetési csalás különösen nagy vagyoni hátrányt okoz, vagy

b) a jelentős vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalást bűnszövetségben vagy üzletszerűen követik el.

(5) A büntetés öt évtől tíz évig terjedő szabadságvesztés, ha

a) a költségvetési csalás különösen jelentős vagyoni hátrányt okoz, vagy

b) a különösen nagy vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalást bűnszövetségben vagy üzletszerűen követik el.

(6) Az (1)-(5) bekezdés szerint büntetendő, aki a jövedéki adóról szóló törvényben, valamint a felhatalmazásán alapuló jogszabályban megállapított feltétel hiányában vagy hatósági engedély nélkül jövedéki terméket előállít, megszerez, tart, forgalomba hoz, vagy azzal kereskedik, és ezzel a költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz.

(7) Aki költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatban előírt elszámolási, számadási, vagy az előírt tájékoztatási kötelezettségének nem vagy hiányosan tesz eleget, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy valótlan tartalmú, hamis vagy hamisított okiratot használ fel, bűntett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

(8) Korlátlanul enyhíthető annak a büntetése, aki az (1)-(6) bekezdésében meghatározott költségvetési csalással okozott vagyoni hátrányt a vádemelés előtt megtéríti. Ez a

rendelkezés nem alkalmazható, ha a bűncselekményt bűnszövetségben, bűnszervezetben vagy különös visszaesőként követik el.
(9) E § alkalmazásában
a) költségvetésen az államháztartás alrendszereinek költségvetését – ideértve a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak költségvetését és az elkülönített állami pénzalapokat –, a nemzetközi szervezet által vagy nevében kezelt költségvetést, valamint az Európai Unió által vagy nevében kezelt költségvetést, pénzalapokat kell érteni. Költségvetésből származó pénzeszköz vonatkozásában elkövetett bűncselekmény tekintetében a felsoroltakon kívül költségvetésen a külföldi állam által vagy nevében kezelt költségvetést, pénzalapokat is érteni kell;
b) vagyoni hátrány alatt érteni kell a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételkiesést, valamint a költségvetésből jogosulatlanul igénybe vett vagy céltól eltérően felhasznált pénzeszközt is."

A költségvetési csalás tényállása keretdiszpozíció. Wiener A. Imre napjainkban is érvényes meghatározása szerint *„a büntetőjogi keretténállások annyiban sajátosak, hogy nem a büntetőjogszabály alkotója határozza meg a törvényi tényállás minden elemét, hanem a felhatalmazása alapján más jogszabályok vagy jogszabálynak nem minősülő kötelező előírások tölti ki a kereteket."*[93]

Keretdiszpozíció esetén tehát a keretténállás elválasztja egymástól a büntetőjogi felelősség feltételeit leíró normát (keretet kitöltő szakigazgatási jogszabály) és a büntetőjogi tilalmat (különös részi tényállás). Ennek megfelelően a költségvetési csalás esetén az államháztartási és az Európai Unió körébe tartozó alrendszerek működését szabályozó mögöttes jogi normák alkotják a törvényi tényállás tartalmát, az egyes jogalanyokat terhelő fizetési kötelezettségek és a pénzeszközökkel történő gazdálkodás rendjének előírásával. Ennek megfelelően a tényállás alkalmazásánál, illetve értelmezésénél elengedhetetlen a diszpozíciót kitöltő, gyakran változó és meglehetősen nagy mennyiségű szövevényes háttérnorma ismerete.

[93] WIENER *i.m.* 120.

Teljes mértékben egyetérthetünk Gula József 1997-ben megfogalmazott napjainkban is aktuális gondolatával, miszerint: *„ez az ismeret azonban jelentős mértékben hiányos nem csupán a természetes személyeknél, de a jogalkalmazó szerveknél is!”*[94]

A költségvetési csalás védett jogi tárgya az államháztartás (költségvetés) fiskális bevételeinek biztosításához és a költségvetés prudens működéséhez fűződő érdek, közvetlenül pedig maguk az egyes konkrét költségvetések.

A költségvetési csalás törvényi tényállása lényegében három alapesetet[95] különböztet meg. Az *első alapesetnek* tekinthető a költségvetést vagy költségvetéseket károsító cselekmények általános elkövetési magatartásait meghatározó, a Btk. 396. § (1)-(5) bekezdésében szabályozott eset, mely Karsai Krisztina megfogalmazásával élve „valódi” költségvetési csalásként aposztrofálható.[96] A *második alapeset* (Btk. 396. § (6) bekezdése) a jövedéki termékkel kapcsolatosan elkövetett költségvetési csalás elkövetési magatartásait határozza meg. A *harmadik alapeset* (Btk. 396. § (7) bekezdés) a költségvetésekből származó pénzeszközök tárgyában fennálló egyes kötelezettségek teljesítésével kapcsolatosan elkövetett, önmagában vagyoni hátrányt nem okozó költségvetési csalás elkövetési magatartásait tartalmazza.

A költségvetési csalás alapeseteinek alanya tettesként bárki lehet, aki a tényállásokban megjelölt elkövetési magatartásokat kifejti. A bűncselekmény mindhárom alapesetét csak szándékosan lehet elkövetni, az egyenes szándék nem feltétel, bár az eshetőleges szándékú elkövetést a gyakorlatban nehéz elképzelni. Az első két alapeset tekintetében az elkövetőnek tisztában kell lennie azzal, hogy magatartásával okozati összefüggésben egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz. Ennek megfelelően a tényállásszerű magatartás több költségvetést is sérthet a költségvetésbe történő befizetések, az azokkal kapcsolatos kedvezmények, illetve a költségvetésből származó pénzeszközök tekintetében. A harmadik alapeset elkövetője a költségvetésekből származó pénzeszközökkel kapcsolatos kötelezettségeivel van tisztában. Tudja, hogy

---

[94] GULA József: *Gazdasági bűntett–csőd,* In: FARKAS Ákos – GÖRGÉNYI Ilona – LÉVAI Miklós (szerk.) *Ünnepi tanulmányok II., Horváth Tibor professzor 70. születésnapjára*, Bíbor Kiadó, Miskolc, 1997, 44.o.
[95] MOLNÁR Gábor Miklós: *A költségvetést károsító bűncselekmények*. In: BUSCH Béla (szerk.) *Büntetőjog II. Különös Rész a 2012. évi C. törvény alapján,* Negyedik, hatályosított kiadás HVG-ORAC Kiadó, Budapest, 2015 (2015.a.), 752.
[96] KARSAI (2019) *i.m.* 921.

nyilatkozata nem felel meg a tényeknek, a felhasznált hamis vagy hamisított okirat valótlan tartalmú.
A költségvetési csalásnak tehát három elkülönülő alaptényállása van:

I. Alapeset a Btk. 396. § (1) bekezdés szerinti költségvetési csalás, mely a költségvetésnek vagyoni hátrányt okozó három elkövetési magatartást rendeli büntetni:

- a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában más tévedésbe ejtése, tévedésben tartása, valótlan tartalmú nyilatkozatot tétele, vagy a valós tényt elhallgatása;
- költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezmény jogtalan igénybevétele;
- költségvetésből származó pénzeszközöknek a jóváhagyott céltól eltérően felhasználása.

A törvény új elkövetési magatartásként iktatta be a költségvetési befizetési kötelezettséggel kapcsolatosan, illetve a költségvetésből származó pénzeszközökről valótlan tartalmú nyilatkozat megtételét, annak érdekében, hogy egyértelművé tegye, miszerint az adóbevallás vagy beszámolási kötelezettség elektronikus formában történő teljesítése során megtett valótlan adatszolgáltatással elkövetett megtévesztés is e cselekmény alá értendő. Szükségszerű ez azért is, mert a vagyon elleni bűncselekmények körében az információs rendszer felhasználásával elkövetett csalás meghatározásával elválik egymástól a technikai eszköz útján, vagy gépi adatfeldolgozás befolyásolásával elkövetett csalás a hagyományos értelemben vett más személy megtévesztését feltételező csalástól.

II. Alapeset a Btk. 396. § (6) bekezdés szerinti, a jövedéki törvény hatálya alá tartozó adónemekre elkövetett költségvetési csalás, mely a jövedéki termékek jogszabályi feltétel vagy hatósági engedély hiányában történő előállításával, megszerzésével, tartásával, forgalomba hozatalával, vagy azzal történő kereskedéssel valósul meg. Molnár Gábor definiálta az egyes elkövetési magatartásokat, megteremtve ezáltal az egyes fogalmak egységes büntetőjogi értelmezésének lehetőségét.[97] Ennek megfelelően a jövedéki termék

[97] MOLNÁR Gábor Miklós (2015b) *XXXIX. Fejezet A költségvetést károsító bűncselekmények* In: KÓNYA István (szerk.) *Magyar Büntetőjog. Kommentár a gyakorlat számára* harmadik kiadás HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2015. 1564–1566.

előállítása minden olyan művelet, aminek közvetlen eredménye a jövedéki termék. A jövedéki termék *megszerzése* a termék sorsa feletti rendelkezési lehetőség megteremtését jelenti, mely e tényállásban nem feltétlenül kapcsolódik tényleges birtokbavételhez. Ezzel szemben más szerzők[98] a megszerzés alatt a termék tényleges birtokba vételét határozzák meg, ebbe a körbe sorolva a termékkel kapcsolatos mindenfajta fizikai mozgatást is, így annak importja, exportja, de megszerzésként tipikusan annak megvásárlása értendő. A termék *tartásán* a termék folyamatos, hosszabb ideig tartó, tényleges birtoklását értjük s amennyiben ez a tényállásban írt eredménnyel társul, a diszpozíciószerűség megvalósul. A termék *forgalomba hozataláról van szó,* ha az elkövető több személynek juttat jogellenesen jövedéki terméket. A forgalomba hozatal történhet akár ellenszolgáltatásért, akár ingyenesen. A *kereskedés* többnyire a forgalomba hozatalt is magában foglalja, de annál tágabb körű fogalom. Gazdasági jellegű eredmény (haszon) elérésére irányuló folyamatos tevékenység, mely a forgalomba hozatalon felül, elsősorban annak elősegítésesét szolgáló tevékenységek – mint pl. csomagolás, tárolás, szállítás vagy az elosztás – is magában foglal. Adózatlan jövedéki termékekkel megvalósított kereskedés tekintetében irányadónak tekinthető a Legfelsőbb Bíróság jogegységi határozata[99] is, amely a kábítószer kereskedelem vonatkozásában definiálta a kereskedés elkövetési magatartás tartalmát. Ennek alapján a kereskedéssel elkövetett kábítószerrel visszaélések a forgalomba hozatalnál tágabb elkövetési magatartások. Adásvételek által valósulnak meg, haszonszerzésre irányulnak és magukba foglalnak minden olyan tevékenységet, amely elősegíti, hogy a kábítószer eljusson a viszonteladóhoz vagy a fogyasztóhoz. Ezek közé tartozik a kábítószernek kereskedés céljából történő megszerzése, készletezése is, amely magatartás befejezett önálló tettesi cselekmény. Napjaink jogalkalmazói gyakorlatában az adózatlan jövedéki termékek kereskedelmével összefüggésben sem merült fel olyan jogi érv, illetve szakmai szempont, mely a fentiekben ismertetett definíciótól eltérő fogalommeghatározást igényelne a kereskedés, mint elkövetési magatartás tekintetében.

III. Alapeset a Btk. 396. § (7) bekezdésében foglalt ún. *„adminisztratív" költségvetési csalás*. A tényállás a támogatások átláthatósága érdekében biztosít büntetőjogi védelmet a költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatosan tájékoztatási kötelezettség

[98] KARSAI (2019) *i.m.* 924.
[99] Legfelsőbb Bíróság 1/2007. számú BJE határozata

elmulasztása vagy hiányos, illetve nem valós adatokkal történő teljesítésével szemben. Ennek az alapesetnek – mely alaki bűncselekmény – a vagyoni hátrány bekövetkezése nem tényállási eleme és a költségvetési csalás egyéb, eredményt is tartalmazó alakzataihoz képest valójában egyfajta előrehozott védelmet jelent azáltal, hogy a költségvetésből már elnyert pénzeszközök felhasználásával kapcsolatban előírt kötelezettségek megszegését önállóan rendeli büntetni. Figyelemmel arra, hogy a költségvetési csalás III. alapesetének törvényi tényállása eredményt nem tartalmaz, annak megvalósulása kizárólag akkor állapítható meg, ha a felsorolt elkövetési magatartások nem eredményeznek vagyoni hátrányt a költségvetésnek. A Btk. 310. §-ának (7) bekezdésében meghatározott elkövetési magatartások tanúsítása esetén az elkövető tisztában van a költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatos kötelezettségeivel, illetve tudja azt is, hogy nyilatkozata nem felel meg a tényeknek, a felhasznált hamis vagy hamisított okirat valótlan tartalmú. Vagyoni hátrány és minősítő körülmény hiányában a harmadik alapesettel kapcsolatban értelemszerűen nem biztosítja a jogalkotó a korlátlan enyhítés lehetőségét.

A (8) bekezdés a korlátlan enyhítésre vonatkozó szakaszt tartalmazza, mely a korábbi szabályozástól eltérően a vagyoni hátrány önkéntes megtérítésének határait is jelentősen kiterjeszti. Jacsó Judit a Btk. 396. § (8) bekezdésében szabályozott korlátlan enyhítés szabályozása kapcsán hívja fel a figyelmet arra, hogy a 2011. évi Btk. novella kiiktatta a korábban az adócsalás[100], a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás[101], a jövedékkel visszaélés[102] és a csempészet[103] törvényi tényállásában szabályozott büntethetőséget megszüntető okot. Az elkövető ezt megelőzően a vétségi alakzatnál (kétszázezer forintig terjedő adóbevétel-csökkenés esetén) nem volt büntethető, ha a vádirat benyújtásáig az adótartozását, a jövedékiadó-tartozását, az okozott vámbevétel csökkenésével azonos tartozását kiegyenlítette. E büntethetőséget megszüntető ok alkalmazására a bűncselekményi értékhatárokra vonatkozó szabályok miatt igen szűk körben kerülhetett sor (százezertől kétszázezer forintig terjedő adóbevétel-csökkenés esetén). A hatályos szabályozás a bűncselekménnyel okozott vagyoni hátrány „jóvátételét” a korábbiaknál szélesebb körben teszi lehetővé, hiszen az nem korlátozódik

[100] 1978. évi Btk. 310. § (6) bek.
[101] 1978. évi Btk. 310/A. § (6) bek.
[102] 1978. évi Btk. 311. § (6) bek.
[103] 1978. évi Btk. 312. § (6) bek

a vétségi alakzatokra s a vagyoni hátrány nagyságára tekintet nélkül biztosítja a korlátlan enyhítési szabály alkalmazásának lehetőségét. A megváltozott szabályozás elsődleges jogpolitikai indoka azon nyomatékos társadalmi érdek, hogy a költségvetésbe befolyjanak az onnan jogellenesen kikerülő (vagy be sem fizetett) pénzeszközök. Ennek eszközeként teremtette meg a Btk. 396. §-ának (8) bekezdése a büntetés korlátlan enyhítésének lehetőségét, feltéve, hogy az elkövető a cselekményével a költségvetésnek okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig megtéríti. A hatályba lépő Btk. ezt a kedvezményt valamennyi értékhatár esetén biztosította, azonban a költségvetési csalást ha bűnszövetségben vagy üzletszerűen követték el, korlátlan enyhítésre nem kerülhetett sor.

Jogalkalmazói tapasztalatok azonban rámutattak arra, hogy a költségvetési csalást jellemzően üzletszerűen követik el, mely tekintetében a korlátlan enyhítés nem alkalmazható. Mindennek eredményeként adott esetben egy nagyobb vagyoni hátrányt üzletszerűen okozó terheltet ki kellett zárni a kedvezményből, míg egy különösen jelentős vagyoni hátrányt nem üzletszerűen okozó terhelt büntetése korlátlanul volt enyhíthető. Ezen ellentmondás került feloldásra a Btk. 2018. január 1. napjától hatályos módosításával[104], melynek eredményeként az üzletszerűen elkövetett költségvetési csalás terheltje számára is elérhetővé vált – az okozott vagyoni hátrány megtérítésével – a korlátlan enyhítés lehetősége. Ugyanezen módosítás kizáró okként emelte be a különös visszaesőként történő elkövetést, ahol nem tartotta indokoltnak biztosítani a korlátlan enyhítés lehetőségét.

A jogalkotó 2022. március 1. hatállyal ismételten módosította[105] a korlátlan enyhítés kizáró feltételeit, nevesítve a bűnszervezetben történő elkövetést, mely voltaképpen pontosítása a korábbi szabályozásnak. Ennek megfelelően Btk. 396. § (8) bekezdése szerint „*korlátlanul enyhíthető annak a büntetése, aki az (1)-(6) bekezdésben meghatározott költségvetési csalással okozott vagyoni hátrányt a vádemelés előtt megtéríti. Ez a rendelkezés nem alkalmazható, ha a bűncselekményt bűnszövetségben, bűnszervezetben vagy különös visszaesőként követik el.”* A normavilágosság követelményére figyelemmel a törvény azt is meghatározza, hogy a költségvetési csalás

[104] Egyes büntető tárgyú törvények, valamint az európai uniós és a nemzetközi bűnügyi együttműködést szabályozó törvények módosításáról szóló 2017. évi CXLIV. törvény
[105] Egyes büntetőjogi tárgyú és ehhez kapcsolódóan egyéb törvények módosításáról szóló 2021. évi CXXXIV. törvény 101. §

szempontjából mit kell hasonló jellegű bűncselekménynek tekinteni. E körbe tartozik a Btk. XXXIX. Fejezetének valamennyi törvényi tényállása.

A (9) bekezdésben a jogalkotó értelmező rendelkezéseket helyezett el a tényállásban meghatározva ezzel, hogy költségvetésen az államháztartás alrendszereinek költségvetését – ideértve a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak költségvetését és az elkülönített állami pénzalapokat –, a nemzetközi szervezet által vagy nevében kezelt költségvetést, valamint az Európai Unió által vagy nevében kezelt költségvetést, pénzalapokat kell érteni. Költségvetésből származó pénzeszköz vonatkozásában elkövetett bűncselekmény tekintetében a felsoroltakon kívül költségvetésen a külföldi állam által vagy nevében kezelt költségvetést, pénzalapokat is érteni kell. Mindemellett definiálta a vagyoni hátrány fogalmát is, melynek megfelelően a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételkiesés, valamint a költségvetésből jogosulatlanul igénybe vett, vagy céltól eltérően felhasznált pénzeszköz is vagyoni hátránynak minősül.[106]

III.3.2. Bűncselekményi értékhatár alatti vámjog-sértő cselekmények minősítése

A költségvetési csalás (1)-(6) bekezdése eredmény bűncselekmény, eredményként azonban – ellentétben a Társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés bűncselekménnyel – nem a kár, hanem a vagyoni hátrány kerül meghatározásra, amelyhez a (9) bekezdés b) pontjában foglalt értelmező rendelkezés is tartozik.

A tényállás alapesete azokat a magatartásokat rendeli büntetni, amikor a vagyoni hátrány az ötszázezer forintot meghaladja[107], de az ötmillió forintot nem. A Btk. 462. § (3) bekezdése szerint tehát nem valósul meg bűncselekmény, illetve vámszabálysértés valósul meg, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány az ötszázezer forintot nem haladja meg. Ennek megfelelően számos gyakorló büntetőjogász értelmezi úgy a fenti rendelkezést, hogy a költségvetési csalás I. alapesetében foglalt elkövetési magatartás vámszabálysértést valósít meg, amennyiben az ötszázezer forintot meg nem

[106] Btk.396. § (9)
[107] Btk. 462. § (3) bekezdés

haladó vámbevételcsökkenést (mint vagyoni hátrányt) eredményez. Ez a gyakorlatban azt jelentené, hogy az uniós külső határszakaszon, többek között a magyar-ukrán külső határon belépő utasnál felfedett vámköteles árut terhelő ötszázezer forintot meg nem haladó vámteher esetén a cselekmény vámszabálysértés elkövetése miatt szabálysértési eljárásban kerül elbírálásra.[108]

Kétségtelen tény, hogy az ismertetett példa teljes mértékben kimeríti a vámszabálysértés tényállását, tehát látszólag semmiféle nehézséget nem okoz a cselekmény szabálysértésként minősítése. Ennek ellenére a nem uniós áru vámellenőrzés alól elvonása, illetve a biztosíték megállapítása vagy beszedése szempontjából lényeges körülmények tekintetében történő valótlan nyilatkozattétel esetén (amennyiben az okozott vagyoni hátrány az ötszázezer forintot nem haladja meg) mégsem kerül sor a vámszabálysértés megállapításra. Ennek magyarázatául a Szabs. tv. 2. § (4) bekezdése szolgál, mely szerint nem állapítható meg szabálysértés, ha a tevékenység vagy a mulasztás bűncselekményt valósít meg, úgyszintén, ha a tevékenységre vagy mulasztásra törvény vagy kormányrendelet – az eljárási bírság kivételével – közigazgatási eljárásban kiszabható bírság alkalmazását rendeli el.

Az uniós vámjog érvényesülése

Az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény vámjog-sértő cselekmények tekintetében a következők szerint rendelkezik:

„1. § (1) A vámigazgatási ügyben az uniós vámjogszabályokat az e törvényben foglaltak figyelembevételével kell végrehajtani.

2. § (9) vámigazgatási ügy: a vámjogszabályok rendelkezéseinek biztosítása érdekében a vámhatóság által a vámjogszabályok alapján hozandó döntés meghozatalára irányuló vámhatósági intézkedés, a vámellenőrzés, a jogsértés megállapítása, valamint tény, adat, állapot igazolása vagy nyilvántartás vezetése, illetve mindezeket érintő döntés érvényesítése.”

Ennek megfelelően a hazai vámigazgatási gyakorlat töretlen annak tekintetében, hogy *nem uniós áru* vámellenőrzés alól elvonása, illetve valótlan nyilatkozattétel esetén a

[108] A szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartási rendszerről szóló 2012. évi II. törvény (Szabs. tv.) 209. §

költségvetésnek okozott vagyoni hátrány (a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség, azaz a terméket terhelő vámteher, vagyis a vám, a jövedéki adó, valamint az általános forgalmi adó összege) értékhatárától függetlenül vámigazgatási eljárás kerül bevezetésre, melynek keretében a vámjog-sértő cselekmény vámigazgatási bírság formájában kerül szankcionálásra.[109]
Bűncselekményi értékhatár alatti vámjog-sértő cselekmények felfedése esetén tehát a cselekmény tényleges minősítése vámtörvénysértés, melynek szankciója *közigazgatási eljárásban kiszabott bírság* lévén – a Btk. 462. § (3) bekezdésében foglaltak ellenére – kizárja a vámszabálysértés megállapíthatóságát.

Hazai gyakorlatunkban azonban továbbra is jelen van azon vitatható álláspont, miszerint az uniós vámjog végrehajtásáról szóló törvény alapján kizárólag ismert személlyel szemben kerül szankció kiszabásával járó vámigazgatási eljárás lefolytatásra. Ennek megfelelően a vámhatáron *ismeretlen elkövető* által megvalósított (pl. a bűncselekményi értékhatárt meg nem haladó vámteherrel bíró hátrahagyott, elrejtett, gazdátlan becsempészni kívánt nem uniós áru esetében) vámjog-sértő cselekmény esetenként vámszabálysértésként kerül minősítésre. Tekintettel arra, hogy a Szabs. tv. – a korábbi normával ellentétben[110] – már nem szabályoz ismeretlen elkövetőt érintően különös hatáskört, illetve figyelembe véve azt, hogy az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény szankcionálás tekintetében nem tesz különbséget az ügyfél ismert vagy nem ismert volta között, így álláspontom szerint ismeretlen elkövető esetében is kizárólag vámigazgatási eljárás lefolytatásának van helye.

Összegezve tehát a költségvetési csalás bűncselekmény és vámszabálysértés közötti, a Btk. 462. § (3) bekezdése által létrehozott kapcsolatot, az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény alkalmazása alapjaiban zárja ki a bűncselekményi értékhatár alatti vámjog-sértő cselekmények vámszabálysértésként történő elbírálását.

[109] Az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény 2. § 9. pontja valamint 84. §-a alapján.
[110] A szabálysértésekről szóló 1999. évi LXIX. törvény 34. § (2) bekezdése egyértelműen rögzítette, hogy „*nem magyar állampolgár, valamint ismeretlen elkövető által az országhatár átlépésekor elkövetett, vagy ott felderített vám– és deviza–szabálysértés miatt a határvámhivatal jár el.*"

III.3.3. A költségvetési csalás I. alapesetének elkövetési tárgya

A költségvetési csalás I. alapesetének elkövetési tárgyát vizsgálva figyelemre méltó, hogy már az adócsalás vonatkozásában is megoszlottak a jogirodalmi álláspontok abban a tekintetben, hogy az adócsalásnak van–e elkövetési tárgya. Tóth Mihály álláspontja szerint az adócsalásnak a dogmatika hagyományos fogalma szerinti elkövetési tárgya nincs, közvetett elkövetési tárgynak tekinthetjük azonban az adókat.[111] Mindemellett már ekkor is markánsan jelen volt azon nézet, amely fenntartások nélkül az adócsalás elkövetési tárgyának tekintette az adókat, díjakat és pénzeszközöket.[112]

A költségvetési csalás elkövetési tárgyát vizsgálva – a tényállás speciális jellegére tekintettel – szükségszerű elvonatkoztatni az elkövetési tárgy hagyományosan elfogadott fogalmától, miután a törvényi tényállásban szereplő költségvetésbe történő befizetési kötelezettség, illetve a költségvetésből származó pénzeszköz nyilvánvalóan nem felel meg sem a dolog, sem pedig a személy definíciójának. Jacsó Judit e tekintetben hívja fel a figyelmet arra, hogy a jogalkotó egy értelmező rendelkezés beiktatásával érte el, hogy a jogalkalmazás során egyértelmű legyen, mit kell „költségvetés" alatt érteni, ami nemcsak a jogi tárgy, hanem az elkövetési tárgy meghatározása kapcsán is jelentőséggel bír.[113]

Ennek alapján napjainkra a jogtudományban is egyre inkább elfogadottá válik az a nézet, amely a költségvetési csalás elkövetési tárgyának tekinti a költségvetésbe történő befizetési kötelezettségeket, illetve az abból származó pénzeszközöket. Ennek megfelelően Miskolczi Barna e tárgyra vonatkozó álláspontjával[114] egyetértve kijelenthető, hogy a bűncselekmény I. alapesetének elkövetési tárgya a költségvetésbe történő befizetések (pl. adó, vám, illeték), az azokkal kapcsolatos kedvezmények, illetve a költségvetésből származó pénzeszközök egyaránt.

---

[111] TÓTH Mihály: *Gazdasági bűnözés és bűncselekmények,* KJK–KERSZÖV Kiadó, Budapest, 2000, 354.
[112] SZILOVICS Csaba – TAKÁCS István: *Néhány gondolat az adócsalásról és az adócsalás hazai szabályozásáról,* Belügyi Szemle 2003/9. 101.
[113] JACSÓ (2017) *i.m.* 278.
[114] MISKOLCZI Barna : *Az európai büntetőjog alternatív értelmezése – büntetőjogi védelem az EU érdekeit sértő csalás ellen*, Doktori értekezés, 2018, 110.

A jogirodalomban mindemellett továbbra is megtalálható ettől eltérő nézet, amely vitatja, hogy a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség és a költségvetésből származó pénzeszközök elkövetési tárgyak volnának, miután azok nem feleltethetők meg az elkövetési tárgy általánosan elfogadott fogalmának.[115]

III.3.4. A költségvetési csalás II. alapesetének elkövetési tárgya

Az elkövetési tárgy meghatározása érdekében kisebb kitérőt igényel a jövedéki termékekkel, jellemzően cigarettával kapcsolatos visszaélések büntetőjogi és adójogi minősítésének rendszerezése, miután az a költségvetési csalás első és második alapesetében egyaránt megjelenhet. Az egységes jogirodalmi álláspont szerint, ahogyan arra többek között Madai Sándor is rámutatott[116], a költségvetési csalás sajátos keretdiszpozíció, ami azt jelenti, hogy egy más jogágbeli norma – adóigazgatási jogszabályok – által meghatározott körülmények is befolyásolják az elkövetését. Ennek megfelelően a Btk. 396. § esetében olyan mögöttes jogi normák alkotják a törvényi tényállás tartalmát, melyek az egyes jogalanyokat terhelő fizetési kötelezettségeket és a pénzeszközökkel történő gazdálkodás rendjét határozzák meg.

A Btk. 396. § I. alapesete akkor valósul meg, ha pl. az adózatlan jövedéki termék (jellemzően cigaretta) a vámhatáron, azaz EU külső határon jelenik meg. Ebben az esetben a „becsempészni" kívánt dohánygyártmány elsődleges jellege *nem uniós áru*, így költségvetésbe történő befizetési kötelezettséget az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény keletkeztet. Jellemző elkövetési magatartása a nem uniós áru vámellenőrzés alóli elvonása, illetve a vámteher megállapítása szempontjából valótlan nyilatkozattétel, mely a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség tekintetében vagyoni hátrány formájában megjelenő eredményt keletkeztet.

A fentiekkel ellentétben a Btk. 396. § (6) bekezdését illetően igen hamar szembesülhetünk a jogirodalomban megjelenő határozott állásponttal, miszerint a költségvetési csalás II. alapesetének elkövetési tárgya maga a jövedéki termék, amely megállapítást követően

---

[115] GÁCSI Anett Erzsébet – NEPARÁCZKI Anna: *Küzdelem a költségvetés örök űrje ellen: munkajogi és szociális jogi vonatkozású bűncselekmények egykor és most,* In: HOMOKI–NAGY Mária (főszerk.) FORUM Publicationes Doctorandorum Juridicorum. Acta Universitas Szegediensis. II. évfolyam. Szeged, 2012, 65–66.
[116] MADAI (2017) *i.m.* 285.

rendszerint e termékek taxatíve felsorolása történik meg.[117] Kétségtelen tény, hogy a Btk. 396. § (6) bekezdése a jövedéki termékekkel kapcsolatos elkövetési magatartásokat határozza meg, azonban megkerülhetetlen a kérdés, vajon mennyire egyeztethető össze fogalmilag az ismertetett megállapítás a költségvetési csalás I. alapesetével annak fényében, hogy a hatályos adó-, illetve vámjogszabályokra tekintettel mindkét alapeset eredménye a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány formájában jelenik meg.

A Btk. 396. § (6) bekezdése, mint a költségvetési csalás II. alapesete sajátos jellemzőkkel bír az I. alapesethez képest annak tekintetében, hogy abban a jogalkotó egyetlen, nagy hagyományokkal bíró, sajátos adónemet, a jövedéki adóbevételeket részesíti büntetőjogi védelemben.[118] További különbségnek tekinthető, hogy az I. alapesettől eltérően nem szükségszerű elem a megtévesztő magatartás, a bűncselekmény a tényállásban foglalt elkövetési magatartások tanúsításával valósul meg. További feltétel a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány formájában megjelenő eredmény bekövetkezése, mely a vonatkozó adójogi norma alapján ismerhető fel.

Mindezek fényében első lépésként megkerülhetetlen a jövedéki termékek adózási és adóztatási kérdéseinek vizsgálata annak tárgyában, hogy a költségvetési csalás második alapesetét érintően valójában mikor valósul meg a jövedéki termék adózás alóli elvonása, mely magatartások és kinek keletkeztetnek adófizetési kötelezettséget, illetve mely magatartás eredményez vagyoni hátrányt a költségvetésnek.

Figyelemmel arra, hogy a Btk. 396. § (6) bekezdésének háttérjoga többek között a Jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény (továbbiakban: Jöt.), így az adózás alól elvonás kérdése is e jogszabály alapján közelíthető meg. A jövedéki termékekre vonatkozó adózási és adóztatási rendelkezések egyértelműen meghatározzák, hogy valójában mikor valósul meg a jövedéki termék adózás alóli elvonása, mely magatartások és kinek keletkeztetnek olyan adófizetési kötelezettséget minek elmaradása vagyoni hátrányt eredményez a költségvetésnek.

---

[117] GELÁNYI Anikó: *A költségvetési csalás* In: DERES Petronella – HARANGOZÓ Attila (szerk.) *Büntetőjog II. Különös rész*, Patrocinium Kiadó, Budapest, 2016, 527.; HÁGER Tamás: *A költségvetési csalás pénzügyi, anyagi jogi és bizonyítási alapjai, különös tekintettel a terhelt vallomására*, Jogelméleti szemle 2014/1. 27.; MOLNÁR (2015) *i.m.* 1561.; MISKOLCZI (2018) *i.m.* 132.; KARSAI (2019) *i.m.* 924.

[118] A Jöt tárgyi hatálya a jövedéki adóra és a dohánygyártmányok áfatartamára terjed ki.

Jövedéki adókötelezettség a Jöt. 6. §-ában írt főszabály szerint a jövedéki termék belföldi előállításával és a jövedéki termék importálásával keletkezik. Ugyanakkor a Jöt. 7. §-ának rendelkezései szerint adófizetési kötelezettség keletkezik a jövedéki termékek *jogellenes előállításával, birtoklásával,* harmadik országból a vámjogszabályok megsértésével *belföldre hozatalával.* Az adózatlan jövedéki termék birtoklása esetében az adófizetési kötelezettség a hatóság tudomására jutásának időpontjától válik esedékessé.[119] Adófizetésre kötelezett személynek adózatlan jövedéki termék adóraktáron kívül történő jogellenes birtoklása esetén a Jöt. a jövedéki termék mindenkori birtokosát és azon további személyeket tekinti, akik a szabálytalan tárolásban részt vesznek.[120]
A hatályos adójogi szabályozás így a jogellenes magatartások tanúsításához olyan adófizetési kötelezettséget rendel, melynek elmaradása vagyoni hátrányt eredményez a költségvetésnek.

Ezen összefüggésekre figyelemmel, alappal merül fel a kérdés, hogy a II. alapeset elkövetési tárgya valóban a jövedéki termék, avagy a jelenleg általános jogirodalmi álláspontal szemben – az I. alapesethez hasonlóan – a törvényi feltétel hiányában előállított, megszerzett, tartott *jövedéki termék meg nem fizetett adótartama,* amely a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány formájában jelenik meg. Álláspontom szerint e kérdésben nem tehető különbség a két alapeset elkövetési tárgyát tekintve, miután egyetlen releváns különbségnek az tekinthető, hogy a Btk. 396. § (6) bekezdése által egy speciális adónem, nevezetesen a jövedéki adó, illetve a dohánygyártmányokat terhelő általános forgalmi adó, mint költségvetési bevétel részesül büntetőjogi védelemben.

A két alapeset vonatkozásában megállapított eltérő elkövetési tárgy (költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel szemben a jövedéki termék) a jogalkalmazásban is számos anomáliát keletkeztethet, többek között az adózatlan dohánygyártmányokat érintően, melynek szembetűnő volta a következő esetpéldában érhető tetten:

a.) A záhonyi (magyar–ukrán) határátkelőhelyen, mint uniós külső határon belépő szállítójármű vezetője 100.000 doboz ukrán zárjegyes vagy zárjegy nélküli cigarettát kíván a vámellenőrzés alól elvonva, valótlan nyilatkozattétellel Magyarország területére

[119] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 7. § (1) bekezdés h. pontja
[120] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 8. § (1) bekezdés oc. pontja

illegálisan bejuttatni. A cselekmény a Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontjába ütköző költségvetési csalásnak minősíthető, melynek elkövetési tárgya a becsempészni kívánt nem uniós terméket terhelő vámteher (vám, jövedéki adó, áfa) összege.

b.) Az ártándi (magyar-román) határátkelőhelyen, mint uniós belső határon belépő szállítójármű vezetője 100.000 doboz ukrán zárjegyes vagy zárjegy nélküli cigarettát kíván a Jöt-ben meghatározott feltétel hiányában Magyarország területére illegálisan bejuttatni. A cselekmény a Btk. 396. § (6) bekezdésébe ütköző költségvetési csalásnak minősül, melynek elkövetési tárgya a *hagyományos megközelítés* szerint maga a jövedéki termék, azaz a 100.000 doboz ukrán zárjegyes vagy zárjegy nélküli cigaretta.

A fenti két tipikus esetpélda közötti érdemi különbség :

- az országba történő belépés földrajzi helyszíne
- a költségvetésbe történő fizetési kötelezettséget megállapító jogszabályi rendelkezés.[121]

Annak ellenére tehát, hogy mindkét esetben a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség elmaradása keletkeztet vagyoni hátrányt, ugyanazon 100.000 doboz cigaretta a hagyományos megközelítés szerint egyik esetben nem, másik esetben pedig elkövetési tárgya a költségvetési csalás bűncselekménynek.
További figyelemre méltó szempontnak tekinthető, hogy a (6) bekezdés elkövetési tárgyának *hagyományosan* tekintett jövedéki termék értéke – más tényállásokkal ellentétben – semmiféle relevanciával nem bír a költségvetési csalás büntetőjogi minősítésére. Annak alapjául ugyanis kizárólag a jövedéki terméken „hordozott", abban megjelenő adótartam mértéke szolgál, amely a bűncselekmény eredményének, azaz a költségvetésnek okozott vagyoni hátránynak felel meg.

III.3.5. A költségvetési csalás sértettje

A bűncselekmény sértettje a Btk. 396. § (9) bekezdésében értelmezett költségvetések „jogosultja", azaz a magyar állam, az Európai Unió, harmadik állam és a nemzetközi szervezet. E körben szükségszerű kitérni arra, hogy az egyik fontos sértetti jogosultság a

[121] Az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény illetve A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény

polgári jogi igény érvényesítése. A korábbiakban hatályos 2010. évi CXXII. törvény (NAV törvény) 13. § (2) bekezdés e) pontja szerint a NAV adóztatási szerve, illetve vámszerve előterjeszthette a hatáskörébe tartozó kötelező befizetésekkel, vagy költségvetési támogatással kapcsolatban elkövetett bűncselekménnyel okozott kár megtérítése iránt az állam nevében a polgári jogi igényt. E törvényhely feljogosította a NAV-ot a magánfélként történő fellépésre. A Kúria 2015. november 16. napján meghozott büntető jogegységi határozata[122] azonban egyértelművé tette: *„A Nemzeti Adó- és Vámhivatal a büntetőeljárás során a hatáskörébe tartozó kötelező befizetésekkel vagy költségvetési támogatással kapcsolatban elkövetett bűncselekménnyel okozott kár megtérítése érdekében magánfélként polgári jogi igényt nem érvényesíthet, és ennek biztosítása érdekében zár alá vételt sem indítványozhat."*

Ennek oka, hogy – amennyiben a bűncselekményt a NAV hatáskörébe tartozó kötelező befizetéssel, vagy a magyar költségvetésből származó támogatásokkal kapcsolatban követik el – a sértett a magyar állam és nem a NAV. Polgári jogi igényt viszont kizárólag a sértett, vagy az akkor hatályos büntetőeljárásról szóló törvény 54. § (4) alapján az ügyész terjeszthetett elő, más nem. Mindezek eredményeként a 2010. évi CXXII. törvény módosításával[123] egyértelművé vált a NAV eljárásjogi helyzete, melynek eredményeként – figyelemmel a NAV törvény 13. § (2) bekezdés e) pontjára – a Nemzeti Adó- és Vámhivatal az adó- vagy vámigazgatási jogkörét érintő költségvetési bevételek tekintetében okozott vagyoni hátrány esetén a Be. 58. § (4) bekezdése alapján[124] egyéb érdekeltként vesz részt a költségvetést károsító bűncselekmény gyanúja miatt indított büntetőeljárásban.

A Be. 69. § (6) bekezdése azonban minden, az állam sérelmére elkövetett költségvetést károsító bűncselekmény esetében az állami vagyon felügyeletéért felelős minisztert helyezte sértetti pozícióba, függetlenül attól, hogy a NAV párhuzamosan egyéb érdekeltként vesz részt a büntetőeljárásban. Mindezen állam képviseletében megjelenő

[122] 4/2015. számú BJE határozat
[123] A 2019. évi LXVI. törvény 73. §-a
[124] A büntetőeljárásról szóló törvény 58. § (4) bekezdése alapján *„a költségvetést károsító bűncselekmények, valamint az állam sérelmére elkövetett más bűncselekmény esetén a jogszabályban meghatározott szerv a büntetőeljárásban egyéb érdekeltként részt vehet."* A rendelkezés deklarálja a Nemzeti Adó– és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) mint egyéb érdekelt részvételét a vonatkozó büntetőeljárásokban.

ellentmondásos eljárásjogi pozíciókból (egyéb érdekelt - sértett) adódó anomáliák jogalkotó általi felismerésének eredménye a Be. 69. § (6) bekezdésének 2022. március 1. napjától hatályos módosítása[125], melynek rendelkezése szerint „*ha az 58. § (4) bekezdésében meghatározott szerv az eljárásban egyéb érdekeltként fellép, akkor sértetti képviselő az állam nevében nem járhat el. Az állam sérelmére elkövetett bűncselekmények esetén a sértetti képviselet ellátására egyébként a polgári jog szabályai az irányadóak.”*

A törvényjavaslat indokolása[126] szerint a feltárt anomáliát a kivételt meghatározó rendelkezés módosításával orvosolja, ezáltal az állam sérelmére elkövetett bűncselekmények esetén is érvényesülhetnek a jogi személyek képviseletére vonatkozó általános polgári jogi szabályok. Ezek alapján az önálló jogi személyiséggel rendelkező állami szervek a sérelmükre elkövetett bűncselekmények tekintetében eljárhatnak sértetti képviselőként. Az államnak ugyanakkor létezik egy speciális jogalanyisága is arra az esetre, amikor az állam mint egész, nem az egyes szervein keresztül kíván a jogviszonyokban részt venni. Ez utóbbi esetben az állam képviseletét az állami vagyon felügyeletéért felelős miniszter látja el. Az állam oldalán történő fellépés egységes szabályozása érdekében a külön jogszabályban meghatározott egyéb érdekeltként fellépni jogosult szerv mellett az állam nevében sértetti képviselő már nem járhat el.

Ennek oka a törvényjavaslat indokolása szerint, hogy a Be. 58. § (4) bekezdés szerinti egyéb érdekelt bár nem minősülhet sértetti képviselőnek, jogköre tartalmilag mégis megfeleltethető egy korlátozott sértetti jogkörnek. A sérelem miatti érdekérvényesítés indokolatlan megkettőzését eredményezné, ha az államot ért sérelemre tekintettel a Be. 58. § (4) bekezdés szerinti egyéb érdekelt mellett a sértetti pozíció is nyitott lenne azokban az esetkörökben, amelyekben a sértetti joggyakorlás a 42/2005. (XI. 14.) AB határozat és a 4/2015. Büntető jogegységi határozat alapján nem kizárt.

[125] Egyes büntetőjogi tárgyú és ehhez kapcsolódóan egyéb törvények módosításáról szóló 2021. évi CXXXIV. törvény 171. §
[126] Az egyes büntetőjogi tárgyú és ehhez kapcsolódóan egyéb törvények módosításáról szóló T/17438. számú törvényjavaslat (www.parlament.hu).

III.3.6. Statisztikai adatok

A bűncselekmény nyomozására hatáskörrel rendelkező NAV bűnügyi szerveinél elrendelt büntetőeljárások esetszáma a Btk. 396. §- hoz viszonyítva az elmúlt hat évben a következők szerint alakult[127]:

ügyindítás (feljelentés) éve / bűncselekmény	2016	2017	2018	2019	2020	2021
elrendelt nyomozások száma	4195	3649	3373	3825	3572	2951
Költségvetési csalás (Btk. 396. §)	2345	1994	1875	2193	1911	1441
arányosítva (összes bcs. / költségvetési csalás)	56%	55%	56%	57%	53%	49%

A fenti számadatok egyértelműen alátámasztják, hogy a költségvetési csalás bűncselekmények 2016 évtől a NAV nyomozati hatáskörébe tartozó 23 tényállásból önmagukban 50% feletti értéket képviseltek. 2021. évben a január 1. napjától hatályos értékhatár módosításra[128] tekintettel kisebb mértékben ugyan, de 50% alá csökkent a költségvetési csalás bűncselekmények részaránya. Mindezek kifejezik e jogsértési kategória súlyát, mely a tényállás károkozó képességével kiegészülve elsődlegessé teszik annak jelentőségét a költségvetési bevételek büntetőjogi védelmét illetően.

[127] Robotzsaru NEO–STAT saját kutatás
[128] A 2020. évi XLIII. tv. 58. § 18. módosította a Btk. 462. § (3) bekezdését, miszerint nem valósul meg bűncselekmény, illetve vámszabálysértés valósul meg, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány az ötszázezer forintot nem haladja meg.

III.4. Költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása

III.4.1. A bűncselekmény tényállása

Btk. 397. § A gazdálkodó szervezet vezetője, ellenőrzésre vagy felügyeletre feljogosított tagja vagy dolgozója, ha a felügyeleti vagy az ellenőrzési kötelezettség teljesítését elmulasztja, és ezáltal lehetővé teszi, hogy a költségvetési csalást a gazdálkodó szervezet tagja vagy dolgozója a gazdálkodó szervezet tevékenysége körében elkövesse, bűntett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

A tényállás a gazdasági társaságokhoz kötődően, meghatározott személyek párhuzamos felelősségi körét tartalmazza a költségvetési csalással összefüggésben. A rendelkezés nem kizárólag a gazdálkodó szervezetek szűk értelemben vett vezetőit érinti, hanem speciális felelősségükre tekintettel a szervezetek ellenőrzésre vagy felügyeletre jogosított tagjait, dolgozóit is. Ennek megfelelően nem csak azon személyt rendeli büntetni a jogalkotó, kinek a szándéka a költségvetési csalásra irányult, hanem azt a vezetőt, illetve dolgozót is, aki a csalásban ugyan nem vett részt, de felügyeleti, ellenőrzési jogkörében eljárva megakadályozhatta volna azt.

A bűncselekmény jogi tárgya – a költségvetési csalás által védett jogtárgykörrel azonosan – elsősorban az államháztartás fiskális bevételeinek biztosításához és a költségvetés prudens működéséhez fűződő érdek. Az alapbűncselekmény által védett jogi tárgy azonosságán túlmenően másodlagos jogi tárgyként a gazdálkodó szervezetek rendjének megtartásához, azok szabályszerű működéséhez fűződő érdek határozható meg.[129]
A bűncselekmény alanya speciális alany, tettes csak az lehet, aki a gazdálkodó szervezet vezetője, ellenőrzésre vagy felügyeletre feljogosított tagja vagy dolgozója, ha a felügyeleti vagy az ellenőrzési kötelezettség teljesítését elmulasztja és ezáltal lehetővé teszi, hogy a költségvetési csalást a gazdálkodó szervezet tagja vagy dolgozója a gazdálkodó szervezet tevékenysége körében elkövesse. A mulasztással okozati összefüggésben áll annak lehetővé tétele, hogy az elkövető a költségvetési csalást – tevékenysége körében – elkövesse.

[129] MOLNÁR Erzsébet: *A gazdálkodó szervezet vezetőjének speciális büntetőjogi felelőssége*, Iurisperitus Kiadó Szeged, 2020, 63.

A bűncselekményt szándékosan lehet megvalósítani s ennek körében a tudattartalom a vonatkozó kötelesség fennállására, az ellenőrzés, felügyelet lehetőségének meglétére és konkrét képességére terjed ki. Ennek megfelelően nem kell, hogy az elkövetői tudattartalom részét képezze annak előrelátása, hogy a gazdálkodó szervezet tagja vagy dolgozója bűncselekményt fog elkövetni, illetve az sem, hogy a mulasztás lehetővé teszi majd a költségvetési csalás elkövetését. Ez utóbbi eset, tehát az okozati összefüggés ismerete ugyanis már szándékos segítségnyújtásként is értékelhető, mely a költségvetési csaláshoz kapcsolódó részesi magatartás megállapítását alapozza meg. Az önálló felelősségnek további feltétele, hogy az elkövető semmiképpen sem lehet a Btk. 396. § szerinti cselekmények elkövetőjével szándékegységben, hiszen ez esetben már a költségvetési csalás elkövetésében lesznek társtettesek.

III.4.2. A tényállás létjogosultsága

Egyes szerzők alapjaiban vitatják a tényállás létjogosultságát, tekintettel arra, hogy a felügyeleti–ellenőrzési kötelezettség elmulasztása nem tekinthető olyan, kriminális cselekménynek, amely büntetőjogi eszközökkel való szankcionálást igényelne. Molnár Erzsébet nézete szerint[130] de facto a büntetőjogi felelősség alapját a káros következmény, azaz objektív büntethetőségi feltételként meghatározott *más által elkövetett bűncselekmény* megvalósulása képezi. De jure a büntetőjogi felelősséget a felügyeleti-ellenőrzési kötelezettség szándékos (vagy gondatlan) elmulasztása miatt állapítjuk meg, azonban a szankció jellegéből és mértékéből is láthatjuk, hogy a felelősség alapját tulajdonképpen maga a harmadik személy által megvalósított alapcselekmény képezi. Álláspontja szerint, amennyiben az elsődleges jogi tárgyat csak e cselekmény sérti, akkor a puszta felügyeleti kötelezettség megsértése esetében a büntetőjogi reakció nem indokolt.

A tényállás és a büntetőjogi reakció létjogosultságának vizsgálata érdekében megkerülhetetlen a hatályos joggyakorlat áttekintése a dogmatikai megközelítés mellett, ugyanis korántsem sem lehet érdektelen, hogy az miként viszonyul Molnár Erzsébet felvetéséhez.

[130] MOLNÁR E. (2020) *i.m.* 73.

III.4.3. Statisztikai adatok

Kutatásom a tényállás jelen formájában történő hatályba lépésétől, 2013-2021. közötti időszakban vizsgálta[131] a költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása miatt folytatott büntetőeljárások adatait a bűncselekmény nyomozására hatáskörrel rendelkező nyomozó hatóságnál.

A NAV bűnügyi szerveinél kezdeményezett büntetőeljárások eredménye és esetszáma[132]:

ügyindítás éve / lezárás módja)	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	össz.
feljelentés áttétele (hatásköri ütközés)								1		1
feljelentés elutasítás (+ áttétel)			1							1
nyomozás megszüntetés			1							1
nyomozás megszüntetve (elkövető halála)					1					1
vádemelési javaslattal lezárva		1	2	1	1					5
átminősítve Btk. 396. §–ra (vádemelési javaslattal lezárva)					1					1
Mindösszesen:	0	1	4	1	3	0	0	1	0	10

Az ismertetett számadatok rámutatnak, hogy a Büntető Törvénykönyv hatályba lépését követő 9 évben mindössze 10 esetben került nyomozás elrendelésre, melyből 5 ügy került vádemelési javaslattal befejezésre. Figyelemre méltó, hogy jelen tényállás alapján 2017-ben került utoljára büntetőeljárás lefolytatásra, minek okán kétségtelenül kimondható, hogy a költségvetési csaláshoz kapcsolódó speciális vezetői felelősségi alakzatnak

[131] Robotzsaru NEO-STAT rendszer (saját kutatás)
[132] A fenti kimutatás az olyan, egymástól különböző bűnügyi iktatószámú ügyek adatait tartalmazza, ahol legalább az egyik "RZS esemény" a Btk. 397. §-ába került ütköztetésre.

napjainkban nincs gyakorlati relevanciája, így egyfajta „szunnyadó tényállásnak" tekinthető.

A gyakorlati alkalmazás hiánya elsődlegesen arra vezethető vissza, hogy az (alap)bűncselekményt tipikusan a szervezet vezető tisztségviselője követi el, mint tettes, vagy vesz részt annak elkövetésében részesként, minek okán a speciális vezetői felelősségi deliktumok vizsgálata de facto irreleváns. Ennek megfelelően igen ritkán állapítható meg tényállásszerűen, hogy a bűncselekmény speciális alanya az (alap)bűncselekményben sem tettesként, sem részesként nem vesz részt (sőt a bűncselekményről nincs is tudomása), büntetőjogi felelőssége kizárólag a szervezeten belül őt terhelő ellenőrzési–felügyeleti kötelezettségének elmulasztásában állapítható meg.

III.5. Jövedékkel visszaélés elősegítése

A Büntető Törvénykönyv 2021. január 1. napjától hatályos módosítása, ahogyan arra Fülöp Ádám - Rimóczy István tanulmánya is rámutatott[133], megszüntette a jövedéki büntetőjog háromosztatúságát – vagyis előkészületi, adócsalásszerű és utólagos bűnkapcsolati bűncselekményekre való felosztását – és kétosztatúvá tette azt. Ennek második elemeként jelenik meg a költségvetési csalás mellett a jövedékkel visszaélés elősegítése, mely teljessé teszi azt a védelmet, amelyet a jogalkotó a jövedéki rend és a jövedéki adóztatás biztonsága, kiszámíthatósága érdekében meghatározott.

III.5.1. A bűncselekmény tényállása

A tényállás a költségvetési csaláshoz képest sui generis befejezett bűncselekményként rendeli büntetni az ahhoz kapcsolódó előkészületi magatartásokat a következők szerint.

Btk. 398. § (1) Aki

a) jövedéki termék előállítására alkalmas, a jövedéki adóról szóló törvényben, valamint a felhatalmazásán alapuló jogszabályban meghatározott berendezést, készüléket, eszközt vagy alapanyagot engedély nélkül vagy a jogszabály megszegésével előállít, megszerez, tart, forgalomba hoz, illetve

---

[133] FÜLÖP Ádám Máté – RIMÓCZY István : *A jövedéki bűnözés és a pénzmosás kapcsolata a kábítószer–büntetőjog tükrében,* Ügyészek Lapja 2021/3. szám 5–20. http://ugyeszeklapja.hu/?page_id=3473 (letöltés: 2021.09.25.).

b) a forgalomba hozatalhoz szükséges zárjegyet engedély nélkül vagy jogszabály megszegésével előállít, megszerez vagy tart,
vétség miatt két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.
(2) A büntetés bűntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekményt
a) üzletszerűen,
b) jelentős mennyiségű alapanyagra vagy zárjegyre,
c) jelentős vagy azt meghaladó értékű adójegyre
követik el.
(3) A (2) bekezdés b) pontja alkalmazása szempontjából
a) az alapanyag jelentős mennyiségű, ha
aa) motorbenzinként vagy gázolajként, motorbenzin– vagy gázolaj–adalékként, illetve hígítóanyagként felhasználható adómérték nélküli ásványolajtermék esetén a 20 000 litert,
ab) adómérték nélküli cseppfolyós szénhidrogén esetén a 45 000 kilogrammot,
ac) adómérték nélküli gáz–halmazállapotú szénhidrogén esetén a 100 000 nm3-t,
ad) cukorcefre esetén a 10 000 litert,
ae) cukor– vagy keményítőtartalmú mezőgazdasági eredetű termékből készült cefre esetén a 25 000 litert,
af) szárított dohány, fermentált dohány vagy vágott dohány esetén az 5 kilogrammot,
b) a zárjegy jelentős mennyiségű, ha az 5000 darabot
meghaladja.

A jövedékkel visszaélés elősegítésének tényállása a jövedéki rend védelmének megtartásához fűződő társadalmi-gazdasági érdekeink védelmére szolgál. Védett jogi tárgya az államháztartás (költségvetés) fiskális bevételeinek (a jövedéki termékeket terhelő – s állami monopóliumon alapuló – jövedéki adó) biztosításához és a költségvetés prudens működéséhez fűződő társadalmi érdek. A bűncselekmény diszpozíciója a költségvetési csaláshoz hasonlóan ún. keretténállás, amelynek egyes ténállási elemeit elsősorban a Jöt. s ezen felül a Jöt. felhatalmazása alapján született jogszabályok[134] határozzák meg.
A bűncselekmény elkövetési tárgya lehet a jövedéki termékek előállítására alkalmas és a Jöt.-ben, valamint felhatalmazásán alapuló jogszabályban meghatározott – és részletesen

[134] Elsősorban a 45/2016. (XI. 29.) NGM rendelet a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásáról.

körülírt – készülék, eszköz, alapanyag a törvényi tényállás első fordulatában, valamint a zárjegy a második fordulatban. Jövedéki termék előállítására alkalmas *berendezés* például az alkoholtermék előállítására alkalmas desztilláló felszerelés, vagy fogyasztási dohány előállítását, finomra vágását végző vágógép lehet. A *készülék* fogalma alapvetően azonos a berendezés fogalmával, a Jöt. nem is tesz különbséget közöttük, illetve a készülék fogalmát valójában nem is használja. A különbséget esetlegesen úgy lehet meghatározni, hogy a készülék a berendezés részét képezi, annak önálló működésre és termelésre képes része. Ilyen lehet például illegális fogyasztási dohány előállításának munkafolyamatában a dohány fermentálását végző készülék, vagy a dohánylevelek elválasztását biztosító rázógép. A gyakorlat mindezek ellenére a munkafolyamat valamennyi elemét egységesen jövedéki termék előállítására alkalmas berendezésnek tekinti.

Alapanyagon érteni kell minden, a jövedéki törvényben, vagy a felhatalmazásán alapuló jogszabályban szabályozott jövedéki termék előállítására alkalmas anyagot. Jövedéki termék belföldi előállítása – a törvényben taxatív felsorolt kivételekkel – belföldön bármilyen alapanyag, termék felhasználásával, bármilyen eljárással végzett termelési, feldolgozási, kiszerelési tevékenység, amelynek eredményeként jövedéki termék jön létre. Ennek megfelelően az alapanyagok skálája meglehetősen széleskörű; megtalálható közöttük az ásványolaj, a cseppfolyós vagy gáz halmazállapotú szénhidrogén, a cukorcefre, valamint a vágott dohány.[135] A zárjegy a Jöt. meghatározása szerint a zárjegyköteles jövedéki termék legkisebb fogyasztói csomagolási egységére felhelyezett bélyeg. A zárjegyet a magyar állam állíttatja elő, és bocsátja – elszámolási kötelezettség mellett – az adóraktár engedélyese, illetve az importáló rendelkezésére. A NAV folyamatosan ellenőrzi ezek előállítását, tárolását, nyilvántartását és felhasználását.

A bűncselekmény elkövetési magatartásait a tényállás tételesen meghatározza. A berendezés, a készülék az eszköz, illetve az alapanyag előállítását, megszerzését, tartását és forgalomba hozatalát; zárjegy esetén ezek előállítását, megszerzését és tartását nyilvánítja büntetendővé. A hivatkozott elkövetési magatartások tartalmát érintően a költségvetési csalás második alapesetéhez fűzött magyarázat alkalmazható értelemszerűen.

[135]A levágott dohánylevél alapanyagnak minősül, mely nem tévesztendő össze a kész, apróra vágott fogyasztási dohánnyal, mely adóköteles jövedéki termék.

Valamennyi elkövetési magatartás közös jellemzője, hogy azok kifejtése engedély hiányában történik, illetve ha valamelyikre van is engedélye az elkövetőnek, mégis jogszabályba ütközően cselekszik. Így például a regisztrált, engedélyes dohánytermelő által legális megtermelt és betakarított vágott dohány forgalomba hozatala a feketepiacon, a selejtes és megsemmisítendő zárjegyeknek a – megsemmisítés helyett történő – forgalomba hozatala, vagy felhasználás céljából való megszerzése, illetve felhasználása, vagy a jogszabályban előírt űrméretet meghaladó házi lepárlóberendezés illegális birtoklása lehet tényállásszerű.

A cselekmény csak szándékosan követhető el, az elkövetői tudattartalomnak ki kell terjednie az elkövetési tárgy jövedéki termék előállítására való alkalmasságára, az engedély hiányára és az elkövetési magatartást megtestesítő reális tényekre.
A jövedékkel visszaélés elősegítése az elkövetési magatartások kifejtésével befejezetté válik, függetlenül attól, hogy a tettesi cselekmény, a Btk. 396. § (6) bekezdése megvalósul-e. A bűncselekmény alanya általános, tettesként bárki elkövetheti, aki a szükséges engedéllyel nem rendelkezik, illetve az engedély kereteit túllépi, kivéve ha az elkövető a költségvetési csalás második alapesetét megvalósító személy.

A minősített eset megállapítását egyrészről az üzletszerű elkövetés, másrészről pedig az elkövetési tárgyak jelentős mennyisége alapozza meg.
Az üzletszerűség fogalmát a Btk. 459. § (1) bekezdés 28. pontja szerinti értelmező rendelkezés határozza meg. Ennek a magállapítására akkor kerülhet sor, ha az elkövető az azonos vagy hasonló jellegű bűncselekmények elkövetése révén rendszeres haszonszerzésre törekszik. Azt, hogy milyen bűncselekmények minősülnek hasonló jellegűeknek, a Kúria a 39. BK véleményében pontosan, egy felsorolással rögzíti.
A jövedéki termék alapanyagának, valamint a zárjegy jelentős mennyiségének fogalmát a Btk. 398. § (3) bekezdés tartalmazza. Így például jelentős mennyiségű a 10.000 litert meghaladó cukorcefre, az 5 kg-ot meghaladó vágott dohány, vagy motorbenzinként/gázolajként felhasználható adómérték nélküli ásványolajtermék 20.000 litert meghaladóan. Zárjegy esetében az jelentős mennyiségű, ha az 5.000 darabot meghaladja.

III.5.2. Halmazati kérdések

A zárjegy a Btk. 391. § (5) bekezdés ae) pontja szerint bélyegnek minősül, ezáltal a Btk. 391. §-a szerinti bélyeghamisítás elkövetési tárgya is lehet. A 391. § (1) bekezdésében meghatározott bélyeghamisítás azonban célzatos bűncselekmény, így a forgalomba hozatal vagy felhasználás céljából való előállításuk, megszerzésük, valamint tényleges forgalomba hozataluk csak bélyeghamisításként, míg e célzat hiányában a cselekmény kizárólag a jövedékkel visszaélés elősegítéseként minősülhet.

Jelen tényállás találkozása a költségvetési csalás második alapesetével olyan elhatárolási kérdéseket vet fel, melyek már a korábbi büntetőjogi szabályozásunkban is megjelentek a jövedékkel visszaélés és a jövedékkel visszaélés elősegítése bűncselekmények halmazata tekintetében. E tárgyban napjaink gyakorlatát is alapjaiban határozza meg a Legfőbb Ügyészség KF.5900/2003/1. szám alatt kiadott iránymutatása, mely a következő elhatárolási elvek alkalmazását jelenti. Ha a jövedékkel visszaélés elősegítését az elkövető a törvényben megjelölt berendezés, készülék, eszköz, alapanyag előállítása, megszerzése vagy tartása révén valósítja meg, majd ezek felhasználásával a jövedéki termék jogosulatlan előállítását maga végzi el, vagy ebben büntetőjogilag értékelhető módon közreműködik, úgy az előbbi magatartás a költségvetési csalás büntetlen előcselekménye, vagyis látszólagos anyagi halmazat jön létre.

Ebben az esetben az elkövető a jövedéki termék előállítására irányuló szándékának megvalósításához szükséges feltételeket biztosítja, így az egységes akaratelhatározás, a jövedéki adó bevételezéséhez fűződő társadalmi érdek, mint jogi tárgy egyezősége folytán az azonos cél érdekében végzett részcselekmények halmazati értékelése kizárt.
A fentiekből következik, hogy a jövedékkel visszaélés elősegítésének fent írt elkövetési magatartásai kapcsán a büntetőjogi felelősség önálló megállapítására csak abban az esetben van lehetőség, ha a jövedéki termék előállítása bármely okból nem történik meg. Abban az esetben azonban ha az elkövető az előbb említetteken túl a Btk. 311/B. §-át az elkövetési tárgyak forgalomba hozatalával is megvalósítja, a bűncselekményi egység megállapíthatóságát a szándék és az eredmény azonosságának hiánya kizárja, vagyis a két cselekmény valóságos anyagi halmazatot alkot.

Molnár Gábor e tárgyban kiemelésre érdemesnek tartja[136], hogy a jövedékkel visszaélés elősegítése sui generis bűncselekmény, viszont felhívja a figyelmet arra, hogy a Btk. 11. § (1) bekezdésében meghatározott előkészületi cselekményektől eltérően, az ott megkívánt célzat hiányában is tényállásszerű, ezért eshetőleges szándékkal is elkövethető. Mindezek figyelembevétele mellett a vizsgált bűncselekmények anyagi halmazata csak akkor lehet látszólagos, ha a jövedékkel visszaélés elősegítése tényállásába illeszkedő magatartást kifejtő elkövető „kizárólagos" célja a költségvetési csalás elkövetése, azaz a 396. § (6) bekezdésében meghatározott bűncselekmény elkövetésére (is) az egységes akarat–elhatározásra visszavezethetően kizárólag ebből a célból kerül sor. Az ismertetett elhatárolási elvek egységesen jelennek meg napjaink kommentárirodalmában[137], mindazonáltal egyes esetekben további értelmezést, illetve újszerű megközelítést is igényelhetnek a jogalkalmazásban.

III.5.3. Elhatárolás elvei a gyakorlatban

Kutatásom során vizsgálat tárgyát képezte jelen tényállás reprezentáltsága, melynek eredményeként megállapítható, hogy jövedékkel visszaélés elősegítése bűncselekmény elkövetése miatt 2020. évben a nyomozások 92%-a (12 eset), míg 2021. évben 78%-a (8 eset) az Észak–alföldi Bűnügyi Igazgatóságon került elrendelésre.[138]

Fenti számadatok tehát egyértelműen alátámasztják, hogy a tényállás elenyésző számban jelenik meg a költségvetést károsító bűncselekmények körében, ugyanakkor vitathatatlan annak Észak-Alföldi régióban való túlsúlyos jelenléte. Ezen felülreprezentáltság elsődlegesen arra vezethető vissza, hogy a régióban található az ország dohánytermő területének több mint 80%-a[139], mely alapjaiban határozza meg a bűncselekmény előfordulásának gyakoriságát.

Figyelemmel a tényállás esetszámára és földrajzi előfordulására, a gyakorlatban tipikus elkövetési magatartásnak tekinthető a kisüzemi módszerekkel történő illegális fogyasztási dohány előállítás. A következő feltételezett esetpélda rámutat az elhatárolási

---

[136] MOLNÁR Gábor Miklós: *Gazdasági bűncselekmények,* HVG-ORAC Kiadó, 2009, 414.
[137] Lásd pl. KARSAI (2019) *i.m.* 930-931.
[138] Robotzsaru NEO-STAT saját kutatás
[139] CSIPKÉS Margit - SZVÁRA Máté - NAGY Lajos: *Magyarország Dohányvertikumának Bemutatása Az Elmúlt 10 Évben*, Jorunal of Central European Green Innovation 2017, 80-103. https://ageconsearch.umn.edu/record/266485/ (letöltés: 2021. 09.09.).

szempontok gyakorlati alkalmazhatóságára azokban az esetekben, ahol az előállított – cselekmény minősítését alapjaiban meghatározó – adózatlan jövedéki termék mennyisége csekély az előállításhoz beszerzett alapanyag mennyiségéhez képest.

Egy illegális dohányüzem felfedése során az ellenőrzött lakóingatlan melléképületében lefoglalásra kerül egy darab dohányvágógép és közel 50 kg jövedéki adózás alól elvont fogyasztási dohány, melynek meg nem fizetett adótartama (jövedéki adó, áfa) megközelítőleg 2 millió forint. A helyszínen az eljárók lefoglalnak további két tonna feldolgozásra előkészített vágott dohánylevelet is, mely az előállításra kerülő fogyasztási dohány alapanyaga, ezáltal ebben a formájában nem minősül jövedéki terméknek.

Dogmatikailag nyilvánvalóan helytelennek minősülne az a gyakorlat, mely szerint a dohánygyártás folyamatában a már felvágott dohányra költségvetési csalást, míg a fel nem vágott szárított dohánylevélre jövedékkel visszaélés elősegítése bűncselekményt állapítanánk meg. Ez esetben ugyanis egyszerre tekintenénk büntetendőnek ugyanazon bűncselekménynek a befejezett alakzatát és az előkészületét is, ami nyilvánvalóan helytelen. Ennek megfelelően – a hagyományos megközelítés szerint –, ha a fogyasztási dohány előállítása céljából beszerzett alapanyag egy részét fel is vágták, akkor a cselekmény minősítése pusztán költségvetési csalás. A feldolgozatlanul maradt alapanyag és annak mennyisége a büntetéskiszabás körében nyerhet majd értékelést. A fent említett sajátos viszonyban álló két bűncselekmény esetén halmazat megállapításának akkor lehet helye, ha pl. az alapanyag egy részét másoknak értékesítették, míg más részét felvágták.

Álláspontom szerint azonban az esetpéldában megjelenő elkövetési magatartások tanúsítása esetén az általánosan alkalmazott elhatárolási alapelvek némileg újszerű megközelítésben is érvényesíthetők a következők szerint. Tekintettel arra, hogy jelen esetben a feldolgozott dohánytermékhez képest az alapanyag kiemelkedően nagy mennyiségű és kétségtelenül a gyártási folyamathoz került beszerzésre, ezért megállapítható az alapanyag mennyiségét is alapul véve a teljes mennyiségre számított költségvetési csalás bűntettének kísérlete.
Ennek érdekében természetesen meg kell állapítani, mennyi lenne az okozott adóhiány, azaz a vagyoni hátrány nagysága akkor, ha az összes alapanyag feldolgozásra került volna. Mindezek eredményeként a megállapított elkövetési értéknek megfelelő,

súlyosabban minősülő költségvetési csalás bűntettének kísérlete miatt lehet az elkövető büntetőjogi felelősségét megállapítani, viszont a jövedékkel visszaélés elősegítése – halmazatban – ez esetben sem kerülhet megállapításra.

III.5.4. Statisztikai adatok

A bűncselekmény nyomozására hatáskörrel rendelkező NAV bűnügyi szerveinél elrendelt büntetőeljárások esetszáma[140]:

ügyindítás (feljelentés) éve / bűncselekmény	2016	2017	2018	2019	2020	2021
elrendelt nyomozások száma	4195	3649	3373	3825	3572	2951
Jövedékkel visszaélés elősegítése (398. §)	41	33	33	16	12	14
arányosítva (összes bcs. / Btk. 398. §)	≈1%	<1%	≈1%	<1%	<1%	<1%

A bűncselekmény nyomozására hatáskörrel rendelkező NAV bűnügyi szerveinél elrendelt büntetőeljárások esetszáma egyértelműen rámutat arra, hogy jelen tényállás marginálisnak tekinthető a költségvetést károsító bűncselekmények körében. A csökkenő tendenciát mutató alacsony esetszám azonban továbbra is olyan aktuális dogmatikai és elhatárolási kérdéseket hordoz magában, melyek nem kerültek ezidáig a jogirodalom fókuszába.

III.6. Következtetések

Jelen fejezetben az egyes tényállások dogmatikai elemzése mellett kerültek bemutatásra a jogalkalmazás szempontjából releváns azon elhatárolási és minősítési kérdésekre, melyek napjaink gyakorlatában megjelennek.

Ennek részeként a *társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés* (Btk.395. §) vonatkozásában megkerülhetetlen a tényállás viszonyának tisztázása és elhatárolása a költségvetési csalástól, amelynek jogirodalmi megítélése sem egységes.

[140] Robotzsaru NEO-STAT saját kutatás

Napjaink nyomozóhatósági, ügyészi és bírói gyakorlatát megvizsgálva azonban megállapítható, hogy annak alapjául szolgáló jogi megközelítés szerint önmagában az a tény, hogy egyes, a költségvetés fogalmából kiemelt (de annak részét képező) speciális alrendszerek tekintetében valósult meg a károkozás, a célzat ellenére sem minősíti privilegizált esetnek a cselekményt a költségvetési csaláshoz képest, így a nagyobb kárt okozó társadalombiztosítási visszaélés esetén már a költségvetési csalás állapítandó meg. Az elhatárolást érintő ellentmondások feloldására irányuló *de lege ferenda javaslatként* fogalmazható meg a tényállás kiegészítése, „ha súlyosabb bűncselekmény nem valósul meg" kitétellel, mellyel a jogalkotó egyértelművé tenné annak szubszidiárius jellegét.

A *költségvetési csalás* (Btk. 396. §) tényállásának vonatkozásában a dogmatikai elemzés, a joggyakorlat, valamint alapvető elhatárolási kérdések bemutatása mellett törekedtem az egyes alapesetek elkövetési tárgyainak – általános jogirodalmi megközelítésétől eltérő – meghatározására.

A költségvetési csalás bűncselekmény és vámszabálysértés közötti, a Btk. 462. § (3) bekezdése által létrehozott és jelen fejezetben részletezett kapcsolatot összegezve arra a következtetésre juthatunk, hogy az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény alkalmazása alapjaiban zárja ki a bűncselekményi értékhatár alatti vámjog-sértő cselekmények vámszabálysértésként történő elbírálását.
Ennek fényében *de lege ferenda* javaslatként fogalmazható meg a Btk. 462. § (3) bekezdésének módosításával a vámszabálysértésre történő hivatkozás elhagyása a következők szerint: „Nem valósul meg bűncselekmény, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány az ötszázezer forintot nem haladja meg."

A *költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása* (Btk. 397. §) bűncselekmény tényállásának vizsgálata során megkerülhetetlen a büntetőjogi reakció indokoltságának, ezáltal a tényállás létjogosultságának vizsgálata. Ennek eredményeként megállapítható, hogy annak dogmatikai szempontból történő megkérdőjelezését a hatályos joggyakorlat is kellően alátámasztja. A gyakorlati alkalmazás hiánya elsődlegesen arra vezethető vissza, hogy a költségvetési csalást, mint alapbűncselekményt tipikusan a szervezet vezető tisztségviselője követi el, vagy részesként működik közre annak elkövetésében, minek okán a speciális vezetői felelősségi deliktumok vizsgálata irrelevánssá válik.

A *jövedékkel visszaélés elősegítése* (Btk. 398. §) bűncselekmény tényállása a költségvetési csaláshoz képest sui generis befejezett bűncselekményként rendeli büntetni az ahhoz kapcsolódó előkészületi magatartásokat, ezáltal teljessé válik az a védelem, amelyet a jogalkotó a jövedéki rend és a jövedéki adóztatás biztonsága, kiszámíthatósága érdekében meghatározott.

Jelen tényállás találkozása a költségvetési csalás második alapesetével olyan elhatárolási kérdéseket vet fel, melyek tekintetében napjaink gyakorlatát a Legfőbb Ügyészség KF.5900/2003/1. szám alatt kiadott iránymutatása alapjaiban határozza meg. Ennek lényege szerint, ha a jövedékkel visszaélés elősegítését az elkövető a törvényben meghatározott alapanyag tartása révén valósítja meg, majd ezek felhasználásával a jövedéki termék jogosulatlan előállítását maga végzi el, úgy az előbbi magatartás a költségvetési csalás büntetlen előcselekménye, vagyis látszólagos anyagi halmazat jön létre. Az elmúlt időszak gyakorlatában azonban olyan – a korábbiaknál hatékonyabb büntetőjogi védelmet biztosító – újszerű elhatárolási elvek jelentek meg, melyek azokban az esetekben érvényesíthetőek, ahol az előállított – cselekmény minősítését alapjaiban meghatározó – adózatlan jövedéki termék mennyisége csekély az előállításhoz beszerzett alapanyag mennyiségéhez képest. Ezen esetekben, ha az előállított adózatlan jövedéki termékhez képest az alapanyag kiemelkedően nagy mennyiségű és kétségtelenül a gyártási folyamathoz került beszerzésre, az alapanyag mennyiségét is alapul véve a teljes mennyiségre számított költségvetési csalás bűntettének kísérlete állapítható meg.

A költségvetést károsító bűncselekmények tényállásainak vizsgálatát összegezve megállapítható, hogy több mint egy évtizeddel létrehozásukat követően napjainkban is időről időre felmerülnek olyan dogmatikai és jogalkalmazási kérdések, melyek ismételten szükségessé tehetik korábbi, általánosan elfogadott álláspontok és megközelítések esetleges felülvizsgálatát.

IV. ÁFACSALÁS – KÖRHINTACSALÁS

IV.1. Az áfacsalások adózási háttere

Az adóbevételek tekintetében Magyarországon a legjelentősebb bevételi forrás az általános forgalmi adó, melynek részaránya 2019 évre már meghaladta a költségvetési bevételek 30%-át.[141] Ennek okán a költségvetést károsító hatása, e képesség esetleges állandósulása és a visszaélések elleni fellépés kihívásai indokolják, hogy az áfa megfizetésének elkerülésére irányuló magatartások egyes kérdései önálló fejezetben kerüljenek feldolgozásra.

Az áfa működési mechanizmusát tekintve fogyasztási típusú adó, mint adóteher a fogyasztókat sújtja, mint bevétel pedig a költségvetést érinti.
Az adóból származó költségvetési bevétel alakulását közvetlenül a fogyasztás és az áfakulcs mértéke határozza meg. Ennek alapján napjainkra általánossá vált azon nézet[142], hogy az áfa a legigazságosabb adónemnek tekinthető, mivel az állampolgárok a fogyasztás arányában járulnak hozzá a közteherviseléshez, ezáltal a fenntarthatósághoz.

A magasabb jövedelem nyilvánvalóan nagyobb fogyasztást, ez pedig értelemszerűen magasabb áfabevételt eredményez. Hazánkban az általános forgalmi adóra vonatkozó háttérszabályokat 2008. január 1-től az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) határozza meg, melyet hatályba lépése óta közel 70 alkalommal módosítottak. A törvény hatálya kiterjed a belföldön ellenérték fejében történt termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra, a Közösségen[143] belüli termékbeszerzésre és a termékimportra, amelyek után adót kell fizetni.[144] Ezen ügylettípusok az általános forgalmi adóra elkövetett költségvetési csalások jellemző elkövetési magatartásaként egyaránt szóba jöhetnek. Mindazonáltal leggyakoribbnak a

[141] Az Állami Számvevőszék Elemzése a digitális eszközök adózásban történő alkalmazása, 2021, 9. https://www.asz.hu/storage/files/files/elemzesek/2021/digitalis_adozas_20210202.pdf?ctid=1259 (letöltés: 2021.12.29.)
[142] Lásd pl.: Domonkos László előszavát az Állami Számvevőszék által 2019–ben készített elemzéshez (*Az általános forgalmi adó csökkentés hatásai a fenntartható kifehérítés folyamatára)*, https://www.asz.hu/storage/files/files/elemzesek/2019/afa_20191206.pdf?ctid=1271(letöltés: 2021.08.18.)
[143] A 2007. évi CXXVII. törvény jelenleg is az Európai Közösség (Közösség) fogalmát alkalmazza a hatályos Európai Unió megnevezés helyett.
[144] Áfa tv. 2. §

belföldön történt termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás, illetve a belföldi értékesítést megelőző Közösségen belüli beszerzés utáni áfafizetési kötelezettség elmulasztása tekinthető, melyek igen gyakran láncügyletek formájában jelennek meg.

Az Áfa tv. 138. §-ában írt általános szabály szerint általános forgalmi adót az fizet, aki terméket értékesít vagy szolgáltatást nyújt, míg az Áfa tv. 56. §-a szerint a fizetendő adót a teljesítéskor kell megállapítani, kivéve, ha a törvény másként rendelkezik. Eltérő szabályként az adófizetési kötelezettség a számlakibocsátással már abban az esetben is beáll, ha teljesítés ahhoz kapcsolódóan nem történik.[145] Hasonló módon adófizetésre kötelezett az is, aki a számlán áthárított adót tüntet fel.[146] Az Áfa tv. által meghatározott legáltalánosabb esetben belföldön végbemenő ügyleteknél a számlakibocsátó a termékértékesítésről vagy szolgáltatásnyújtásról kiállított számlán történt felszámítással az általános forgalmi adót a számlabefogadóra hárítja át, aki a bruttó érték részeként a számlakibocsátó részére megfizeti.

Az adó kétszeri befizetésének és halmozódásának elkerülése érdekében illeti meg a számlabefogadót az adólevonási jog[147], amely akkor keletkezik, amikor a fizetendő adót meg kell állapítani, vagyis legkorábban már a számlakibocsátáskor, ha az nem esik egybe a teljesítéssel. Az adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót[148], amelyet másik adóalanytermék értékesítése vagy szolgáltatás nyújtása során rá áthárított. Ennek tárgyi feltétele az ügylet teljesítését tanúsító számla.[149] Ennek megfelelően az Áfa tv. 153/A. §-ának (1) bekezdése alapján az adóalany a fizetendő adó összegéből levonhatja a rá áthárított, előzetesen felszámított adó összegét, melynek eredményeként egy adott bevallási időszakra a kettő különbözete határozza meg a fizetendő adó előjelét és mértékét.

Amennyiben a különbözet pozitív, vagyis az adott bevallási időszakra vonatkozó értékesítést terhelő adó összege meghaladja a beszerzést terhelőét, úgy a különbözet tekintetében befizetési kötelezettség keletkezik. Fordított esetben a negatív előjelű, beszerzést terhelő általános forgalmi adó többletet az adóalany az Áfa tv. alapján

[145] Áfa tv. 55. § (2) bekezdés
[146] Áfa tv. 147. § (1) bekezdés
[147] Áfa tv. 119. § (1) bekezdés
[148] Áfa tv. 120. § a) pont
[149] Áfa tv. 127. § (1) a) pont

visszaigényelheti, vagyis kérheti annak a kiutalását, illetőleg azt az adójogi elévülési időn belül az általános forgalmiadó-fizetési, vagy más adónemben fennálló adófizetési kötelezettségének a csökkentésére beszámíthatja.

Az Áfa tv. alapján Magyarországon az áfa általános mértéke – 2012. január 1. óta – az adó alapjának 27 százaléka. A 27%-os adókulcs mellett a jogszabály mellékletében meghatároz olyan termék- és szolgáltatás köröket, amelyekre vonatkozóan kedvezményes adókulcs alkalmazható.
Az általános forgalmi adó befizetések és visszaigénylések rendszere azonban csak abban az esetben képes az elvárt bevételi forrásokat a költségvetés számára biztosítani, ha az abban résztvevők a szabályokat betartva, legális keretek között gyakorolják a tevékenységüket. Ellenkező esetben nem csak a piaci versenyt torzítják, a feketegazdaság terjedését segítik, hanem a költségvetést és a verseny többi szereplőjét is megkárosítják. Ennek legáltalánosabb formája a fiktív számlák kibocsátására szakosodott gazdasági társaságok és magánszemélyek által kiállított számlák felhasználásával megvalósított költségcsökkentés, az áfa visszaigénylése, illetőleg levonásba helyezése, mely kiváló bevételi forrást, valamint adóminimalizálást tesz lehetővé az elkövetők részére.

Ennek leginkább jellemző ismérvei:

1. A számlában feltüntetett gazdasági esemény fiktív:
    - a számlában feltüntetett felek között nem jött létre tényleges gazdasági esemény (pl. tanácsadás, reklámtevékenység számlázása),
    - a valós gazdasági esemény nem azonos a számlán feltüntetett eseménnyel,
    - a létrejött szerződés semmis (színlelt szerződés, jogszabályba ütköző szerződés).
2. A gazdasági esemény nem a számlán feltüntetett felek között jött létre:
    - bizonyítható, hogy ismeretlen személy más nevében jogtalanul kötött szerződést,
    - nincs üzleti kapcsolat a számla címzettjével.
3. Eltűnő kereskedő:
    - ügyvezetője nem lát el tényleges cégvezetési feladatokat,
    - egyetlen szerepe annak az áfatartalomnak a „meggenerálása”, mely soha nem kerül a költségvetés részére megfizetésre,

- az általuk generált, de meg nem fizetett áfa felszámítása lehetőséget teremt a jogosulatlan levonásba helyezésre, illetve visszaigénylésére,
- tevékenysége nemzetközi, elsősorban Európai uniós termékkereskedelemhez kapcsolódik,
- jellemzően egyedi azonosításra nem alkalmas tömegárut forgalmaz,
- könyvviteli nyilvántartást nem vezet, bevallást nem ad be, adót nem fizet. A rendszeres bevallást adó vállalkozások is áfa minimalizálók és előfordul, hogy a bevallott minimális adót sem fizetik meg.

IV.2. Az európai uniós termékkereskedelem adózási háttere

Az Európai Unió egységes piacának létrejöttével egyidejűleg 1993. január 1-én lépett hatályba a Közösségen belüli értékesítés ideiglenesnek tervezett, de ma is létező mechanizmusa, mely szerint az adóztatás a fogadó tagállamban történik, az indulás helye szerinti tagállamban pedig az értékesítés adómentességet élvez. A közösségi termékkereskedelem általános forgalmi adóra vonatkozó hatályos szabályozása[150] az EU közös hozzáadottértékadó-rendszere alapján valósul meg, melynek alapvető elemei a következők szerint foglalhatók össze:

Európai Unión belüli termékértékesítés

Az Európai Unión belüli értékesítés – amennyiben a termék vevője az EU más tagállamában bejegyzett adóalany – mentes az adó alól, tehát az eladó adómentesen értékesíti áruját, mely után a beszerzéseit terhelő, korábban felszámított adó összegét visszaigényelheti. Ehhez két feltétel teljesülése szükséges:

- a vevő rendelkezik érvényes uniós adószámmal,
- az adásvétel tárgyát képező áruk dokumentáltan elhagyták az eladó országát.

Európai Unión belüli termékbeszerzés

Az uniós értékesítést követően az általános forgalmi adót a beszerző fél fizeti meg, mivel az Unión belüli termékbeszerzések fő szabály szerint áfakötelesek. Ennek megfelelően

[150] 2006/112/EK irányelv – az EU közös hozzáadottértékadó–rendszere [HL L 347, 2006.12.11.]

az Európai Unió tagállamaiból történő beszerzés esetén főszabály szerint (amennyiben az ügylet adóalanyok között bonyolódik), a beszerzőnek Magyarországon – a termékekre vonatkozó belföldi áfa-kulcs alkalmazásával – áfafizetési kötelezettsége keletkezik. Abban az esetben azonban, ha az importált árut egy másik tagállamba történő adómentes továbbértékesítés céljából hozták be, az importőr – 42.00-ás felfüggesztett vámeljárás keretében[151] – mentesül az adókötelezettség alól.

Az adót magának az adóalanynak kell az önadózás rendszerében bevallania és megfizetnie. Az Európai Unión belüli beszerzést terhelő fizetendő áfa tekintetében ugyanakkor az adóalanyok – az Áfa tv. 120. § b) pontja alapján – a beszerzett termékhez kapcsolódó előzetesen felszámított adó tekintetében adólevonási joggal is rendelkeznek. A beszerző tehát nem csupán felszámítja az áfát (a belföldi szabályoknak megfelelő kulccsal), de ugyanabban az adó-megállapítási időszakban rögtön levonásba is helyezheti azt, amennyiben az adólevonási jog gyakorlásának feltételei fennállnak.

IV.3. A több tagállamot érintő, szervezett áfacsalások mechanizmusa

Az adócsalási konstrukciók kialakulását nyilvánvalóan segíti az áfarendszer azon szabálya, mely a Közösségen belüli termékértékesítések adómentességét, a 0%-os áfa kulcsú értékesítések keretében az értékesítéshez kapcsolódó beszerzéseket terhelő – input – áfára vonatkozó levonási joggal teszi lehetővé. Így a határon átnyúló konstrukciókban a csaló társaságoknak nem kell megelőlegezniük az áfát, költségeik minimálisra csökkenthetők. Nehézséget jelent ugyanakkor a tagállami ellenőrzések szempontjából az a tény, hogy míg az uniós értékesítéshez kapcsolódó, beszerzéseket terhelő, előzetesen felszámított áfa levonása az egyik – az eredet szerinti – tagállamban történik, addig az értékesítés után az adó megfizetése már a másik – célország szerinti – tagállam joghatósága alá tartozik. Az egyes tagállami adóhatóságok joghatósága az ellenőrzések szempontjából ugyanakkor csak a saját területükön honos gazdálkodó szervezetekre terjed ki, vagyis a más tagállamban honos vállalkozások által folytatott tevékenységek, illetve a tevékenységet végző társaság adatai tekintetében – kivéve természetesen a

[151] A 42- es eljárás kóddal végzett vámeljárást az importőr annak érdekében alkalmazza, hogy az áruk egy másik tagállamba történő továbbszállítása esetén héa mentességet kapjon. A héát a rendeltetési tagállamban kell megfizetni.

VIES[152] adatbázisba feltöltött, automatikusan cserélt adatokat – az adóhatóságnak már nemzetközi jogsegélyt kell kérnie.
Napjainkban a hazai és európai uniós költségvetésnek kiemelt károkat okozó elkövetési magatartássá egyértelműen a hozzáadott érték adóval (áfával) összefüggésben megvalósított olyan visszaélések váltak, melyek közösségen belüli termékértékesítéshez, körbeszámlázásokhoz, illetve ún. láncügyletekhez kapcsolódnak. Ez utóbbi fogalom leginkább egy olyan folyamatként definiálható, melyben a terméket többször értékesítik oly módon, hogy azt közvetlenül a láncolatban első értékesítőtől a sorban utolsó beszerző nevére szóló rendeltetéssel adják fel küldeményként vagy fuvarozzák. A láncértékesítésnek tehát az egyszeri árumozgás mellett legalább három szereplővel kell rendelkeznie, viszont a szállítás megszakadása esetén láncról már nem beszélhetünk az első eladó és utolsó beszerző viszonylatában.

Az Európai Bizottság 2020 szeptemberében közzétett jelentése szerint[153] a tagállamok 2018-ban 140 milliárd EUR veszteséget voltak kénytelenek elkönyvelni a hozzáadottérték adó (továbbiakban héa) kiesés miatt, melynek egyik jelentős, ha nem is kizárólagos elemeként az adókijátszás és adócsalás határozható meg. A jelentés a várható és a befolyt bevételek közötti különbséget elemezve rámutat arra, hogy a héacsalás felszámolása érdekében átfogóan kell megreformálni az uniós héa szabályokat, a héabeszedés előmozdítása érdekében pedig fokozni kell a tagállamok közötti együttműködést.

Az Európai Unió – miután a Közösségen belüli értékesítés ma is létező mechanizmusát csak átmenetinek szánták a végleges rendszer megteremtéséig – évek óta készül a héa-rendszer alapjaiban történő megreformálására, mely a mai napig nem valósult meg. Az átfogó reformok bevezetésének folyamata olyannyira hosszadalmas, hogy a legsürgetőbb problémák megoldására időről időre gyorsintézkedések bevezetése válik szükségessé.
Ennek aktuális részeként 2020. január 1-én hazánkban is életbe lépett az úgynevezett „Quick Fixes" csomag[154], melynek elsődleges célja az adócsalások elleni küzdelem és különösen a határon átnyúló közösségi ügyletekkel kapcsolatos adóelkerülés, illetve a

[152] Adóhatóságok közötti áfa információcsere rendszer (VAT Information Exchange System – VIES).
[153] https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu /IP_20_1579 (letöltés: 2021 augusztus 15.).
[154] A Tanács 282/2011/EU Végrehajtási Rendelete a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról [HL L 77, 2011.03.23., 1-22.]

körhinta csalások kivédése. A csomag négy intézkedést tartalmaz: a lehívásos (vevői) készlettel kapcsolatos új rendelkezéseket, az áfaazonosító szám kötelező ellenőrzését, a láncügyletek szabályainak pontosítását és a közösségen belüli termékértékesítések adómentességére vonatkozó bizonyítékok egységesítését.

IV.3.1. Az Európai Unión belüli termékkereskedelemhez kapcsolódó áfacsalások típusai

Európai Unión belüli beszerzés eltitkolása az adóbevallásban

Az áfacsalás 2010-es évekbeli tipikus hazai esetének volt tekinthető azon elkövetői magatartás, melynek során a magyar adózó másik tagállamból történő termékbehozatala esetén a közösségen belüli beszerzést az adóhatóság előtt eltitkolva a bevallásában egyáltalán nem szerepeltette. Ilyen esetekben a behozott áru nem szerepelt a könyvekben, annak belföldi értékesítése illegálisan történt meg, az áfa felszámítása és áthárítása elmaradt. Napjainkra azonban a VIES rendszer – mely információt szolgáltat az unión belüli adóügyletek ellenőrzéséhez – egyre inkább háttérbe szorította ezen elkövetési formát. Ennek elsődleges oka, hogy az adóhatóság a gazdálkodó által uniós beszerzésként jelentett tételeket a VIES rendszerben automatikusan összeveti a partnerek által uniós értékesítésként jelentett tételekkel, így az eltérésekre és az ebből adódó visszaélésekre meglehetősen könnyen fény derülhet.

Látszólagos uniós termékértékesítés

Az előzőkhez hasonlóan a 2010-es évek tipikus visszaélési formája volt a látszólagos uniós termékértékesítés. Ennek során a hazai gazdálkodó adómentes közösségen belüli értékesítésként (0 % áfa felszámolásával) szerepeltetett a bevallásában olyan árumozgást, amelynek kapcsán a belföldi termékbeszerzéshez kapcsolódóan megfizetett általános forgalmi adót tekintve visszaigénylő pozícióba került. A termékértékesítés azonban – tényleges árumozgás nélkül – kizárólag papíron valósult meg, annak egyetlen célja a beszerzést terhelő áfa jogosulatlan megszerzése és a látszólag külföldre értékesített árumennyiség számla nélkül, vagy fiktív számlával történő belföldi értékesítése volt.

Napjainkra az ismertetett határokon átnyúló termékkereskedelemhez kapcsolódó egyszerűbb csalási mozzanatokat egyre inkább felváltotta a szervezett áfacsalás, a klasszikus körhintacsalás, illetve annak speciális magyar változata, mely a hazai magas

áfakulcsot kihasználva alapvetően az európai uniós termékkereskedelemmel áll összefüggésben.

A klasszikus körhintacsalás

A körhintacsalás, vagy másnéven karusszelcsalás a nemzetközi szinten elterjedt, több tagállamot érintő körbeszámlázással megvalósított áfacsalások gyűjtőneve, mely több altípusra bontható és leginkább a szervezettséggel és bonyolult számlázási láncolatokkal jellemezhető. Az egyes csalási mechanizmusok működésének felismerése érdekében elengedhetetlen a csalási folyamat szereplőinek bemutatása, karakterük jellemzése a nyomozóhatóság által alkalmazott kategorizálásnak megfelelően.[155]

IV.3.2. A csalási folyamat szereplői

Missing Trader - hiányzó kereskedő

Az áfacsalási láncolatokban az első belföldi szereplő, akinek feladata a látszólagos uniós termékbeszerzés, majd az ez követő belföldi továbbértékesítés a feladata. Tényleges kereskedelmi tevékenységet valójában nem végez, elsődleges funkciója – első belföldi értékesítőként – annak az áfatartalomnak a „generálása", mely a láncolat további tagjai által már levonásba helyezhető. A felszámított általános forgalmi adó tekintetében formailag adófizetési kötelezettsége keletkezik, melyet nem teljesít. Ennek érdekében egymástól formailag eltérő technikák kerülnek alkalmazásra, melyek a következők szerint kategorizálhatók:

- Bevallási kötelezettséget nem teljesítő, könyvelést sem vezető társaságok. Miután meglehetősen hamar az adóhatóság látókörébe kerülnek, életciklusuk rövid, néhány bevallási időszakra korlátozódik, melyet követően „dobják" az adott társaságot és szerepe a következő *missing trader* által kerül átvételre.
- Nullás vagy adattartalom nélküli bevallást benyújtó társaságok, melyek számadatok nélküli bevallásukkal azt jelzik, hogy nem folytattak tevékenységet. A nullás bevallás célja; minél távolabbra tolni azt a pillanatot, amikor felfedezik a csalást. Az adóhatóság figyelme ebben az esetben csak akkor terelődik rájuk, amikor ellentmondást észlel az áfa bevallás és a társaság tevékenysége között az általa kibocsátott számlák

[155] MAGYAR–ÁHEL Eszter: *Áfacsalások az Európai Unióban,* In: SZABÓ Andrea (szerk.) *Pénzügyi nyomozói kézikönyv,* Dialóg Campus Kiadó, Budapest, 2018, 123–136.

befogadójának ellenőrzése során. További bizonyíték lehet a VIES kontrolladatok összevetése, hiszen a csalárd láncolatban betöltött szerepük szerint rendelkezniük kell uniós termékbeszerzéssel. A nullás bevallás és az értékesítő által jelentett kontrolladat különbsége a VIES eltérés, mely alkalmas lehet a hiányzó kereskedők felfedezésére.

- Fizetési kötelezettség teljesítését elmulasztó társaságok *((Defaulting Traderek),* melyek benyújtják áfa bevallásaikat, összesítő nyilatkozataikat, azonban elmulasztják kereskedelmi tevékenységükkel kapcsolatosan felmerült fizetési kötelezettségük teljesítését. Ezen eljárás egyetlen célja kitolni azt az időpontot, amikor felfedezik a csalást. Miután bevallási és bejelentési kötelezettségeit időben teljesíti, hosszabb ideig is működhet anélkül, hogy az adóhatóság látókörébe kerülne.
- Adóminimalizáló társaságok, melyek benyújtják áfa bevallásaikat, összesítő nyilatkozataikat, azonban a belföldi termékértékesítéssel kapcsolatban felmerülő áfafizetési kötelezettségüket minimálisra csökkentik. A konstrukció alapjául belföldi beszerzést vagy szolgáltatást tartalmazó – utólag fiktívnek bizonyuló – számlák levonásba helyezhető áfatartama szolgál, mellyel az eltűnő kereskedő „kiüti" a fizetendő áfa összegét. Bevallási és bejelentési kötelezettségeit szintén időben és látszólag szakszerűen teljesíti, ezáltal hosszabb ideig is működhet anélkül, hogy az adóhatóság látókörébe kerülne. Esetleges kiválasztása esetén ellenőrzésének eredményes lefolytatása érdekében szükségszerű a levonásba helyezett áfát tartalmazó gazdasági események, azaz a gazdálkodó befogadott számlák valódiságának vizsgálata, mely igen gyakran további ellenőrzést igénylő, időnként végtelennek tűnő körbeszámlázásokat körvonalaz.

Látszólag tehát a *missing trader* az, aki nem teljesíti bevallási, fizetési kötelezettségét, megvalósítva ezzel a költségvetési csalás tényállásának tettesi alakzatát, minek eredményeként a láncolatban mögötte álló szereplők adójogi szerepe és tevékenysége nem kifogásolható. Valójában azonban a láncolat tényleges haszonhúzói a konstrukció részeként hozták létre a missing trader szerepkört annak érdekében, hogy az adóhatóság előtt e gazdálkodók kerüljenek elsődlegesen „reflektorfénybe".

Vonatkozásukban azonban adóhiány megállapítása, illetve vezetőinek tettesi minőségben történő felelősségre vonása kizárólag az elkövetői kör által eltervezett, érdemi eredménnyel nem járó adó- és nyomozóhatósági intézkedések megtételét szolgálná. Ennek megvalósítása érdekében a *missing trader* társaságok formális „vezetői" igen gyakran nehéz szociális helyzetben élő, avagy a társadalom perifériájára szorult,

rendszerint nehezen felkutatható, elérhető személyek vagy külföldi állampolgárok, kik minimális ellenszolgáltatásért vállalták a cég alapításához, fenntartásához szükséges ügyvezetői szerepkört. A társaságok jellemzően székhelyükön elérhetetlenek, vagy székhelyszolgáltatónál bejegyzett ún. postafiók cégek, melyek kizárólag cégjogi értelemben léteznek. A cégláncolat rendszerszerű működésének bizonyítása esetén azonban megállapítható annak ténye, hogy a *missing tradernek* (amelyből törvényszerűen egy van a láncolatban) az ügylet során ténylegesen nem keletkezett olyan belföldi értékesítésből származó valós bevétele, amelyhez kapcsolódóan áfafizetési kötelezettségét nem teljesítette. Ennek okán az eltűnő kereskedői pozícióban lévő társaságok vezetői tevékenységükkel büntetőjogi értelemben a költségvetési csalás részesi alakzatát valósítják meg bűnsegédi minőségben.

Fontos azonban megjegyezni, hogy a hiányzó kereskedő elnevezés jelen konstrukcióban nem kizárólag a társaság utolérhetetlenségére (hiányára) utal, hanem arra is, hogy esetükben a valós kereskedelmi tevékenység, illetve ennek feltételei, valamint a folytatására irányuló szándék is hiányzik.

Buffer - a közbeiktatott láncszem

A számlázási láncolat irányítói közbekapcsolt láncszemeket, ún. *buffereket* alkalmaznak a tényleges haszonhúzók lelepleződésének elkerülése érdekében, amelynek elsődleges feladata a *broker* (haszonhúzó) védelme. A számlák áramlását tekintve a *buffer* elméletileg a hiányzó kereskedő után következik és beékelődik a *missing trader* és a *broker* közé, ez utóbbi elfedése céljából. *Buffer* elvileg korlátlan számban beépíthető a rendszerbe, így az, hogy egy csalási folyamat során a mesterségesen felépített láncolatban hány található belőle, mindig a csalás szervezőinek döntése. A hazai gyakorlatban napjainkra leginkább a több *buffert* alkalmazó, összetett láncolatok váltak jellemzővé.

Tekintve, hogy a láncolatban alapvetően a „generált", de be nem fizetett áfa összege az, amely a csalás szervezőinek nyeresége, ezért a *bufferek* az értékesítési láncolatban a piaci árnál alacsonyabb árat és nagyon alacsony, minimális árrést alkalmaznak. Ennek oka, hogy a gyakran meglehetősen hosszúra nyújtott mesterséges láncban nem cél a végső fogyasztói ár felhajtása, hiszen az a terméket eladhatatlanná tenné. A láncolat végén lévő *broker* ugyanis az eladhatóságban érdekelt, így az általános piaci árnál kedvezőbb kínálat fenntartása – mely a rendszerből kivett áfából finanszírozható – olyan versenyelőnyt

biztosít számára, mely a piac tisztességes szereplői által nem behozható. A *buffer* jellemzően eleget tesz áfa-bevallási kötelezettségének és időben be is fizeti áfa terheit a költségvetésbe. A minimális árrésnek köszönhetően azonban bevallásaikban a nagy forgalom mellett a fizetendő és a levonható adó mértéke közel azonos, így a megfizetett áfa esetében gyakran igen csekély összegekről van szó. További gyakori jellemzőjük, hogy nem rendelkeznek az általuk bonyolított gazdasági tevékenységhez szükséges személyi, tárgyi feltételekkel (alkalmazottak, raktárak, szállítóeszközök, forgótőke stb.), így a társaság üzleti tevékenységét formálisan a gazdasági tevékenység folytatása teljesen képzetlen személyek, mint ügyvezetők végzik. Ezen vállalkozások az adóhatóság számára általában elérhetőek, rendszerint együttműködők, egészen addig a pontig, amíg nem válik nyilvánvalóvá számukra, hogy szerepüket az ellenőrzés felismerte. Büntetőeljárás során beszerzett bizonyítékok hiányában az adóhatósági felelősségre vonásuk igen gyakran nehézségekbe ütközik, mivel az adóigazgatási eljárás eszközeivel a csalásban való szándékos részvételük kevésbe bizonyítható.

Broker - a nyereségszerző vagy haszonhúzó

A *broker*, tehát haszonhúzó gazdálkodó az a társaság, mely rendszerint az utolsó szem a belföldi számlázási láncolatban. Elnevezése arra utal, hogy ez a vállalkozás az, aki hasznot húz a csalással elérhető alacsony árakból, illetve érvényesíti a csalásban vele együttműködő cégektől befogadott számlákra alapozott áfalevonási jogát. Így a *broker* az, aki realizálja a profitot, amelynek érdekében a láncolatot felépítették. A folyamat végén ez a szereplő vásárolja meg a terméket a hiányzó kereskedőtől – ritkábban közvetlenül – többnyire átszámlázó *buffer* cégeken keresztül, majd a belföldön a piaci ár alatt, jelentős versenyelőnnyel közvetlenül értékesíti, vagy továbbértékesíti azt az EU más tagállamába, esetleg harmadik országba adómentesen.

Tekintve, hogy a *broker* azon résztvevője a láncolatnak, aki levonásba helyezéssel, vagy visszaigényléssel kiemeli az áfát a költségvetésből, ezért ezt a vállalkozást a lehető legtovább igyekeznek életben tartani a csalás szervezői. A hazai gyakorlatban igen gyakran a *broker* az, mely a teljes számlázási láncolatot maga alá telepítve, azt a háttérből irányítva tesz szert az áfából finanszírozott extraprofitra. Áfa bevallásának karaktere ennek megfelelően lehet adóminimalizáló, vagy folyamatos visszaigénylő, melynek érdekében bevallási, nyilvántartási kötelezettségeit rendre, precízen teljesíti. A bevallási karakterisztikájuk alapján az adóhatóság által az átlagosnál gyakrabban kiválasztásra

kerülhetnek, de csalárd tevékenységük felfedése és bizonyítása igazgatási eszközökkel rendszerint sikertelen. Az adóhatóság számára ugyanis jóhiszemű, kellő körültekintést tanúsító vállalkozásoknak tűnnek, könyvelésükben valamennyi gazdasági esemény szabályszerűen és hiánytalanul kerül megjelenítésre.

A *broker* minőségben történő részvétel speciális formájának tekinthető, amikor a vállalkozás – akár jelentős piaci szereplőként – szabályszerű, jelentős volumenű kereskedelmi tevékenységet folytatva, legális gazdasági tevékenységére „ülteti rá" az általa felépített és irányított áfacsalásra irányuló számlázási láncolatot. Ilyen esetekben az illegális tevékenység kiszűrése és tényleges kereskedelmi tevékenységtől történő elkülönítése az adóellenőrzések során szinte lehetetlen, miután a különböző beszerzési csatornák, mint kereskedelmi ügyletek formailag nem különböztethetők meg. A számlázási láncolatban való tudatos részvételt, a háttérből megvalósuló irányító szerepet és a személyi felelősséget alátámasztó bizonyítékok rendszerint büntetőeljárásban, nem ritkán bírói engedélyhez kötött leplezett eszközök alkalmazásával szerezhetők be.

Conduit - a csatorna társaság

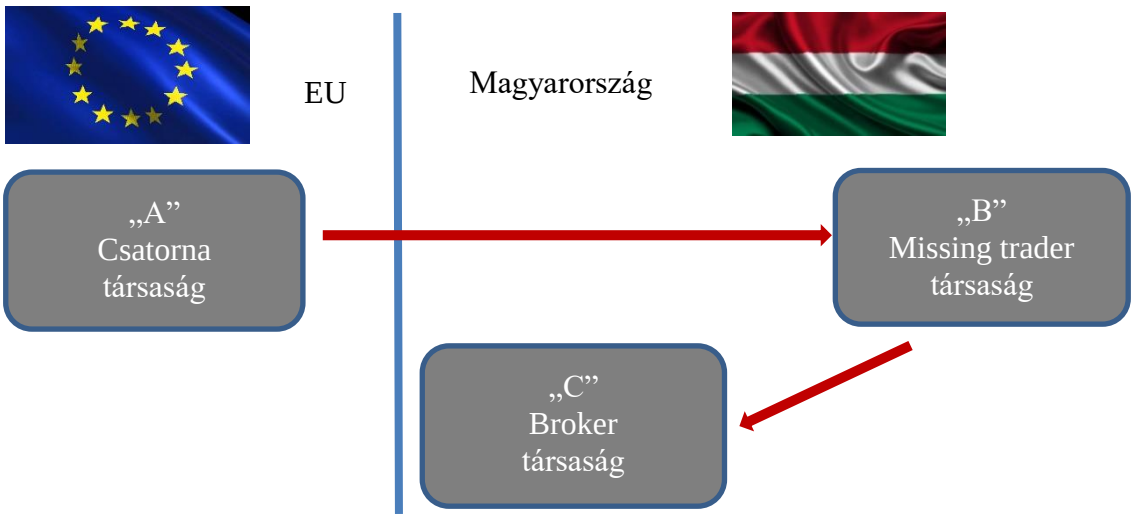
A csatorna társaság a fentebb említett három szereplőtől eltérő tagállamban működik. Az esetek jelentős részében azzal a céllal hozzák létre, hogy a csalási mechanizmust szolgálja, de az sem kizárt, hogy ténylegesen működő cég, amelynek nincs tudomása arról, hogy egy csalást megvalósító láncolat egyik tagja. A csatornatársaság a *broker* társaságtól vásárol árut, majd azt a hiányzó kereskedőnek értékesíti tovább. A *conduit* adóbevallási kötelezettségeinek rendszerint eleget tesz, bevallásaiban egyidejűleg szerepeltet közösségen belüli beszerzést és értékesítést, így elszámolandó adója többnyire nulla, vagy minimálisan negatív előjelű (működési költségei miatt), esetleg kis összegű befizetendő adót tartalmaz az adóhatóság „elaltatása" érdekében. A csalásra alapított *conduitok* jellemzően csak cégjegyzék szintjén léteznek, ezért könyvelésük az ügyletet érintő vevői és szállítói számláikon kívül valós gazdasági tevékenységhez kapcsolódó költségszámlákat nem tartalmaz. Mivel tevékenységük eredményeként a bevallásaiban szereplő elszámolandó adó többnyire nulla, tevékenysége pedig a sajátjától eltérő tagállamban keletkeztethet adóhiányt, így a helyi adóhatóság számára huzamos ideig (olykor egészen a másik tagállam nemzetközi megkereséséig) is láthatatlan maradhat. Gyakorlati tapasztalatok szerint a hazai elkövetői körök elsősorban Szlovákiában bejegyzett gazdasági társaságokat irányítanak az Unióból történő termékbeszerzés, illetve az Unióba történő termékértékesítés hátterének megteremtése érdekében.

Szervező

A szervező központi személyként megkülönböztetést igénylő, szerepkörét tekintve önálló entitás a szervezett áfacsalásban még abban az esetben is, ha a szervező olykor maga a *broker*, avagy a *broker* mögött álló, azt ténylegesen irányító személy. Ő szervezi a csalási láncolatot és elfedi magát strómanok, *missing trader* és *buffer* alkalmazásával. Ebben az esetben a tényleges operatív irányítást a cégvezetést is ő végzi, biztosítja a szabályos könyvelést és eleget tesz áfabevallási és fizetési kötelezettségeinek. Gyakorlati tapasztalatok szerint igen gyakran olyan magánszemélyről, vagy bűnözői csoportról van szó, aki(k) a háttérben maradva strómanokon keresztül alapíttat(nak) teljes céghálózatokat, melyben akár 50 -100 cég is lehet. A szervező(k) ezeknek a cégeknek az összehangolt irányításával szervezi(k) meg a számlázásokat és pénzügyi teljesítéseket a láncolat egyes szereplői között.

IV.3.3. A csalási folyamat struktúrája

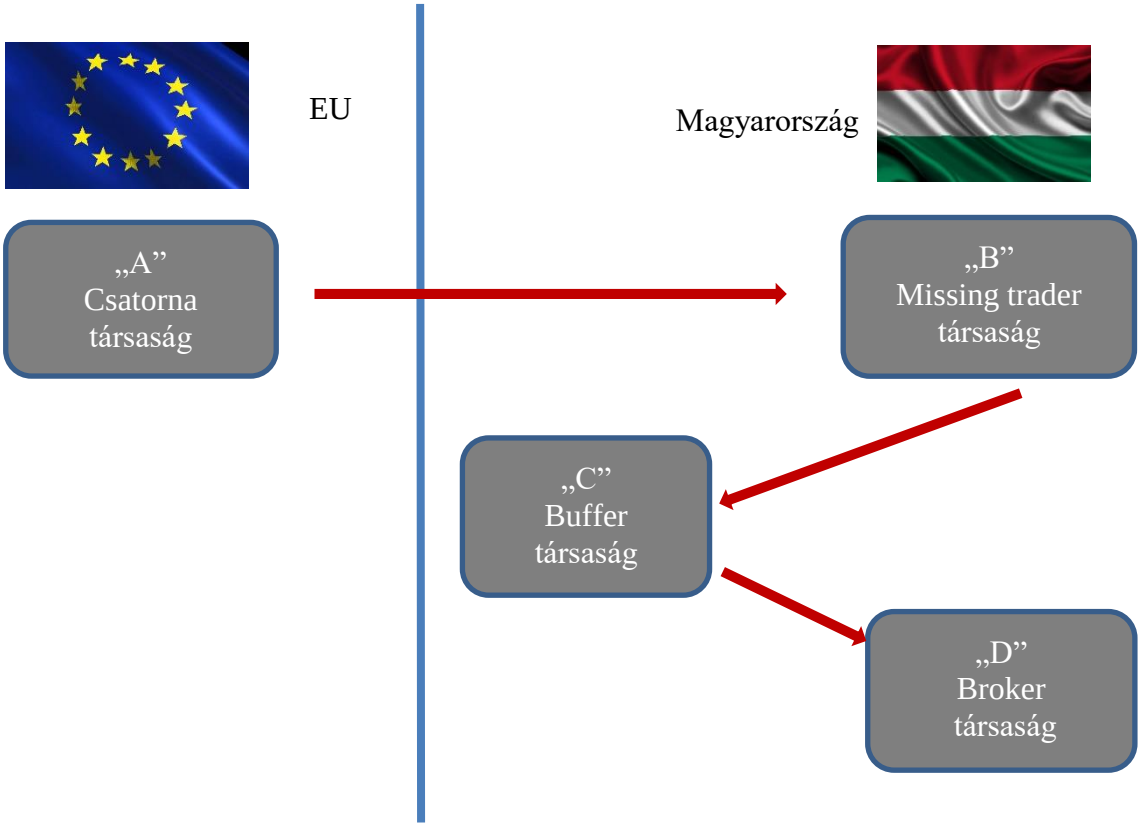
KEZDŐ SZINT



Az 1. tagállamban illetőséggel bíró „A” társaság (csatorna társaság) adómentes közösségen belüli termékértékesítést teljesít a 2. tagállamban bejegyzett „B” társaság részére. „B” társaság a gyakorlatilag áfafizetési kötelezettség nélkül szerzi be az árukat és azokat immáron belföldi értékesítésként áfával növelt áron értékesíti tovább a szintén a 2. tagállamban működő és bejegyzett „C” társaság részére.

A „B” társaság (mint Missing trader) megkapja az értékesítéseit terhelő áfát, de nem fizeti be a költségvetésbe, adóbevallást sem tesz, majd néhány hónap működés után eltűnik. A „C” társaság (Broker) azonban az ügylet eredményeként levonja az áfát a „B” társaságtól történő beszerzései után, és eladja a termékeket a belföldi piacon áfa felszámításával. Következésképpen a „C” társaság azzal, hogy belföldi beszerzésként áfalevonási jogot tud gyakorolni az általa beszerzett termékeket érintően, a belföldi termékértékesítéseit terhelő áfa fizetési kötelezettségét minimálisra tudja csökkenteni. A költségvetésnek okozott hátrány értelemszerűen a „B” társaság által felszámított, de meg nem fizetett áfa tartalom, melyet a „C” társaság úgy helyezhet levonásba (csökkentve ezáltal a fizetendő áfa összeget), hogy az soha nem került a költségvetésbe befizetésre. Összefoglalva tehát a Missing trader feladata annak az áfatartalomnak a „generálása” mely a termék továbbértékesítései során megteremti az áfa levonásba helyezésének lehetőségét.

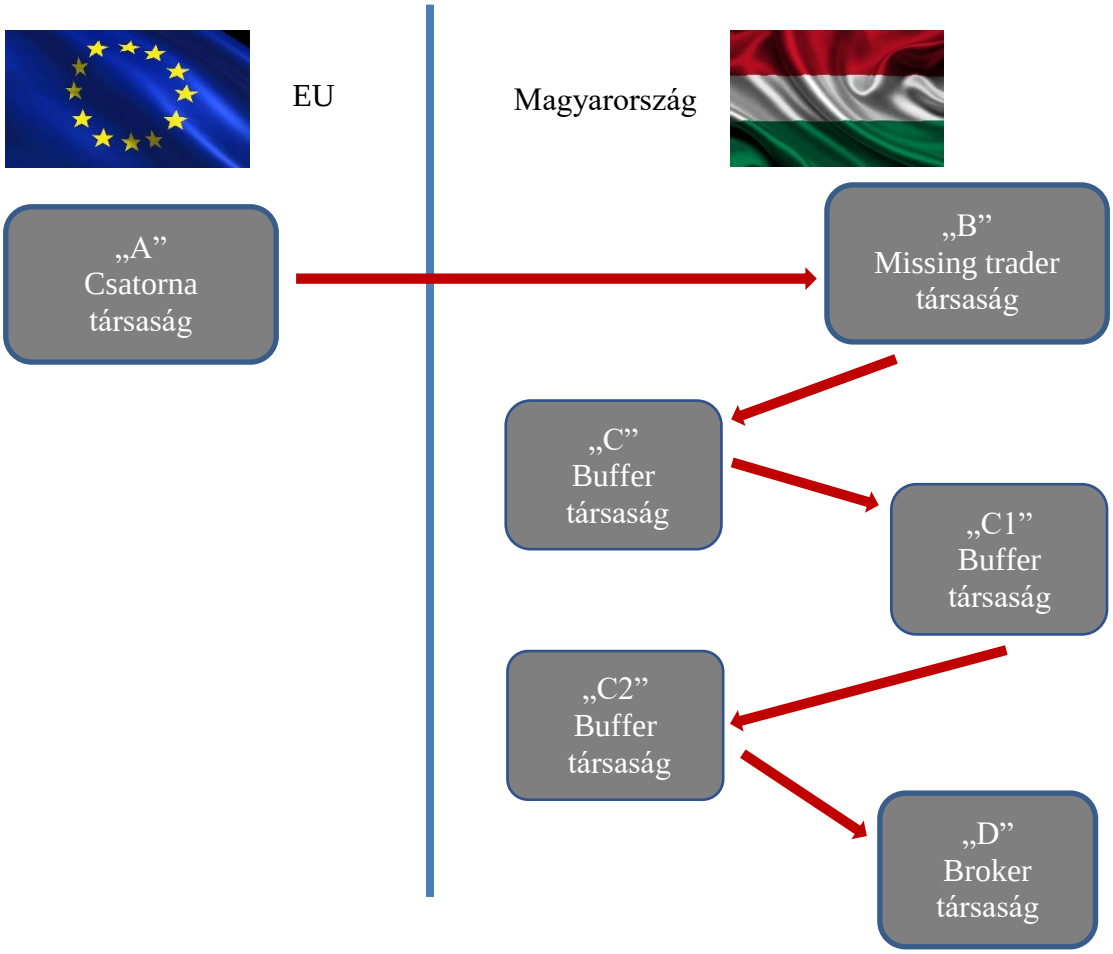
HALADÓ SZINT 1.0



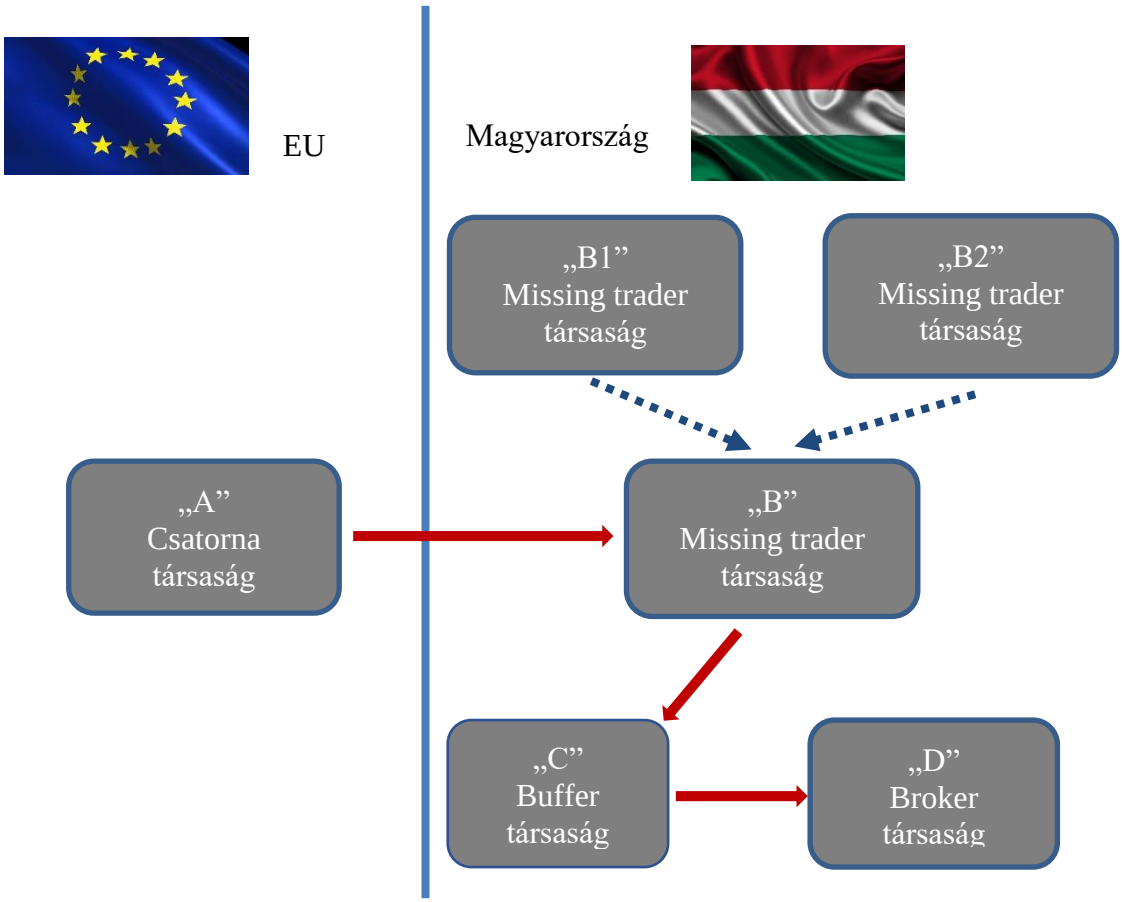
A csalás továbbfejlesztett változata, amikor ún. Buffert („C” társaság) illesztenek a hiányzó kereskedő, azaz a „B” társaság és a Broker („D” társaság) közé annak érdekében, hogy a közvetlen kapcsolatot megszüntessék, amely az összejátszás gyanúját kelthetné.

Ennek eredményeként a Broker társaság termékbeszerzése és értékesítése is szabályosnak tűnik, adózói magatartása látszólag kikezdhetetlen a Buffer közbeékelésének köszönhetően. Természetesen az ismertetett sematikus folyamatok rendkívül leegyszerűsítve mutatják be az áfafizetést elkerülő konstrukciókat, amelyek továbbfejlesztett változataiként a következő variánsokat indokolt bemutatni.

HALADÓ SZINT 2.0



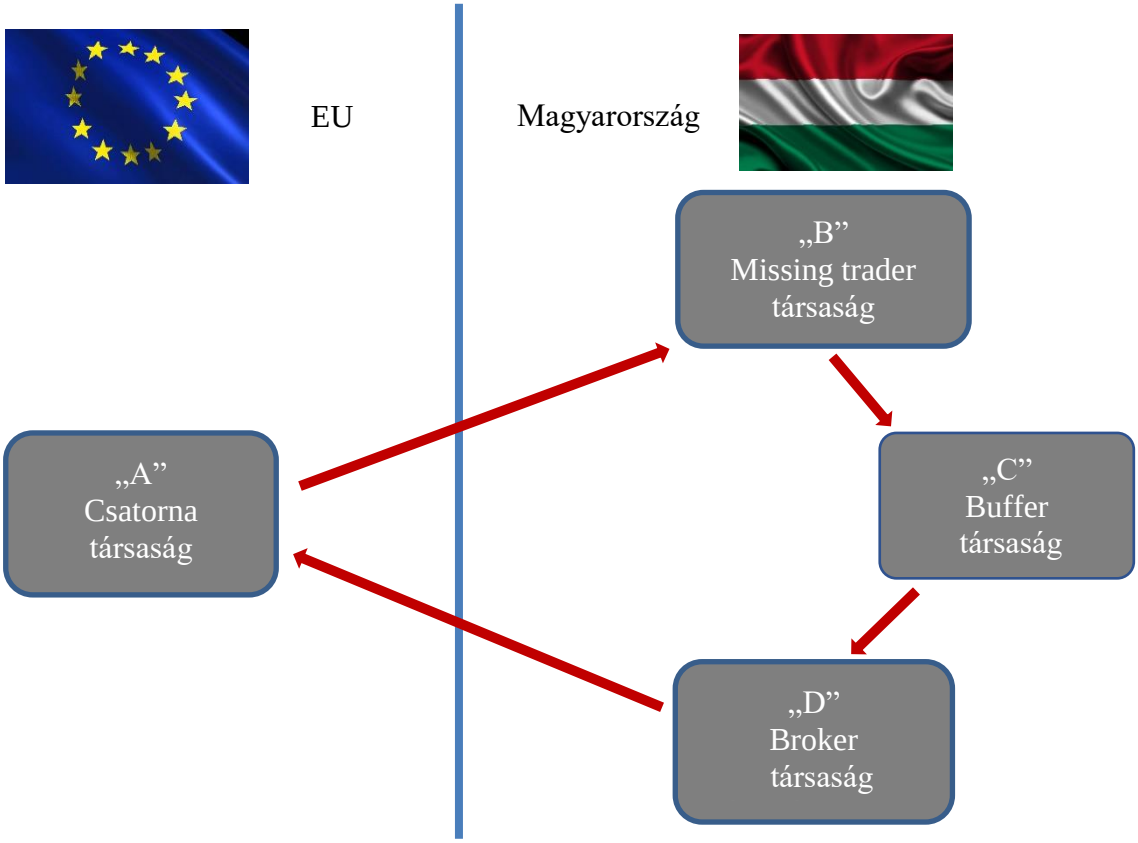
A csalás némileg továbbfejlesztett változata lehet, amikor több – földrajzilag különböző adóigazgatóságok illetékességébe tartozó – Buffert „C” társaságot illesztenek a hiányzó kereskedő, azaz a „B” társaság és a Broker „D” társaság közé, melynek elsődleges célja, hogy megnyújtsa/torzítsa az ügyletet, méginkább ellenőrizhetetlenné téve a visszaéléseket.



További fejlesztése a konstrukciónak a hiányzó kereskedő, azaz a „B” társaság adóminimalizáló magatartása, melynek során adóbevallást tesz és a termékértékesítései után fizetendő áfát is bevallja. Ennek ellenére áfát nem fizet, annak összegét „kiüti” olyan fiktív belföldi termékbeszerzések áfatartamával, melyek számláit szintén Missing trader „B1”, „B2” társaságok állították ki, s amely megteremti a lehetőségét annak, hogy a „B” társaság a „beszerzéseit” terhelő áfát levonásba helyezhesse.

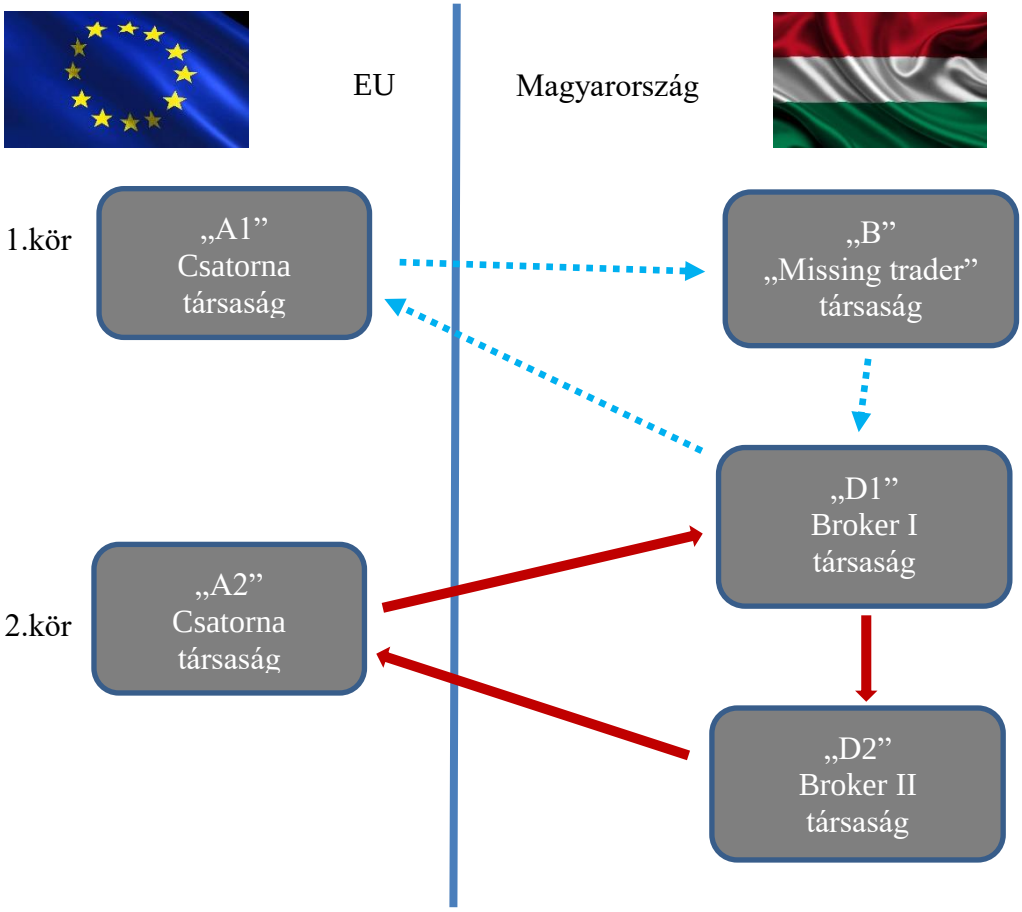
A végeredmény gyakorlatilag ugyanaz; a broker egy olyan konstrukciót alkalmaz, amely elsődleges célja a meg nem fizetett áfa megszerzése, levonásba helyezése. Mindez lehetővé teszi számára a konstrukció finanszírozása mellett, hogy olyan árelőnnyel legyen képes belföldön kínálatot teremteni, mellyel a piac tisztességes szereplői képtelenek versenyezni.

HALADÓ SZINT 4.0 Azaz a klasszikus körhinta csalás



A klasszikus körhintacsalás kizárólag akkor valósul meg, ha az áruk belföldi értékesítése helyett a broker, azaz a „D” társaság a beszerzett termékeket Közösségen belüli adómentes termékértékesítés keretében továbbértékesíti az 1. tagállamban bejegyzett „A” társaság (Csatorna) részére, majd visszaigényli az áfát a „C”-től befogadott számlák alapján. Ezt követően „A” társaság ismét végez egy áfamentes Közösségen belüli termékértékesítést „B” társaság részére és a csalási séma újra kezdődik, megvalósult tehát a láncolatban a termékek visszatérő jellegű körforgása, vagyis a körbeszámlázás. A konstrukció legfontosabb jellemzője, hogy a termékek ilyen típusú körbeszámlázásával a kereskedelmi ügyleteknek nincs valós gazdasági tartalma, azok soha nem kerülnek értékesítésre a végfelhasználó számára, következésképpen az áfabevételnél jelentkező veszteség elvileg korlátlan lehet. A kereskedelmi láncolat egyetlen gazdasági célja az áfa összegek megszerzése. Természetesen az „A” társaság, azaz a csatornatársaság azonossága az ismétlődő körbeszámlázásban jelentős kockázati tényezőt jelenthet, ezért az a konstrukción javítva igen gyakran az 1. tagállamban több gazdasági társaság látszólagos ügyleteinek eredményeként lép a körforgásba egy másik „A1” csatorna társaság.

PROFESSZIONÁLIS SZINT
KERESZTÉRTÉKESÍTÉS



A hiányzó kereskedő „Missing Trader” társaság eladja az általa EU-ból beszerzett 1. számú terméket áfa felszámítása mellett Broker I. társaságnak. Broker I. továbbértékesíti a terméket az első „A1” csatorna társaságnak, amely az Európai Unió másik tagállamában rezidens. Broker I. azonban nem igényli vissza a beszerzéseit terhelő áfát az uniós értékesítés eredményeképpen. Ezt követően vásárol egy második 2. számú terméket egy második „A2” csatorna társaságtól, melyet azt áfa felszámítása mellett továbbértékesíti a Broker II. gazdasági társaságnak. Broker I.-nek nem kell a második brokertől kapott adót az államnak befizetnie, mivel levonásba helyezi a Közösségen belüli adómentes termékértékesítés keretében az „első körös” 1. számú termék után visszaigényelhető áfát. A második broker a belföldön beszerzett 2. számú terméket továbbértékesíti egy Európai Unió másik tagállamában rezidens A2” csatorna társaságnak és visszaigényli a beszerzése során felszámított adót.

A keresztértékesítés előnye a „normál” körhintacsaláshoz képest az, hogy ebben az esetben kettő darab kör van. A második kör adójogilag tiszta, mivel nincs benne hiányzó kereskedő, minden résztvevő bevall, fizet. További *buffer* cégek beépítésével fejleszthető a rendszer még inkább megnehezítve a hatóságok számára a bűncselekmény bizonyítását.

Az ismertetett szervezett elkövetés jeleit mutató cselekmények esetében az adóhatóságnak rendkívül nehéz megtagadni az adóvisszatérítéshez, illetve az adólevonáshoz való jogot az Európai Unió Bíróságának (továbbiakban EUB) ítélkezési gyakorlatára figyelemmel. Az EUB vonatkozó döntései[156] szerint ugyanis a HÉA irányelvet úgy kell értelmezni az adósemlegesség, a tényleges érvényesülés és az arányosság elvével összefüggésben, hogy ezen elvekkel ellentétes az a nemzeti gyakorlat, amellyel az adóhatóság annak okán tagadja meg az áfa levonási jog gyakorlását, mivel:

- a termékek előállítása és értékesítése nem történhetett a számlák kibocsátója vagy annak alvállalkozója által, mivel a szükséges tárgyi és személyi feltételek nem álltak rendelkezésre;
- nem tartották tiszteletben a nemzeti számviteli szabályokat;
- az értékesítési lánc gazdaságilag nem volt indokolt, az alapul fekvő szerződések nem voltak szükségesek az érintett gazdasági ügyletek teljesítéséhez, illetve a számlakibocsátó gazdasági szükségesség és észszerűség nélkül vett igénybe alvállalkozói láncot;
- az értékesítési láncban személyi vagy szervezeti összefonódások álltak fenn;
- az értékesítési lánc részét képező egyes korábbi ügyletek szabálytalanok voltak.

Ennek megfelelően az áfalevonási jog megtagadása csak akkor megalapozott, ha az illetékes adóhatóság az egyes nemzeti jogszabályok által megkövetelt módon bizonyítja, hogy:

- az adóalany aktívan részt vett adócsalásban, vagy
- az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy az említett ügyletekkel a számlakibocsátó vagy a szolgáltatói láncban egy korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt.

[156] Lásd pl.: C–610/19 és C 611/19. sz. ügy.

IV.4. Következtetések

A jelen fejezetben ismertetett egyszerűsített és sematikus ábrákkal ellentétben a szervezett áfacsalások rendszerint lényegesen komplexebb formában jelentkeznek, igen gyakran több tagállamot és tagállamonként több gazdasági társaságot érintően, miközben a lehetséges csalási mechanizmusok fentiekben ismertetett variációi és kombinációi gyakorlatilag korlátlanok. Ennek tükrében a kiemelkedő károkozási képességgel jellemezhető áfacsalások folyamatainak azonosítása, a csalási mechanizmusok működésének és egyes szereplőinek felismerése hatékonyan járul hozzá a költségvetési bevételek büntetőjogi védelméhez. Az eredményes büntetőjogi fellépés ugyanis a folyamatban lévő bűncselekmény megszakítása, a károkozási képesség azonnali megszüntetése mellett egyfajta piactisztítást is eredményez. Ennek hatásaként ugyanis a jogosulatlan áfalevonásból jelentős versenyelőnyre szert tevő, extraprofitot termelő gazdálkodók helyét olyan valós gazdasági tevékenységet végző piaci szereplők vehetik át, amelyek adójogkövető magatartása a korábbiakban folyamatos versenyhátrányt eredményezett a piac tisztességtelen szereplőivel szemben.

V. AZ EURÓPAI UNIÓ KÖLTSÉGVETÉSÉNEK BÜNTETŐJOGI VÉDELME

A költségvetési bevételek védelmének aktuális kihívásaként jelenik meg a Közösségen belüli áfacsalásokon túlmenően az Európai Unió költségvetésének védelme is, mely az 1978. évi IV. törvény 2011. évi módosításáig önállóan, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése tényállásában nyert büntetőjogi védelmet.

A Büntető Törvénykönyv módosításával a jogalkotó 2012. január 1. napjától hatályosan létrehozta a költségvetési csalás tényállását, melynek eredményeképpen az Európai Unió költségvetése immáron a Btk. 396. § (1) bekezdése alapján részesül büntetőjogi védelemben. Ezen tényállás keretein belül a bűncselekmény alapvetően az Európai Unió által vagy nevében kezelt pénzalapokból származó támogatásokra, illetve az Európai Unió által vagy nevében kezelt költségvetésbe történő befizetésekkel összefüggésben az adott költségvetésnek vagyoni hátrányt okozva valósítható meg.

V.1. Az Európai Unió költségvetése

Az Európai Unió költségvetésének bevételi oldala

A bevételi oldal az Európai Unió összevont éves beszámolója szerint[157] a következő számarányok szerint alakult a 2019. évi pénzügyi évben.

1. „Tradicionális" saját források, melyek vámokból, mezőgazdasági vámokból, valamint beszedett cukorilletékekből állnak. A tagállamok által a beszedési költségek fedezésére visszatartható százalékos arány legfeljebb 25% lehet. A „tradicionális" saját források jelenleg a saját forrásokból származó bevételek valamivel több mint 10%-át teszik ki.
2. A héaalapú saját forrás, melyet a tagállamok által beszedett hozzáadottérték-adó becsült összegének lefölözésén alapul, melynek eredményeként a héabevételek meghatározott százaléka rendszeres átutalására kerül az Uniónak. Jelenleg a héaalapú források a saját forrásokból származó bevételek mintegy 10%-át teszik ki.

[157] A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és a Számvevőszéknek – Az Európai Unió Összevont éves beszámolója– 2019–es pénzügyi év [COM (2020) 288 final, 2020.06.26.]

3. A GNI-alapú saját források, azaz a tagállamok befizetései bruttó nemzeti jövedelmük százalékában. A GNI-alapú saját forrás az 1990-es évek vége óta megháromszorozódott, és általában a saját forrásokból származó bevételek mintegy 70%-át teszi ki.
4. Műanyagalapú saját forrás, melyet 2021. január 1-től vezettek be a 2020. évi sajátforrás-határozattal[158] a nem újrahasznosított műanyag csomagolási hulladék mennyisége alapján. Az ebből a forrásból származó bevétel a becslések szerint az uniós költségvetés mintegy 4%-át teszi ki.
5. Egyéb bevételek közé tartoznak az EU személyzete által a fizetésük után fizetett adók, a nem uniós országok egyes uniós programokhoz teljesített hozzájárulásai, valamint a versenyjogi vagy egyéb szabályokat megsértő vállalkozásokra kirótt bírságok. Többlet esetén minden egyes pénzügyi év eredményét bevételként átviszik a következő év költségvetésébe. Az egyéb bevételek, az eredmény és a technikai kiigazítások általában a teljes bevétel körülbelül 2-8%-át teszik ki.

Az Európi Unió költségvetésének kiadási oldala

A Tanács (EU, EURATOM) 2020/2093 Rendelete (2020. december 17.) a 2021-2027-es időszakra vonatkozó többéves pénzügyi keretben határozza meg azokat a kiadási kategóriákat (előirányzatokat), amelyekbe a bevételek finanszírozásként szétosztásra kerülnek. Mindez közel 40 uniós kiadási program finanszírozásához kapcsolódva a következő hét kiadási területet fedi le.

1. Egységes piac, innováció és digitális gazdaság
2. Kohézió, reziliencia és értékek
3. Természeti erőforrások és környezet
4. Migráció és határigazgatás
5. Biztonság és védelem
6. Szomszédság és a világ
7. Európai közigazgatás

Az EU hosszú távú költségvetése 2021-2027. közötti időszakban összességében 2,018 billió EUR összegű forrást juttat a koronavírus-világjárvány okozta gazdasági és társadalmi károk helyreállítására, valamint a modern és fenntarthatóbb Európára való

[158] A Tanács (EU, Euratom) 2020/2053 Határozata az Európai Unió saját forrásainak rendszeréről és a 2014/335/EU, Euratom határozat hatályon kívül helyezéséről [HL L 424, 2020.12.15., 1-10.]

átállás irányítására. A csomag egyrészt az 1,211 billió EUR „standard" hosszú távú költségvetésből (a többéves pénzügyi keretből), valamint új elemként a Next Generation EU elnevezésű 806,9 milliárd EUR ideiglenes helyreállítási eszközből áll.

V.2. Az Európai Unió költségvetésének egységes büntetőjogi védelme

Az egységes büntetőjogi védelem igényét elsősorban az Európai Unió működéséről szóló szerződés (továbbiakban EUMSZ) 310. cikkének (6) bekezdése teremti meg, mely kimondja, hogy az Unió és a tagállamok a 325. cikk rendelkezéseivel összhangban küzdenek a csalás és az Unió pénzügyi érdekeit sértő minden egyéb jogellenes tevékenység ellen. Az EUMSZ 325. cikkének (2) bekezdése alapján ugyanis a tagállamok az Unió pénzügyi érdekeit sértő csalás leküzdésére megteszik ugyanazokat az intézkedéseket, mint amelyeket a saját pénzügyi érdekeiket sértő csalás leküzdésére tesznek.

Az Unió pénzügyi érdekeit sértő jogellenes tevékenység volumenét és az egységes fellépés szükségszerűségét érzékelteti többek között az Európai Parlament Költségvetési Ellenőrző Bizottságának 2021. június 21. napján közzétett jelentése[159], melynek számadatai szerint a héa-alapú saját források a 2019. évi teljes uniós költségvetési bevételek 11,97%-át tették ki. A jelentés rámutatott ennek okán a héacsalások uniós és a nemzeti költségvetésekre gyakorolt kiterjedt hatására, miután az uniós héabevétel-kiesés 2018-ban megközelítőleg140 milliárd EUR-ra, míg 2019-ben 130 milliárd EUR-ra volt tehető. Ezen bevételek védelme érdekében kiemelkedő fontosságúnak tartja az „eltűnő kereskedő" révén elkövetett Unión belüli MTIC-csalások[160] elleni küzdelmet, amelyek becsült éves károsszege megközelítőleg 40-60 milliárd EUR.

Az uniós költségvetési bevételek biztosításán túlmenően az uniós források tekintetében is kiemelt jelentősége van az egységes büntetőjogi védelemnek, különösen annak fényében, hogy a jelentés adatai szerint 2019-ben 514 db kiadással kapcsolatos,

[159] Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelméről – Csalás elleni küzdelem – 2019. évi éves jelentés (2020/2246(INI)) https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A–9–2021–0209_HU.html (letöltés: 2021.01.15.).
[160] Missing Trader Intra–Community Fraud

csalárdként bejelentett szabálytalanság került feltárásra 381,4 millió EUR összegben, amely a 2019. évi kifizetések 0,3%-át tette ki.

Az EU csalás elleni stratégiájának két, 2017-ben elfogadott jelentős kiegészítése a PIF-irányelv[161] (amely az EU pénzügyi érdekeinek védelme érdekében szigorúbb közös szabályokat állapít meg a tagállamok büntetőjoga számára), valamint az Európai Ügyészséget (European Public Prosecutor's Office, továbbiakban EPPO) létrehozó rendelet.[162] Figyelemmel azonban arra, hogy hazánk egyike azon öt uniós tagországnak, mely pillanatnyilag nem tagja az Európai Ügyészségnek, így értekezésem elsődlegesen a PIF irányelv és annak érvényesülése szempontjából közelíti meg az uniós költségvetéseket érintő büntetőjogi védelmet.

V.2.1. A PIF irányelv

Az irányelv minimumszabályokat állapít meg az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás és egyéb jogellenes tevékenységek elleni küzdelem terén a bűncselekmények és a büntetőjogi szankciók fogalmának meghatározására az Unió pénzügyi érdekeit sértő bűncselekmények vonatkozásában. Ennek megfelelően már jogszabályi szinten egyértelműen rögzíti, hogy az EU pénzügyi érdekei alatt az Európai Unió, az uniós szervek, intézmények, hivatalok, ügynökségek költségvetéséből, vagy az általuk közvetlenül vagy közvetve kezelt vagy ellenőrzött költségvetésekből finanszírozott, szerzett, illetőleg az ezeknek járó bevételt, kiadást és vagyoni eszközt kell érteni.[163]

Az Irányelv 3. Cikk (2) bekezdése meghatározza azon magatartásokat, amelyek a következők szerint az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalásnak minősülnek:

a) nem közbeszerzéshez kapcsolódó kiadások tekintetében a következőkre vonatkozó bármely cselekmény vagy mulasztás:

i. olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása vagy benyújtása, amelyek következménye az Unió költségvetéséből származó, vagy az Unió kezelésében levő, illetve az Unió nevében kezelt

[161] Az Európai Parlament és a Tanács 2017. július 5-i (EU) 2017/1371 irányelve az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről [HL L 198, 2017.07.28., 29-41.]
[162] A Tanács (EU) 2017/1939 rendelete (2017. október 12.) az Európai Ügyészség létrehozására vonatkozó megerősített együttműködés bevezetéséről (HL L 283., 2017.10.31.)
[163] A 2017/1371 irányelv 2. cikk (1) a) pont

költségvetésekből biztosított pénzeszközök, vagy vagyoni eszközök hűtlen kezelése, vagy jogellenes visszatartása;

ii. információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése az előbbiekkel megegyező következményekkel; vagy

iii. az említett pénzeszközöknek vagy vagyoni eszközöknek az eredetileg megjelölt céltól eltérő célokra történő jogellenes felhasználása;

b) közbeszerzéshez kapcsolódó kiadások tekintetében a következőkre vonatkozó bármely cselekmény vagy mulasztás legalább akkor, ha azt az Unió pénzügyi érdekeit megsértve az elkövető vagy valaki más javára történő jogtalan haszonszerzés céljából követik el:

i. olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása, vagy benyújtása, amelyek következménye az Unió költségvetéséből származó vagy az Unió kezelésében levő, illetve az Unió nevében kezelt költségvetésekből biztosított pénzeszközök, vagy vagyoni eszközök hűtlen kezelése, vagy jogellenes visszatartása;

ii. információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése az előbbiekkel megegyező következményekkel; vagy

iii. az említett pénzeszközöknek vagy vagyoni eszközöknek az eredetileg megjelölt céltól eltérő célokra történő jogellenes, az Unió pénzügyi érdekeit sértő felhasználása;

c) a héaalapú saját forrásokból származó – a d) pontban említett – bevételektől eltérő bevételek tekintetében a következőkre vonatkozó bármely cselekmény vagy mulasztás:

i. olyan hamis, helytelen vagy hiányos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása, vagy benyújtása, amelyek következménye az uniós költségvetési források, vagy az Unió kezelésében levő, illetve az Unió nevében kezelt költségvetési források jogellenes csökkenése;

ii. információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése az előbbiekkel megegyező következményekkel; vagy

iii. a jogszerűen szerzett haszon jogellenes felhasználása az előbbiekkel megegyező következményekkel;

d) a héaalapú saját forrásokból származó bevételek tekintetében a következőkre vonatkozó, határokon átnyúló csalárd rendszerek keretében elkövetett bármely cselekmény vagy mulasztás:

i. olyan hamis, helytelen vagy hiányos, héával kapcsolatos nyilatkozatok vagy dokumentumok felhasználása, vagy benyújtása, amelyek következménye az uniós költségvetési források csökkenése;
ii. héával kapcsolatos információk elhallgatása és ezzel konkrét kötelezettség megszegése az előbbiekkel megegyező következményekkel; vagy
iii. héával kapcsolatos helyes nyilatkozatok benyújtása a nemfizetés csalárd elfedésének, vagy a héa–visszatérítési jog jogtalan keletkeztetésnek céljával.

Összefoglalva tehát, az említett bekezdés *a) pontja* a nem közbeszerzéshez kapcsolódó, a *b) pont* a közbeszerzéshez kapcsolódó kiadások, a c*) pont* a hozzáadottérték adó (héa) alapú saját forrásoknak nem minősülő bevételekhez kapcsolódó, míg a *d) pont* a héa alapú saját forrásokból származó bevételekhez kapcsolódó magatartások bizonyos eseteinek büntetendőségét írja elő.

Ez utóbbi rendelkezés tehát a több tagországot érintő szervezett áfacsalások, elsősorban az értekezésben már ismertetett, országhatárokon átnyúló körhinta (carussel) csalások elleni egységes tagállami fellépés megteremtése érdekében határozza meg a büntetőjogi védelem kereteit. Ennek elsődleges oka, hogy a héa (áfa) nemcsak a magyar központi költségvetés bevétele, hanem egyúttal az EU saját forrása is, ezáltal az áfabűncselekmények nemcsak a hazai, hanem az uniós költségvetést is érintik.

Mindezen túlmenően Madai Sándor tanulmánya[164] is felhívja a figyelmet arra is, hogy nagyon fontos és előremutató szabályozást fedezhetünk fel a d) pont iii) alpontjában a héá-val kapcsolatos helyes nyilatkozatok vonatkozásában. A gyakorlatban ugyanis igen gyakran olyan termékértékesítési számlázási láncolat kerül létrehozásra, mely a határokon átnyúló termékértékesítéshez kapcsolódó, héá-val kapcsolatos szabályok kijátszását célozza. Ezen számlázási kör egyes – a láncban feljebb elhelyezkedő – szereplői már az általuk megvalósított gazdasági események vonatkozásában reálisan – s gyakran látszólag legálisan – tesznek héával kapcsolatos helyes nyilatkozatokat.[165] Ahogyan arra Madai Sándor is rámutat, ebben a tekintetben – bár az Irányelv és talán a szakirodalom sem exponálja ilyen formában – különbséget kell tennünk a kizárólag

[164] MADAI Sándor *Nem csalás, de ámítás? Dogmatikai megjegyzések a PIF Irányelvhez,* Miskolci Jogi Szemle 14. évfolyam 2. különszám 2. kötet 2019, 138–139.
[165] Lásd: Professzionális szint – keresztértékesítés.

formai szempontból helyes (tartalmilag valósnak látszó) nyilatkozatok és a tartalmi szempontból is helyes (ténylegesen valós) nyilatkozatok között. Előbbi olyan esetkört ölel fel, amikor a nyilatkozat formailag megfelel a héá-ra vonatkozó normáknak, azonban tartalmilag nem.[166] A tartalmi szempontból is helyes nyilatkozatok esetében a nyilatkozatra kötelezett valós gazdasági esemény(ek) alapján nyilatkozik, magatartása tartalmilag is jogszerű. E körben olyan magatartások kerülhetnek az Irányelv hatókörébe, amelyek esetében – gondoljunk az említett körhintacsalásra – a láncban szereplő haszonhúzó adóalanyok már (tartalmilag is) valós (helyes) nyilatkozatot tesznek, hiszen a hozzájuk kapcsolódó gazdasági események a jogszabályoknak – tartalmilag és formailag – megfelelőek s büntetendő magatartást csupán az egész láncolat összessége eredményez.

Az irányelv a közös héarendszer sérelmére elkövetett bűncselekmények esetében[167] azonban értékhatárhoz köti annak alkalmazását, melynek eredményeképpen azon esetek tartoznak a hatálya alá, amennyiben az adott deliktum az Unió két vagy több tagállamának területéhez kapcsolódik, és legalább 10.000.000 EUR összegű teljes kárt okoznak.[168] Az azonos szintű büntetőjogi védelem létrehozását célozza a természetes személyekkel szemben alkalmazható szankciók egységesítése, vonatkozásukban a tagállamok biztosítják, hogy az európai unió pénzügyi érdekeit sértő bűncselekmények hatékony, arányos és visszatartó erejű büntetőjogi szankciókkal legyenek büntethetőek. Ennek megfelelően a tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy a 3. és a 4. cikkben említett bűncselekmények – ha jelentős kárral vagy előnnyel járnak – legalább négy év szabadságvesztéssel járó maximális büntetéssel legyenek büntetendők. A héarendszer sérelmére elkövetett bűncselekmények kivételével a bűncselekményekből származó kár vagy előny akkor minősül jelentősnek, ha a kár vagy az előny mértéke meghaladja a 100.000 EUR összeget.[169] Mindemellett – a héa alapú saját forrásokból származó bevételeket kivéve – az irányelv 10.000 EUR értéknél kisebb kárt okozó, vagy 10.000 EUR értéknél kisebb előnyt eredményező bűncselekmények esetén lehetőséget biztosít a tagállamok számára a büntetőjogon kívüli szankció

[166] Ilyen lehet például, amikor a héa fizetendő összegét fiktív számlák megvásárlásával kívánja csökkenteni az elkövető; ez esetben a fiktív számla – valós gazdasági esemény híján - tartalmilag valótlan, bár formailag helyes.
[167] 2017/1371 irányelv 3. cikk (2) d) pont
[168] 2017/1371 irányelv 2. cikk (2)
[169] 2017/1371 irányelv 7. cikk (3)

előírására[170], s kizárólag ezen értékhatár felett követeli meg a büntetőjogi eszköztár igénybevételét.

A tartalmi változásokat összegezve kiemelést érdemel az uniós csalás tényállásának részletesebb, differenciáltabb meghatározása, a hűtlen kezelés büntetni rendelése, a szankciórendszer szigorítása és a szabadságvesztés-büntetés felső határának meghatározása, valamint a büntethetőség elévülésére vonatkozó szabályok beiktatása.[171]

V.2.2. Hazai szabályozásunk a PIF irányelv tükrében

A költségvetési csalás törvényi tényállásának megalkotása a költségvetéseket azok hazai vagy uniós mivoltától függetlenül – egyedülálló módon – egyenlő védelem alá helyezte. Mindemellett a tényállás maradéktalanul megfelel az a PIF irányelvben foglaltaknak, miután az elkövetési tárgy teljesen integráltan védi a költségvetéseket, függetlenül attól, hogy hazai, uniós, nemzetközi szervezet vagy harmadik állam költségvetése. A védelem integráns abban a tekintetben is, hogy független a költségvetések kiadási vagy bevételi oldalától, így a tényállás bármilyen költségvetés elleni csalásra alkalmazható. Az elkövetési magatartásokat vizsgálva ugyanerre a következtetésre juthatunk, miután a törvényi tényállás absztrakt elkövetési magatartásaiba valamennyi, az uniós irányelv által meghatározott elkövetési magatartás vonatkoztatható.[172]

Ugyancsak összevethető a költségvetési csalás tényállásában foglalt vagyoni hátrány fogalma és a PIF irányelvben meghatározott kár és előny, melyek viszonyában a magyar tényállás tekinthető szélesebb körűnek. Hazai büntetőjogi szabályozásunkat tekintve megállapítható, hogy kizárólag ennél a bűncselekménynél kerül eltérő módon a vagyoni hátrány definiálásra. A Btk. értelmező rendelkezései szerint ugyanis vagyoni hátrány általában – a törvény eltérő rendelkezése hiányában – a vagyonban okozott kár és az elmaradt vagyoni előny.[173] Ezzel szemben a költségvetési csalásnál a vagyoni hátrány alatt érteni kell a költségvetésbe történt befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételkiesést, valamint a költségvetésből jogosulatlanul igénybe vett vagy céltól eltérően felhasznált pénzeszközt is.[174]

---

[170] 2017/1371 irányelv 7. cikk (4)

[171] UDVARHELYI Bence: *Az uniós költségvetést sértő bűncselekmények elleni fellépés aktuális eredményei az uniós és a magyar jogban*, Ügyészségi Szemle 2019/1. 22.

[172] POLT Péter *A költségvetés büntetőjogi védelmének egyes elméleti és gyakorlati kérdései – Hazai gyakorlat és uniós mechanizmusok,* Dialóg Campus Kiadó Budapest 2019, (2019 b) 22-24.

[173] Btk. 459. § (1) bekezdés 17. pont

[174] Btk. 396. § (9) bekezdés b) pont

A büntetési tételeket vizsgálva szintén arra a következtetésre juthatunk, hogy hazai szabályozásunk minden tekintetben megfelel az irányelv előírásainak. Az irányelv a jelentős kár-érték esetében minimum négyéves szabadságvesztés büntetés előírását tartalmazza. A jelentős kár vagy érték határául a 100.000 EUR összeget szabja meg. A Btk. 396. §-ában foglalt költségvetési csalás esetében a (3) bekezdés szerint a büntetés 1 évtől 5 évig terjedő szabadságvesztés, ha a költségvetési csalás jelentős vagyoni hátrányt okoz. A Btk. értelmező rendelkezése szerint a jelentős vagyoni hátrány az 5 millió forintot meghaladó vagyoni hátrány, tehát a magyar törvény nyilvánvalóan megfelel a minimumszabálynak, sőt annál szigorúbbnak tekinthető.

Mindezen túlmenően ahogyan arra Polt Péter is rámutat[175], a magyar büntető törvényi tényállás egységesen kezeli a közbeszerzésen alapuló és a közbeszerzésen kívüli magatartásokat. Ezek a PIF irányelvben elkülönülnek, a magyar megoldás viszont leegyszerűsíti a tényállást. Ugyanez a helyzet a hozzáadottérték-alapú (áfa) és a nem hozzáadottérték–alapú bevételekkel kapcsolatos cselekmények esetén. A magyar törvény tényállása tehát itt is korszerűbbnek, egyszerűbbnek és jobban alkalmazhatónak tűnik.

V.3. Következtetések

Összegzésképpen megállapíthatjuk, hogy az uniós jogalkotó – élve a Lisszaboni Szerződés által ráruházott büntetőjogi hatáskörökkel – folyamatosan törekszik a pénzügyi érdekek büntetőjogi védelme hatékonyságának növelésére, melynek egyik jelentős állomása a PIF irányelv. A költségvetési csalás tényállását értékelve megállapítható, hogy az anyagi büntetőjog hatályos szabályai – az uniós jogharmonizációs kötelezettségnek eleget téve – minden tekintetben lehetővé teszik a PIF irányelvben meghatározott, uniós költségvetést károsító cselekményekért való büntetőjogi felelősségre vonást. Nem hagyható figyelmen kívül azonban, hogy napjainkban továbbra is erős és megalapozott törekvés érzékelhető a költségvetési csalás bűncselekmény jelenlegi, irreálisan alacsony elkövetési értékhatárának jelentős emelését célozva. A PIF irányelv ennek kereteit, azaz a dekriminalizáció lehetőségét biztosítja ugyan bizonyos értékhatár (10.000 EUR) alatt, mégis sajátos kodifikációs technikát igényelhet annak hatályos büntetőjogi szabályozásunk értékhatáraival történő jövőbeni összehangolása.

[175] POLT (2019 b) *i.m.* 25.

VI. ÚJSZERŰ ELVEK, ELHATÁROLÁSI SZEMPONTOK MEGJELENÉSE A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN

E fejezet keretei között kísérletet teszek a költségvetési csalás hagyományos, „tankönyvszerű" elhatárolási szempontjain túlmenő olyan – büntetőjogi minősítést alapjaiban meghatározó – kérdésekre is rámutatni, melyek jogirodalmi feldolgozottsága meglehetősen hiányos, ezáltal rendszeres kihívásokat teremtenek a joggyakorlat számára.

Az elmúlt évek jogirodalma kellő alapossággal dolgozta fel a költségvetési csalás - csalás, korábban adócsalás - csalás elhatárolási kérdéseit[176], melyek 2012. január 1. napjáig számos jogértelmezési vita kiindulópontjai voltak. A kérdés jelentőségét jelzi, hogy azzal a Legfelsőbb Bíróság 1/2006. Büntető Jogegységi Határozatában is foglalkozott és a valódi halmazat mellett foglalt állást. A két tényállás egymás mellett éléséből fakadó anomáliákat[177] a jogalkotó a költségvetési csalás tényállásának létrehozásával kívánta orvosolni, melyre egyértelműen utal az azt megalkotó törvény indokolása szerint *„az új szabályozás ezzel megszünteti azt a gyakorta előforduló kettősséget, hogy egyazon aktussal elkövetett több bűncselekmény esetében az eltérően minősülő bűncselekmények egyik részénél vizsgálni kellett a célzatot, másutt nem. A hatályos rendelkezések szerint akár egyetlen hamis számla beállításával valódi alaki halmazatként egyidejűleg az áfa tekintetében megvalósuló adócsalás (Btk. 310. §), és az áfa-csalás (Btk. 318. §) is megállapítható, pedig az adócsalás nem célzatos, a csalás pedig célzatos bűncselekmény."* Utal arra is, hogy *„ugyancsak az egységes költségvetési csalás bűncselekményének minősül majd az a jelenleg adócsalásként és ezzel egyidejűleg csalásként minősítendő bűncselekmény, amikor az elkövető csalárd magatartással csökkenti befizetendő adóját, és egyúttal vissza is igényel adót. melynek eredményeként a gyakorlat által is megerősített egységes álláspont alakult ki annak tekintetében, hogy költségvetési csalás speciális bűncselekmény a csaláshoz (396. §) képest."*

---

[176] Többek között: BEBES Zoltán: *Az adócsalás és az adóra elkövetett csalás elhatárolása, avagy kötekedés az1/2006. BJE–al*, Jogi fórum publikációk 2006 http://www.jogiforum.hu/files/publikaciok/bebes_zoltan–az_adocsalas_es_az_adora_elkovetett_csalas_elhatarolasa%5Bjogi_forum%5D.pdf (letöltés: 2020. május 11.); CSIK Attila: *Az áfa adónemre elkövetett adócsalás és csalás az ítélkezési gyakorlatban,* In: JUNGI Eszter (szerk.) Büntetőjogi Tanulmányok IX. MTA Veszprémi Területi Bizottsága, Veszprém 2008. 239-289.; TÓTH (2000) *i.m.* 359. ,MOLNÁR (2011) *i.m.* 299.

[177] A fiktív számla alapján történő jogosulatlan áfa visszaigénylés a csalás, míg ugyanezen számla áfa tartamának levonásba helyezése (fizetendő áfa összegének csökkentése) az adócsalás tényállásának megállapítására volt alkalmas.

A hivatkozott miniszteri indoklás szerint tehát a két bűncselekmény között valódi halmazatot megállapítani nem lehet és a jogirodalom számottevő része is ezzel egyező álláspontra helyezkedett az elmúlt években.[178] Kondorosi András azonban – abból kiindulva, hogy a csalással ellentétben a költségvetési csalás (akár eshetőleges szándékkal elkövethető) nem célzatos deliktum, miként nem volt az a korábbi adócsalás sem – nem tartja maradéktalanul megalapozottnak az ismertetett megközelítést.[179]

VI.1. Az egyes alapesetek elhatárolása

Napjainkra kellően letisztultak a jogirodalmi álláspontok annak tekintetében is, hogy a költségvetési csalás első és második alapesete valós alaki halmazatban állhat a hamis magánokirat felhasználásával[180], míg a harmadik alapesettel a specialitás miatt csak látszólagos alaki halmazat áll fenn.

A költségvetési csalás III. alapesete a költségvetésből már elnyert pénzeszközök felhasználásával kapcsolatban előírt kötelezettségek megszegését önállóan bünteti. Az alaki bűncselekmény eredményt nem tartalmaz, szemben a költségvetési csalás azon eseteivel, amelyek eredményként vagyoni hátrány okozását követelik meg. A Kúria által kifejtett jogi álláspont[181] szerint az egységként értékelt cselekmény nem ütközhet a Btk. 396. § (1) bekezdésbe és egyben a (7) bekezdésébe. A (7) bekezdés kiegészítő tényállást tartalmaz, megállapításának feltétele, hogy a cselekmény ne eredményezzen vagyoni hátrányt, azaz ne ütközzön az (1) bekezdés szerinti tényállásba. A (7) bekezdésbe ütköző bűncselekmény megállapításának csak akkor van helye, ha nincs a cselekménynek eredménye.

Ezzel egybehangzó álláspontot fogalmazott meg a Legfőbb Ügyészség KF.6654/2011. (2011. december 19.) számú leirata, mely szerint a költségvetési csalás Btk. 310. §-ának (7) bekezdésében meghatározott III. alapesete a korábban jogosulatlan gazdasági előny

[178] Lásd többek között. MOLNÁR (2015) *i.m.* 761.; MISKOLCZI (2016) *i.m.* 1340. SCHMIDT Péter : *A költségvetési csalás jelenlegi minősítési, elhatárolási kérdései, és bírói gyakorlata,* Büntetőjogi szemle 2017/2. szám 108., BALLÁNÉ, SZENTPÁLI Edit: *A megtévesztő magatartás sajátosságai a költségvetési csalásban,* Doktori értekezés 2020, 65.
[179] KONDOROSI András: *Egyes kiemelkedő jelentőségű gazdasági bűncselekmények dogmatikai és eljárásjogi megközelítésben* Doktori Értekezés 2019, 128.
[180] Lásd többek között: MOLNÁR (2015) *i.m.* 761, ; MISKOLCZI (2016) *i.m. 1339.,* SCHMIDT (2017) *i.m.* 105.
[181] BH 2018.162

megszerzése bűncselekményének egyes elkövetési magatartásait illesztette a törvényi tényállásba. A (7) bekezdésben meghatározott bűncselekmény alaki bűncselekmény, amely eredményt nem tartalmaz, következésképpen az elsősorban az elkövetési értéket alapul vevő bűncselekményi elhatárolások megoldására született 3/2009. Büntető jogegységnyi határozatot sem tartotta alkalmazhatónak.

VI.2. A statikus költségvetési csalás

A hazai joggyakorlatban az elmúlt években reprezentatív módon volt jelen azon megközelítés, miszerint valamennyi költségvetésből származó forrás jogellenes megszerzését célzó, vagy közvagyon sérelmére irányuló magatartás kimeríti a költségvetési csalás tényállását, függetlenül a tanúsított elkövetési magatartástól.

E kérdéskörben azonban megkerülhetetlen Madai Sándor értelmezése[182], aki szerint a költségvetési csalás tulajdonképpen dinamikus költségvetési csalásnak is nevezhető, hiszen az a be-, illetőleg a kifizetésekkel kapcsolatban követhető el, tehát tulajdonképpen a költségvetési folyamatok zavartalan áramlását kívánja biztosítani. Madai szerint minden más tényállás, ami a közvagyon sérelmére elkövethető vagyon elleni deliktumok körébe tartozik – hiszen védik a költségvetésbe tartozó vagyont – összefoglalóan egy absztrakt gyűjtőfogalommal: *statikus költségvetési csalásnak* is nevezhető. E megállapítás alapjául az a sajátos jellemző szolgál, miszerint utóbbi esetben már nem mint alá-fölé rendeltségi (elsősorban adó-) jogviszonyban lévő entitások közötti viszonyra vonatkozik a tényállás – mint a dinamikus költségvetési csalás esetében –, hanem vagy egymás mellé rendelt szereplőkről van szó (például közvagyonba tartozó dolog adásvétele esetén), vagy egymással – ebben a tekintetben – kizárólag büntetőjogi jogviszonyban lévő felek tűnnek fel (például közvagyonba tartozó dolog ellopása esetén). Ahogyan arra Madai is utal, a statikus költségvetési csalás fogalomrendszerébe számos olyan elkövetési magatartás kapcsolódhat, melyek minősítése korántsem egységes a gyakorlatban pl. a csalással, sikkasztással érintett közvagyon, illetve költségvetésből származó pénzeszköz tekintetében.

[182] MADAI (2017) *i.m.* 281.

Ennek jellemző példái lehetnek :

- a költségvetési támogatással beszerzett eszközök, járművek céltól eltérő, avagy magáncélú használata;
- támogatási forrásból jelentős túlárazással megvalósított járműbeszerzés, mely a hűtlen kezelés gyanúját veti fel;
- szeszfőzde által a bérfőzetőtől átvett bérfőzési szeszadó befizetésének elmulasztása;
- gépjármű kereskedő által vállalt átíratáshoz a vevőtől átvett pénzeszközből a vagyonszerzési illeték befizetésének elmulasztása, az átíratáshoz fiktív befizetésigazolás felhasználása;
- önkormányzati pénzeszközök elsikkasztása.

Statikus és dinamikus költségvetési csalás a jogesetek tükrében

I. Jogeset

Az irányadó tényállás[183] lényege szerint a helyi önkormányzat polgármesteri hivatalának alkalmazásában álló gyanúsítottak 2015 és 2018 évek között a munkába járással, továbbá a saját tulajdonú gépjármű használatával lebonyolított hivatalos célú belföldi kiküldetéseikkel kapcsolatban keletkezett költségek elszámolása során hamis adatokat közöltek. Ennek eredményeként a ténylegesen keletkezettet meghaladó összegű költségtérítést fizettettek ki a munkáltatójukkal, azaz kárt okoztak a polgármesteri hivatal – és ez által az önkormányzat – költségvetésének.

Az értelmezést igénylő kérdés jelen esetben az volt, hogy az államháztartás alrendszeréből[184] valamilyen megtévesztő magatartás (valótlan nyilatkozattétel) eredményeként teljesített kifizetés mely esetekben tekinthető a Btk. 396. §-ába ütköző tényállás elkövetési tárgyaként meghatározott „költségvetésből származó pénzeszköznek” és – ennek hiányában – mely esetekben vagyon elleni bűncselekmény tárgya. A Legfőbb Ügyészség az ismertetett egyedi ügyben adott állásfoglalásával olyan

[183] A Legfőbb Ügyészség Terrorizmus, Pénzmosás és Katonai Ügyek Osztálya TPK. 4045/2020/1. számú állásfoglalása alapján.
[184] A Btk. 396. §-a (9) bekezdésének a) pontja és az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. tv. (Áht.) 3. §-a (3) bekezdésének a) pontja alapján az önkormányzatok költségvetése az államháztartás önkormányzati alrendszereként a költségvetési csalás által védett jogtárgyak közé tartozik.

szempontokat fogalmazott meg és helyezett előtérbe, melyek jövőbeni gyakorlatot formáló hatása immáron elvitathatatlan. Egyértelművé tette ugyanis, hogy az államháztartási alrendszernek a tulajdonában vagy kezelésében lévő vagyonnal való gazdálkodása körében teljesített kifizetései rendszerint nem vonhatók az elkövetési tárgyként meghatározott „költségvetésből származó pénzeszköz" fogalmi körébe. E kifizetések közös ismérve ugyanis, hogy az államháztartási alrendszer működtetését vagy annak saját céljait, közfeladatainak ellátását szolgálják, pénzügyi forrásuk felett a gazdálkodó szervezet a saját nevében, tulajdonosként vagy a vagyon kezelőjeként rendelkezik, a kifizetésre pedig jellemzően polgári jogi vagy munkajogi jogviszony keretében kerül sor. A „költségvetésből származó pénzeszköznek" megfeleltethető kifizetések ezzel szemben kívül esnek a költségvetési szerv tulajdonában vagy saját kezelésében lévő vagyonnal való gazdálkodás körén. Rendeltetésük nem az államháztartási alrendszer működtetése vagy saját céljainak megvalósítása, közfeladatainak ellátása, hanem jellemzően egy attól független gazdálkodó szervezet vagy gazdasági szereplő finanszírozása. Pénzügyi forrásuk elválik a kifizető saját kezelésű vagyonától, a folyósításukra pedig rendszerint speciális, költségvetési támogatási jogviszonyban kerül sor. A megfogalmazottakra figyelemmel a polgármesteri hivatal dolgozóinak költségtérítése az önkormányzati működéshez kapcsolódó, a saját forrásokkal való gazdálkodás körében teljesített kifizetés, amely – az előzőekben kifejtettek alapján – nem költségvetési csalás, hanem vagyon elleni bűncselekmény elkövetési tárgya.[185]

Ennek megfelelően, ha a vagyon elleni bűncselekmények ismérveit mutató elkövetési magatartások az önkormányzat tulajdonában lévő, az önkormányzat működtetésére, saját céljainak megvalósítására, illetve közfeladatainak ellátására kapott pénzeszközt érintenek, korántsem lehet automatizmus a cselekmény költségvetési csalásként minősítése. Ezen dolgokra elkövetett bűncselekmények esetében ugyanis jellemzően nem költségvetési csalás, hanem vagyon elleni bűncselekmény állapítható meg, tekintettel arra, hogy a költségvetést áttételesen éri sérelem. Ellenkező esetben számos, az önkormányzat sérelmére elkövetett vagyon elleni bűncselekmény kerülhetne költségvetési csalásként minősítésre. Mindezekre tekintettel konkrét büntetőügyben[186]

[185] A Legfőbb Ügyészség Terrorizmus, Pénzmosás és Katonai Ügyek Osztálya TPK. 4045/2020/1. számú állásfoglalása
[186] NAV Észak-alföldi Bűnügyi Igazgatóságán 63015-159/2021 bü. szám alatt folyamatban volt büntetőügy

például a parkolóórákban felhalmozott – önkormányzati tulajdonú – pénz jogtalan eltulajdonítása sikkasztás, míg ugyanannak a munkának (önkormányzati vezető utasítására) többszörös kifizettetése az önkormányzattal hűtlen kezelés bűncselekmény megállapítására alkalmas.

Eltérő, de az előző minősítéssel korántsem ellentétes döntést hozott a Kúria a ténylegesen el nem végzett orvosi beavatkozások után egy egészségügyi szolgáltatást nyújtó cég és az Országos Egészségbiztosítási Pénztár között létrejött finanszírozási és szolgáltatási szerződés keretében teljesített kifizetések tekintetében. Ennek alapvető indoka, hogy a kifizetések – az előző jogesettől eltérően – nem a Pénztár saját vagyonnal való gazdálkodásának körébe tartoznak, hanem a gazdasági társaság szolgáltatásának finanszírozását szolgálják. Ennek megfelelően *„…költségvetési csalást valósít meg az elkövető akkor is, ha nem jogszabályon alapuló kötelezettségének megszegésével (pl. adófizetési kötelezettség kijátszásával), hanem pl. az egészségbiztosítási alapot kezelő szervvel szemben fennálló kontraktuális kötelezettségének csalárd módon eleget nem téve okoz költségvetésből származó pénzeszközre vonatkozóan vagyoni hátrányt, megrövidítve ezzel a költségvetés részét képező egészségbiztosítási alapot…”*[187]

II. Jogeset

A feldolgozott tényállás[188] szerint helyi önkormányzat vállalkozási (kivitelezési) szerződést kötött egy gazdasági társasággal kivitelezési munkálatok elvégzésére. Az önkormányzat a szerződésben foglaltak szerint előleg jogcímén 2 beruházást érintően közel 27 millió forintot fizetett a kivitelező részére. A társaság azonban a kivitelezési munkákat nem végezte el, azokat meg sem kezdte, ezáltal az önkormányzatot az előlegként kifizetett összegű kár érte, amely nem térült meg. Fenti cselekmény miatt a Btk. 373. § (1) bekezdés I. fordulatában meghatározott és a (4) bekezdés a) pontja szerint minősülő, jelentős kárt okozó csalás bűntettének gyanúja miatt került nyomozás elrendelésre az önkormányzat feljelentése alapján.

Az ügyben eljáró általános nyomozó hatóság által beszerzésre kerültek az építési beruházásokhoz kapcsolódó projektek iratai, melyből megállapítást nyert, hogy a két beruházás részben európai uniós finanszírozásból részben pedig hazai finanszírozásból

[187] A Kúria EBH2017. B.18. számú határozata

[188] NAV Észak-alföldi Bűnügyi Igazgatóságán 63015-508/2021 bü. szám alatt folyamatban volt büntetőügy

került támogatásra. A projekt kedvezményezettjeként az önkormányzat teljes egészében lehívta a támogatási összeget, amelynek egy része előlegként kifizetésre került a kivitelező gazdasági társaság felé.

Figyelemmel azonban arra, hogy a cég részéről teljesítés nem történt, a nyomozó hatóság arra a következtetésre jutott, hogy a cselekmény – költségvetési szerv sérelmére – az európai uniós költségvetésből származó támogatás céltól eltérő felhasználásának gyanúját veti fel, ezáltal a Btk. 396. § (7) bekezdésébe ütköző költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatban előírt elszámolási kötelezettség elmulasztásának bűntette valósulhat meg. A rendőrség ennek megfelelően hatáskör hiánya miatt a nyomozás áttételéről határozott a Nemzeti Adó- és Vámhivatalhoz, mivel a Btk. 396. § (7) bekezdésébe ütköző költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatban előírt elszámolási kötelezettség elmulasztásának bűntette esetében a Be. 34. § (2) bekezdés d) pontja alapján ez utóbbi nyomozó hatóság rendelkezik a nyomozás lefolytatására hatáskörrel.

A rendelkezésre álló adatok értékeléséből azonban megállapítható volt, hogy az önkormányzat részéről eljáró polgármestert tévedésbe ejtették, a sértetti képviselő részéről valós ügyletkötési szándék állt fenn, ennélfogva támogatás jogosulatlan igénylése, céltól eltérő felhasználása sem állapítható meg. A támogatási összeggel kapcsolatos visszaélést, így költségvetést károsító bűncselekményt valójában a támogatás kedvezményezettje, az önkormányzat – mint sértett – képviselője követhette volna el, míg a kivitelező cég legfeljebb bűnsegédként, esetleg felbujtóként követhette volna el a bűncselekményt.

Mindezekre tekintettel a cselekmény költségvetési csalásként nem értékelhető, viszont teljes egészében megfelelve a „statikus költségvetési csalás” ismérveinek, mint vagyon elleni bűncselekmény, a Btk. 373. § (1) bekezdésébe ütköző csalás bűntettének megállapítására alkalmas.

III. Jogeset

Az ismertetett – vagyon elleni bűncselekménynek minősített – jogesettől eltérően a költségvetési csalás megállapíthatóságát szemlélteti az önkormányzatok gazdálkodásával kapcsolatban a következő jogeset. [189]

[189] NAV Észak-alföldi Bűnügyi Igazgatóságán 63015-405/2019 bü. szám alatt folyamatban volt büntetőügy

Az önkormányzat közel 62 millió forint támogatási összeget nyert el az önkormányzati épületek energetikai korszerűsítésére kiírt projekt keretében az Irányító Hatóságtól. A támogatást az Európai Unió az Európai Regionális Fejlesztési Alap 85%-ban, míg a hazai költségvetés 15%-ban finanszírozta, azt kizárólag a kérelemben megjelölt és jóváhagyott célra lehetett felhasználni. A pályázat felelőse a község polgármestere volt, kinek rendelkezése alapján az önkormányzat költségvetési számlájára kiutalt támogatási összeg terhére folyamatosan más célú kiadásokat teljesítettek. Erre az adott okot, hogy az önkormányzatnak nem állt rendelkezésére megfelelő forrás más célú kiadásaihoz. Ennek eredményeként 13,5 millió forint támogatási összeget fordítottak a jóváhagyottól eltérő célra, melyből az uniós finanszírozásra 11,5 millió forint, míg a hazai társfinanszírozásra 2 millió forint jutott, ami ezzel egyező mértékű vagyoni hátrányként jelentkezett a költségvetéseknél.

A támogatás más célra fordítását követően az önkormányzatnak sikerült forrásokhoz jutnia, így a polgármester intézkedhetett a teljes támogatási összegnek megfelelő pénz átutalása iránt az önkormányzat Magyar Államkincstárnál a támogatási összeg kezelése céljából vezetett elkülönített számlájára, minek eredményeként a vagyoni hátrány megtérült. A fenti tényállás – költségvetésből származó pénzeszközök jóváhagyott céltól eltérő felhasználása –, mint „dinamikus költségvetési csalás", alkalmas a Btk. 396. § (1) bekezdés c) pontjába ütköző és a (3) bekezdés a) pontja szerint büntetendő jelentős vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalás bűntettének megállapítására.

IV. Jogeset

A feldolgozott tényállás[190] szerint a terhelt által képviselt gazdasági társaság érvényes adóraktári engedély birtokában bérfőzdei és kereskedelmi főzdei tevékenységet is végzett, melynek során a vizsgált időszakban a bérfőzés keretében közel 21 ezer hektoliterfok bérfőzetett párlatot állított elő, amit teljes egészében kiadott a bérfőzetők részére. Ezen mennyiség után a bérfőzetők 34.785.098 ft bérfőzési szeszadót fizettek meg a gazdasági társaság részére olyan hatállyal, mintha azt az adó hatóság felé teljesítették volna. A terhelt a beszedett bérfőzési szeszadóból azonban 25,5 millió forint összegű adót nem fizetett meg az adóhatóság részére, így az adóhatóság a gazdálkodó tevékenységhez nyújtott 2,5 millió forint összegű biztosítékát a tartozás összegébe átvezette.

[190] NAV Észak-alföldi Bűnügyi Igazgatóságán 63015-576/2019 bü. szám alatt folyamatban volt büntetőügy

Ily módon a gazdasági társaságnak megközelítőleg 23 millió forint adóhátraléka állt fent bérfőzési szeszadó címén. A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 140. §-ában foglalt szabályok szerint a bérfőzetőnek átadott bérfőzött párlat esetében az adó alanya a bérfőzető. Az adóraktárban a bérfőzetőnek előállított párlat utáni adó összegét az adóraktár engedélyese állapítja meg és szedi be a bérfőzetőtől, aki készpénzzel, vagy átutalással fizeti meg az adóraktárnak az átvett bérfőzött párlat utáni adót. Az adóraktár a bérfőzető részére a párlat átadásával egyidejűleg bérfőzött párlat származási igazolást állít ki a párlat adóraktárban történő előállításáról és az adó megfizetéséről. Az adóraktár a fizetendő adóról nem nyújt be adóbevallást, hanem a NAV J22 számú nyomtatványon elektronikus úton szolgáltat adatot a kiadott párlat mennyiségéről a kiadást követő munkanapon. Az adóraktár az adófizetési kötelezettségét legkésőbb az adóalanyként teljesítendő adófizetési kötelezettségével együtt teljesíti a tárgyhót követő hónap 20. napjáig. Az adóraktár engedélyese az adófizetési kötelezettségét az állami adó- és vámhatóság elkülönített számlája javára teljesíti.
A terhelt által képviselt gazdasági társaság bérfőzdei tevékenysége során a fenti időszakban a bérfőzetők számára kiadott bérfőzött párlat mennyiségét jelentette az adóhatóság felé és a bérfőzetőktől a bérfőzési szeszadót be is szedte. A bérfőzetők, mint adóalanyok, a bérfőzési szeszadó megfizetési kötelezettségüket azáltal teljesítették, hogy azt közvetlenül az adóhatóságot képviselő adóraktár részére fizették meg, az adó megfizetéséről az adóraktártól igazolást kaptak. A fentiek összegzéseként megállapítható, hogy a terhelt, mint az adóraktár engedélyes gazdasági társaság ügyvezetője a bérfőzdei tevékenység során a bérfőzetőktől az adóhatóság nevében beszedett bérfőzési szeszadó jelentős részét nem továbbította az állami adó- és vámhatóság felé; az adóhatóság által jogszabály alapján rábízott pénzösszeget birtokolta, a társaság bankszámláján kezelte, majd azt eltulajdonította. Az ismertetett elkövetési magatartás költségvetési csalásként szintén nem értékelhető, az „statikus költségvetési csalásként”, mint vagyon elleni bűncselekmény, a Btk. 372. § (1) bekezdésébe ütköző és a (4) bekezdés a) pontja szerint minősülő jelentős értékre elkövetett sikkasztás bűntettének megállapítására alkalmas.

A bemutatott jogesetek alkalmasak lehetnek arra, hogy az esetenként bizonytalankodó jogalkalmazás számára is kézzelfogható módon szemléltessék mindazon elhatárolási ismérveket, melyek alapján a „statikus” és „dinamikus” költségvetési csalás elkövetési magatartásai megkülönböztethetőek. Egyetértve tehát Madai Sándorral megállapítható, hogy az elhatárolás egyik alapjául leginkább azon sajátos jellemző szolgál, miszerint

dinamikus költségvetési csalás esetében egyfajta „alá-fölé rendeltségi" viszonyban lévő entitások közötti jogviszonyra vonatkozik a tényállás. Ezzel szemben „statikus" költségvetési csalás esetén vagy egymás mellé rendelt szereplőkről van szó, vagy egymással – e tekintetben – kizárólag büntetőjogi jogviszonyban lévő felek tűnnek fel. Ennek eredményeként ez utóbbi esetben a költségvetés sérelme kizárólag közvetett módon érvényesül. Az ezzel ellenkező értelmezésből *ad absurdum* akár az is következhetne, hogy a költségvetés terhére kifizetett munkabérből élő sértett sérelmére elkövetett csalás is költségvetést károsító bűncselekményt valósít meg.

VI.3. A pénzmosás és költségvetési csalás elhatárolása adózatlan jövedéki termékek tekintetében

A Büntető Törvénykönyv 2020. évi módosítása[191] az orgazdaság tényállását a pénzmosás tényállásába – annak negyedik alapeseteként – beolvasztotta, melynek eredményeképpen 2021. január 1. napjától hatályos büntetőjogi szabályozásunk a más alapbűncselekményéhez kapcsolódó orgazda jellegű magatartásokat immáron a Btk. 399. § (4) bekezdésében rendeli büntetni.

Tekintettel arra, hogy a jogszabályváltozáshoz kapcsolódó jogirodalom kevésbé áll rendelkezésre, ahogyan arra korábbi tanulmányomban is rámutattam[192], a napjainkban formálódó gyakorlat mentén szükségszerű bemutatni az elhatárolás alapjául szolgáló azon alapelveket és érveket, melyek egy későbbi állandósuló, egységes jogértelmezés lehetséges kiindulópontjai lehetnek. Ennek megfelelően a büntetőjogi keretrendszer és a kapcsolódó adójogi szabályozás tükrében tettem kísérletet annak vizsgálatára, hogy a módosítást megelőzően hatályos, a Btk. 379. § (1) bekezdés a) és b) pontjaiban nevesített elkövetési tárgyak[193] megszerzésével megvalósuló cselekmények mely büntetőjogi minősítés megállapítását tehetik lehetővé napjainkban. Az elhatárolási kérdések aktualitását a törvénymódosításon túlmenően továbbra is időszerűvé teszi annak ténye, hogy már a módosítást megelőző büntetőjogi környezetben sem volt egyértelmű az

[191] 2020. évi XLIII. törvény a büntetőeljárásról szóló *törvény* és más kapcsolódó *törvények* módosításáról
[192] LENGYEL Tibor: *A pénzmosás és költségvetési csalás elhatárolási kérdései adózatlan jövedéki termékek tekintetében,* Belügyi Szemle 2021/9. 1511-1527.
[193] Költségvetési csalásból származó vámellenőrzés alól elvont nem közösségi áru illetve jövedéki adózás alól elvont termék.

adózatlan dohánygyártmányokkal összefüggésben elkövetett bűncselekmények tekintetében a költségvetési csalás és az orgazdaság elhatárolása a gyakorlat számára.[194]

Tekintve, hogy a Büntető Törvénykönyvet módosító törvény indokolása sem utal azon jogalkotói akaratra, mely a korábbi szabályozásban fennálló ellentmondásokat feloldaná, avagy elhatárolás szempontjából egyértelmű támpont lehetne, továbbra is időszerű kérdésként merült fel a Btk. 396. § (6) bekezdésében foglalt költségvetési csalás és a Btk. 399. § (4) bekezdésében meghatározott pénzmosás viszonyrendszere.
A probléma első olvasatban látszólagosnak tűnhet, miután a jogalkotó egyértelművé tette a törvénymódosítás indokolásában, hogy az orgazdaság immáron a pénzmosás negyedik alapesetében kerül büntetőjogilag szabályozásra, melyből fenntartás nélkül következhetnénk arra, hogy – a korábbi joggyakorlatot folytatva – új elhatárolási kérdések a két tényállás viszonyrendszerében fel sem merülhetnek. Figyelemmel azonban arra, hogy a Btk. 399. § (4) bekezdésének létrehozására nem az orgazdaság tényállásának változtatás nélküli szövegszerű átemelésével került sor, ismételten szükségessé vált jelen kodifikációs megoldás tükrében a két tényállás viszonyának tisztázása.

Annak fényében, hogy a felvetett kérdéskör a hazai joggyakorlat meglehetősen szűk részét érinti, valamint az elhatárolás alapjául szolgáló alapelvek is rendelkezésre állnak, hipotetikus problémafelvetések tűnhet behatóbban foglalkozni a kérdéssel. Mindezek ellenére a büntetőjogi norma módosításának köszönhetően a jövedéki termékek, mint speciális – adófizetéssel érintett – termékkör vonatkozásában ismételten felértékelődik az egyes deliktumok elhatárolásának jelentősége. A következő statisztikai adatok ugyanis egyértelműen rávilágítanak arra, hogy – marginális jellege ellenére – a dohánygyártmányokra elkövetett bűncselekményeket érintően az Észak-alföldi régió bűnügyi fertőzöttsége kiemelkedően magas, így jelen területen érzékelhető leginkább azon anomáliák összessége, melyek az elhatároláshoz kapcsolódóan megjelennek.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal bűnügyi szervei 2020-ban 444 esetben folytattak büntetőeljárást dohánygyártmányokkal összefüggésben, melyekből 344 költségvetési csalás, 100 pedig orgazdaság gyanúja miatt került elrendelésre.[195] Mindezen nyomozások

[194] LENGYEL Tibor: *„Adócsaló orgazda”(?) avagy a költségvetési csalás és orgazdaság elhatárolási kérdései,* Magyar Rendészet 2020/1. 77-92.
[195] Robotzsaru Tárgystatisztika (saját kutatás)

55%-át (246 ügy) az Észak-alföldi Bűnügyi Igazgatóság rendelte el, melyet 200 esetben költségvetési csalás, 46 esetben orgazdaság gyanúja alapozott meg.[196]

A számadatok alapján tehát tényszerűen megállapítható, hogy Magyarországon 2020-ban az adózatlan dohánygyártmányokkal összefüggésben elkövetett költségvetési csalás bűncselekmények gyanúja miatt indított nyomozások 58%-a, míg az orgazdaság gyanúja miatt folytatott nyomozások 46%-a az Észak–alföldi régióban, ezen belül jellemzően Szabolcs-Szatmár-Bereg megyében került lefolytatásra. Ezen országosan egyedülálló ügyforgalom fényében, fenntartva a korábbi tanulmányomban kifejtetteket[197], továbbra is alapvető szakmai követelményként jelenik meg a vonatkozó bűncselekmények egységes szempontú büntetőjogi minősítésének igénye.

Fülöp Ádám és Rimóczy István tanulmánya szintén arra a megállapításra jut[198], hogy a probléma területileg partikuláris jelentőséggel bír, s a kúriai döntésekben sem jelenik meg volumenének megfelelő szinten, sőt a kommentárirodalom sem foglalkozott mélyen a kérdéssel.[199] Mindez álláspontjuk szerint nyilvánvalóan a kérdés kisebbnek tűnő gyakorlati jelentőségéből – és nem elméletileg megoldott mivoltából – adódik.

VI.3.1. A jövedéki termékekkel kapcsolatos visszaélések büntetőjogi szabályozása 2012-2020 között

Az 1978. évi IV. törvény 2012. január 1. napjától hatályos módosítása – Tóth Mihályt idézve – megteremtette a „*költségvetési csalás olvasztótégelyét"* [200] és ezzel egyidejűleg a jövedékkel visszaélés, a jövedéki orgazdaság, illetve a csempészet is hatályát vesztette. Ennek megfelelően a tényállás (1) bekezdése, mint a költségvetési csalás I. alapesete tette

---

[196] Robotzsaru NEO-STAT rendszer (saját kutatás)

[197] LENGYEL (2021) *i.m.* 1511-1527

[198] FÜLÖP – RIMÓCZY : *i.m.* 5.

[199] Schmidt Péter tanulmánya például igen részletesen foglalkozik a költségvetési csalás halmazati és elhatárolási kérdéseivel, azonban jelen kérdéskört csupán egyetlen mondattal érintette: *„Ha a költségvetési csalás jövedéki termék adózás alóli elvonásával jár, az ilyen terméket megszerző az orgazdaságot (379. §) követi el."* SCHMIDT (2017) *i.m.* 104–115., Csák Zsolt orgazdaságról szóló tanulmánya is kiemelt figyelmet szentel az elhatárolási kérdéskörre, így az alapcselekményben való részesi közreműködés és az orgazdaság elhatárolására is, viszont a jövedéki bűnözés kapcsán felmerülő elhatárolási kérdéseket egyáltalán nem érinti. CSÁK Zsolt: *Orgazdaság.* In: POLT Péter (főszerk.): *Új Btk. Kommentár*. Nemzeti Közszolgálati és Tankönyv Kiadó, Budapest, 2013, 7. kötet, 141–150. Miskolczi Barna költségvetési csalásról szóló – a szakirodalomban meglehetősen hosszúnak számító – tanulmánya sem foglalkozik érdemben a kérdéssel MISKOLCZI Barna: *Költségvetési csalás.* In: POLT Péter (főszerk.) *i.m.* 8. kötet Nemzeti Közszolgálati és Tankönyv Kiadó, Budapest, 2013, 13-39.

[200] TÓTH Mihály : *Működik–e a költségvetési csalás olvasztótégelye?* In: DOMOKOS Andrea (szerk.) *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata,* Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam– és Jogtudományi Kara 2017, 9-25.

lehetővé a csempészet tényállásában[201] meghatározott elkövetési magatartások megállapítását, míg a (6) bekezdés a költségvetési csalás II. alapeseteként, a korábbi visszaélés jövedékkel elkövetési magatartásait fedte le.

Az újonnan létrehozott tényállás, mint költségvetési csalás 2013. július 1. napjával a jelenleg hatályos büntetőjogi szabályozásunkba lényegében változatlan formában került átemelésre. Ennek megfelelően a 2012. évi C. törvény 396. § (6) bekezdésében gyakorlatilag azonos formában jelennek meg a költségvetési csalás II. alapesetének elkövetési magatartásai, azaz a jövedéki termék – jövedéki adóbevétel csökkenését eredményező – jogellenes *előállítása, megszerzése, tartása, forgalomba hozatala* és *kereskedelme,* így nehézséget sem jelenthetett a hatályos szabályozás egységes értelmezése. A jövedéki orgazdaság hatályon kívül helyezése azonban kevésbé tette egyértelművé jelen szabályozás egységes értelmezését, miután a hatályos bírói és ügyészi gyakorlat sem követte le konzekvensen a törvényi változásokat, mely a későbbiekben az ellentmondásos értelmezés egyik kiindulópontja lett. A jogalkotó az 1978. évi IV. törvény módosításának[202] indokolásában kifejtette ugyanis, hogy a jövedéki orgazdaság bűncselekményének önálló tényállásban való meghatározása megszűnik, és az orgazdaság (Btk. 326. §) – ennek megfelelően módosított – tényállásába kerül át, melynek eredményeképpen jövedéki adózás alól elvont termékre is elkövethető a bűncselekmény.

Ezen kodifikációs megoldás azonban nem járt a jövedéki orgazdaság elkövetési magatartásainak teljes körű átemelésével, az alapvetően az elkövetés tárgyainak bővítésével valósult meg. Mindemellett nem vette figyelembe a jövedéki termékek önálló kódexben szabályozott[203] speciális adózási és adóztatási szabályait, mely két önálló tényállás, a költségvetési csalás és az orgazdaság látszólagos alaki halmazatát eredményezte.

A gyakorlatban ennek jellemző példája volt a bűncselekményi értékhatárt meghaladó adótartamú adózatlan cigaretta törvényi feltétel hiányában történő megszerzése, tartása, kereskedelme, mely a vonatkozó adójogi szabályozás alapján adófizetési kötelezettséget

[201] Az I. alapesetben a jövedéki termék is vámellenőrzés alól elvont nem uniós áru jelleget visel.
[202] A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló 2011. évi LXIII. törvény
[203] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény

keletkeztetett, minek elmaradása a költségvetésnek okozott vagyoni hátrányban jelent meg. Ezen jogsértő cselekmény elkövetési magatartása kimeríti a Btk. 396. § (6) bekezdésében, illetve a Btk. 379. § (1) bekezdésében foglaltakat egyaránt.

Kizárólag rendszertani szempontból vizsgálva a költségvetési csalás-orgazdaság Btk. Különös Részében elfoglalt viszonyrendszerét – ahogyan arra többek között Fázsi László is felhívta a figyelmet[204] –, akár ügydöntő jelentőségű lehet, hogy az egyes törvényi tényállásokat a jogalkotó milyen logikai rendszerben helyezi el. A hatályos Büntetőkódex felosztása ugyanis már az Alaptörvényben megfogalmazott alapvető értékeket szem előtt tartva hangsúlyosabban juttatta kifejezésre a kiemelt védett jogi tárgyakat.[205] A különböző fejezetek alá tartozó bűncselekmények a védett jogtárgy alapján szorosabb kapcsolatot alkotnak, ezért indokolt ezeket egy fejezeten belül szabályozni. Ennek megfelelően a költségvetési csalás tényállása a költségvetést károsító bűncselekmények (XXXIX) fejezetén belül került elhelyezésre. Az orgazdaság jogi tárgya viszont a vagyoni viszonyok fennálló rendje, melyre figyelemmel jelen tényállás a Btk. XXXVI. fejezetében, mint vagyon elleni bűncselekmény került nevesítésre. Ezen büntetőjogi szabályozásban megnyilvánuló jogalkotói akarat már önmagában, a vonatkozó adójogi szabályozás nélkül is kérdésessé tette az adózatlan jövedéki termékek tartásával, illegális kereskedelmével megvalósuló, tehát a költségvetési bevételeket nyilvánvalóan károsító bűncselekmények tekintetében az orgazdaság, mint sértett nélküli vagyon elleni bűncselekmény kategorikus megállapítását.

A fentiek ellenére a két tényállás egyidejű jelenléte olyan értelmezési és elhatárolási kérdéseket keletkeztetett, melyek megválaszolása igen gyakran a specialitás elve mentén a Btk. 379. § (1) bekezdés b) pontja szerinti minősítés megállapítását eredményezte az adózás alól elvont jövedéki termék megszerzését és annak célzatát előtérbe helyezve. Ezen álláspont azonban szükségszerű viszonyt keletkeztetett az eredményt tartalmazó költségvetési csalás, mint generális, valamint a célzatot tartalmazó, de eredményt nélkülöző orgazdaság, mint speciális tényállás között, mely relációban a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány, mint eredmény következetesen háttérbe szorult. Mindezek hatására – annak ellenére, hogy a két tényállás viszonyrendszerére álláspontom szerint a

[204] FÁZSI László: *Egy „helytelen" törvényi tényállás az új Büntető törvénykönyv rendszerében*, Büntetőjogi Szemle, 2012/3. 6.
[205] A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény általános indokolása

specialitás eredeti definíciója sem volt egyértelműen ráilleszthető – jelen volt a hazai joggyakorlatban az a szemlélet, amely a költségvetést nyilvánvalóan kiemelt módon károsító, tényállásban megfogalmazott eredményt megvalósító elkövetési magatartást minősített sértett nélküli vagyon elleni bűncselekménynek kizárólag a termék célzatos megszerzését értékelve.

A két tényállás látszólagos alaki halmazatát azonban kizárólag a célzatra – mint többlet tényállási elemre – alapozva a specialitás mentén az orgazdaság javára feloldani némileg vitathatónak tűnik. Elegendő csak a specialitás jogirodalmi példájaként emlegetett csalás és a korábbi adócsalás – ma költségvetési csalás – között fennálló viszonyt áttekinteni. A költségvetési csalás ugyan nem fedi teljes egészében a csalás tényállását, mivel azzal ellentétben célzatot nem tartalmaz, mégis annak megállapíthatósága fog helyt a gyakorlatban a csalással szemben. Tehát kizárólag a célzatra alapított specialitás mentén a költségvetési csalás-orgazdaság elhatárolását megközelíteni – annak népszerűsége ellenére – már az ismertetett példa okán is némileg sajátos megoldás.

A két egymással konkuráló deliktum alapjául szolgáló cselekmények elhatárolási és minősítési kérdései azonban – a korábbi büntetőjogi szabályozás keretei között – nem bírtak bírói gyakorlatot egységesítő jelentőséggel, különösen azon Kúriai döntés fényében, mely szerint *az azonos büntetési tételkeret miatt nincs különösebb jelentősége annak, hogy az orgazdasággal szemben a helyes minősítés esetleg a jövedéki termékre megszerzésével elkövetett költségvetési csalás lenne.*[206]

Ennek ellenére a minősítés gyakorlati jelentősége egyaránt megmutatkozott az elkövetési magatartás helyes értékelésében, az elkövetési érték és a bűncselekmény tárgyának megállapításában, valamint az illetékesség meghatározásában, tehát a látszólag elhanyagolható jelentőséggel bíró kérdés eltérő értelmezése a valóságban számtalan anomáliát vetett fel a jogalkalmazás során.

[206] Kúria BFv. I. 1.134/2018. számú határozata

VI.3.2. Költségvetési csalás az adózás alól elvonás aspektusából jövedéki termékek esetében

E tárgykörben kisebb kitérőt igényel a jövedéki termékekkel, jellemzően cigarettával kapcsolatos visszaélések adójogi hátterének és büntetőjogi minősítésének rendszerezése, miután az a költségvetési csalás első és második alapesetében egyaránt megjelenhet.

- A Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontjában megfogalmazott tényállásba, mint a költségvetési csalás I. alapesetébe akkor illeszkedik a cselekmény, ha pl. az adózatlan jövedéki termék (jellemzően cigaretta) a vámhatáron, azaz EU külső határon jelenik meg. Ebben az esetben a „becsempészni" kívánt dohánygyártmány elsődleges jellege *nem uniós áru*, így költségvetésbe történő befizetési kötelezettséget az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény keletkeztet. Jellemző elkövetési magatartása a nem uniós áru vámellenőrzés alóli elvonása, illetve a vámteher megállapítása szempontjából valótlan nyilatkozattétel, amely a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség tekintetében vagyoni hátrány formájában megjelenő eredményt keletkeztet. Ennek megfelelően a Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontjában meghatározott I. alapeset vonatkozásában nem merülnek fel tényleges elhatárolási kérdések a pénzmosás tényállásával összefüggésben.

- Alapjaiban eltérő a helyzet a költségvetési csalás második alapesetét illetően, melynek tényállása az elkövetési magatartásokat illetően számos átfedést mutatott az orgazdaság tényállásával. Tekintettel arra, hogy hatályos büntetőjogi szabályozásunk a más alapbűncselekményéhez kapcsolódó orgazda jellegű magatartásokat már a pénzmosás negyedik alapeseteként rendeli büntetni, elengedhetetlen a Btk. 396. § (6) bekezdésének ezen aspektusból történő vizsgálata is.

Az orgazda jellegű magatartás meghatározása körében – szükségszerűen visszatekintve a módosítást megelőző büntetőjogi szabályozásra – kiindulópontként vizsgáltam azon, az elhatárolás szempontjából általános és korábban egységesen alkalmazott megállapítást, miszerint *„ha a költségvetési csalás jövedéki termék adózás alóli elvonásával jár, az ilyen terméket megszerző az orgazdaságot (379. §) követi el."*[207]

[207] SCHMIDT (2017) *i.m.* 108.

A hivatkozott elhatárolás szempontjából alapvető tézishez kapcsolódik a Kúria kérdéskörrel kapcsolatos határozatának értelmezése, miszerint orgazdaság elkövetője azon személy lehet, aki úgy szerzi meg a jövedéki terméket, hogy *a jövedéki adózás alóli elvonásban nem működik közre.*[208] Mindezek fényében megkerülhetetlen a jövedéki termékek adózási és adóztatási kérdéseinek vizsgálata annak tárgyában, hogy a költségvetési csalás második alapesetét érintően valójában mikor valósul meg a jövedéki termék adózás alóli elvonása, mely magatartások és kinél keletkeztetnek adófizetési kötelezettséget, illetve mely magatartás eredményez vagyoni hátrányt a költségvetésnek.

A Btk. 396. § (6) bekezdése, mint a költségvetési csalás II. alapesete speciális jellemzőkkel bír az I. alapesethez képest, miután abban a jogalkotó egyetlen, nagy hagyományokkal bíró sajátos adónemet; a jövedéki adóbevételeket részesíti büntetőjogi védelemben.[209] A bűncselekmény megvalósulásának feltétele a tényállásban foglalt elkövetési magatartások tanúsításán túlmenően a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány formájában megjelenő eredmény bekövetkezése, mely a vonatkozó adójogi norma alapján ismerhető fel. Figyelemmel arra, hogy a Btk. 396. § (6) bekezdésének háttérnormája többek között a Jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény, így az adózás alól elvonás kérdése is e jogszabály alapján közelíthető meg.

Jövedéki adókötelezettség a Jöt. 6. §-ában írt főszabály szerint a jövedéki termék belföldi előállításával és a jövedéki termék importálásával keletkezik. Ugyanakkor a Jöt. 7. §-ának rendelkezései szerint adófizetési kötelezettség keletkezik az adózatlan jövedéki termék előállításával, harmadik országból a vámjogszabályok megsértésével történő behozatalával és annak adóraktáron kívül birtoklásával.[210] Ez utóbbi magatartással – mely értelemszerűen magában foglalja az adózatlan jövedéki termék megszerzését, forgalomba hozatalát és kereskedelmét is – a jogalkotó gyakorlatilag a terméket aktuálisan birtokló (tetten ért) személyre hárítja az adófizetési kötelezettséget, függetlenül attól, hogy azt kitől és milyen körülmények között szerezte meg. Míg a jogszerű előállítás és forgalomba

[208] Kúria BFv. I. 1.134/2018.számú határozata
[209] A Jöt tárgyi hatálya a jövedéki adóra és a dohánygyártmányok áfa tartamára terjed ki.
[210] Megjegyzést érdemel, hogy a „régi" Jöt, azaz a 2003. évi CXXVII. tv. 15. § (2) b) pontja részletezte az adófizetést keletkeztető jogellenes magatartásokat, többek között az adózatlan jövedéki termék megszerzését, birtoklását, szállítását, felhasználását, forgalomba hozatalát, melyet napjaink szabályozásában a jogalkotó már az uniós szabályozással összhangban leegyszerűsített és a mindenkori birtokos vonatkozásában jeleníti meg.

hozatal esetében az adókötelezettség keletkezése és az adófizetési kötelezettség esedékessége az adófelfüggesztés intézménye folytán elválik egymástól, az adófizetési kötelezettség a Jöt. szerinti jogellenes esetekben lényegében azonnal esedékessé válik. Az adózatlan jövedéki termék birtoklása esetében az adófizetési kötelezettség a hatóság tudomására jutásának időpontjától válik esedékessé.[211] Adófizetésre kötelezett személynek adózatlan jövedéki termék adóraktáron kívül történő illegális birtoklása esetén a Jöt. a jövedéki termék birtokosát és azon további személyeket tekinti, kik a szabálytalan tárolásban részt vesznek.[212]

Mindemellett a Jöt. afelől sem hagy kétséget, hogy az adózatlan jövedéki termék jogellenes előállítását, megszerzését, tartását, forgalomba hozatalát és kereskedelmét olyan magatartásként értékeli, mely a központi költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, így a jövedéki szankció mértéke is az okozott vagyoni hátrány alapulvételével kerül megállapításra.[213]

A hatályos adójogi szabályozást összefoglalva: az adózatlan jövedéki terméket megszerző, birtokló személy adófizetésre kötelezettnek minősül, amely kötelezettség a hatóság tudomásra jutásának időpontjában esedékes és amelynek elmaradása a költségvetésnek vagyoni hátrányt eredményez. A vonatkozó adójogi szabályokat a Kúria fentekben hivatkozott határozatával összevetve – *miszerint a jövedéki adózás alóli elvonásban közreműködő személy nem lehet az orgazdaság elkövetője* – érzékelhetővé válik azon ellentmondások összessége, melyek ezidáig megmutatkoztak a költségvetési csalás és orgazdaság viszonyrendszerében.

Figyelemmel arra, hogy a jövedéki termékek adójogi szabályozása jelenleg is az ismertetett formában van hatályban, így elhatárolás szempontjából az napjainkban is teljes relevanciával bír a költségvetési csalás tényállási elemeként meghatározott vagyoni hátrány, mint eredmény meghatározása tekintetében.

[211] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 7. § (2) bekezdés h. pontja
[212] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 8. § (1) bekezdés oc. pontja
[213] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 100. § (2) bekezdés

VI.3.3. A költségvetési csalás és a pénzmosás elhatárolása az egyes tényállási elemek tükrében

Az orgazda jellegű magatartások pénzmosás tényállásába történő átemelése az ismertetett korábbi, ellentmondásoktól feszülő viszonyrendszer tükrében ismételten szükségessé tette a költségvetési csalás második alapesetében és a pénzmosás negyedik alapesetében meghatározott tényállások egymáshoz való viszonyának vizsgálatát, az elhatárolási alapelvek megállapíthatósága érdekében.

2021. január 1. napjától az adózatlan jövedéki termékek megszerzése, tartása és kereskedelme, mint elkövetési magatartás, alapvetően a Büntető Törvénykönyv két tényállásába ütköztethető a következők szerint.

- A költségvetési csalás II. alapesete[214] szerint: *„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 pénzmosás IV. alapesete szerint[215]: *„Pénzmosást követ el az is, aki a más által elkövetett büntetendő cselekményből származó vagyont*
a) megszerzi, felette rendelkezési jogosultságot szerez, vagy
b) megőrzi, elrejti, kezeli, használja, felhasználja, átalakítja, átruházza, elidegenítésében közreműködik.”

Meghatározott elkövetési magatartásokat – a jövedéki termékek megszerzését, tartását, kereskedelmét – tekintve az elkövető ugyanazon cselekménye alapján mindkét bűncselekmény megállapíthatónak tűnik, így elsődlegesen a látszólagos alaki halmazat feloldására vonatkozó elvek mentén határozható meg a cselekmény helyes büntetőjogi minősítése. Figyelemmel arra, hogy a két tényállás viszonyrendszerében a szubszidiaritás a jogalkotó kifejezett rendelkezésének hiányában fel sem merülhet, így a fennálló látszólagos alaki halmazatot a specialitás és a konszumpció mentén közelítettem meg.

[214] Btk. 396. § (6) bekezdés
[215] Btk. 399. § (4) bekezdés

1.) *A specialitás* elve a *lex specialis derogat legi generali* szabályára épül. Ez azt jelenti, hogy az elkövető cselekménye olyan két törvényi tényállás szerint is minősíthető, amelyek közül az egyik több ismérvvel, tényállási elemmel kerül meghatározásra (tehát speciálisabb) a másikhoz képest. Az elv lényege, hogy a speciális megelőzi (lerontja) az általánost, tehát a minősítés során a több ismérvvel meghatározott, speciális tényállást kell megállapítani[216]. Ennek klasszikus eseteként említi a jogirodalom többek között a csalás, mint általános tényállás és a költségvetési csalás, mint speciális tényállás viszonyát.[217]

Ezen – a költségvetési csalás vonatkozásában különféle összefüggésekben alkalmazott – elhatárolási elvből kiindulva az adózatlan jövedéki termékek megszerzése, tartása, forgalmazása esetén a Btk. 396. § (6) bekezdése, mint speciális tényállás teljes egészében magában foglalja a Btk. 399. § (4) bekezdésében meghatározott IV. alapeset, mint generális tényállás ismérveit s még ezen felül tartalmaz további tényállási elemeket.
Így többek között:
- speciális törvényi szabályozás és adójogi feltételek (a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló törvényben, valamint a felhatalmazásán alapuló jogszabályban megállapított feltétel vagy hatósági engedély hiánya),
- speciális – jövedéki adózás alá eső – bűncselekménnyel érintett termékkör *(jövedéki termék)*,
- eredmény (költségvetésnek vagyoni hátrány okozása).

Mindezen többlet tényállási elemekre figyelemmel megállapítható, hogy *a két törvényi tényállás valamennyi általános elemét fedő cselekmények esetében* a költségvetési csalás – mindamellett, hogy teljes egészében illeszkedik a pénzmosás, mint tágabb általános tényállás kereteibe – a pénzmosásnál lényegesen szűkebb tartalmat ölel fel, ami a cselekmény költségvetési csalásként történő minősítését alapozza meg.

---

[216] PALLAGI Anikó: *A bűncselekmények minősítésének alapkérdései a joggyakorlatban, különös tekintettel a halmazatokra,* In:POLT Péter - PALLAGI Anikó - SCHUBAUER László (szerk.) *Büntetőjog a gyakorlatban* Dialóg Campus 2020, 119-120.
[217] JACSÓ (2017) *i.m.* 285.

E tárgyban kell említést tennünk a két tényállás alapesetének eltérő büntetési tételéről, amely kapcsán kiemelést igényel, hogy a specialitás vonatkozásában közömbös, hogy a speciális bűncselekmény törvény szerinti büntetési tétele magasabb, vagy éppen alacsonyabb, mint az általános tényállásé. A speciális tényállások, mint bűncselekményi alakzatok célja ugyanis – Ambrus István álláspontjával[218] egyetértve – jelentősen túlmutat a generális tényállás büntetési tételénél súlyosabb, avagy enyhébb büntetés előírásán. Ennek elsődleges indoka, hogy a speciális tényállás kevesebb életbeli esetre illik rá ugyan, mint az általános, ám amelyekre igen, azokat a generális szabálynál pontosabban körülírja, így közelebb hozza a konkrét történeti tényállást az absztrakt törvényi rendelkezéshez.
Ennek vonatkozásban került Elek Balázs által a csalás és költségvetési csalás viszonyrendszerében megfogalmazásra, hogy az elhatárolás alapja elsődlegesen a specialitás rendező elve. A specialitás csak akkor áll fenn, ha a két törvényi tényállás 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.[219]

2.) A látszólagos alaki halmazat vonatkozásában további kiküszöbölési elvként vizsgáltam a *konszumpció*, mint értelmezési szabály alkalmazhatóságát, s ennek fényében tettem kísérletet a két tényállás elhatárolási kérdéseinek megválaszolására. Konszumpció esetében az elkövető cselekménye elvileg mind az ún. átfogó, mind a kevésbé átfogó tényállás keretei közé beilleszthető lenne ugyan, azonban a *lex consumens derogat legi consumptae* elve alapján az előbbi, tehát a szélesebb körű és súlyosabb büntetéssel fenyegetett tényállás elnyeli (konszumálja) a kevesebbet, feltéve, hogy a tényállások találkozása in abstracto szükségképpeni vagy gyakori.[220]

E tárgyban azonban fontos felhívni a figyelmet arra, hogy pusztán a „súlyosabb elnyeli az enyhébbet" szerinti értelmezés a konszumpció elvének durva leegyszerűsítését jelenti, miután a büntetőjogban nem létezik olyan elv, amely szerint a büntetési tétel mértéke

---

[218] AMBRUS István: *Egység és halmazat - régi dogmatikai kérdés új megközelítésben,* Szegedi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Szeged, 2014, 241.
[219] ELEK Balázs: *A csalás és az adócsalás elhatárolásának egyes elméleti és gyakorlati kérdései,* In: GÖRGÉNYI Ilona - HORVÁTH M. Tamás - SZABÓ Béla - VÁRNAY Ernő (szerk.) Collectio Iuridica Universitatis Debrecensiensis. Dela Kft, Debrecen, 2005, 12.
[220] NAGY Ferenc: *A magyar büntetőjog általános része*, HVG-ORAC, Budapest, 2008, 237.

miatt kerülne kiküszöbölésre a halmazati értékelés. Ahogyan arra többek között Pallagi Anikó is rámutat, ez az ok és az okozat összekeverése, amikor az okozattal akarjuk az okot magyarázni[221]. Álláspontja szerint valóban törvényszerű, hogy az átfogó tényállás büntetési tétele súlyosabb, de nem emiatt kell a konszumpciót megállapítani és a halmazatot kiküszöbölni. A konszumpció elve átfogó tényállást jelent, vagyis azt, hogy az egyik bűncselekmény törvényi tényállásában – szükségképpen vagy legalábbis rendszerint – benne van a másik tényállás szerinti elkövetési magatartás. Ennek markáns példájául hozható fel a Btk. 395. § (1) bekezdésébe ütköző társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés tényállásának kapcsolata a Btk. 396. § (1) bekezdésébe ütköző költségvetési csalással. Abban az esetben ugyanis, ha a 395. § (1) bekezdésében meghatározott elkövetési magatartással okozott kár az ötszázezer forintot meghaladja, a Btk. 396. § (1) bekezdése konszumálja a társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés tényállását, minek eredményeképpen a cselekmény költségvetési csalásként kerül minősítésre.

Mindezekre tekintettel a pénzmosás és költségvetési csalás látszólagos alaki halmazatának feloldására irányulóan a konszumpció elvét vizsgálva arra a következtetésre juthatunk, hogy a konszumpció a vizsgált tényállások viszonyára nem illeszthető rá egyértelműen, így elhatárolásuk elsősorban a specialitás elve mentén lehetséges. A specialitás megállapíthatóságát támasztja alá azon általánosan elfogadott jogirodalmi álláspont[222] is, miszerint a látszólagos halmazat fenti elvei sorrendiséget alkotnak. A látszólagos halmazat feloldása során először a szubszidiaritás vizsgálandó, majd a specialitás és csak ezek fenn nem állása esetén a konszumpció.

VI.3.4. A gyakorlati alkalmazhatóság kérdése

A termékkörre vonatkozó adójogi szabályozást és specialitás elvét *szándékoltan figyelmen kívül hagyva*, az adózatlan jövedéki terméket birtokló személy cselekményét kizárólag pénzmosásnak minősítve számos olyan ellentmondással szembesülhetünk, melyek feloldása komoly kihívást jelent a jogalkalmazó számára.

[221] PALLAGI (2020) *i.m.* 120.
[222] GELLÉR Balázs: *Bűncselekményi egység és többség* In: BUSCH Béla (szerk.) *Büntetőjog I.; Általános rész; A 2012. évi C. törvény alapján,* HVG-ORAC, Budapest 2012, 366.

1.) A Büntető Törvénykönyv a pénzmosást bűnkapcsolati tényállásként szabályozza, tehát meg kell, hogy előzze egy büntetendő cselekmény, amely adózatlan jövedéki termékek megszerzése esetén az adó-, illetve zárjegy hiánya okán a költségvetési csalás I., illetve II. alapesete egyaránt lehet. Figyelemmel arra, hogy adózatlan jövedéki termék Magyarországon legálisan – adófelfüggesztés mellett – elsősorban adóraktárban, illetve szigorú törvényi feltételek mellett birtokolható, így az adózás alól elvonás, tehát a költségvetési csalás ténye tettenérés esetén objektíve bizonyított. Ez esetben tehát szükségszerű az adózatlan cigaretta birtokosának pénzmosásban fennálló büntetőjogi felelőssége mellett a büntetőeljárást az alapcselekményre, azaz az ismeretlen elkövető által megvalósított költségvetési csalásra is kiterjeszteni, miután arra a Büntető Törvénykönyv területi és személyi hatálya egyaránt vonatkozik.

Nyomozás kiterjesztése esetén – az adózatlan jövedéki termékre tekintettel – az előcselekmény megállapítása és bizonyítottsága rendszerint annak Btk. 396. § (6) bekezdése szerinti minősítését eredményezné, melynek technikai kezelése további problémákhoz vezet. (Nyomozás megkerülhetetlen kiterjesztése, az elkövető ismeretlen volta esetén befejezés előtt az előcselekmény tekintetében nyomozás elkülönítése, felfüggesztése majd elévülése.)

2.) Abban az esetben, ha az adózatlan cigarettát birtokló, megszerző ismert személy cselekménye pénzmosást valósít meg, úgy a költségvetési csalásnak minősített előcselekmény elkövetőjének személye a büntetőeljárás során rendszerint ismeretlen marad. E megközelítés eredménye tehát egy szükségszerűen kreált többlettényállás, melynek kizárólagos funkciója a pénzmosás megállapíthatósága, aminek eredményeként elválik az adózatlan cigarettát birtokló és adófizetésre kötelezett személy pénzmosásnak minősített cselekménye a költségvetési csalástól.
Történik ez mindazon adójogi rendelkezések ellenére, melyek szerint valójában a pénzmosással gyanúsított személy a jövedéki adó fizetésére kötelezett, akinek tényállásszerű magatartása vagyoni hátrányt okoz a költségvetésnek. A paradox helyzetet fokozza, hogy az adózatlan jövedéki terméket jogellenesen birtokló személyt az adóhatóság jövedéki igazgatási eljárás keretében a költségvetésnek okozott vagyoni hátrányra tekintettel jövedéki bírság formájában igazgatási szankcióval is sújtja.[223]

[223] A kérdés európai uniós vetületéhez lásd: MADAI (2019) *i.m.* 131-140.

Mindezek eredményeként elkülönülne egymástól a büntetőjogi, valamint az adójogi értelemben vett, a költségvetésnek vagyoni hátrányt okozó személye és felelőssége, miután a cselekmény pénzmosásként történő értékelése az adójogi normák ellenére sem keletkeztet e tekintetben a termék birtokosának költségvetést károsító büntetőjogi felelősséget.

3.) További ellentmondás a tetten ért jövedéki terméket birtokló, megszerző személy cselekményének pénzmosásként történő értékelése kapcsán, hogy az megfosztja őt a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány – akár a közigazgatási szankció – megtérítése esetén a Btk. 396. § (8) bekezdésében biztosított korlátlan enyhítés lehetőségétől, ezáltal a *ne bis in idem* elv[224] érvényesülésétől. Mindezt oly formában, hogy „felkészült" terhelti nyilatkozattal a pénzmosásként történő büntetőjogi minősítés alapjaiban változtatható meg a cselekmény büntetési tételének jelentős csökkentésével egyidejűleg; ami egy újabb ellentmondásos joggyakorlat kiindulópontja lehet.

Abban az esetben ugyanis, ha a terhelt az általa birtokolt adózatlan jövedéki termék vonatkozásában:
- saját „csempészetet", vagyis az Európai Unión kívülről, jellemzően Ukrajnából történő illegális behozatalt ismer el, úgy a Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontja, vagy
- Európai Unión belüli, jellemzően román, szlovák viszonylatban megvalósuló jogellenes behozatalt ismer el, úgy a Btk. 396. § (6) bekezdése látszik megállapíthatónak lényegesen alacsonyabb büntetési tétel és korlátlan enyhítés lehetősége mellett.

Ennek okán jelentősen felértékelődne a terhelti nyilatkozatok szerepe a megállapított objektív tények ellenében. Pragmatikusan fogalmazva ugyanazon 1000 doboz adózatlan cigaretta birtoklása eltérő büntetőjogi minősítést és büntetési tételt eredményezne tettenérések, földrajzi helyek és terhelti nyilatkozatok függvényében, amelyek még inkább megalapoznák egy ellentmondásos értelmezésen alapuló joggyakorlat kialakulását. *(Megjegyzést érdemel, hogy a cselekményt egységesen költségvetési csalásként minősítve mindezen anomáliák és ellentmondások teljes mértékben kizárhatóak.)*

[224] A kétszeres értékelés tilalma olyan, alkotmányos és nemzetközi, valamint uniós jogi alapokon álló alapelv, amelynek a hazai büntető- és más eljárásokban is a lehető legszélesebb felfogásban indokolt érvényt szerezni.

4.) A büntetési tételek eltérő volta okán további anomáliát okozhat annak ténye, hogy a társadalomra fokozottabb veszélyt jelentő csempésztevékenység (amelyet gyakran jellemez a szervezettség és üzletszerűség), ugyanazon értékhatár mellett alapesetben 3 évig terjedő, míg a terméket belföldön megszerző cselekménye pénzmosásként 5 évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő. Ez praktikusan azt eredményezné, hogy pénzmosásként súlyosabb büntetési tétel alá esne pl. belföldön 500 doboz adózatlan cigaretta megvásárlása annál, mint ezen mennyiség akár tízszeresének, 5000 doboz cigarettának az országba történő illegális bejuttatása és feketepiaci forgalomba hozatala.

5.) Abban a *nem feltételezett esetben*, ha az orgazdaság-költségvetési csalás viszonyrendszerében korábban kialakult ügyészi-nyomozóhatósági gyakorlat kerülne folytatásra, mely az orgazdaság járulékos jellege ellenére sem terjesztette ki a nyomozást az ismeretlen elkövető által elkövetett költségvetési csalásra, úgy hatásköri szempontból kényszerülünk a tényállás vizsgálatára. Hatályos büntetőeljárási szabályozásunk alapján ugyanis a NAV nyomozó hatósága pénzmosás bűncselekmény nyomozását kizárólag akkor végzi, ha az a NAV hatáskörébe tartozó bűncselekménnyel összefüggésben került elkövetésre.[225] Ezen törvényi rendelkezésre figyelemmel a költségvetési csalás, mint „előcselekmény" megállapítása nélkül az adózatlan jövedéki termékek megszerzésével, tartásával, forgalmazásával megvalósuló cselekményeket kizárólag pénzmosásként értékelve a rendőrség általános nyomozóhatósági jogköre állapítható meg.

6.) Figyelemmel a költségvetési csalás második alapesetében foglalt elkövetési magatartásokra, tényként állapíthatjuk meg, hogy az adózatlan jövedéki termékek megszerzésének, tartásának és kereskedelmének pénzmosásként történő értékelése az előállítás kivételével teljes egészében kiürítené a Btk. 396. § (6) bekezdését, miután a *jövedéki termék megszerzése, tartása, forgalomba hozatala, vagy kereskedelme,* mint elkövetési magatartás fogalmilag kizárt – gyakorlatilag megvalósíthatatlan – lenne a pénzmosás negyedik alapesete mellett.

Összefoglalva megállapíthatjuk, hogy a fentiekben megfogalmazott – adózatlan jövedéki termék jogellenes megszerzésével, tartásával, kereskedelmével megvalósuló – jogsértések költségvetési csalásként minősítését megalapozó érvekkel szemben tényleges

[225] A büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. tv. 34. § (2) g) pont

jogi, illetve szakmai érv a pénzmosás alátámasztására napjaink gyakorlatában nem igazán került ez idáig a felszínre.

Amennyiben a fentiek ellenére – egyfajta automatizmusként – a jövedéki termékhez kapcsolódó orgazda jellegű magatartások – a termék adózatlan voltát és annak eredményét figyelmen kívül hagyva – a pénzmosás negyedik alapesetében kerülnének értékelésére, úgy alappal tarthatunk attól, hogy egy korábbiakban is vitatható dogmatikai megközelítés (orgazdai minősítés) kerül oly módon továbbörökítésre, hogy az annak alapjául szolgáló jogi érvek (célzatra, mint többlet tényállási elemre és a nevesített termékköre alapozott specialitás) jelen viszonyrendszerben már teljesen kiürültek.

Kizárólag a hatályos büntetőjogi norma szövegéből kiindulva azonban a vizsgált két deliktum elhatárolásának alapjául jelen esetben a Btk. 396. § (6) bekezdésében pontosabban körülírt elkövetési magatartás, a vonatkozó adójogi szabályozás és annak eredményként a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány, azaz a tényállási ismérvekben gazdagabb, speciális tényállás szolgálhat. Mindezek figyelembevételével az elhatárolási kérdéseket dogmatikai szempontból megközelítve az eltérő minősítések gyakorlati alkalmazhatóságát és következményeit egyaránt mérlegelve arra a következtetésre juthatunk, hogy az adózatlan jövedéki termékek vonatkozásában megvalósított visszaélések esetében a költségvetési csalásként történő minősítés foghat leginkább helyt. Ennek eredményeként – a Fülöp Ádám-Rimóczy István szerzők által megfogalmazottakkal[226] egyetértve – arra a következtetésre juthatunk, hogy a jogalkotó az orgazdaság bűncselekményének megszüntetésével és a pénzmosás szabályainak egyidejű átalakításával az orgazdaság tényállását kettéosztotta: a vagyon elleni bűncselekmények utólagos bűnkapcsolatait beépítette a pénzmosásba, míg az adózatlan jövedéki termékeket (és a csempészett vámárut) kivette az utólagos bűnkapcsolatok elkövetési tárgyainak köréből. A jövedéki bűnözés ezzel „háromosztatúból” „kétosztatúvá” (költségvetési csalás és jövedékkel visszaélés elősegítése) vált.

[226] FÜLÖP – RIMÓCZY (2021) *i.m.* 20.

VI.4. Következtetések

A költségvetési csalás évtizedes múltra visszatekintő tényállása napjaink gyakorlatában is felvet időről időre olyan új elhatárolási kérdéseket, melyekre tisztázása a jogalkalmazás számára elengedhetetlen.

A *statikus költségvetési csalás,* mint absztrakt gyűjtőfogalom megjelenése, jellemzőinek definiálása, valamint a *dinamikus költségvetési csalástól* történő elhatárolása rámutat mindazon jogi minősítést meghatározó szempontokra, amelyek a költségvetést közvetetten károsító vagyon elleni deliktumokkal összefüggésben jelenik meg. Ezen újszerű megközelítés jelentősége a jogalkalmazásban elvitathatatlan, ugyanis napjaink gyakorlata még számos olyan ellentmondást, eltérő értelmezést és ebből adódóan hatásköri összeütközést keletkeztet, melyekre a *statikus költségvetési csalás* alapelvei választ biztosíthatnak.

A *pénzmosás* és a *költségvetési csalás* adózatlan jövedéki termékekkel összefüggő elhatárolási kérdéseit – figyelemmel arra, hogy annak aktulalitása 2021 évtől merült fel – a jogirodalom napjainkig alig vizsgálta, így azok tisztázása elengedhetetlen a jövőbeni egységes jogértelmezés és gyakorlat kialakítása érdekében.
E körben szükségszerű a figyelmet felhívni arra, hogy a helyes jogi minősítés büntetőjogon túlmutató jelentősége – többek között – a különböző jogágak és jogi normák viszonyrendszerében és egyensúlyában is megmutatkozik. Jelen esetben ugyanis az elhatárolás alapjául szolgáló cselekmények költségvetési csalásként minősítése mindazon túl, hogy koherenssé teszi a büntető és igazgatási eljárások, valamint az egyes szankciók egymásra épülő alkalmazhatóságát, elősegíti a ne bis in idem elv érvényesülését. Mindezek gyakorlati alkalmazásával tehát összhangba kerülnek az egyes, a Btk. 396. § hátterét biztosító „ágazati törvények” (az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény, valamint a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény) a Büntető Törvénykönyv vonatkozó rendelkezéseivel.

VII. TÖRVÉNYI EGYSÉG A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN ÉS ANNAK ÉRVÉNYESÜLÉSI LEHETŐSÉGEI A GYAKORLATBAN

A jogalkotó – a költségvetés védelmének minden eddiginél nagyobb jelentőséget tulajdonítva – a közpénzek büntetőjogi védelmét 2011-ben azzal az elsődleges céllal gondolta újra, hogy a túlzottan részletező, kevésbé hatékony szabályozás helyett következetesebbé és használhatóbbá tegye a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvényt a költségvetést károsító bűncselekmények vonatkozásában.[227]

A fentiekben megfogalmazott célok megvalósulásának vizsgálata érdekében kutatási eredményeimet felhasználva[228] szükségszerű párhuzamot vontam a hatályos és a korábbi büntetőjogi szabályozás között, illetve esetpéldán keresztül jelenítettem meg mindazon kihívásokat, amelyek a törvényi egység alkalmazhatósága körében időről időre felmerülnek.

VII.1. A 2011-ig hatályos büntetőjogi szabályozás

Az 1978. évi IV. törvény 2011. évi módosításáig a költségvetés büntetőjogi védelmét az adócsalás (310. §), a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás (310/A. §), a visszaélés jövedékkel (311. §), a csempészet (312. §), a jogosulatlan gazdasági előny megszerzése (288. §), az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése (314. §) tényállása szolgálta, valamint az áfára elkövetett csalás, illetve a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével járt (318. §).

A halmazati kérdések vonatkozásában tehát elengedhetetlen visszautalnunk az adócsalás tényállásán keresztül a korábbi büntetőjogi szabályozás legmarkánsabb elemeire és az ott alkalmazott halmazatképző elvekre.

[227] MADAI (2017) *i.m.* 274.
[228] LENGYEL Tibor: *Törvényi egység a költségvetési csalásban és annak érvényesülési lehetőségei a gyakorlatban* Magyar Rendészet 2021/2. 29-46.

Adócsalás

Btk. 310. § (1) Aki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre (adatra) vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy ilyen tényt (adatot) a hatóság elől elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti, vétséget követ el, és két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

(2) A büntetés bűntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel nagyobb mértékben csökken.

(3) A büntetés egy évtől öt évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel jelentős mértékben csökken.

(4) A büntetés két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel különösen nagy, vagy ezt meghaladó mértékben csökken.

(5) Az (1)-(4) bekezdés szerint büntetendő, aki a megállapított adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel az adó behajtását jelentősen késlelteti, vagy megakadályozza.

(6) Az (1) bekezdésben meghatározott bűncselekmény elkövetője nem büntethető, ha a vádirat benyújtásáig az adótartozását kiegyenlíti.

A következetes ítélkezési gyakorlat szerint tehát adónemenként és járulékfajtánkként, továbbá adó- és járulék-megállapítási időszakonként külön bűncselekmény megállapításának volt helye. Ezen gyakorlat létjogosultságát támasztotta alá a Legfelsőbb Bíróság is, mely a bűncselekmény rendbeliségét – amennyiben az elkövető több gazdasági társaságban kifejtett tevékenységével sértette a költségvetésnek az adóbevételhez való jogát – az egyes megsértett adónemekhez és nem a gazdasági társaságok számához igazította.[229]

Az ismertetett gyakorlatot szemlélteti többek között a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság azon eseti döntése is, amely négy rendbeli – részben folytatólagosan elkövetett – adócsalást állapított meg azon elkövető terhére, aki egyetlen gazdasági társaságának keretében négy különböző adónemre követte el a bűncselekményt.[230]

Egységes és következetes volt az ítélkezési gyakorlat annak tekintetében is, hogy ugyanazon adónemre több adó-megállapítási időszakon keresztül megvalósított

[229] BH 2004.270.
[230] Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 6.B.146/2008/45. számú ítélete

elkövetési magatartások a folytatólagosság általános szabályai szerint képezhetnek egységet és kizárólag a folytatólagosság megállapítása eredményezhette az adócsökkentések összegének egybefoglalását. Ennek megfelelően például az általános forgalmi adóra több bevallási időszakon keresztül megvalósított adócsalás lehetett alkalmas a folytatólagos bűncselekmény megállapítására. A cselekmény tehát már a törvény erejénél fogva egyetlen egységes bűncselekményként kerülhetett értékelésre, amely magába olvasztotta a részcselekményeket.

Ezt tükrözte a BK 85. számú állásfoglalás is, amely azt hangsúlyozta, hogy a folytatólagosan elkövetett bűncselekmény egység, amelynél a törvényi tényállást külön-külön is megvalósító részcselekmények együttesen alkotnak egyetlen bűncselekményt. Ezt az álláspontot változatlanul átvette a folytatólagos bűncselekmény elévüléséről szóló 31. BK. vélemény, mely többek között kimondta, hogy a folytatólagosan elkövetett bűncselekmény egyes részcselekményei büntethetőségének önálló elévülése kizárt. Különböző adónemekkel kapcsolatban elkövetett adócsalás esetén azonban a folytatólagosság megállapítása kizárt volt.

VII.2. A 2012-től hatályos büntetőjogi szabályozás

A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló 2011. évi LXIII. törvény három új tényállást iktatott a Btk.–ba: a visszaélés társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással, a költségvetési csalás, és a költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása.
A 2011. évi Btk. módosítás tehát megteremtette a költségvetés bevételi és kiadási oldalának egységes büntetőjogi védelmét. Az új koncepció a költségvetés védelmének minden eddiginél nagyobb jelentőséget kívánt tulajdonítani, mert a korábbi „részletező" szabályozási rendszer nem tudott megfelelő választ adni a költségvetést károsító bűncselekmények valamennyi formájára.[231] A 2012. évi Btk. a szabályozáson érdemben nem változtatva a büntetőjogi tényállásokat immáron önálló fejezetben szabályozza.[232]

[231] A 2011. évi LXIII. törvény indokolása a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról, Általános indokolás
[232] Btk. XXXIX. Fejezet: A költségvetést károsító bűncselekmények

A költségvetési csalás megalkotásakor a jogalkotó több bűncselekmény[233] egy törvényi tényállásban történő összevonásával, egy komplex szabályozás bevezetésével kívánta megoldani a jogalkalmazás során felmerülő problémákat oly módon, hogy a befizetési kötelezettségek és a költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában tanúsított megtévesztő magatartásokat egységesen rendeli büntetni.

A költségvetési csalás tényállásának létrehozásakor jogalkotónak az egység-többség kérdésében megnyilvánuló akarata is érdemben változott, amelynek lényegi elemei leginkább a miniszteri indokolás vonatkozó megállapításai szerint foglalhatók össze: *„az eddigi szabályozások nem voltak alkalmasak arra, hogy megszüntessék a kényszer- vagy automatikus halmazatokat, amelyektől azonban a gyakorlat – teljes joggal – idegenkedik. A törvényi egység megteremtésével e probléma kiküszöbölődik”*.[234]A részletes miniszteri indokolás azonban úgy folytatja, hogy *„a bűncselekmény rendbelisége és a folytatólagosság megítélése tekintetében az új tényállás az adócsalás esetében kialakult gyakorlatra kiható változást nem eszközöl.*”[235]

Az ellentmondás e vonatkozásban nyilvánvaló: ha ugyanis a bűncselekményi tényállás törvényi egység, azaz egy bűncselekmény, akkor több rendbeli elkövetést nem lehet megállapítani. Így viszont – értelemszerűen – nem tarthatóak az adócsalás rendbelisége kapcsán a korábbiakban kialakult elvek.

E kérdésben, ahogyan arra Jacsó Judit is rámutatott,[236] nyilvánvalóan a törvény szövege az elsődleges. Amennyiben ugyanis a nyelvtani értelmezésből indulunk ki, akkor a törvény azon megfogalmazásából, miszerint egy vagy több költségvetésnek okozott vagyoni hátránnyal valósulhat meg a bűncselekmény, arra a következtetésre juthatunk, hogy a jogalkotó az okozott eredmény alapján „foglalja” egységbe a különböző cselekményeket. Ha az elkövető egyetlen elkövetési magatartással okoz több költségvetésnek sérelmet, a tényállás törvényi egységet teremt.

---

[233] Így a bevételi oldalon: adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, visszaélés jövedékkel, csempészet, áfára elkövetett csalás, illetve a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével jár; kiadási oldalon: jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése, illetve a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével jár.
[234] 2011. évi LXIII. törvény Általános indokolása
[235] 2011. évi LXIII. törvény Részletes indokolása a 2. §-hoz
[236] JACSÓ (2017) *i.m.* 286.

Kérdésként merül fel azonban, hogy a költségvetési csalásnál – a hagyományos dogmatikai szemlélet alapján – a törvényi egységnek mely típusáról van szó.

VII.2.1. A törvényi egység dogmatikai megközelítése

A szakirodalomban megjelenő első nézetek szerint a költségvetési csalás összefoglalt bűncselekmény (delictum complexum), amelyben az egységesen meghatározott eredmény foglalja egységbe a külön-külön elkövetési magatartásokat. A törvényhozó célja kifejezetten az volt, hogy új helyzetet teremtsen, s a korábban külön-külön bűncselekményként, illetőleg azonos bűncselekmény keretei között megállapított többrendbeli bűncselekmény helyett egységként nyerjenek elbírálást az egymással akár összefüggő, akár össze nem függő magatartások. [237]

Barkaszi Attila szintén azon megközelítés alapján fogalmazza meg álláspontját[238], miszerint a törvényhozó – a jogszabály megalkotása során is határozottan kifejezésre juttatott, és a miniszteri indokolásban is egyértelműen kifejtett célja szerint – a korábban pénzügyi bűncselekményként, jelenleg költségvetést károsító bűncselekményként szabályozott büntetendő magatartást összefoglalt bűncselekményként, delictum complexumként alkotta meg. Barkaszi azonban a fentiek mellett felhívja a figyelmet arra, hogy dogmatikailag az összefoglalt bűncselekmény fogalmi alapismérve, hogy az annak alapját képező egyes részcselekmények önmagukban is bűncselekményként minősüljenek. Ehhez a vizsgált törvényi tényállásunk tekintetében az okozott vagyoni hátránynak részcselekményenként meg kell haladnia a bűncselekményi értékhatárt.

Kondorosi András ezzel szemben vitatja, hogy a törvényi egység kategóriáján belül a helyes-e delictum complexumról beszélni.[239] Álláspontja szerint az összefoglalt bűncselekmény megalkotásának törvényhozói indoka a jogirodalom szerint az, hogy a jogalkotó az adott esetben a halmazati büntetést nem tartja elégségesnek, ezért az egymással akár összefüggésben sem lévő részcselekményeket egységbe foglalja éppen annak érdekében, hogy a halmazati büntetésnél súlyosabb szankciót tudjon kilátásba helyezni azok elkövetésének esetére. A költségvetési csalásra ez a megállapítás azonban

---

[237] MOLNÁR Gábor Miklós: *A költségvetést károsító bűncselekmények. XXXIX. fejezet*, In: BUSCH Béla szerk.) *Büntetőjog II. Különös Rész. A 2012. C. törvény alapján,* HVG–ORAC, Budapest, 2012, 693.
[238] BARKASZI Attila: *Jogalkalmazói jogalkotás(?) a költségvetési csalás tényállása körében* Büntetőjogi Szemle 2017/2. 36.
[239] KONDOROSI (2019) *i.m.* 113.

nem alkalmazható. Erre tekintettel Kondorosi álláspontja szerint a költségvetési csalás nem összefoglalt bűncselekmény, hanem a törvényi egység olyan speciális esete, amelyben a jogalkotó kifejezett rendelkezése folytán közömbös a sértettek száma, annak a rendbeliségre kihatása nincsen. Ebből a szempontból tehát a tényállás a foglalkozás körében elkövetett veszélyeztetéssel (Btk. 165. §), vagy a közúti veszélyeztetéssel (Btk. 234. §) hozható összefüggésbe.

Jacsó Judit szerint valóban a törvényi egység egy sajátos esetéről van szó, amelyet azonban indokoltnak tart a Kondorosi által megfogalmazott esetkörtől is elkülönülten kezelni, hiszen a foglalkozás körében elkövetett veszélyeztetésnél a több sértett sérelmére történő elkövetést rendeli egységként büntetni a jogalkotó, de csak abban az esetben, ha azok azonos alkalommal (térben és időben ugyanakkor) valósulnak meg. Helyesebb lenne tehát éppen ezért a költségvetési csalást az okozott eredményre – vagyoni hátrányra – tekintettel a törvényi egység önálló különös típusaként kezelnünk.[240]

Schmidt Péter nézete szerint[241] a költségvetési csalás tényállása kizárólag egyes esetekben összefoglalt bűncselekmény, más esetekben természetes egység. Álláspontja szerint a költségvetési csalás első és második alapesete abban az esetben bizonyosan összefoglalt bűncselekmény, ha az elkövetéssel okozott vagyoni hátrány több költségvetést érint. Abban az esetben viszont, ha a vagyoni hátrány egy költségvetést érint, természetes egységnek tekinthető, ha az elkövetés „természetéből" következik a cselekménynek egy bűncselekményként történő értékelése (pl. valaki „csalja az áfát" az általa vezetett gazdaság társasággal). Igaz ez még azokban az esetekben is, amikor a gyakorlat korábban folytatólagosságot állapított meg: az azonos adóalany által azonos adónemben, de több adóbevallási és adómegfizetési időszakban okozott adóhiány esetében. Álláspontja szerint több adóalanyt, több adónemet érintő, illetve más más alapeseteket megvalósító elkövetés esetén ugyanakkor – különös részi – törvényi egységet (összefoglalt bűncselekményt) kell megállapítani.

Az ismertetett megközelítések tehát egyértelműen rávilágítanak arra, hogy egy évtizeddel a törvényi egység létrehozását követően továbbra sem egységes a jogirodalom

[240] JACSÓ (2017) *i.m.* 286.
[241] SCHMIDT (2017) *i.m.* 106.

megközelítése annak természetét illetően. Mindemellett Barkaszi Attila már évekkel ezelőtt felhívta a figyelmet azon jogalkalmazásban kialakuló álláspontra, mely a költségvetési csalást nem összefoglalt bűncselekményként értékeli, hanem a törvényi egység olyan sajátos változatának tekinti, amely a jogalkalmazó számára ún. *érték-egybefoglalást* ír elő. Az érték-egybefoglalási szabály alkalmazása kapcsán azonban nem kritérium, hogy a részcselekményenként okozott vagyoni hátrány meghaladja a bűncselekményi értékhatárt, vagyis az eljárás során értékelésre kerülnek olyan magatartások is, amelyek önmagukban nem minősülnének bűncselekménynek, csak szabálysértésnek, míg a delictum complexum-ként értékelve ezek figyelmen kívül maradnának.[242]

VII.2.2. Az egyes részcselekmények értékhatára

Annak kérdésében, hogy a vizsgált törvényi tényállásunk tekintetében az okozott vagyoni hátránynak részcselekményenként meg kell-e haladnia a bűncselekményi értékhatárt, a Legfőbb Ügyészség már 2014. évben iránymutatás formájában fejtette ki álláspontját[243], amely szerint csak az önmagukban is bűncselekménynek minősülő magatartások lehetnek a költségvetési csalás részcselekményei. Ennek megfelelően a Btk. 462. §-ának (3) bekezdésére figyelemmel a százezer forintot[244] meg nem haladó vagyoni hátrányt okozó részcselekmények a minősítés szempontjából nem voltak figyelembe vehetők.

Mindezen alapelvek mentén egységesülni látszó nyomozó hatósági és ügyészségi gyakorlattal szemben foglalt állást 2018-ban a Kúria[245], amely szerint a költségvetési csalás esetében a vádemelés időpontja zárja le a bűncselekményegységet, amelybe a bűncselekmény alsó értékhatárát meg nem haladó összegű vagyoni hátrányt okozó – tehát bűncselekményt önmagukban meg nem valósító – részcselekmények is beletartoznak. A Kúria indokolásának lényegi eleme, hogy a törvényi tényállás nem tartalmaz olyan korlátozást, amely szerint az összefoglalt bűncselekmény törvényi egységébe csak bűncselekmények tartozhatnak, ezért annak az olyan, költségvetést károsító magatartások is részei, melyek külön-külön nem minősülnének bűncselekménynek.

---

[242] BARKASZI (2017) *i.m.* 37.
[243] A Legfőbb Ügyészség KF 7559/2014.,BF. 1957/2014. számú iránymutatása
[244] 2021. január 1. napjáig a költségvetési csalás bűncselekmény elkövetési értékhatára a 100 ezer forintot meghaladó vagyoni hátrány okozása volt.
[245] A Kúria BH2018. 162. számon közzé tett döntése

A hivatkozott kúriai döntés ismeretében a Legfőbb Ügyészség változatlanul fenntartotta álláspontját[246], így 2021-ig a nyomozó hatósági és ügyészi gyakorlat továbbra is azon Legfőbb Ügyészségi érvrendszer mentén formálódott, amely szerint a törvényi egység bűncselekmény többséget feltételez, ezért egységbe csak a bűncselekményi értékhatárt meghaladó részcselekmények tartoznak.

A Büntető Törvénykönyv 2021. évi módosítása a költségvetési csalás minimum értékhatárát ötszázezer forintra[247] emelte, melyhez kapcsolódóan a Legfőbb Ügyészség korábbi álláspontját módosítva új iránymutatást adott ki[248], ami alapjaiban változtatta meg a korábbi nyomozóhatósági és ügyészségi gyakorlatot a törvényi egység részcselekményei tekintetében. Az új iránymutatás gyakorlatilag átvette a Kúria 2018. évi álláspontját: a költségvetési csalás törvényi egységébe a bűncselekmény alsó értékhatárát meg nem haladó összegű vagyoni hátrányt okozó – tehát bűncselekményt önmagukban meg nem valósító – részcselekmények is beletartoznak. Ennek alapvető indoka az volt, hogy az értékhatár emelésből adódó dekriminalizáció szempontjából a jogalkotó is a büntetőeljárásra utalt ügyekben megállapított – tehát összegzett – elkövetési értéknek és nem az egyes részcselekményekhez kapcsolható vagyoni hátránynak tulajdonított jelentőséget, ami arra utal, hogy nem kíván változtatni a kialakult ítélkezési gyakorlaton. Maga is úgy tekinti, hogy a költségvetési csalás egysége magába foglal minden olyan magatartást, amely a költségvetés vagyoni sérelmével jár, akkor is, ha azok külön-külön nem minősülnek bűncselekménynek.

A fenti álláspont, illetve jogalkotói akaratra történő következtetés azonban – a Büntető Törvénykönyv módosításához[249] fűzött indokolásra tekintettel – némileg ellentmondásos. A törvény indokolásában megjelenő jogalkotói akaratra utal ugyanis annak megfogalmazása, miszerint az értékhatár csökkentése bizonyos szintű dekriminalizációt jelent ugyan, amely azonban nem eredményez sem központi költségvetést érintő bevételkiesést, sem pedig teljes szankciómentességet az elkövetővel szemben, hiszen a költségvetésnek adóhiányt okozó jogsértések esetén – értékhatártól függetlenül – adóigazgatási eljárás esetén adóbírságot (adott esetben jövedéki bírságot) is kell fizetni.

[246]A Legfőbb Ügyészség TPK.3561/2019/7-I. számú iránymutatása
[247] Btk. 462. § (3)
[248] A Legfőbb Ügyészség BF. 1436/2020/6. számú iránymutatása
[249] 2020. évi XLIII. törvény előterjesztői indokolása: Indokolások Tára 2020/67. 797.

Tehát, ahogyan az indokolás is rámutat, korántsem arról van szó, hogy a csekélyebb súlyú adóelkerülő magatartások kikerülnek a hatóság látóköréből és ellenőrzési tevékenységéből, pusztán differenciált, a jogsértés súlyához igazodó eljárást, jogkövetkezményt társít(hat) hozzájuk a jogalkotó. Ennek eredményeként a büntető ügyekben eljáró hatóságok mentesülnének a csekélyebb súlyú cselekmények kivizsgálása és megítélése alól, így az igazságszolgáltatás rendszere a társadalomra veszélyesebb, szervezett, nemzetközi érintettséggel bíró, illetve jelentős vagyoni hátrányt okozó bűncselekmények felgöngyölítésére tudna koncentrálni.

Mindezen jogalkotói akarattal némileg ellentétesnek tűnik a fentiekben ismertetett kúriai és ügyészségi álláspont, amelyek szerint a költségvetési csalás törvényi egységébe a bűncselekmény alsó értékhatárát meg nem haladó összegű vagyoni hátrányt okozó – tehát bűncselekményt önmagukban meg nem valósító – „bagatell", igazgatási szankcióval már szankcionált csekély súlyú részcselekmények is beletartoznak. Az ismertetett álláspontok alapján tehát a szabálysértések érték-egybefoglalásához hasonlóan – annak kiterjesztett értelmezésével – egyfajta érték-egybefoglalási szabály mentén próbál egységesülni napjaink gyakorlata.

Barkaszi Attila e vonatkozásban felhívja a figyelmet arra[250], hogy a szabálysértések érték-egybefoglalása esetén megkerülhetetlen a 87. számú BK vélemény, amely kimondja, hogy a 2012. évi II. törvény 177. § (6) bekezdése alapján az (1) bekezdés a)-c) pontjában megjelölt szabálysértések érték-egybefoglalása folytán létrejött bűncselekmény törvényi egység, amely az egybefoglalt érték (kár, vagyoni hátrány) szerint minősül. Kimondja továbbá, hogy folytatólagos elkövetés megállapítására szabálysértések esetén nincs törvényes alap, ezért az azonos sértett sérelmére elkövetett szabálysértések is csak érték-egybefoglalás eredményeként alkothatnak bűncselekményt s a folytatólagosság törvényi fogalmából következően bűncselekmény és szabálysértés folytatólagos egységet nem alkothatnak, valamint, hogy érték-egybefoglalás tárgya csak szabálysértés lehet. A vonatkozó rendelkezésekből levonható az a következtetés, hogy – a bűncselekmény esetleges megállapítása érdekében – a szabálysértések érték-egybefoglalása kötelezően

[250] BARKASZI Attila: *A költségvetési csalás „egységének" dogmatikai alapja, avagy az összefoglalt bűncselekmény (delictum complexum) és az érték-egybefoglalás problematikája* (2018) https://ujbtk.hu/dr–barkaszi–a–koltsegvetesi–csalas–egysegenek–dogmatikai–alapja–avagy–az–osszefoglalt–buncselekmeny–delictum–complexum–es–az–ertek–egybefoglalas–problematikaja/ (letöltés: 2021.10.12.)

alkalmazandó. E Kúriai vélemény kimondja azt is, hogy a szabálysértések érték-egybefoglalása csak a jogszabályban meghatározott cselekményekre vonatkozhat, mégpedig csak és kizárólag azonos törvényi tényállásban szabályozott szabálysértések érték-egybefoglalására kerülhet sor. A Btk. 462. §-ából következően tehát költségvetési csalás esetén szabálysértési alakzat csak a vámbevétel csökkentéséből fakadó vagyoni hátrány esetén létezik (elvben[251]), az államháztartás más alrendszerei vonatkozásában nem valósul meg sem bűncselekmény, sem szabálysértés, ha az okozott vagyoni hátrány az ötszázezer forintot nem haladja meg, ez esetekben adó-, illetve jövedéki-igazgatási eljárásban kerül a cselekmény szankcionálásra.
Ennek megfelelően a Btk. 462. § (3) bekezdése és a (4) bekezdés e) pontja kizárólag a vámszabálysértés esetkörét szabályozza, összhangban a 2012. évi II. törvény 209. §-ában rögzített szabálysértési alakzattal, illetve az a vonatkozásban előírt érték-egybefoglalással.

Mindezek fényében alappal tehető fel a kérdés: amennyiben a 87. számú BK vélemény alapján (is) érték-egybefoglalás tárgya csak szabálysértés lehet, akkor hogyan lehet érték-egybefoglalás tárgya az egyébként még csak (a vámszabálysértés kivételével) szabálysértési alakzattal sem bíró „költségvetési csalás”?

A kérdést megválaszolva Barkaszi Attilával egyetértve arra a következtetésre juthatunk, hogy az értékegybefoglalás kiterjesztett értelmezése a normaszöveggel ellentétes, hiszen a jogalkotó ezekhez a magatartásokhoz „csak” adójogi következményeket fűz. A vagyon elleni bűncselekményeket áttekintve szintén arra a következtetésre jutunk, hogy a halmazati minősítést kizáró bűncselekmény-egység alapja a folytatólagos bűncselekmény (delictum continuatum) mint a törvényi egység egyik válfaja[252], mely vonatkozásában szintén alapfeltétel a részcselekmények bűncselekményi értékhatár feletti volta.
Megvizsgálva tehát a hatályos büntetőjogi szabályozásunkat megállapíthatjuk, hogy az ismertetett kúriai és ügyészségi álláspontnak megfeleltethető – költségvetési csalás

[251] A vámszabálysértések elvi jelenléte értekezésem III. fejezetének 3.3. pontjában kerültek részleteiben kifejtésre. Ennek alapjául a Szabs. tv. 2. § (4) bekezdése szolgál, mely szerint nem állapítható meg szabálysértés, ha a tevékenységre vagy mulasztásra törvény vagy kormányrendelet – az eljárási bírság kivételével – közigazgatási eljárásban kiszabható bírság alkalmazását rendeli el. A bűncselekményi értékhatár alatti vámjogsértő cselekmények viszont *közigazgatási eljárásban kiszabott bírság* révén kerülnek szankcionálásra „vám törvénysértés” elkövetése miatt, amely a vámszabálysértés megállapíthatóságát kizárja.
[252] AMBRUS (2014) *i.m.* 88.

esetében alkalmazott – érték-egybefoglalási szabály sehol máshol nem fellelhető, ezáltal a jelenlegi megoldás mindennemű, ezidáig ismert gyakorlatnak ellentmond.

Az ellentmondásos megközelítések összegzéseként mindenképpen megjegyzést érdemel, hogy a költségvetési csalás tényállásának, tehát a jogi norma szövegének releváns része közel egy évtizede változatlan, miközben a törvényi egységgel kapcsolatos értelmezések folyamatosan, időnként egymásnak ellentmondó módon változnak. Alappal merül fel a kérdés, vajon ki jogosult meghatározni a törvény helyes értelmezését, vagyis ki az, aki „kvázi jogalkotóként" léphet fel? A Kúria ugyanis – véleményem szerint a kifejezett jogalkotói cél ellenében – az érték-egybefoglalási szabály alkalmazásával mutatott irányt az alsóbb bíróságok részére. Ezen értelmezés gyakorlatban megjelenő érvényesülését segíti elő immáron – az ügyészségek jogértelmezését alapjaiban meghatározó módon – a Legfőbb Ügyészség aktuális, Kúriai álláspontal egyező iránymutatása. Nem minősül-e az effajta jogalkalmazói iránymutatás „jogalkotásnak", különösen annak fényében, hogy a jogalkotói szándékhoz képest további magatartások kerülnek büntetőjogi minőségben értékelésre?

Álláspontom szerint a jogalkotói akarat egyértelmű volt az értékhatár emeléssel: a büntető ügyekben eljáró hatóságok mentesüljenek a bagatell cselekmények feldolgozásától, azok igazgatási eljárások keretei között kerüljenek szankcionálásra. Ennek ellenére – jelen iránymutatások alapján – az egyre szélesebb körű „aprózgatás" irányába haladunk, minek okán jelen kérdésben is elengedhetetlen lenne a fentiekben megfogalmazott ellentmondások jogalkotói szinten, jogszabály-módosítással történő feloldása.

VII.2.3. Értékegybefoglalás alkalmazhatósága

A részcselekmények értékhatárának kérdése – a Kúria iránymutatására, valamint a hatályos normaszövegre és az előterjesztői indokolásra tekintettel – továbbra is ellentmondásokkal terhelt, annak gyakorlati alkalmazhatósága továbbra is számos tisztázásra váró kérdést vet fel.

A Kúria álláspontjának és a Legfőbb Ügyészség iránymutatásának megfelelően, amennyiben a költségvetési csalás törvényi egységébe a bűncselekmény alsó értékhatárát meg nem haladó összegű vagyoni hátrányt okozó – tehát bűncselekményt önmagukban

meg nem valósító – részcselekmények is beletartoznak, a következő megválaszolást igénylő kérdések merülnek fel.

1.) A költségvetési csalás tényállásának megállapításához szükségszerű feltétel-e akár egyetlen olyan részcselekmény – mint „főbűncselekmény" – megvalósítása, amely a bűncselekményi értékhatárt meghaladja? Tekintettel arra, hogy erre vonatkozó konkrét szabályt illetve utalást sem a Kúria sem a Legfőbb Ügyészség álláspontja sem tartalmaz – miután e tárgyban a szabálysértések érték-egybefoglalására vonatkozó rendezőelvek[253] sem alkalmazhatók –, arra a következtetésre kell jutnunk, hogy nem szükséges feltétel, miután a hivatkozott álláspontok szerint *a költségvetési csalásnál valamennyi megvalósult részcselekmény a törvényi egység körébe tartozik akkor is, ha azok külön-külön nem minősülnek bűncselekménynek.*

2.) A fenti megállapításból kiindulva, példának okáért akár 3 darab, a költségvetési csalás elkövetési magatartásával megvalósított 200.000 forintos elkövetési értékkel bíró cselekmény is bűncselekménynek minősülhet utóbb, akár úgy is, hogy az egyes cselekmények között évek teltek el? Jelen álláspontok figyelembevételével arra a következtetésre kell jutnunk, hogy igen, amennyiben egyébiránt megfelelnek a vonatkozó iránymutatásokban foglaltaknak. De nem könnyebb a helyzetünk abban az esetben sem, ha az előző pontban feltett kérdésre azt a választ adjuk, hogy a törvényi egység megállapításához szükségszerű feltétel legalább egy bűncselekményi értékhatárt meghaladó „főbűncselekmény", és ahhoz „kapcsoljuk" – akár az időben korábban megvalósított – csekély súlyú elkövetéseket.

3.) További megkerülhetetlen szempont, hogy a *bűncselekményi értékhatár alatti* költségvetésnek vagyoni hátrányt okozó jogsértések, az ún. bagatell ügyek igazgatási eljárásban, közigazgatási bírság (adóbírság, jövedéki bírság, vámigazgatási bírság) formájában a jogalkotó akaratának megfelelően szankcionálásra kerültek.[254] Utóbb ezen elbírált ügyek „összeszámítva" kerülnének büntetőjogilag értékelésre oly módon, hogy a korábbiakban kiszabott közigazgatási szankció is hatályban marad?

[253] Lásd 87. számú BK vélemény
[254] 2020. évi XLIII. törvény előterjesztői indokolása: Indokolások Tára 2020/67. 797.

Megjegyzést érdemel, hogy hatályos szabályozásunk szerint *bűncselekményi értékhatár feletti* elkövetés esetén a kiszabott közigazgatási szankció mellett büntetőjogilag is értékelésre kerül ugyanazon cselekmény, tehát – különbségtételre okot adó rendelkezés hiányában – szükségszerű ennek érvényesülése bűncselekményi értékhatár alatt is. A következtetés tehát az iránymutatások szellemiségét követve ismételten az, hogy a csekély súlyú, igazgatási eljárásban szankcionált cselekményeket is a költségvetési csalás bűncselekmények részcselekményeivé kellene tennünk, bármennyire is ellentétes az a Btk. módosítás indokolásában egyértelműen megfogalmazott jogalkotói akarattal. Figyelemmel azonban arra, hogy ezen kérdés már a *ne bis in idem* elv érvényesülését is érinti, a témakör feldolgozására értekezésem külön fejezetében kerül sor.

4.) Hasonló problémával szembesülhetünk azon „bagatell" 2021 előtt indított büntetőügyek kapcsán, melyeket a nyomozó hatóság, ügyészség, bíróság bűncselekmény hiányában, az elkövetési érték 500.000 forintra történő felemelése okán szüntetett meg. Ezen, egyébiránt közigazgatási szankcióval sújtott cselekmények utóbb, akár évekkel később megvalósított újabb „bagatell" cselekmény elkövetésének eredményeként válnak – a hatályos iránymutatásokra tekintettel – ismételten bűncselekmény részeivé? A vonatkozó Kúriai és Legfőbb Ügyészségi álláspont alapján nem rekeszthetők ki ezen cselekmények sem egy későbbiekben megállapított törvényi egység részcselekményeinek köréből.

VII.2.4. Az elévülés problémaköre

A költségvetési csalás törvényi egységének megteremtése olyan új, jogértelmezést igénylő kérdéseket hozott felszínre a részcselekmények tekintetében, melyek dogmatikai megközelítése és gyakorlati alkalmazhatósága korántsem biztos, hogy összhangban áll az Alaptörvényben foglalt jogbiztonság elvével. A költségvetési csalás tényállásának hatályba lépését követően ugyanis a gyakorlat – a törvényi egység ellenére – továbbra sem vetette el egyértelműen azt az álláspontot, miszerint az egyes részcselekmények önállóan elévülhetnek.

Ennek a megközelítésnek vitathatatlan előnye, hogy gyakorlatorientált, fenntartás nélkül és egységesen alkalmazható az egyes részcselekmények tekintetében és addig folyik azok elévülése, amíg meg nem szakítják a hatóságok valamely büntetőeljárási cselekményükkel (elsőként a nyomozás elrendelésével). Ha példának okáért 2020-ban került nyomozás elrendelésre, akkor legrövidebb – öt éves – elévülési időt alapul véve

2015-ig lehetne „visszamenni” az időben az esetleges korábbi részcselekményeket tekintve. Az ismertetett megközelítés azonban napjaink gyakorlatában már egyre kevésbé érzékelhető s dogmatikailag is alappal kritizálható – a törvényi egységre vonatkozó tudományos megközelítések fényében.[255]

Tekintettel arra, hogy maga a szakirodalom sem egységes a költségvetési csalás törvényi egységi természetét illetően, így a kérdés megválaszolását – első lépésként – a folytatólagosság törvényi egységére alkalmazandó elévülési szabályok mentén közelítettem meg. Az uralkodó jogirodalmi felfogás szerint ugyanis az úgynevezett természetes egység körébe tartozó bűncselekmény esetében nincs jelentősége az egyes részcselekmények megvalósítási időpontjának, mert ezek önálló elévülése kizárt. [256] Ugyanez a szabály irányadó a folytatólagosság törvényi egységére is, tehát az egyes részcselekmények szintén nem évülhetnek el és az elévülés kezdőnapja azonos az utolsó részcselekmény elkövetésének napjával.[257] Ezen megközelítéssel szemben csupán látszólag ellenérv, hogy a folytatólagos bűncselekmény törvényi fogalmában az „ugyanolyan bűncselekmény” kitétel szerepel, mely a költségvetési csalás részcselekményeinek értékhatáraira vonatkozó Kúriai álláspont fényében már korántsem feltétel.

A fentiekre figyelemmel – következő lépésként – az érték-egybefoglalás révén létrejött törvényi egységre vonatkozó elveket tettem elemzés tárgyává, amihez kiindulási alapnak a szabálysértések érték-egybefoglalásáról szóló 87. BK véleményt tekintettem. E törvényi egység jellemzője, hogy az egyes részcselekmények esetében nem feltétel, sőt kifejezetten tilalmazott a bűncselekményi értékhatár elérése, mivel érték-egybefoglalás tárgya kizárólag szabálysértés lehet. A részcselekményekre vonatkozó elévülési szabályok azonban nem azonosak a folytatólagos bűncselekmény részcselekményeire vonatkozó elvekkel.

A Kúria hivatkozott kollégiumi véleménye szerint érték-egybefoglalásra kizárólag olyan szabálysértések adnak lehetőséget, amelyeknek – mint szabálysértéseknek – a büntethetősége elévülés folytán nem szűnt meg. Azokat a szabálysértéseket tehát,

---

[255] SCHMIDT (2017) *i.m.* 107. KONDOROSI (2019) *i.m.* 121.
[256] BELOVICS - GELLÉR - NAGY - TÓTH (2014) *i.m.* 361.
[257] 31. BK vélemény a folytatólagos bűncselekmény elévüléséről

amelyek a Szabs.tv. 6. §-ában foglalt rendelkezések értelmében már elévültek, s ezért a felelősségre vonásnak nincs helye, az érték-egybefoglalás szempontjából figyelmen kívül kell hagyni. E megközelítés tehát teret enged a bűncselekményi értékhatár alatti részcselekmények önálló elévülésének szabálysértések tekintetében, amely költségvetési csalás esetében egy elméletben létező esetkörre, a Btk. 462. § (3) bekezdésére és a (4) bekezdés e.) pontjára tekintettel a vámszabálysértések érték-egybefoglalását érintően alkalmazható lehet. Ugyanezen BK vélemény azonban felhívja a figyelmet arra, hogy érték-egybefoglalás tárgyai csak nevesített szabálysértések lehetnek, így annak elévülési elveit – a szabálysértési alakzattal sem bíró részcselekmények tekintetében – alkalmazni sem lehet.

Mindkét megközelítés eredménye tehát az, hogy a költségvetési csalás részcselekményeinek önálló elévülése kizárt, viszont a törvényi egység részét képezhetik önmagában bűncselekményt megvalósító részcselekmények, valamint bűncselekményi értékhatár alatti költségvetést károsító magatartások egyaránt.

A fenti következtetések tehát dogmatikailag megalapozottnak tűnnek, azt megkérdőjelező érvek a szakirodalomban sem lelhetők fel. Következő lépésként vizsgálat tárgyává tettem, mit is eredményezett a jogalkalmazás szempontjából az a Kúria által elindított – némileg jogalkotásnak tűnő – jogértelmezés, melyet alkalmaznunk kell(ene) napjaink gyakorlatában.

Amennyiben elfogadjuk, hogy a részcselekmények önálló elévülése a bűncselekmény törvényi egysége okán kizárt, illetve azt, hogy annak részei a bűncselekményi értékhatárt el nem érő cselekmények is, úgy *ad absurdum* a büntetőeljárás során a terhelt előéletét vizsgálva egészen a költségvetési csalás 2012. évi hatályba lépéséig (akár a terhelt 14. életévének betöltéséig) visszatekintve lehet felkutatni a részcselekményeket, miután azok önállóan nem évülnek el; legyen az akár vámigazgatási bírsággal szankcionált 50.000 ft vámbevétel csökkenést eredményező vám-törvénysértés, 80.000 ft jövedéki adóbevétel kiesést eredményező igazgatási eljárásban elbírált jövedéki törvénysértés, vagy más, hasonló súlyú magatartás… Egyetlen korlátja ez esetben a „visszatekintésnek” az lehet, ha az elkövetőt az adott részcselekmény miatt már elítélték, mivel ilyen esetben – a *res iudicata* okán – kizárólag az ítélet jogerőre emelkedéséig áll nyitva az említett „visszatekintés” lehetősége.

A korábbinál is szemléletesebb paradoxon, ha ugyanazon elkövető által megvalósított egyetlen részcselekmény sem haladja meg a bűncselekményi értékhatárt. Ez esetben az adóigazgatási, vámigazgatási ügyben eljáró adóhatóság minden egyes költségvetést károsító, tényállásszerű magatartást tanúsító adózóval szemben az adott igazgatási eljárás részeként a szankcionálás mellett vizsgálhatná visszamenőlegesen az érintett adózói életútját. Amennyiben a vizsgálat eredményeként az adóhatóság arra a következtetésre jut, hogy a vizsgált adózó a megelőző években, akár évtizedben *(amennyiben a részcselekmény önállóan nem évülhet el)* összességében *(az egyes cselekmények elkövetési értékhatár alatt is részcselekménynek minősülnek*) bűncselekményi értékhatárt meghaladó vagyoni hátrányt okozott a költségvetésnek, úgy büntetőfeljelentést kell tennie költségvetési csalás bűncselekmény elkövetése miatt.

Összegezve a fentieket, alappal merül fel a kérdés, valóban az ismertetett, dogmatikailag talán igazolható, mégis ellentmondásos jogértelmezésen alapuló jogalkalmazás lenne a kívánt jogalkotói cél? Ezen elvek mentén kellene egységesülnie a jogalkalmazói gyakorlatnak?

A kérdésfelvetést azon - az ismertetett jogértelmezéssel ellentétesnek tűnő - jogalkotói akarat teszi aktuálissá, amely a költségvetési csalás értékhatárára vonatkozó törvénymódosítás előterjesztői indokolásából következik.

„…A jogalkalmazói tapasztalatok alapján azonban indokolt a Btk. 396. §–a szerinti, a költségvetési csalást büntetni rendelő törvényi tényállás vonatkozásában az elkövetési értékhatár ötszázezer forintra emelése, amely által a rendelkezésre álló erőforrások elosztása optimálisabb lehetne. Az értékhatár megemelésével a büntető ügyekben eljáró hatóságok mentesülnének a csekélyebb súlyú cselekmények kivizsgálása és megítélése alól, így az igazságszolgáltatás rendszere a társadalomra veszélyesebb, szervezett, nemzetközi érintettséggel bíró, illetve jelentős vagyoni hátrányt okozó bűncselekmények felgöngyölítésére tudna koncentrálni. Ez a nyomozó hatóság, az ügyészség és a bíróság munkaterheit is jelentősen mérsékelné, emellett differenciáltabb, a jogsértés súlyához igazodó eljárást és szankcionálást tenne lehetővé. Az értékhatár csökkentése bizonyos szintű dekriminalizációt jelent, amely azonban nem eredményez sem a központi költségvetést érintő bevételkiesést, sem pedig teljes szankciómentességet az elkövetővel szemben, hiszen a költségvetésnek adóhiányt okozó jogsértések esetén – értékhatártól függetlenül – adóigazgatási eljárás esetén adóbírságot is kell fizetni. Ily módon tehát

nem arról van szó, hogy a csekélyebb súlyú adóelkerülő magatartások kikerülnek a hatóság látóköréből és ellenőrzési tevékenységéből, pusztán differenciált, a jogsértés súlyához igazodó eljárást, jogkövetkezményt társít(hat) hozzájuk a jogalkotó." [258]
Az ellentmondás szembetűnőbb nem is lehetne, miután a fentiekben megfogalmazott jogalkotói akarat a bagatell tárgyi súlyú költségvetést károsító cselekmények büntetőjog keretein kívüli értékelésére irányul, azokat igazgatási eszközökkel kívánja szankcionálni. Ezzel szemben a hivatkozott Kúriai és Legfőbb Ügyészségi álláspont alapján, ugyanezen bagatell cselekmények – annak ellenére, hogy azokat adó-, jövedéki vagy vámigazgatási eljárásban elbírálták –, a költségvetési csalás részcselekményeiként – utólag – büntetőjogi értékelést nyerhetnek.

Az ismertetett elméleti megközelítéseket és az azokra alapozott iránymutatásokat a gyakorlati alkalmazhatósággal szembe állítva azonban egyértelművé válik azok ellentmondásos és vitatható jogalkalmazást eredményező tarthatatlan volta, mely álláspontom szerint a jogbiztonság elvével is kevéssé egyeztethető össze.

VII.2.5. A törvényi egység gyakorlati alkalmazhatósága

A törvényi egység gyakorlati alkalmazhatóságának problémaköre nyilvánvalóan nem azokban az esetekben jelenik meg, amikor példának okáért ugyanazon építési vállalkozó által különböző adónemekben (áfa, társasági adó), vagy különböző bevallási időszakokban okozott adóhiány a sértett azonosságára tekintettel törvényi egységként, azaz egy bűncselekményként kerül elbírálásra. Dogmatikailag nem vitatható, érthető, logikus „konstrukció"!

Felmerül azonban a kérdés, mérlegelte-e mélységeiben a jogalkotó, hogy a költségvetési csalások számottevő része szervezetten, különböző elkövetői körök által térben és időben egymástól elkülönülve, azonban alanyait érintően részbeni átfedéssel kerülnek elkövetésre, esetenként eltérő tettesi, illetve részesi minőségekben? Hogyan érvényesíthető és milyen hatásai vannak ezekben az esetekben a törvényi egység alkalmazásának, különös tekintettel a Kúria 13/2017. számú büntető elvi döntésére, miszerint, ha a bíróság a vád tárgyává tett és a bűncselekmény egységébe tartozó

[258] Végső előterjesztői indokolás a büntetőeljárásról szóló törvény és más kapcsolódó törvények módosításáról szóló 2020. évi XLIII. törvényhez , Indokolások Tára 2020/67. 797.

cselekményt jogerősen elbírálta, határozata e bűncselekmény tekintetében *res iudicata*–t eredményez. Erre figyelemmel az olyan részcselekményt, amely a már elbírált bűncselekmény egységébe tartozik, azonban nem képezte a jogerős határozatban megállapított tényállás részét, nem lehet önállóan elbírálni. Ez esetben kizárólag perújításnak lehet helye.

Az ismertetett álláspontho kapcsolódó problémakört plasztikusan szemlélteti a következő öt fő fázisra bontható jogeset, mely álláspontom szerint kiválóan alkalmas a törvényi egység – látszólag gyakorlat érdekeit szolgáló – alkalmazásának és következményeinek bemutatására.

I. A terhelt által irányított gazdasági társaság 2010. szeptember 6. november 10. között 15 db fiktív számlát állított be könyvelésébe, mely alapján az áfa bevételt összesen 25.402.000 forinttal csökkentette. Ezen tényállás alapján 2013. november 19. napján a Pécsi Járási Ügyészség vádat emelt, melynek eredményeként a Pécsi Járásbíróság a terheltet, ***mint XXIII. r. vádlottat:***

- Btk. 396. (1) bekezdés a.) pontjába ütköző és a (3) bekezdés a.) pont szerint minősülő költségvetési csalás,
- Btk. 345. § folytatólagosan elkövetett magánokirat–hamisítás,
- Btk. 403. § (1) bekezdés b.) pontjába ütköző és aszerint minősülő számvitel rendje megsértése miatt 2016. március 31. napján elítélte[259], mely ítélet 2016. június 28. napján jogerőre emelkedett.

A Baranya megyei Főügyészség 2016. július 18. napján perújítás elrendelésére tett indítványt a terhelt ügyében, figyelemmel arra, hogy:

a.) A NAV nyomozást folytat 2014. évtől az érintett személy vonatkozásában is költségvetési csalás bűntette miatt. A rendelkezésre álló bizonyítékok alapján a terhelt által irányított gazdasági társaság 2011-2012 évben 3 olyan gazdasági társaságtól fogadott be fiktív számlákat, melyeket a terhelt a könyvelésben elhelyezte, azok áfa tartamát levonásba helyezte, melynek eredményeként számlakibocsátóként az adóbevételt 489.296.526 forinttal csökkentette.

[259] Pécsi Járásbíróság 21.B.895/5012/405

b.) Fentieken túlmenően a NAV 2016. évben szintén nyomozást folytat az érintett személlyel szemben is költségvetési csalás bűntette miatt, melynek adatai szerint a terhelt egy további gazdasági társaság által 2011. nyarán kibocsátott és befogadott fiktív számlák alapján az adóbevételt 105.343.000 forinttal csökkentette.

A Főügyészség indítványa alapján a Törvényszék 2016. július 29. napján a perújítást elrendelte[260], egyben:

- az ügyet áttette a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező Kecskeméti Törvényszékhez megismételt eljárás lefolytatása érdekében,
- ismételten elrendelte a NAV nyomozásában *res iudicata* okán szükségszerűen szabadlábra helyezett terhelt előzetes letartóztatását, valamint
- ismételten elrendelte a terhelt és az általa jegyzett gazdasági társaság – NAV nyomozásában zárolt, majd a *res iudicata* figyelembevételével feloldott – vagyontárgyainak, bankszámláinak zárolását.

II. A Kecskeméti Törvényszék 2016. március 31. napján kihirdetett ítéletével[261] a terheltet, mint ***VIII. rendű vádlottat*** bűnösnek mondta ki:

- 1 rb. folytatólagosan, *részben tettesként, részben bűnsegédként* elkövetett költségvetési csalás bűntettében,
- 1 rb. folytatólagosan elkövetett hamis magánokirat felhasználásának vétségében.

Az ítéletet megalapozó tényállás szerint a terhelt 2005 január és 2007. március közötti időszakban:

- tettesként az általa képviselt gazdasági társaság vonatkozásában a befogadott számlák áfa tartamának levonásba helyezésével a központi költségvetés bevételét 87.762.000 ft összegben csökkentette,
- bűnsegédként, az általa kibocsátott fiktív számlák biztosításával lehetővé tette az azt befogadó gazdasági társaság számára, hogy a számlák áfa tartalmát jogosulatlanul levonásba helyezze 323.205.000 ft értékben.

[260] Pécsi Törvényszék 10.Bpi.205/2016/11
[261] Kecskeméti Törvényszék 2.B. 112/2013/168

A terhelt vonatkozásában bejelentett ügyészi és védői fellebbezések eredményeként a Szegedi Ítélőtábla 2017. szeptember 27. napján meghozott ítéletével[262] a Kecskeméti Törvényszék ítéletét a terhelt tekintetében megváltoztatta:

- az 1. rb. folytatólagosan, részben tettesként, részben bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás vonatkozásában az első fokú ítéletet hatályon kívül helyezte és ezen bűncselekmény tekintetében a büntetőeljárást ítélt dolog címén megszüntette,
- a folytatólagosan elkövetett hamis magánokirat felhasználásának vétsége miatt a terheltet megrovásban részesítette.

Az Ítélőtábla – szemben a Kecskeméti Törvényszékkel - nem minősítette részben tettesként, részben bűnsegédként elkövetettnek a cselekményt, figyelemmel a töretlen bírói gyakorlatra, mely szerint ilyenkor a súlyosabb minősítés megállapításának van helye, s csak a büntetés kiszabása körében értékelhető az, hogy a cselekmény egy részét az adott vádlott bűnsegédként követte el.
Az Ítélőtábla vizsgálta továbbá, hogy a folytatólagosan elkövetett hamis magánokirat felhasználásának vétsége esetén a folytatólagosság teremt-e törvényi egységet, mely miatt a cselekmény ítélt dolognak minősülne. Ezt azonban a két elkövetési idő között eltelt időtartamra tekintettel nem tartotta megállapíthatónak, ezáltal a hamis magánokirat felhasználásának vétségét önállóan kellett elbírálnia.

III. A Szegedi Ítélőtábla fentiekben hivatkozott ítéletére alapozva a Baranya Megyei Főügyészség ismételten perújítási indítványt terjesztett elő a Pécsi Járásbíróság 21.B.895/5012/405. számú ítéletének ***XXIII. r. vádlottja*** vonatkozásában, melyet a Pécsi Törvényszék másodfokú tanácsa 2018. május 18. napján hozott végzésével elutasított[263], miután álláspontja szerint a perújítás elrendelésének a Be. 408. §-ában írt feltételei nem állnak fent. Indokolása szerint:

- Az alapügyben hozott jogerős bírósági ítélet vonatkozásában már elrendelésre került egy perújítás, mely jelenleg is folyamatban van a Kecskeméti Törvényszéken. A Pécsi Törvényszék álláspontja szerint ugyanezen ügyben újabb

[262] Szegedi Ítélőtábla Bf.I.345/2017/5
[263] Pécsi Törvényszék 2.Bpi.57/2018/6.

perújítás elrendelésére csak annak befejezését követően kerülhet sor, mert a perújítással az alapügy tekintetében egy *„függő helyzet”* állt be.

- A törvényszék álláspontja szerint az alapügyben eljáró bíróságnak és ügyészségnek is tudomása volt róla, hogy a terhelt ellen párhuzamosan van egy másik eljárás is folyamatban költségvetési csalás bűntette miatt, ezért a perújítási indítványban foglalt részcselekmények nem értékelhetőek utóbb felderített cselekményként.
- További indokként került meghatározásra, hogy az indítványban megjelölt további részcselekmények megállapítása a már elrendelt perújítási eljárás tárgyát képező bűncselekményeknél (Btk. 396. § (1) bekezdés a.) pontjába ütköző és az (5) bekezdés b.) pontja szerint minősülő költségvetési csalás bűntette) súlyosabb minősítést nem alapozhat meg.

A Pécsi Törvényszék végzése ellen benyújtott ügyészi fellebbezés alapján a Pécsi Ítélőtábla a 2018. szeptember 4. napján meghozott végzésével[264] a Pécsi Törvényszék végzését megváltoztatta és a Pécsi Járásbíróság 21.B. 895/2012./405. számú ítélete tekintetében újabb perújítást rendelt el azzal, hogy a perújítási ügyet a Be. 644. § (1) bekezdés b.) pontja alkalmazásával szintén a hatáskörrel és illetékességgel rendelkező Kecskeméti Törvényszékhez rendelte áttenni.

IV. A Szegedi Fellebbviteli Főügyészség 2019. március 19. napján kelt indítványában a Szegedi Ítélőtábla Bf.I.345/2017/5. számú ítélete ellen felülvizsgálati indítványt nyújtott be a Kúriához a másodfokú ítélet hatályon kívül helyezése, a másodfokú bíróság új eljárásra utasítása végett. Álláspontja szerint ugyanis a VIII. rendű terhelt vonatkozásában a bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás bűntett miatt indult eljárás törvénysértően került megszüntetésre, miután a bűnrészességre – mint tényálláson kívüli magatartásra – törvényi egységet alapozni nem lehet és a részesi cselekmény rendbelisége és minősítése a tettesi alapcselekményhez igazodik.

[264] Pécsi Ítélőtábla Beüf. II. 119/2018/6.

A Kúria felülvizsgálati indítványt elbírálva 2018. október 2. napján kelt végzésével[265] a Szegedi Ítélőtábla Bf.I.345/2017./5. számú ítéletét törvénysértőnek minősítve hatályon kívül helyezte és az Ítélőtáblát új másodfokú eljárásra utasította.

V. A Szegedi Ítélőtábla 2019. április 17. napján meghozott és jogerőre emelkedett ítéletével[266] a költségvetési csalás bűntette és más bűncselekmények miatt a terhelt ellen indult büntetőügyben a Kecskeméti Törvényszék 2.B.112/2013/168. számú ítéletének a ***VIII. r. vádlottra*** vonatkozó részét megváltoztatta:

- A vádlott cselekményét bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás bűntettének (Btk. 396. § (1) bekezdés a), b) pont, (5) bekezdés b) pont) és
- folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett hamis magánokirat felhasználása vétségének minősítette.
- A vádlott szabadságvesztésének időtartamát 2 évre enyhítette és annak végrehajtását négy évre felfüggesztette, míg a közügyektől eltiltást mellőzte.

Az ítélet indokolása szerint a vádlott jelen ügyben elbírált tettesi cselekménye a Pécsi Járásbíróság által elbírált tettesként elkövetett cselekménnyel törvényi egységet alkot, ezért e cselekményi részt az Ítélőtábla, mint ítélt dolgot a tényállásból és a vádlott cselekvőségéből kirekesztette. Mindebből következően a vádlott cselekményei az I. fokú ítélettől eltérően kizárólag bűnsegédként elkövetettnek minősülnek.

Az Ítélőtábla rámutatott arra is, hogy a vádlott esetében a büntetőeljárás tartama meghaladta a vele szemben kiszabható büntetés felső határát, mely időmúlás a vádlottnak fel nem róható, így álláspontja szerint az első fokú bíróság által kiszabott 4 év szabadságvesztés eltúlzott, ezért annak időtartamát 2 évre enyhítette.

A fentieken túl a jelentős időmúlás és a hosszú büntetőeljárás hatálya alatt állás olyan körülmények, melyek a büntetés jogerős kiszabásakor már nem indokolják a szabadságvesztés azonnali végrehajtását, ezért az Ítélőtábla a VIII. r. vádlottal szemben kiszabott szabadságvesztés végrehajtását 4 év próbaidőre felfüggesztette.

---

[265] Kúria Bfv.I.454/2018/7.
[266] Szegedi Ítélőtábla Bf.I. 656/2018/4.

Az Ítélőtábla határozata azonban nem befolyásolhatja érdemben az elrendelt perújítási eljárás lefolytatását, miután a terhelt tettesi minőségben történő elítélésére nem került sor. Az ismertetett jogesetet összegezve megállapítható, hogy a törvényi egység alkalmazhatóságának érdekében többszöri perújításra kényszerült a jogalkalmazó, aminek eredményeként a büntetőeljárás még annak megindulásától számított 10 év elteltével is folyamatban volt.

További, alapvetően negatív következményként értékelhetjük, hogy a törvényi egységre figyelemmel jelentős, közel fél milliárd forint értékű a költségvetést ért vagyoni hátrány részbeni megtérülését biztosító vagyonelem zárolása került feloldásra nyomozás megszüntetéssel egyidejűleg, s ennek következtében a perújítást követő ismételt zárolása a későbbiekben már nem járt eredménnyel. Az eljárás komplexitása eredményezte azt is, hogy a már jogerősen elbírált részesi cselekmények vonatkozásában a másodfokon eljáró bíróság a korábban kiszabott végrehajtandó szabadságvesztés tartamát felére csökkentette és azt végrehajtásában felfüggesztette, elsősorban a terheltnek fel nem róható időmúlásra tekintettel.

A bemutatott ügy alapján okkal merülhet fel a kérdés, mennyire alkalmazható a törvényi egység az összetett tényállású, térben és időben egymástól elkülönülő, de egyes terheltek vonatkozásában átfedést mutató cselekvőségekkel elkövetett esetekben? Megvalósulni látszik-e az alapvetően egyszerűsítést és kényszerhalmazatok elkerülését célzó jogalkotói akarat, avagy éppen a kívánt céllal ellenkező hatást értünk el a törvényi egységgel?

Természetesen, mindaddig, amíg tudományos problémaként tekintünk a kérdésre, képesek is vagyunk dogmatikai szempontból megfelelő megoldást találni a jogi problémák halmazára, akár a Kúriát is bevonva a kérdés megalapozott megválaszolásába. De vajon az ismertetett – szükségszerű – eljárás, amely az elkerülni kívánt kényszerhalmazatok helyett „kényszeregyesítéseket” és „kényszerperújításokat” igényel, összeegyeztethető a büntetőeljárásról szóló törvény preambulumában megfogalmazott hatékony és ésszerű határidőn belül lefolytatott eljárással, mint jogpolitikai céllal?

VII.3. Következtetések

Álláspontom szerint a költségvetési csalás törvényi egységéhez kapcsolódó, jelen fejezet keretei között feldolgozott anomáliák és gyakorlati problémák olyan széleskörűek és a jogalkotói szándékkal is ellentétesek, hogy azok jogszabályi szinten, törvénymódosítással történő orvoslása lenne az egységes joggyakorlat biztosítását célzó hatékony megoldás. Ambrus István e vonatkozásban megfogalmazott álláspontja szerint[267] jóval áttekinthetőbb megoldás jelentene, *ha az ismételten elkövetett cselekmények* értékelésére „kitalált" törvényi egységi kategóriákat a jogalkotó egy közös fogalom alatt újrakodifikálná, melyhez az alapesetre irányadónál magasabb büntetési tételt rendelne. Ennek eredményeként a gyakorlatban nem jelennének meg a folytatólagosság, az üzletszerűség, az érték-egybefoglalás vagy a rendszeresség egymás mellett éléséből fakadó anomáliák.

Mindezen túl Ambrus álláspontjával egyetértve *de lege ferenda* indokolt lenne hatókörét a bűnhalmazatéhoz hasonlóan meghúzni, minek eredményeként csak az *egy eljárásban elbírált* cselekmények képezhetnék a törvényi egység részét. Ez a megoldás eljárásjogi szempontból az ügyek egyesítésének kötelezettségét és a *res iudicata*-hatás problematikáját is kiküszöbölhetné.

[267] AMBRUS István: *A bűncselekményi egység és halmazat,* In: HOLLÁN Miklós - BARABÁS Tünde (szerk.) *A Negyedik Magyar Büntetőkódex- régi és újabb vitakérdései,* MTA Társadalomtudományi Kutatóközpont - Országos Kriminológiai Intézet, 2017, 69.

VIII. A RÉSZESI MAGATARTÁSOK BÜNTETŐJOGI FELELŐSSÉGÉNEK LIMITÁLÁSA

A költségvetési bevételek hatékony büntetőjogi védelmét érintően megkerülhetetlen azon részesi magatartások áttekintése, melyek a költségvetési csalással összefüggésben napjaink – időnként ellentmondásos – jogalkalmazásában megjelennek.
A költségvetést károsító bűncselekmények tipikus elkövetési magatartásának tekinthető ugyanis a valós gazdasági eseményt nem tükröző fiktív számlák befogadása, könyvelésbe állítása, majd áfa tartamának az áfabevallásban történő érvényesítése, azaz levonásba helyezése vagy visszaigénylése. Jelen esetben a költségvetési csalás bűncselekmény tettese az, aki a fiktív számlák áfatartamának jogosulatlan visszaigénylésével, illetve – az általa fizetendő áfa összegének csökkentése érdekében – levonásba helyezésével a költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz. Praktikusan fogalmazva a számlabefogadó jelenik meg tettesi minőségben, aki a fiktív számla áfatartamával károsítja a költségvetést.

A számlakibocsátó (rendszerint stróman vagy fantomizált gazdasági társaság) részéről eljáró személy a fiktív számlák biztosításával tényálláson kívüli magatartásával szándékosan segítséget nyújt a költségvetési csalás elkövetéséhez, hiszen a fiktív számlák egyetlen funkciója az adóelkerülés, az adófizetési kötelezettség csökkentése vagy jogosulatlan visszaigénylése. Ennek megfelelően cselekménye részesi magatartásnak, bűnsegélynek minősül.

A részesi magatartás problematikája jellemzően azokban a számlaláncolatokra épülő áfacsalások esetében jelenik meg, ahol a számlabefogadó gazdálkodó több (beszámlázó) bűnsegéd részéről fogad be fiktív számlákat, és azok együttes áfatartamát igényli vissza vagy helyezi éppen jogosulatlanul levonásba. Ezen esetben megkerülhetetlen annak tisztázása, hogy a bűnsegéd, mint részes büntetőjogi felelőssége megállapítható-e a tettes cselekményének túllépéséért (excessus), miután főszabályként a részes csak a tettes által ténylegesen megvalósított cselekmény miatt vonható felelősségre és magatartásának minősítése is igazodik a tettesi alapcselekményhez.

VIII.1. A túllépés dogmatikai háttere

A büntetőjog–tudomány, ahogyan arra Mészáros Ádám rámutatott[268], ismeri a túllépés mindkét változatát, melyek megítélésével kapcsolatban azonban két eltérő álláspont figyelhető meg a mai büntetőjog-elméletben és gyakorlatban egyaránt. Az első, hagyományosnak tekinthető álláspont szerint a tettesi túllépés nem terheli a részest, míg a második megközelítés szerint a mennyiségi túllépésért a részes felelősséggel tartozik. Mennyiségi túllépés esetén a tettes ugyanannak a bűncselekménynek a minősített esetét valósítja meg, mint amelyre a felbujtás vagy a bűnsegély vonatkozott. Minőségi túllépésről viszont akkor beszélünk, ha a tettes más bűncselekményt (vagy más bűncselekményt is) követ el, mint amire felbujtották, illetve amelyhez a bűnsegély kapcsolódott.[269]

A hagyományos álláspont megfelel annak a megközelítésnek[270], miszerint a részes nem felel sem a tettes minőségi, sem mennyiségi túllépéséért, mivel az ezzel ellentétes álláspont a részes büntetőjogi felelősségét olyan cselekvőségre vonatkoztatná, amelyre annak szándéka nem terjedt ki, azaz a bűnösségén túli eredményért is büntetni kívánja. Ezzel ellentétben a második megközelítés szerint minőségi túllépés esetén a részes nem felel, mennyiségi túllépés esetén viszont igen (kivéve, ha a szándékon túli eredmény vonatkozásában a tettest csupán gondatlanság terheli).

Bérces Viktor tanulmányában[271] szintén arra keresi a választ, hogy túllépés esetén a részesi felelősség csak a *tettes által megvalósított alaptényálláshoz,* vagy – szigorúbb szabályok szerint – a *tettes által megvalósított konkrét bűncselekményhez* igazodik-e? A szerző az ellentmondásos gyakorlatot a legfőbb bírói fórum fenti tárgykörben körvonalazódott 1994-2012 évek közötti ítélkezési gyakorlatával szemlélteti, amely kapcsán megállapítja, hogy az korántsem tekinthető egységesnek. A döntések egyik csoportjába azok tartoznak, amelyek szerint a részesi felelősség – valamilyen módon – megállapítható még túllépés esetén is, melynek példájaként említi a következő

---

[268] MÉSZÁROS Ádám: *A részesség járulékosságának és a részesek büntetésének törvényi szabályozásáról de lege ferenda,* Büntetőjogi kodifikáció. 2003/4. sz. 29.
[269] KÓNYA István*: A büntetőjogi felelősség III. fejezet* In: KÓNYA István (szerk.) *Magyar Büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára*) HVG-ORAC, Budapest, 2015, 88.
[270] BELOVICS - GELLÉR – NAGY - TÓTH (2014) *i.m.* 456.
[271] BÉRCES Viktor: *A rábírás mint elkövetési magatartás értelmezésének kérdései részesség, illetőleg öngyilkosságban közreműködés esetén* Jogelméleti Szemle 2015/1. 2-12.

döntéseket: ” *a felbujtó felel a mennyiségi túllépésért, kivéve, ha a szándékon túli eredményt illetően a tettest csupán gondatlanság terheli*[272] ; *a felbujtó a tettes minőségi túllépéséért nem felel, a mennyiségi túllépésért viszont igen”.*[273]
Az előzőekkel ellentétes álláspont szerint *„a részes a súlyosabb eredményért sem minőségileg, sem mennyiségileg nem büntethető, mivel a részesek büntetőjogi felelőssége a szándékuk terjedelmére korlátozódik.”*[274]

Az elmúlt években azonban egyre inkább előtérbe került és a jogirodalomban is megjelent az a megközelítés[275], amely szerint a részes felelőssége mennyiségi vagy minőségi túllépés estén másként alakul. Ennek megfelelően az újabb joggyakorlatban a mennyiségi túllépésért való felelősség kezd meggyökeresedni, viszont a minőségi túllépésért való részesi felelősség továbbra is kizárt.

VIII.2. Ellentmondások a jogalkalmazásban

Az általam ismert nyomozó hatósági, ügyészi és bírói gyakorlatban általánosnak tekinthető az az álláspont, miszerint a részes büntetőjogi felelőssége nem vonatkoztatható olyan cselekvőségre, amelyre szándéka nem terjedt ki, ezáltal a bűnösségén túli eredményért sem büntethető. Ennek megfelelően a számlát kiállító bűnsegéd nem felel a tettes cselekményének mennyiségi túllépéséért, felelősségének limitálása, azaz cselekményének büntetőjogi minősítése kizárólag az általa kibocsátott számlák áfatartamához igazodik.

Mindezen túlmenően igen gyakran a nyomozásokat felügyelő ügyészségek hívják fel a nyomozó hatóság figyelmét arra, hogy azon bűnsegélyt nyújtók esetében, ahol az általuk kibocsátott számla áfatartalma a bűncselekményi értékhatárt, azaz 500.000 forintot nem haladja meg, a cselekmény nem minősíthető bűncselekménynek.
Az ismertetett megközelítés azonban némileg vitathatónak tűnik annak fényében, hogy ezáltal a költségvetési csalás bűnsegédjének cselekményét egy tényálláson belül

[272] BH 1994. 296
[273] BH 2012. 111
[274] BH 1998. 1., BH 1994. 296.
[275] MOCSÁRY Eszter: *Gondolatok a tettesség–részesség gyakorlati megítéléséhez* (Debreceni Törvényszék) https://debrecenitorvenyszek.birosag.hu/20150907/gondolatok–tettesseg–reszesseg–gyakorlati–megitelesehez (letöltés: 2021. szeptember 9.).

releváns elemmel (a cselekménnyel okozott vagyoni hátránynak megfelelő összegű elkövetési értékkel) ruháznánk fel, a bűnsegédi magatartás tényálláson kívülisége ellenére. Mindennek egyenes következménye, hogy az egyes bűnsegédek cselekményének „elkövetési értéke" és minősítése érdemben térne el a tettesi alapcselekménytől, ellentmondva ezáltal annak a jogegységi határozatba foglalt alapelvnek[276], miszerint a részes bűncselekményeinek rendbelisége és minősítése igazodik a tettesi alapcselekményekhez.

A gyakorlatban – az előbb kifejtettekből következően – előfordulhat, hogy egy Btk. 396. § (5) bekezdése szerint minősülő, jelentős vagyoni hátrányt okozó tettesi alapcselekményhez akár több alacsonyabb (a Btk. 396. § (3) vagy (4) bekezdés) minősítésű részesi cselekmény kapcsolódna azzal, hogy a bűncselekményi értékhatárt önállóan el nem érő részesek cselekménye nem kerülhetne büntetőjogilag értékelésre. A körvonalazott ellentmondásos helyzetet fokozza a korábbiakban hivatkozott álláspont[277] érvényesülése azokban az esetekben, ahol a tettesi alapcselekményhez kapcsolódó bűnsegédek által kibocsátott számlák áfatartama egyetlen esetben sem éri el a bűncselekményi értékhatárt, összeadódva viszont értékhatárt meghaladó mértékű vagyoni hátrány okozására alkalmasak.
Gyakorlati példája lehet ennek 3 különböző számlakibocsátó egyenként 400.000 ft áfatartamú fiktív számlájának felhasználásával a tettes 1.200.000 ft összegű jogosulatlan áfa visszaigénylése. Ez esetben – fenti megközelítés eredményeként – nem lenne büntetőjogilag értékelt bűnsegédje a cselekménynek, annak ellenére sem, hogy az elkövetéshez szükséges eszközt (fiktív számlát) ők biztosították, tehát az általuk kibocsátott számlák áfatartama keletkezteti a bűncselekmény eredményét, azaz a vagyoni hátrány összegét. Mindezt elfogadva a beszámlázó társaságoknak célszerűbb lenne egy „mini számlagyárat" fenntartani több százas nagyságrendű befogadói körrel, ahol egy-egy befogadónak szigorúan 500.000 ft áfatartamig kerülne számla kibocsátásra. Tekintve, hogy a részesség az egyes tettesi alapcselekményekhez kapcsolódik, így akár többszáz (500.000 ft alatti áfatartamú), adólevonási jogot keletkeztető fiktív számla kibocsátása sem keletkeztethet büntetőjogi felelősséget.

[276] A Legfelsőbb Bíróság 3/2011. számú BJE határozata
[277] Azon bűnsegélyt nyújtók esetében, ahol a kibocsátott számla áfatartalma a bűncselekményi értékhatárt azaz at 500.000 ft-ot nem haladja meg, úgy részükről a cselekmény nem minősül bűncselekménynek.

Természetesen az utóbb ismertetett példa első olvasatban mesterkélt, elméleti problémának tűnhet[278], hiszen meglehetősen szűk „felvevőpiaca” lehet egyetlen kibocsátó 500.000 forintos felső limitösszegű áfát tartalmazó számlájának a gyakorlatban. Egy esetleges jogalkotói döntés eredményeként bekövetkező 5 millió forintra történő bűncselekményi értékhatár emelés viszont drasztikusan és a mindennapok gyakorlatában szemléltetné mindazon anomáliák összességét, amely a bűnsegédek cselekményeinek értékhatár alatti büntetlenségéből adódik. Nézetem szerint a fenti példa markánsan rámutat arra, hogy a bűnsegéd ismertetett cselekménye – a költségvetési csalás tényállásán belül – nem rendelkezhet önálló elkövetési értékkel és minősítéssel, annak a tettesi cselekménnyel azonos minősítéssel kellene bírnia.

Hasonlóképpen foglal állást tanulmányában Schmidt Péter[279] is, aki helyteleníti azon bírói és ügyészi gyakorlatot, amely abban az esetben, ha a tettes több bűnsegéd számláinak felhasználásával okoz vagyoni hátrányt, a bűnsegéd minősítését a vagyoni hátrány azon részéhez igazodva állapítja meg, amelyet az általa szolgáltatott számlák okoztak. Álláspontja szerint a részes büntetőjogi felelőssége járulékossága folytán a tettesi cselekmény minősítésével azonos minősítésben kell, hogy megjelenjen. Ennek megfelelően azt a körülményt, hogy a részes segítő magatartása az összes vagyoni hátrány mekkora részéhez járult hozzá, a büntetéskiszabás során kell figyelembe venni.

VIII.3. Bűnsegédi felelősség értékelése az aktuális Kúriai döntések fényében

A Schmidt Péter által is helytelenített gyakorlat mindazonáltal reprezentánsnak mondható napjaink jogalkalmazásában annak ellenére, hogy a Kúria közelmúltbéli döntései két esetben is egyértelműen állást foglaltak a vitatott kérdésben.

A Kúria Bhar.I.1.088/2016. szám alatt folyamatban volt jelentős ügyben hozott döntésében kifejtette álláspontját: a bűnsegédek felelőssége *a teljes elkövetési érték vonatkozásában fennáll*, annak ellenére is, hogy különböző számlákat csatoltak egymástól függetlenül, tekintve, hogy a bűnsegéd részesi cselekménye járulékos jellegű. A Kúria rámutatott arra is, hogy a mennyiségi túllépésért a bűnsegéd felel abban az

[278] Megjegyzendő ugyanakkor, hogy az alkalmazott jogi megközelítésnek egy elméletben létező probléma esetén is megfelelő és konzekvens választ kellene adnia a kérdésre.
[279] SCHMIDT (2017) *i.m.* 106.

esetben, ha a tettes ugyanannak a bűncselekménynek a minősített esetét valósítja meg, mint amelyre a bűnsegély vonatkozik.
A Kúria Bfv.I.1379/2020/6. végzése elvi jelleggel állapítja meg, hogy a Btk. 14. § (3) bekezdése értelmében a részesekre is a tettesekre megállapított büntetési tételt kell alkalmazni. Ez a költségvetési csalás esetén azt jelenti, hogy a költségvetési csalás elkövetőjének segítséget nyújtó elkövetők, a bűnsegédek bűncselekményének minősítése a tettes bűncselekményének minősítéséhez igazodik. Abban az esetben, ha a költségvetési csalás elkövetője a költségvetésnek okozott vagyoni hátrányt több bűnsegéd közreműködésével okozza, úgy *a bűnsegédek felelőssége nem az általuk nyújtott segítséggel okozott vagyoni hátrány-részhez, hanem a teljes vagyoni hátrány alapján megállapított tettesi minősítéshez igazodi*k; azt a tényt, hogy magatartásuk a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány mértékének mekkora részéhez járult hozzá, a büntetés kiszabása körében lehet értékelni.

Tapasztalataim szerint a költségvetési csaláshoz kapcsolódóan – a fiktív számlakibocsátáson túlmenően – a bűnsegélynek számos további olyan formája valósulhat meg, ahol felmerül a mennyiségi túllépés kérdése. Gondoljunk csak a fiktív számlázás ellenértékeként átutalt összegek készpénzben történő felvételére és visszaosztására a megbízók részére. Tipikus bűnsegédi magatartás ugyanis a beszámlázó társaság bankszámlájáról történő banki készpénzfelvétel, melyhez rendszerint a számla felett rendelkezni jogosult „strómanokat" vesznek igénybe, de nem ritka az ATM-ből történő készpénzfelvétel sem. Hasonló a helyzet, amikor a „stróman" személy a háttérben álló elkövetők megbízásából a gazdasági társaság egyik ügyvezetőjeként vesz részt esetenként üzleti megbeszélésen. Ez esetben mennyire alkalmazható és hova vezetne az a megközelítés, amely kizárólag a bűnsegéd szándékán belüli cselekvőségre korlátozná a büntetőjogi felelősség megállapítását?

Meglepő módon ezen – általam vitatott –megközelítést alkalmazó joggyakorlatban fel sem merül a lehetősége annak, hogy a készpénz felvételével bűnsegélyt nyújtó személy az általa ismert mennyiségű pénzösszeg erejéig, vagy annak áfa-tartamáig tartozna büntetőjogi felelősséggel. Mint ahogyan az egyes üzleti tárgyalásokon részt vevő stróman sem az általa ismert tárgyalások, megállapodások eredményeként megvalósított ügyletek – vagyoni hátrányt eredményező – adóvonzatáért felel, hanem osztozik a tettesi minősítésben.

VIII.4. Következtetések

A bemutatott példák kétségkívül rámutattak arra, hogy a költségvetési csalás részesi magatartásainak büntetőjogi értékelése során hogyan érvényesülnek a vonatkozó dogmatikai alapelvek és mitől válik ellentmondásossá a hatályos joggyakorlat egy olyan alapvető bűnsegély kapcsán, mint a fiktív számla kibocsátás.

Az ismertetett szempontok mentén összefoglalva napjaink jogirodalmi megközelítését és gyakorlatát megállapítható, hogy a bűnsegédek felelősségének limitálására vonatkozóan – a kúriai döntések ellenére – továbbra sincs egységes álláspont. Mindezek ellenére pozitív fejleményként értékelhető, hogy az újabb joggyakorlatban – a minőségi túllépésért való részesi felelősséget kizárása mellett – a mennyiségi túllépésért való felelősség megállapítása kezd lassan teret nyerni.

IX. A KÉTSZERES ÉRTÉKELÉS TILALMA AZ ADÓ-, VÁM- ÉS A BÜNTETŐJOG VISZONYRENDSZERÉBEN

Jelen fejezet elsődleges célja, hogy rámutasson azon anomáliákra és ellentmondásokra melyek napjaink jogalkalmazói gyakorlatában a *ne bis in idem* elv érvényesülésével kapcsolatban az adójog, a vámjog és a büntetőjog viszonyrendszerében megmutatkoznak. Ennek érdekében átfogóan vizsgáltam hazai szabályozásunk sajátosságait és ellentmondásait a közigazgatási és büntetőjogi szankciók viszonyrendszerében, különös tekintettel az Európai Bíróság vonatkozó ítéleteire. [280]

IX.1. Ultima ratio mint végső eszköz

A problémakör értelmezésével kapcsolatos első és alapvető szempontként kell tekintenünk azon büntetőjogi alapelvre, miszerint a büntetőjog eszköze csupán *ultima ratio*, végső megoldás lehet, vagyis az állami kontrolleszközök kiválasztásánál a büntetőjogot utolsóként szabad alkalmazni és csak akkor, ha az a közérdek érvényesítéséhez, illetve a közrend megőrzéséhez elengedhetetlen.[281] Ennek okán a gazdasági viszonyokra elsősorban közgazdasági (adók, vámok, támogatások, kedvezmények) és államigazgatási, közigazgatási (engedélyezés, felügyelet, ellenőrzés, szankcionálás) eszközökkel lehet eredményesen hatást gyakorolni, természetesen figyelembe véve a gazdasági törvényszerűségeket.[282] Ezen összegzés mindazon túl, hogy összefoglalja a büntetőjog és egyéb jogágak viszonyrendszerének alapját, megteremti a feltételeit annak is, hogy vizsgáljuk a *ne bis in idem* elvvel kapcsolatos összefüggéseit. Az *ultima ratio* elvet ugyanis két irányban lehet értelmezni: egyrészt büntetőjogon belüli viszonylatban, ami azt jelenti, hogy a büntetőjogi eszköz alkalmasságát a többi büntetőjogi eszközhöz viszonyítva kell megítélni, másrészt büntetőjogon kívüli viszonylatban is értelmezhető, amikor is a büntetőjog területén kívüli eszközökkel vetjük össze a büntetőjog eszközrendszerét.[283]

---

[280] LENGYEL Tibor: *Az Európai Unió Bíróságának gyakorlata, valamint hazai szabályozásunk ellentmondásai a ne bis in idem elv érvényesülésének tekintetében,* Belügyi Szemle 2019/3. 58-75.
[281] Az ultima ratio szerepéről részletesen lásd pl. AMBERG Erzsébet: *A büntetőjogi felelősség helye és ultima ratio szerepe a felelősségi alakzatok rendszerében,* Doktori értekezés, 2020.
[282] A hazai büntetőjog–történetben természetesen ez nem előzmények nélküli. Lásd például MADAI Sándor: *A csalás büntetőjogi értékelése*, HVG ORAC Kiadó, Budapest, 2011, 43-44.
[283] NAGY (2010) *i.m.* 59.

Nagy Ferenc ezzel kapcsolatban rámutat arra is[284], hogy az *ultima ratio* elv sajátos korlátjaként is értelmezhető az azonos, illetve hasonló jellegű jogtárgy-sértés esetén a különböző jogterületeken a párhuzamos felelősségi formák létezése, ahol az enyhébbnek minősíthető jogterület nem lép háttérbe a súlyosabbnak értékelhető jogág (büntetőjog) mögött.

A párhuzamos felelősségi formák problémaköre a közigazgatási és a büntetőeljárások viszonyrendszerében a hazai joggyakorlatban jelenleg is számos területen érvényesül, melyek egyik leginkább érzékelhető megjelenési formája az adóigazgatási eljárások alapjául szolgáló tényállásokkal összefüggésben elrendelt büntetőeljárások lefolytatása.

Karsai Krisztina hangsúlyozza[285] az *ultima ratio* elvre való általános hivatkozás korlátozásának szükségszerűségét azzal, hogy az elv csakis a fokozható jogtárgysértések (s így a fokozható jogi válaszok) esetében érvényesíthető megalapozottan. Ennek alapján veti fel annak kézenfekvőségét is, hogy a Btk. Különös Részében található bűncselekmények mindegyikére le lehetne folytatni a vizsgálatot azt kutatva, hogy egyfelől mely bűncselekménycsoportba tartozik, másrészről pedig – ha feltételezhető a fokozatos jogtárgysértési láncolat –, hogy a más jogági felelősségi formák hogyan „előzik" meg a büntetőjogi felelősséget.

Az *ultima ratio* elv érvényesíthetőségének tükrében vizsgálva a Btk. 396. §-ában meghatározott költségvetési csalás tényállását megállapítható, hogy hatályos joggyakorlatunkban jelenleg is léteznek olyan párhuzamos felelősségi formák, melyek egyrészt korlátozzák az *ultima ratio* általános érvényesülését, másrészt megteremtik a *ne bis in idem* elv sérülésének lehetőségét. Mindennek alapjául hazai szabályozásunk azon sajátossága szolgál, mely lehetővé teszi, hogy a tényállás és az elkövető azonossága esetében – amennyiben a költségvetési csalás tényállása, valamint az adózás rendjéről szóló törvényben szabályozott tényállás/magatartás egyaránt megvalósul – párhuzamosan folytatható az adóigazgatási és büntetőeljárás, ezáltal mindkét eljárásban sor kerülhet szankció kiszabására (adóigazgatási eljárásban adóbírság, míg büntetőeljárásban a Btk.

[284] NAGY Ferenc: *Az állami büntetőhatalom korlátozása ellen ható tendenciák a büntetőjogban*, Állam– és Jogtudomány, 2018/1. 80.
[285] KARSAI Krisztina: *Az ultima ration elvről - másképpen*, In: JUHÁSZ Zsuzsanna - NAGY Ferenc - FANTOLY Zsanett (szerk.) *Sapienti sat: Ünnepi kötet Dr. Cséka Ervin professzor 90. születésnapjára,* Szegedi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar 2012, 260.

Különös Részében a törvényi tényálláshoz rendelt büntetések). Azaz, egy adójogszabály megsértése büntetőjogi szankciókat és büntető jellegű igazgatási szankciókat (adóbírság) is vonhat maga után, ami „dupla büntetés" kiszabását teszi lehetővé s ez sérti/sértheti a *ne bis in idem* elvét. Kétségtelen tény, hogy az elv megjelenése alapvetően a büntetőjoghoz kötődik, viszont az napjainkra egyre inkább elfogadottá vált azon megközelítés, miszerint a *ne bis in idem* elvének alkalmazásával a nem büntetőjogi, de azzal megegyező hatású határozatokat is értékelés körébe kell vonni a büntetés kiszabása során.

Annak eldöntéséhez, hogy a magyar gyakorlatban miért, avagy miért nem sérül a *ne bis in idem* elve, elengedhetetlen vizsgálnunk annak uniós és hazai jogban történő megjelenését és érvényesülését.

IX.2. A *ne bis in idem* elv megjelenése az Európai Unióban

A tagállamok közötti bűnügyi együttműködés kereteiről az Európa Tanács jogsegély egyezményei már az Európai Unió alapjogi chartájának elfogadását megelőzően is fogalmaztak meg elvárásokat a tagállamokat illetően, melynek alapvető elemei időrendileg a következők szerint foglalhatók össze.

Az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai Egyezmény 1984. november 22 én, Strasbourgban aláírt 7. kiegészítő jegyzőkönyvének (a továbbiakban: az EJEE 7. kiegészítő jegyzőkönyve) „Kétszeres eljárás alá vonás vagy büntetés tilalma" címet viselő 4. cikke a következőképpen rendelkezik*: „Ha valakit egy állam büntető törvényének és büntetőeljárási törvényének megfelelően egy bűncselekmény kapcsán már jogerősen felmentettek vagy elítéltek, e személlyel szemben ugyanennek az államnak az igazságszolgáltatási szervei ugyane bűncselekmény miatt nem folytathatnak büntetőeljárást, és vele szemben abban büntetést nem szabhatnak ki."*

A Schengeni Megállapodás végrehajtásáról szóló 1990. június 19-én aláírt Egyezmény 54. cikke szerint: *„Az ellen a személy ellen, akinek a cselekményét a szerződő felek egyikében jogerősen elbírálták ugyanazon cselekmény alapján nem lehet egy másik Szerződő fél területén büntetőeljárást indítani, amennyiben elítélés esetén a büntetést már végrehajtották, végrehajtása folyamatban van, vagy az ítélet meghozatalának helye szerinti Szerződő fél jogszabályainak értelmében azt többé nem lehet végrehajtani."*

Az Európai Unió Alapjogi Chartáját (továbbiakban Charta) 2000-ben Nizzában hirdette ki a Parlament, a Tanács és a Bizottság, majd módosítását követően 2007-ben ismételten kihirdették. Az ünnepélyes kihirdetés azonban nem tette jogilag kötelező erejűvé a Chartát, miután az csak a Lisszaboni Szerződés 2009. december 1-jei elfogadása óta bír közvetlen hatállyal. A Charta „A kétszeres eljárás alá vonás és a kétszeres büntetés tilalma" címet viselő 50. cikke így rendelkezik:
„Senki sem vonható büntetőeljárás alá és nem büntethető olyan bűncselekményért, amely miatt az Unióban a törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték."
A Charta hatályát az 51. cikk határozza meg egyértelműen, mely kimondja, hogy a benne foglalt rendelkezések csak az uniós intézményekre és szervekre terjednek ki, illetve a tagállamokra azon esetekben, amikor az európai uniós jogot végrehajtják. Ennek megfelelően az egyes európai országok az alkotmányukban, az alaptörvényükben és/vagy a büntető kódexükben jelenítik meg az elvet.

A kétszeres büntetés tilalmának aktuálisan alkalmazott szabályára az Európai Unióhoz történő csatlakozásból fakadó követelmények adtak alapot, amely szerint a tagállamok közötti büntetőjogi együttműködésnek ki kell terjednie a más állam bírósági és hatósági döntéseinek a kölcsönös elismerésére a kettős büntethetőség követelményére tekintet nélkül. E követelmény az Európai Unió Alapjogi Chartájában is szerepel.

IX.3. A *ne bis in idem* elvének megjelenése a közigazgatási és a büntetőjogi szankciók összefüggésében

A büntetőjogi felelősség önálló elbírálásának elvéből fakadóan az elmúlt évtizedekben sarkalatos szabályként került érvényesült a joggyakorlatban azon elv, miszerint nem ütközik a többszöri eljárás tilalmába, ha a más jogág eljárásában hozott határozattal elbírált cselekmény miatt büntetőeljárás indul vagy folyik.
A közelmúltban azonban több olyan, az Európai Unió Bírósága (továbbiakban EUB), illetve az Emberi Jogok Európai Bírósága (továbbiakban EJEB) által hozott ítélet született, amelyek erősítik azon szemléletet, miszerint a nem büntetőjogi, de azzal megegyező hatású határozatoknak figyelembe kellene venniük a büntetés (vagy büntető jellegű szankció) megállapításánál a másik jogág eljárásában alkalmazott jogkövetkezményt, illetve a büntetőügyben eljáró hatóságnak értékelés körébe kellene vonnia az időközben megállapított közigazgatási szankciót.

Ennek megítélése eseti mérlegelést igényel, mely tekintetében az EUB, mind az EJEB különböző szempontokat dolgozott ki, amelyek csupán részben fedik egymást.
A *ne bis in idem* elvének eltérő jogágak közötti érvényesülésével összefüggésben azonban tényként szögezhető le, hogy a tagállamok a büntetőjogi és az adójogi szabályozás kialakítása terén szuverének, azaz a jogszabályi környezet kialakítása a nemzeti jogi szabályozás kompetenciája.[286] E körben tehát minden tagállam saját nemzeti jogát alkalmazza, viszont a nemzeti bíróságnak vizsgálnia kell, hogy a nemzeti jog mennyiben egyeztethető össze a Charta 50. Cikkében foglalt rendelkezésekkel.

Ezen szemlélet gyakorlati megközelítése során vizsgálandó az irányadó eljárás abban az esetben, ha az adóbírságot kiszabó határozat alapját ugyanazon tényállás képezi, amely alapján a büntetőeljárás folyik, különös tekintettel arra, hogy az azonos tényállású cselekmények közigazgatási és büntetőjogi következményei között van-e összefüggés. Annak érdekében, hogy a fenti kérdésekre egyértelmű iránymutatást találhassunk a problémakört érintően az EUB és EJEB vonatkozó ítéletek feldolgozása és a kapcsolódó hazai jogszabályi környezet bemutatása elengedhetetlen.

IX.3.1. A Bonda ügy[287]

Az Európai Unió Bírósága elé kerülő eset megválaszolandó kérdése arra irányult, hogy az 1973/2004/EK bizottsági rendelet 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt szankciók közigazgatási eljárásban történő alkalmazása büntetőjogi jellegűnek minősül-e.
Ł. M. Bonda 2005. május 16-án kérelmet nyújtott be a mezőgazdaság szerkezeti átalakításáért és modernizálásáért felelős lengyelországi ügynökség regionális kirendeltségéhez a 2005. évi egységes területalapú támogatás iránt. E kérelemben valótlan nyilatkozatot tett a megművelt mezőgazdasági földterületek méretét és a termesztett növényeket illetően. A kirendeltség vezetője 2006. június 25-én az 1973/2004 rendelet 138. cikkének (1) bekezdése alapján határozatot hozott, amelyben egyrészt Ł. M. Bondával szemben megtagadta a 2005. évre vonatkozó egységes területalapú támogatás kifizetését, másrészt pedig szankcióként megvonta az egységes területalapú támogatást a valós és a bejelentett terület közötti különbözetnek megfelelő összeg erejéig azon évet

[286] Megjegyzendő ugyanakkor, hogy a tagállami szuverenitás terjedelme folyamatosan változik. MADAI Sándor: *Gondolatok az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértéséről*, Rendészeti Szemle, 2010/2. 87.
[287] C-489/10. sz. ügy (ítélethozatal 2012.06.05.)

követő három évre, amelyben a pontatlan kérelmet benyújtotta. Ezen tényállás alapján 2009. július 14-én a bíróság támogatási csalás miatt Ł. M. Bondát két év próbaidőre felfüggesztett nyolchavi szabadságvesztésre, valamint pénzbüntetésre ítélte, aki az ítélettel szemben fellebbezést nyújtott be.

A másodfokú bíróság az ítéletet hatályon kívül helyezte és azt állapította meg, hogy a büntetőeljárást kizárja az a körülmény, hogy Ł. M. Bondával szemben azonos tényállás miatt már közigazgatási szankciót szabtak ki. Következésképpen a bíróság a 2010. március 19-i határozatában a büntetőeljárási törvény 17. cikke 1. bekezdésének 11. pontja alapján kimondta, hogy az eljárás okafogyottá vált, a büntetőeljárást pedig megszüntette. A határozattal szemben a főügyész felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Legfelsőbb Bíróság elé, mely úgy ítélte meg, hogy meg kell vizsgálni az 1973/2004 rendelet 138. cikkének (1) bekezdése alapján kiszabott szankció jogi természetét, s ennek érdekében felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából kérdést terjesztett az EUB elé.

A Bíróság döntéshozatalánál megvizsgálta az Emberi Jogok Európai Bíróságának ítélkezési gyakorlatát, mely a három ún. „Engel-kritériumot" vizsgálja, amelyeket azon ítélet után neveznek így, amelyben e bíróság azokat először megfogalmazta.[288] Ezen ítélkezési gyakorlat szerint e tekintetben három kritériumnak van jelentősége. Az első a jogsértés belső jog szerinti jogi minősítése, a második a jogsértés jellege (az EJEB számos tényezőt vesz figyelembe, többek között a rendelkezés címzetteinek körét, a védett jogi tárgyát és a szankció célját), a harmadik pedig az érintett személlyel szemben kiszabható szankció természete és súlya (a súly meghatározásához az alkalmazandó jogi rendelkezések által előírt legsúlyosabb szankciót kell tekintetbe venni).

Az első kritériummal kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy a kirendeltség által alkalmazott intézkedések nem minősülnek büntetőjogi jellegűnek az uniós jog szerint, amelyet a jelen esetben „belső jognak" kell tekinteni az EJEB ítélkezési gyakorlata értelmében.

[288] Az EJEB (nagytanács), 1976. június 8-i Engel és társai kontra Hollandia ítélet, (5100/71.; 5101/71.; 5102/71.; 5354/72.; 5370/72. sz. kereset, A. sorozat, 22. sz.)

A második kritérium kapcsán a Bíróság azt vizsgálta, hogy a gazdasági szereplőre kiszabott szankció célja kifejezetten a megtorlásra irányul-e. Ennek eredményeképpen arra a következtetésre jutott, hogy ezen intézkedések célja nem a megtorlás, hanem lényegében arra irányul, hogy megvédje az uniós alapok kezelését azáltal, hogy ideiglenesen kizárja azt a kedvezményezettet, aki a támogatási kérelmében pontatlan nyilatkozatot tett. Ebből következően a második kritérium alapján nem lehet büntetőjogi jelleget tulajdonítani az alkalmazott szankcióknak.

A harmadik kritérium kapcsán megállapítást nyert, hogy az előírt szankciók hatása csupán az, hogy az érintett mezőgazdasági termelőtől megvonják azt a lehetőséget, hogy a jövőben támogatást kapjon, így nem tekinthetők büntetőjogi jellegű szankcióknak.

A Bíróság döntésének értelmében tehát nem minősülnek büntetőjogi jellegű szankcióknak azon alkalmazott intézkedések, amelyek a mezőgazdasági termelőt kizárják a támogatásból abban az évben, amely tekintetében valótlan tartalmú nyilatkozatot tett a támogatásra jogosult terület vonatkozásában, valamint a bejelentett és a mért terület különbségének megfelelő összegig csökkentik azt a támogatást, amelyre e termelő a következő három naptári évben lenne jogosult.[289]

IX.3.2. Az Orsi–Baldetti ügy[290]

Az Európai Unió Bírósága elé kerülő eset megválaszolandó kérdése, hogy az EJEE hetedik kiegészítő jegyzőkönyvének 4. cikke és a Charta 50. cikke értelmében összeegyeztethető-e az uniós joggal a 74/2000 törvényerejű rendelet[291] 10b. cikke, amennyiben az lehetővé teszi valamely olyan személy büntetőjogi felelősségének vizsgálatát, akivel szemben ugyanazon tényállás miatt az állami adóhatóság közigazgatási szankció kiszabása mellett már jogerősen adóbehajtásra irányuló intézkedést rendelt el. M. Orsival és L. Baldettivel szemben eljárás indult a Santa Maria Capua Vetere- i bíróság, (Olaszország) előtt a 74/2000 törvényerejű rendeletnek a 10a. cikkével összefüggésben értelmezett 10b. cikkében meghatározott és büntetni rendelt bűncselekmény miatt, mivel

[289] C-489/10. sz. ügy ítéletének rendelkező része
[290] C-217/15. és C-350/15. sz. egyesített ügyek (ítélethozatal: 2017.04.05.)
[291] A 2000. március 10 i decreto legislativo n.° 74 - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 1999. giugno 25, n.° 205 (az 1999. június 25 i 205. sz. törvény 9. cikkével összhangban a jövedelemadó és a hozzáadottérték adó területén elkövetett bűncselekményekre vonatkozó új rendelkezésekről szóló 74. sz. törvényerejű rendelet

gazdasági társaságaik törvényes képviselőiként elmulasztották a szóban forgó adómegállapítási időszakokra vonatkozó éves adóbevallás alapján fizetendő hozzáadottérték-adó (áfa) megfizetését. A büntetőeljárások az adóhatóság feljelentései alapján indultak, melynek keretében elrendelték mind M. Orsi, mind pedig L. Baldetti vagyontárgyainak lefoglalását, amellyel szemben mindketten felülvizsgálat iránti kérelmet terjesztettek elő. A fenti büntetőeljárások megindítását megelőzően az adóhatóság elrendelte az alapügy tárgyát képező héa összegek behajtását, és az adótartozás megfizetésének követelésén túl az adótartozás 30%-ának megfelelő összegű adóbírságot is kiszabott a nevezettek által képviselt S.A. COM Servizi Ambiente e Commerció és az Evoluzione Maglia gazdasági társaságokkal szemben.

Az EUB eljárása során megállapította, hogy az alapügyben az adóbírságokat két jogi személyiséggel rendelkező társasággal szemben szabták ki, míg a büntetőeljárások M. Orsival és L. Baldettivel szemben indultak, akik természetes személyek. Ennek okán a *ne bis in idem* elvének azon alkalmazási feltétele, miszerint a vizsgált szankciókat vagy büntetőeljárásokat ugyanazon személlyel szemben kell alkalmazni, nem teljesül, ezáltal a Charta 50. cikkének további alkalmazási feltételeit sem kell vizsgálni. Rámutatott a Bíróság ugyanakkor arra is, hogy az EJEB ítélkezési gyakorlata szerint az adójogi és büntetőjogi szankciók együttes alkalmazása nem minősül az EJEE hetedik kiegészítő jegyzőkönyve 4. cikke megsértésének, amennyiben a szóban forgó szankciókat olyan, akár jogi, akár természetes személyekkel szemben szabták ki, akik jogilag elkülönülnek egymástól.

Az ítélet egyértelműen állást foglalt tehát abban, hogy nem ellentétes a Charta 50. cikkével az alapügyhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a héa megfizetésének elmulasztása miatt büntetőeljárás lefolytatását teszi lehetővé azt követően, hogy ugyanezen tényállás miatt jogerősen adóbírságot szabtak ki, amennyiben ezen adóbírságot valamely jogi személyiséggel rendelkező társasággal szemben alkalmazták, míg az említett büntetőeljárások valamely természetes személlyel szemben indultak. Ennek tükrében a büntetőeljárás alá vont és közigazgatási szankcióval sújtott személy azonossága alapfeltétel a kétszeres értékelés tekintetében, melynek hiányában fel sem merülhet a *ne bis in idem* elvének sérülése.

IX.3.3. A Fransson ügy[292]

A svéd adóhatóság 2007. május 24 i határozatával a 2004 és 2005 adóévre nézve az üzleti tevékenységből származó jövedelem vonatkozásában 89.782 SEK, a héa vonatkozásában 8.127 SEK, a munkáltatói járulékok vonatkozásában pedig 14.310 SEK adóbírságot szabott ki H. Åkerberg Franssonnal szemben valótlan bevallásokkal megvalósított adóeltitkolás okán. Ugyanezen – az adóbírságot kiszabásának alapjául szolgáló – tényállás alapján az ügyészség 2009. júniusában vádat emelt nevezettel szemben súlyos adócsalás miatt történő felelősségre vonás érdekében. Az eljáró bíróság előtt felmerült a kérdés, hogy a vádlottal szemben emelt vádat el kell-e utasítani azon az alapon, hogy ugyanezen tényállás alapján egy másik eljárásban már szankciót alkalmaztak. Ennek okán eljárását felfüggesztette és kérdéseit előzetes döntéshozatal céljából kérdéseit az EUB elé terjesztette.

Az Európai Unió Bírósága elé kerülő eset fő megválaszolandó kérdése arra irányult, hogy a vádlottal szemben emelt vádat el kell-e utasítani azon az alapon, hogy ugyanezen tényállás alapján egy másik eljárásban már szankciót alkalmaztak vele szemben, ami ellentétben áll az EJEE 7. kiegészítő jegyzőkönyvének 4. cikkével és a Charta 50. cikkével.

Jelen ügyben a Bíróság ismételten rámutatott arra, hogy az adóbírság büntető jellegének mérlegelése szempontjából ítélkezési gyakorlata szerint három kritériumnak, a már említett ún. „Engel" kritériumoknak van jelentősége.

A Bíróság a vonatkozó kritériumok vizsgálatának eredményeképpen azon döntésre jutott, hogy *„…az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkében szabályozott ne bis in idem elve nem zárja ki, hogy valamely tagállam a hozzáadottérték adóval összefüggő bevallási kötelezettségek teljesítésének elmulasztásában megnyilvánuló ugyanazon tényállásra egymást követően adójogi szankciót és büntetőjogi szankciót alkalmazzon, amennyiben az első szankció nem büntető jellegű, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata."*[293]

A Fransson ügyben hozott ítélet jelentőségét a *ne bis in idem* elvének különböző jogágak viszonyrendszerében történő alkalmazása adta. Kimondta ugyanis, hogy az adójogi és büntetőjogi szankciók alkalmazhatóak ugyan egyidejűleg, de nem szabható ki névlegesen közigazgatási – valójában megtorló jellegű – szankció egyéb büntetőjogi szankcióval

[292] C-617/10. sz. ügy (ítélethozatal 2013. 02. 26.)
[293] C-617/10. sz. ügy ítéletének rendelkező része

együttesen. Mindezek figyelembevételével a büntetőeljárás megindítása, illetve büntetőjogi szankció alkalmazása akkor zárható ki, ha az adóbírság büntető jellegű és jogerőssé vált.

Az ítélet büntetőeljárást kizáró feltételeivel kapcsolatban figyelemre méltó Molnár Gábor álláspontja, aki rámutatott arra[294], hogy hazai gondolkodásunkban már a kérdés feltevése is nehezen értelmezhető s magát a kérdést is eleve rossznak tartja. Véleménye szerint a büntetőjogász soha nem fogja közös nevezőre hozni a bűncselekmény miatt és a nem bűncselekmény miatt alkalmazott jogkövetkezményeket, miután nem büntetőjogi jogkövetkezmény aligha gátolhatja a büntetőeljárás lefolytatását és büntetés kiszabását. A kérdés álláspontja szerint valójában legfeljebb fordítva merülhet fel.

IX.3.4. A és B kontra Norvégia ügy[295]

A és B norvég állampolgárok[296] 2011. március 28-án, illetve 2011. április 26-án nyújtottak be két önálló keresetet a Norvég Királyság ellen az Emberi Jogok Európai Bíróságához az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló egyezmény (a továbbiakban: Egyezmény) 34.cikke alapján.

A két ügy lényegi elemei a következők szerint foglalhatóak össze.

- A norvég adóhatóság 2008.november 24-én hozott határozatában megállapította, hogy az *első kérelmező („A")* a 2002. évi adóbevallásában elmulasztotta bevallani 3 259 341 NOK (360 000 EUR) külföldi keresetét, így a be nem jelentett jövedelem vonatkozásában 30% adóbírság került megállapításra. A kiszabott adóbírságot és a megfizetni elmulasztott jövedelemadót a kérelmező megfizette, majd 2009. március 2-án a Follo Kerületi Bíróság (*tingrett*) ugyanezen tényállás alapján egy év börtönbüntetésre ítélte. A büntetés kiszabásakor a Kerületi Bíróság figyelembe vette, hogy az első kérelmezőt már jelentős mértékben szankcionálták az adóbírság kiszabásával.
- A *második kérelmező („B")* vonatkozásában a norvég adóhatóság 2008. december 5-én hozott határozatában megállapította, hogy a 2001-2002. adóévet érintően

[294] MOLNÁR Gábor Miklós: *Az adóigazgatási és büntetőeljárás kapcsolata* In Domokos Andrea: A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kara 2017, 37.

[295] 24130/11 és 29758/11 számú ügy (ítélethozatal: 2016. november 15.)

[296] A nagytanács elnöke helyt adott a kérelmezők azon kérésének, hogy ne kerüljön nevük nyilvánosságra.

elmulasztotta bevallani 4.651.881 NOK jövedelmét , amely 1 302 526 NOK (143.000 EUR) adófizetési kötelezettséget jelentett. Az adóhatóság a be nem jelentett jövedelem vonatkozásában 30% adóbírságot állapított meg. A kiszabott adóbírságot és a megfizetni elmulasztott jövedelemadót a kérelmező megfizette, majd 2009. szeptember 30-án az Osloi Városi Bíróság (*tingrett*) ugyanezen tényállás alapján egy év börtönbüntetésre ítélte. A büntetés kiszabásakor a Városi Bíróság figyelembe vette, hogy a kérelmezőt az adóhatóság már jogerősen adóbírsággal szankcionálta.

Összegezve tehát mindkét kérelmezőt az adóhatóság a bevallani elmulasztott adó miatt az adókülönbözet, illetve hiány megfizetésére kötelezte, valamint adóbírságot szabott ki velük szemben. Mindketten eleget tettek a kötelezésnek. Ezt követően adócsalás miatt büntetőeljárás indult velük szemben, amelyben jogerősen megállapították büntetőjogi felelősségüket. A kérelmezők ilyen előzmények után a kétszeres értékelés tilalmának megszegését sérelmezve fordultak az EJEB-hez.

Az EJEB ítéletében kifejtette, hogy minden tagállam autonómiájába tartozik büntető-igazságszolgáltatási rendszerének kialakítása. Ennek keretében dönthetnek olyan megoldás mellett, hogy az ítélkezés elkülönül különböző szintekre és egy jogsértés miatt kiszabható több joghátrány is, akár egymás után vagy egymással párhuzamosan. Ez azt jelenti, hogy ugyanazon jogellenes cselekményre adott válaszként különböző eljárások indíthatók, amelyek egységes egésznek tekintendők, feltéve, hogy megmarad a tisztességes egyensúly, azaz a halmozott jogkövetkezmények nem rónak aránytalan hátrányt az érintettre.
Az EJEB ítélete tehát az „integrált eljárások egésze” megközelítést alkalmazva oldotta fel a párhuzamos eljárások problematikáját. Ennek lényege szerint amennyiben az eljárások szoros tárgyi és időbeli kapcsolódása, valamint a többes eljárások lehetőségének előre láthatósága megállapítható, azokat egységesen egy eljárásnak kell tekinteni, így a ne bis in idem elv alkalmazásának lehetősége sem állhat fenn.
A szoros tárgyi és időbeli kapcsolódást tekintve támpontul szolgál az eljárások céljának és a címzettjeinek egymást kiegészítő jellege, illetve annak ténye, hogy a jogellenes magatartás előre látható következménye a többes eljárás. Az EJEB további követelményként állítja fel a kiszabott szankciókkal szemben, hogy azoknak a

jogsértéssel arányosnak kell lenniük, tehát az előbb jogerőssé váló döntésben kiszabott joghátrány figyelembevétele nem maradhat el az utóbb indult eljárásban.

Az EJEB vizsgált ítéletének jelentőségét mutatja, hogy azzal jelentősen módosította a ne bis in idem elvével kapcsolatos korábbi ítélkezési gyakorlatát, másrészről annak közvetlen hatása az EUB esetjogában is megjelent, többek között a következőkben ismertetett Luca-Menci ügyben.
Mindazonáltal nem hagyható figyelmen kívül azon álláspont[297] sem, mely rendkívül aggályosnak tartja az EJEB ezen megközelítését, mert az kiüresítheti a kétszeres értékelés tilalmának alkalmazását, és a többes eljárások elszenvedőinek egyetlen elvi kapaszkodót, a büntetések arányosságának követelményét hagyja.

IX.3.5. A Luca Menci ügy[298]

A Bíróság elé kerülő eset megválaszolandó kérdése, hogy ellentétes-e a Charta 50. cikkében foglalt rendelkezésekkel azon büntetőeljárás lefolytatása, amelynek tárgya egy olyan tényállás, amely miatt a vádlottat már jogerősen közigazgatási szankcióval sújtották.
L. Mencivel szemben közigazgatási eljárást indítottak, amelynek során azt rótták fel neki, hogy az azonos nevű egyéni vállalkozás tulajdonosaként nem fizette meg a törvényben meghatározott határidőn belül a 2011-es adóévre vonatkozó adóbevallás szerinti, összesen 282.495,76 EUR összegű héát. Ezen eljárás eredményeképpen az olasz adóhatóság jogerős határozatával L. Mencit a héatartozás megfizetésére kötelezte, illetve vele szemben az adótartozás 30% ának megfelelő 84.748,74 EUR összegű pénzbírságot is kiszabott. L. Menci részletfizetés iránti kérelmét elfogadták és az első részleteket meg is fizette. E közigazgatási eljárás jogerős befejezését követően ugyanezen tényállás alapján büntetőeljárást indítottak L. Menci ellen a bergamói bíróság előtt azzal az indokkal, hogy a héa megfizetésének elmulasztása a 74/2000 törvényerejű rendelet[299] értelmében bűncselekménynek minősül. E körülmények között a bergamói bíróság úgy

---

[297] LÁRIS Lilliána: *Új irányok a kétszeres értékelés tilalma értelmezésében*, Ügyészek lapja 2018/6. http://ugyeszeklapja.hu/?p=2296 (letöltés: 2022.04.30.)
[298] C-524/15. sz. ügy (ítélethozatal: 2018.03.20.)
[299] A 2000. március 10 i decreto legislativo n.° 74 - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 1999. giugno 25, n.° 205 (az 1999. június 25 i 205. sz. törvény 9. cikkével összhangban a jövedelemadó és a hozzáadottérték adó területén elkövetett bűncselekményekre vonatkozó új rendelkezésekről szóló 74. sz. törvényerejű rendelet

határozott, hogy felfüggeszti az eljárást és előzetes döntéshozatal céljából a Bírósághoz fordul annak kérdésében, hogy ellentétes-e a Charta 50. cikkével, valamint az EJEB vonatkozó ítélkezési gyakorlatával azon büntetőeljárás lefolytatása, amelynek tárgya egy olyan tényállás (a héa megfizetésének elmulasztása), amely miatt a vádlottat már jogerősen közigazgatási szankcióval sújtották.

A kérdést előterjesztő bíróság kifejtette, hogy a 74/2000 törvényerejű rendelet rendelkezései szerint a büntetőeljárás és a közigazgatási eljárás lefolytatása egymástól független és az előbbi az igazságügyi hatóság, az utóbbi pedig a közigazgatási hatóság hatáskörébe tartozik. Egyik eljárást sem lehet felfüggeszteni a másik eljárásban történő döntéshozatalig. Felhívta a figyelmet az említett törvényerejű rendelet 21. cikkének (2) bekezdésére is, amely szerint az illetékes adóhatóság által az adóval kapcsolatos jogsértések miatt kiszabott közigazgatási szankciók nem hajthatók végre, kivéve ha a büntetőeljárás megszüntető határozattal vagy jogerős felmentő ítélettel, illetve azt megállapító határozattal zárul, hogy a cselekmény nem bűncselekmény. Mindez nem gátolja azt, hogy egy olyan személlyel szemben, mint L. Menci, büntetőeljárást indítsanak azt követően, hogy jogerősen közigazgatási szankcióval sújtották.

Az EUB az „Engel" kritériumok vizsgálata alapján arra a következtetésre jutott, hogy a szankció a Charta 50. cikke értelmében – a büntető jellegű szankciókra jellemzően – a megtorlás célját szolgálja, illetve az alapügyben megállapított közigazgatási szankció bírság formáját ölti, melynek mértéke jelentős, ezáltal a kiszabott szankció a Charta 50. cikke értelmében büntető jelleget ölt.
A Bíróság megállapította, hogy a szóban forgó büntető jellegű közigazgatási szankció és a büntetőeljárás alapját egyazon jogsértés képezi, mely tekintetében a vonatkozó nemzeti szabályozás lehetővé teszi, hogy büntetőeljárást folytassanak abban az esetben, ha ugyanezen tényállás alapján már jogerősen a Charta 50. cikke értelmében büntető jellegű közigazgatási szankcióval sújtották. Márpedig az eljárások és a szankciók ilyen halmozása az 50. cikkben biztosított jog korlátozásának minősül.

Mindazonáltal rámutat arra is, hogy a nemzeti szabályozás a büntetőeljárás lehetőségét azon jogsértésekre látszik korlátozni, amelyek bizonyos súlyosságot mutatnak, vagyis az 50.000 EUR-t meghaladó összegű héa megfizetésének elmulasztását megvalósító bűncselekményekre, amelyekkel szemben a nemzeti jogalkotó szabadságvesztés

büntetést helyezett kilátásba és amelyek súlya igazolni látszik a büntetőeljárás – az ilyen büntetés kiszabása érdekében történő – megindításának szükségességét a büntető jellegű közigazgatási eljárástól függetlenül. A Bíróság a vizsgált szempontok alapján a következőképpen határozott:

„Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a hozzáadottérték adó törvényi határidőn belül történő megfizetésének elmulasztása miatt büntetőeljárás indítható egy olyan személlyel szemben, akit ugyanezen tényállás miatt már jogerősen az ezen 50. cikk értelmében vett büntető jellegű közigazgatási szankcióval sújtottak, feltéve hogy ez a szabályozás:

- olyan, az eljárások és szankciók ilyen halmozásának igazolására alkalmas, általános érdekű célkitűzést szolgál, mégpedig a hozzáadottérték adóval kapcsolatos jogsértések elleni küzdelmet, amelynek keretében ezek az eljárások és szankciók további célokat követnek,

- olyan szabályokat tartalmaz, amelyek biztosítják annak összehangolását, hogy az eljárások halmozása miatt az érintett személyre háruló többletteher a feltétlenül szükséges mértékre korlátozódjon, és

- olyan szabályokat ír elő, amelyek lehetővé teszik annak biztosítását, hogy a kiszabott szankciók összességének súlya az elkövetett jogsértés súlyához mérten a feltétlen szükséges mértékre korlátozódjon.”[300]

Az ítélet egyértelműen állást foglal annak tekintetében, hogy meghatározott feltételek mellett elképzelhető és igazolható a büntető, valamint büntető jellegű közigazgatási eljárások és szankciók halmozása ugyanazon személlyel szemben, ugyanazon tényállás alapján, ami kétségtelenül a *ne bis in idem* elv korlátozásának minősül.

Álláspontom szerint a Luca Menci ügyben hozott ítélet jelentőségét leginkább az adja, hogy egy olyan sajátos nemzeti szabályozás tükrében, amely a hazai szabályozáshoz leginkább hasonló – párhuzamos eljárásokat és szankciókat lehetővé tévő– olasz nemzeti szabályozás keretein belül mutatja be miként talált a jogalkotó megoldást az *ultima ratio* korlátozástól mentes érvényesülésére és a *ne bis in idem* elv igazolható sérülésére.

[300] C-524/15. sz. ügy ítéletének rendelkező része

IX.4. Az irányadó magyar szabályozás

IX.4.1. A ne bis in idem elv alkotmányos háttere

A hazai jogban a ne bis in idem elvet az Alaptörvény, mint a jogrendszerünk csúcsán álló norma rögzíti, a Szabadság és felelősség cím XXVIII. cikkében, amely az igazságszolgáltatással összefüggő jogok átfogó rendszerét biztosítja.

„(6) A jogorvoslat törvényben meghatározott rendkívüli esetei kivételével senki nem vonható büntetőeljárás alá, és nem ítélhető el olyan bűncselekményért, amely miatt Magyarországon vagy –nemzetközi szerződés, illetve az Európai Unió jogi aktusa által meghatározott körben – más államban törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.”

Az Alaptörvényen kívül az egyes jogágak törvényei is tartalmaznak e vonatkozásban rendelkezést, így az értekezés szempontjából releváns jogszabály, a Be. 4. § (3) bekezdése kimondja, hogy *„Büntetőeljárás nem indítható, illetve a megindult büntetőeljárást meg kell szüntetni, ha az elkövető cselekményét már jogerősen elbírálták, kivéve a rendkívüli jogorvoslati eljárások és egyes különleges eljárások esetét.”*

Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény hatálybalépését követő döntései közül a 8/2017. (IV. 18.) AB határozatában részletesen foglalkozott a kétszeres értékelés tilalmának, valamint a párhuzamos eljárások, illetve szankciók alkalmazhatóságának kérdésével, melyben irányadónak tartotta a nemzetközi bíróságok gyakorlatát. A határozat jelentőségét elsősorban az adta, hogy abban elsőként kerültek megfogalmazásra a büntetőeljárással párhuzamosan folytatott közigazgatási eljárásban történő szankcionálással kapcsolatos alkotmányos követelmény a következők szerint.

„Az Alkotmánybíróság megállapítja, hogy az állatok védelméről és kíméletéről szóló 1998. évi XXVIII. törvény 43. § (1) és (4) bekezdésének alkalmazása során az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből és XXVIII. cikk (6) bekezdéséből, a jogbiztonság elvéből, valamint a kétszeres eljárás alá vonás és büntetés tilalmából eredő alkotmányos követelmény, hogy ha állatkínzás vétsége vagy bűntette miatt büntetőjogi felelősség megállapításának van helye, vagy a büntetőjogi felelősség kérdésében már jogerős marasztaló döntés született, akkor ugyanazon tényállás alapján indult állatvédelmi hatósági eljárásban, ugyanazon jogellenes cselekmény miatt állatvédelmi bírság kiszabására ugyanazon személlyel szemben nem kerülhet sor.”

Az Alkotménybíróság határozatának indokolásában kifejtette, hogy az egyes büntető anyagi és eljárásjogi alkotmányos alapelvek érvényesülési körét nem szűkíti le szorosan a büntetőjog területére, hanem az érintett jogszabály tartalmából és funkciójából kiindulva esetről esetre mérlegeli, hogy indokolt-e ezen alapelvek alkalmazását más jogágakhoz sorolható olyan eljárásokra is kiterjeszteni, amelyek jogellenes magatartás szankcionálására irányulnak és preventív vagy represszív jellegű jogkövetkezmény alkalmazásával zárulnak.

IX.4.2. A közigazgatási és büntetőeljárások párhuzamos szankcionálásának jogi szabályozása

A hivatkozott Alkotmánybírósági határozatban megfogalmazott alkotmányos követelmények érvényesülése érdekében a közigazgatási szabályszegések szankcióiról szóló 2017. évi CXXV. törvény (a továbbiakban: Szankció tv.) 2021. január. 1. napjától hatályos módosításával a közigazgatási eljárásban és büntetőeljárásban történő párhuzamos szankcionálást érintő szabályokat rögzített a jogalkotó.

Ennek eredményeként a Szankció tv. – az 5/A.- 5/B. §-okban – rendezi az ugyanazon tényállás alapján kiszabott büntetőjogi és közigazgatási szankciók viszonyát. Az 5/A. § értelmében, ha a bíróság a jogsértő magatartást megvalósító természetes személyt ugyanazon tényállás alapján jogerős ügydöntő határozatban elítélte és vele szemben büntetést szabott ki, illetve intézkedést alkalmazott, vagy arra hivatkozással, hogy a bűncselekményt nem a vádlott követte el felmentette, nem alkalmazható a 2. § (3) bekezdés *c)* és *d)* pontjában meghatározott *közigazgatási bírság*, illetve *a tevékenység végzésétől történő eltiltás*, mint közigazgatási szankció. Az 5/B. § szerint továbbá, ha a közigazgatási szankciót alkalmazó hatóság tudomására jut, hogy az eljárása alapjául szolgáló jogsértő magatartás miatt büntetőeljárás van folyamatban és a közigazgatási szankció alkalmazása – összhangban az 5/A. §-ban foglaltakkal – ezen büntetőeljárás kimenetelétől függ, az eljárását a büntetőeljárás befejezéséig felfüggeszti.

Kiemelendő ugyanakkor az általános közigazgatási rendtartásról szóló 2016. évi CL. törvény (a továbbiakban: Ákr.) 120. § (1) bekezdése, mely azt a helyzetet kívánja orvosolni, amikor az eljáró közigazgatási hatóságnak olyan időpontban jut a tudomására az, hogy az adott ügyben már létezik egy jogerős büntetőjogi ítélet, amikor a

közigazgatási szanciót már végleges döntéssel kiszabta. Ez esetben az Ákr. hivatkozott rendelkezése értelmében a hatóság kötelezettsége a jogszabálysértő rendelkezés visszavonása.[301]

A Szankció tv. hatályát vizsgálva megállapítható, hogy a párhuzamos szankcionálásokat érintő rendelkezések kizárólag az Ákr. hatálya alá tartozó közigazgatási hatósági eljárások során megállapított jogszabálysértések esetén kiszabott közigazgatási szankciókra terjed ki. Az Ákr. 8. § (1) bekezdésének c) pontja alapján viszont megállapítható, hogy az adó-, valamint vámigazgatási eljárások olyan kivételt képeznek, melyekre a törvény hatálya nem terjed ki.

IX.4.3. A kétszeres vagyonelvonás tilalma

Napjainkban – különös tekintettel az EUB vonatkozó ítéleteire – egyre inkább érzékelhető az adójogi és büntetőjogi felelősség határainak elmosódása, miután ugyanazon „elkövetői" magatartás egyidejűleg eredményezhet adó- és büntetőjogi felelősséget, valamint hozzá kapcsolódó jogkövetkezményeket. A többszörös vagyonlevonás tekintetében elsőként a Kúria Büntető Kollégiumának – a vagyonelkobzás egyetemleges alkalmazásának tilalmáról kialakított – álláspontja[302] bírt érdemi jelentőséggel, mely szerint *a kétszeres elvonás tilalmára tekintettel, ha a költségvetési bevétel kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik a vagyonnal gazdagodott, annak visszafizetésére kötelezte, vagyonelkobzás alkalmazásának nincs helye*.

A kétszeres elvonás tilalmának érvényesülése érdekében tett újabb jogalkotói lépés a Btk. és az Art. 2022. március 1. napjától hatályos módosítása volt, annak érdekében, hogy a párhuzamosan folytatott eljárásokban figyelembevételre kerüljön a másik eljárásban már megállapított, ugyanolyan jellegű vagyonelvonás.

---

[301] E tárgyban érdemel figyelmet az Alkotmánybíróság előtt III/4328/2021. számon folyamatban lévő eljárás (orvhalászat, kétszeres értékelés tilalma). Az eljárást kezdeményező, egyedi normakontrollt indítványozó bíró álláspontja szerint ugyanis a vádlottal szemben jogerősen kiszabott közigazgatási, büntető jellegű szankciót (halvédelmi bírságot)követően a kétszeres eljárás tilalma miatt büntetőeljárás nem indítható, és a kétszeres értékelés tilalma miatt büntetőjogi szankció nem alkalmazható, miután az a jogbiztonság sérelmével jár.
[302] 95/2011. BK vélemény

A vagyonelkobzás elrendelésének törvényi akadályait tartalmazó büntetőjogi rendelkezések módosításával a korábbiakban hivatkozott – egységes joggyakorlatot alapjaiban meghatározó – 95/2011. BK vélemény immáron generális szabályként jelenik meg a Btk. 74. § (5) c) pontjában. Ennek megelelően: *„ Nem rendelhető el vagyonelkobzás az (1) bekezdés a) és d) pontja vagy a (2) bekezdés szerinti vagyonra, ha azzal kapcsolatban a büntetőeljárás tárgyát képező bűncselekménnyel azonos tényállás miatt közigazgatási hatóság, állami adó- és vámhatóság végleges határozatában vagy közigazgatási perben a bíróság jogerős határozatában fizetési kötelezettséget állapított meg, a fizetési kötelezettség erejéig."*

A büntetőeljárásokban érvényesített, vagyonelkobzás elrendelésére vonatkozó tilalom azonban önmagában nem alkalmas a kétszeres vagyonelvonás tilalmát biztosítani azokban az esetekben, amikor az adóhatóság – adóhiányt és szankciót megállapító – határozata a költségvetési csalás miatt vagyonelkobzást elrendelő ítélet meghozatalát követően válik jogerőssé. Annak érdekében, hogy a párhuzamosan folytatott adóigazgatási eljárás figyelembe vegye a másik eljárásban már megállapított ugyanolyan jellegű vagyonelvonást, a jogalkotó módosította az Art. utólagos adómegállapításra vonatkozó rendelkezéseit is.
Ennek megfelelően az Art. 146. §. (1a) bekezdése szerint: „*Az adózónak az utólagos adómegállapítási eljárás során benyújtott kérelmére, az adóhatóság mellőzi az adózó feltárt adókülönbözet azon összegének megfizetésére kötelezését, amelyre vonatkozóan a bíróság ügydöntő határozatban (a továbbiakban: ügydöntő határozat) vagyonelkobzást rendelt el, ha az adókülönbözet, valamint az ügydöntő határozatban megállapított vagyoni hátrány alapjául szolgáló tényállás megegyezik, és a vagyonelkobzást az adózóval vagy azzal szemben rendelték el, aki az adózónál feltárt adókülönbözetből eredő vagyonnal gazdagodott…."*

Az ismertetett – általános közigazgatási eljárások és büntetőeljárások párhuzamos szankcionálását érintő – törvényi szabályozás és az azokban megjelenő alkotmányos alapelvek ellenére azonban a párhuzamosan folytatott adó- és vámigazgatási, illetve büntetőeljárások kellően össze nem hangolt viszonya – a vagyonelkobzás kivételével – továbbra is biztosítja a szankciók halmozásának, a kétszeres értékelés, ezáltal a *ne bis in idem* elv megsértésének feltételeit.

IX.5. A *ne bis in idem* elv érvényesülése a hazai szabályozás tükrében

Az adóigazgatási és büntetőeljárás kapcsolatának magyarországi viszonyrendszerét vizsgálva Molnár Gábor egyértelműen rámutat arra[303], hogy – a büntetőjogi felelősség önálló elbírálásból adódóan – nem ütközik ugyan a többszöri eljárás tilalmába, ha más eljárásban hozott határozattal elbírált cselekmény miatt büntetőeljárás indul vagy folyik, azonban az EUB vonatkozó ítéletei e tárgyban teljesen új helyzetet teremtettek. Ennek alapvető okát abban látja, hogy ítéleteiben az EUB a büntetőjogi szankció fogalmát kiterjesztette a közigazgatási hatóság által alkalmazott büntető jellegű jogkövetkezményekre is, mellyel számtalan további olyan kérdést generált, melyek tekintetében várhatóan a gyakorlat fogja eldönteni, hogy hazai jogrendszerünk mennyiben áll összhangban az EUB gyakorlatával.

Molnár Gábor álláspontjával egyetértve – figyelemmel az EUB kapcsolódó ítéleteire és az annak ellentmondó hazai joggyakorlatra – egyre sürgetőbben jelentkezik büntetőjogi és adójogi szabályozásunk összehangolásának igénye a jelenleg fenálló paradox helyzetek elkerülése érdekében.

A hazai gyakorlatban ugyanis, ahogyan arra már rávilágítottam[304], számos területen továbbra is érvényesül a közigazgatási és a büntetőeljárások indokolatlan párhuzamossága, melynek egyik legjellemzőbb megjelenési formája az adóigazgatási, a vámigazgatási, valamint a jövedéki (mint speciális adóigazgatási) eljárások alapjául szolgáló tényállásokra alapozott büntetőeljárások lefolytatása a Btk. 396. §-ában meghatározott költségvetési csalás elkövetésének megalapozott gyanúja miatt.

A párhuzamosan folytatható igazgatási és büntetőeljárásban tehát egyaránt sor kerülhet olyan megtorlásra irányuló szankciók kiszabására (adóbírság, vámigazgatási bírság jövedéki bírság, míg büntetőeljárásban a Btk. Különös Részében a törvényi tényálláshoz rendelt büntetések), melyek együttesen, de egymásra tekintet nélkül érvényesíthetők.

---

[303] MOLNÁR (2017) *i.m.* 40.
[304] LENGYEL Tibor: *A ne bis in idem elv gyakorlati érvényesülésének korlátai Magyarországon az igazgatási és a büntetőjogi szankciók tükrében,* Belügyi Szemle 2020/5. 53-70.

IX.5.1. Egyes igazgatási eljárások és a büntetőeljárás

Adóigazgatási eljárás (Adóbírság)

Az Art[305] 215. § (1) bekezdése szerint adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását. A (3) bekezdés szerint az adóbírság mértéke – ha e törvény másként nem rendelkezik – az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés ötven százaléka.

A 215. § (4) bekezdése alapján az adóbírság mértéke az adóhiány kétszáz százaléka, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

Jövedéki eljárás (Jövedéki bírság)

A Jöt.[306] 100. § (1) szerint, az a személy, aki az e törvényben előírt, valamint az Air.-ben[307] és az Art.-ben az e törvény szerinti adóhoz kapcsolódó kötelezettségét megszegi, jövedéki bírsággal (adóbírsággal nem) sújtandó. A 100. § (2) szerint, ha az (1) bekezdés szerinti kötelezettségszegés a központi költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, a jövedéki bírság mértéke a központi költségvetésnek okozott vagyoni hátrány mértékének kétszeresétől ötszöröséig terjedő összeg, de legalább 30 ezer forint.

Vámigazgatási eljárás (Vámigazgatási bírság)

A Vámkódex[308] 84. § (1) bekezdése szerint az eljáró vámhivatal vámigazgatási bírságot szab ki a vámjogszabályokban meghatározott árunyilatkozat-adással, értesítéssel, okmánymegőrzéssel összefüggő, vámfelügyelettel, vámellenőrzéssel kapcsolatos, vámeljárásokhoz kapcsolódó, vámjogszabályok alkalmazásához kapcsolódó határozatokkal összefüggő, vámmentességekkel összefüggő és vámszabad területtel, tranzitterülettel összefüggő jogsértés esetén.

[305] Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény
[306] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény
[307] Az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény
[308] Az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény

Ha az (1) bekezdés szerinti jogsértések vagy ezekkel összefüggő mulasztás eredményeként vámhiány keletkezik, vámigazgatási bírságként alapesetben – a jogsértés jellegétől függően – a mulasztás eredményeként keletkezett vám és egyéb teherfizetési kötelezettség 50-től 200 százalékáig terjedő összeg kerül megállapításra. Az egyes igazgatási eljárásokban megállapítható szankciók „Engel" kritériumok általi vizsgálata egyértelművé teszi, hogy azok számottevő része – a büntető jellegű szankciókra jellemzően – a megtorlás célját szolgálja, illetve olyan közigazgatási bírság, melynek mértéke jelentős, ezáltal egyértelműen büntető jelleget ölt. Ennek ellenére az adóügyi és büntetőjogi szankciók alkalmazásának összefüggéseiről az eljárási szabályok nem rendelkeznek.

Büntetőeljárás-Költségvetési csalás

A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény 396. § (1) bekezdés a) pontja szerint, aki: költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, tévedésben tart, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy a valós tényt elhallgatja, és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, vétség miatt két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő. Minősített esetek esetében a büntetés bűntett miatt akár öt évtől tíz évig terjedő szabadságvesztés is lehet. Ezen elkövetési magatartás a gyakorlatban olyan adójog-sértő, avagy vámjog-sértő cselekményekkel kerülhet megvalósításra, melynek tényállása alkalmas az adóigazgatási/vámigazgatási eljárás lefolytatására és büntető jellegű szankció kiszabására.

A Btk. 396. § (6) bekezdés szerint, az (1)-(5) bekezdés szerint büntetendő, aki a jövedéki adóról szóló törvényben, valamint a felhatalmazásán alapuló jogszabályban megállapított feltétel hiányában vagy hatósági engedély nélkül jövedéki terméket előállít, megszerez, tart, forgalomba hoz, vagy azzal kereskedik, és ezzel a költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz. Az elkövetési magatartás tehát olyan – jövedéki törvényt sértő – cselekményekkel valósul meg, melynek tényállása szintén alkalmas a jövedéki eljárás lefolytatására és jövedéki bírság kiszabására. Figyelmet érdemel azonban a Btk. 396. § (8) bekezdése, mely szerint korlátlanul enyhíthető annak a büntetése, aki az (1)-(6) bekezdésében meghatározott költségvetési csalással okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig megtéríti, mely alól kivételt kizárólag a bűnszövetségben, bűnszervezetben vagy különös visszaesőként történő elkövetés jelent.

IX.5.2. A ne bis in idem elv sérülése vámigazgatási, jövedéki és adóigazgatási eljárásokban a büntetőjogi szankciók fényében

A kétszeres értékelés tilalmának EUB általi értelmezése, illetve az e tárgyban irányadónak tekinthető alkotmánybírósági határozat[309] ellenére – a tényállás és az érintett azonossága esetén – Magyarországon párhuzamosan folyhat vámigazgatási, jövedéki és adóigazgatási eljárás mellett büntetőeljárás, minek eredményeként mindkét eljárásban „büntető" jellegű szankciót alkalmazhat a hatóság, amelyekre a következő jogesetek mutatnak rá egyértelműen.

Vámigazgatási eljárás - Büntetőeljárás

Vámigazgatási eljárás

A záhonyi Határátkelőhelyen gépkocsival belépésre jelentkező személy és utasa szóbeli nyilatkozatot tett, miszerint csak a törvényesen behozható 40-40 szál cigaretta van a birtokukban. Nyilatkozatuk elfogadását követően a tételes vámvizsgálat során a gépjármű üzemanyagtartályából összesen 180 doboz ukrán zárjegyes cigaretta került elő. A gépjárművet vezető személy a nem uniós jövedéki termék tekintetében saját tulajdonjogát elismerte, azt a vámellenőrzés alól elvonta, a vám elé állítási és vámfelügyeletre vonatkozó kötelezettségének nem tett eleget[310], így annak lefoglalását az eljáró hatóság elrendelte.[311]

Fenti tényállás alapján az eljáró vámigazgatási szerv – vámellenőrzéssel kapcsolatos kötelezettség megszegése miatt – az eljárás alá volt terhére jogerős határozatában 347.000 ft vámigazgatási bírságot szabott ki[312] és ezzel egyidejűleg elrendelte az Európai Unió területére jogellenesen bejuttatott 180 doboz ukrán zárjegyes cigaretta elkobzását.
Jelen eljárás a Vámkódex 84. § (1) bekezdése alapján általános gyakorlatként jelenik meg a vámigazgatási szervek eljárásaiban a vámellenőrzés alól elvont és belépés során felfedett „csempészáru" vonatkozásában.

---

[309] Alkotmányos követelményként kerül meghatározásra, hogy ugyanazon személlyel szemben, azonos tényállás alapján a büntetőjogi felelősség megállapítása mellett nincs helye igazgatási (állatvédelmi) bírság kiszabásának.
[310] 2017. évi CLII. 84. § (3) bekezdés e) pontjában meghatározott cselekmény
[311] 2017. évi CLII. 90. § (1) bekezdésében foglalt kötelezettség
[312] A 2017. évi CLII. 84. § (12) bekezdése alapján a vámigazgatási bírság mértéke a vámteher összegének 200%–a.

A vámigazgatási eljárásban kiszabott büntető szankció (vámigazgatási bírság) és elkobzás alkalmazásán túlmenően a Nemzeti Adó- és Vámhivatal illetékes Igazgatósága büntetőfeljelentést tett az eljárás alá vont ukrán állampolgár ellen a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény 396. § (1) bekezdés a) pontjába ütköző és aszerint minősülő költségvetési csalás vétség elkövetésének gyanúja miatt a NAV nyomozóhatóságához.

Büntetőeljárás

A feljelentés alapján lefolytatott büntetőeljárás eredményeképpen az ügyben eljáró Járásbíróság a terheltet – jogerős ítéletében – bűnösnek találta költségvetési csalás vétségében.[313] A bíróság indokolásában kifejtette, hogy a terhelt tisztában volt azzal, hogy adóköteles terméket szállít, ennek ellenére valótlan nyilatkozatot tett, mely magatartásával a költségvetésnek 173.467 ft vagyoni hátrányt okozott, mivel a cigaretta után 24.000 ft vámot, 107.470 ft jövedéki adót és 41.797 ft általános forgalmi adót kellett volna megfizetni. Ezen magatartásával a terhelt elkövette a Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontjába ütköző és aszerint minősülő költségvetési csalás vétségét, amiért 100.000 ft pénzbüntetés és 6.350 ft bűnügyi költség megfizetésére kötelezte.

Jövedéki eljárás - Büntetőeljárás

Jövedéki eljárás

A rendőrség munkatársai egy magyar állampolgár lakóingatlanán különböző tasakokban fogyasztási dohányt és magyar adójegyet nem tartalmazó cigarettát találtak elő, így az intézkedést a birtokolt termék jellegére tekintettel a NAV pénzügyőr járőrei átvették. Az ellenőrzéssel érintett személy összesen 7,9 kg fogyasztási dohányt és 30 doboz cigarettát tartott jogellenesen, adózatlan formában a birtokában[314], melyet elmondása szerint a piacon vásárolt saját felhasználásra. A jövedéki ügyben eljáró hatóság megállapította, hogy az eljárás alá volt személy az adózatlan jövedék termék megszerzésével jövedéki törvénysértést követett el, s jogerős határozatában 592.754 ft jövedéki bírságot szabott ki.[315]

[313] Nyíregyházi Járásbíróság 36.B. 492/2018./2. sz. ítélete
[314] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 74. § (1) bekezdésére figyelemmel.
[315] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 100. § (2) bekezdése alapján.

A jövedéki eljárásban kiszabott büntető szankció (jövedéki bírság) alkalmazásán túlmenően a Nemzeti Adó- és Vámhivatal illetékes Igazgatósága büntetőfeljelentést tett az eljárás alá vont magyar állampolgár ellen a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény 379. § (1) bekezdésébe ütköző orgazdaság elkövetésének gyanúja miatt a NAV nyomozóhatóságához.

Büntetőeljárás

A feljelentés alapján lefolytatott büntetőeljárás eredményeképpen az ügyben eljáró Nyíregyházi Járásbíróság a terheltet – jogerős ítéletében – bűnösnek találta orgazdaság bűntett elkövetésében.[316] A bíróság által megállapított tényállás szerint a terhelt ismeretlen személytől és ismeretlen körülmények között anyagi haszonszerzés végett megszerzett 7,9 kg fogyasztási dohányt és 20 doboz magyar adó- és zárjegyet nem tartalmazó cigarettát, összesen 664.920 ft belföldi forgalmi értékben. Ezen magatartásával elkövette a Btk. 379. § (1) bekezdés b) pontjába ütköző, de a (3) bekezdés a) pontja szerint minősülő és büntetendő nagyobb értékre elkövetett orgazdaság bűntettét, amiért 200.000 ft pénzbüntetés és 5.000 ft bűnügyi költség megfizetésére kötelezte.

Az ismertetett jogeseteket – a 8/2017. (IV.18.) AB határozat tükrében – értékelve a következő – korábban már említett – feltételek teljesülésének vizsgálata adhat választ azon kérdésre, hogy felmerül e a *ne bis in idem* elv sérülése:

- személy azonossága,
- tényállás azonossága,
- szankcionáló eljárások kettőssége,
- a határozatok közül az egyik jogerős jellege.

Az első feltétel, azaz a személy azonossága mindkét esetben, tehát a vámigazgatási és büntetőeljárás, illetve a jövedéki és büntetőeljárás viszonyrendszerében is egyértelműen megállapítható, hiszen ugyanazon magánszeméllyel szemben folytak eljárások, s alkalmazták a szankciókat is. A további feltételeket vizsgálva ahhoz sem férhet kétség, hogy a lefolytatott közigazgatási és büntetőeljárások teljes tényállás azonosságon alapulnak, így vitathatatlanul megállapítható a szankcionáló eljárások kettősége is.

[316] Nyíregyházi Járásbíróság 2.B. 244/2018./2. sz. ítélete.

További közös jellemző, hogy a szankciót megállapító határozatok egyikének jogerős jellege minden esetben fennállt, így a negyedik feltétel is maradéktalanul teljesül.

Mindezek összegzéseképpen megállapítható, hogy napjaink gyakorlatában a ne bis in idem elvének érvényesülése a közigazgatási és büntetőeljárás viszonyrendszerében – az EUB ismertetett ítéleteinek, valamint a vonatkozó Alkotmánybírósági határozat ellenére – jelentősen sérül a felvázolt esetekben.

Adóigazgatási eljárás - Büntetőeljárás

Adóigazgatási eljárás

Az adóhatóság által általános forgalmi adónem tekintetében elrendelt ellenőrzés egyik megállapítása szerint a gazdasági társaság az általa üzemeltetett vendéglátóhely belső kivitelezési munkálataival kapcsolatban adólevonási jogot gyakorolt a könyvelésébe beállított, és áfa analitikájában is szerepeltetett 1.358.900 ft értékű kivitelezési munkálatokról kiállított fiktív számla alapján. Ezen tényállás alapján az adóhatóság jogerős határozatában 289.000 ft általános forgalmi adó különbözetet állapított meg, melyet adóhiánynak minősített, így az adóbírság mértékét annak 50%-ban állapította meg. A lefolytatott adóigazgatási eljárás mellett az adóhatóság büntetőfeljelentést tett az érintett gazdasági társaság cégjegyzésre jogosult tisztségviselője ellen a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény 396. § (1) bekezdés a) pontjába ütköző költségvetési csalás elkövetésének gyanúja miatt a NAV nyomozóhatóságához.

Büntetőeljárás

A feljelentés alapján lefolytatott büntetőeljárás eredményeképpen az ügyben eljáró Járásbíróság a terheltet – jogerős ítéletében – bűnösnek mondta ki költségvetési csalás és hamis magánokirat felhasználásának vétségében.[317] A bíróság által megállapított tényállás szerint a vádlott a gazdasági társaság irányítójaként azzal a szándékkal állította be a gazdasági társaság könyvelésébe a valótlan tartalmú bizonylatot, hogy annak adóbevallásban költségként történő feltüntetésével a társaság adófizetési kötelezettségét a számla áfatartamával csökkentse. A bizonylat könyvelésbe történő beállításával a vádlott a költségvetésnek áfa adónemben 289.000 ft vagyoni hátrányt okozott. Ezen magatartásával a terhelt elkövette a Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontjába ütköző és aszerint

[317] Debreceni Járásbíróság 20.B. 1508/2016./19. sz. ítélete

minősülő költségvetési csalás, valamint a Btk. 345. §-ába ütköző és hamis magánokirat felhasználása vétségét, amiért 120.000 ft pénzbüntetés és 27.975 ft bűnügyi költség megfizetésére kötelezte.

Az adóigazgatási és büntetőeljárás viszonyrendszerét megjelenítő példa azonban rámutat arra a gyakori esetre, amelyben a két jogviszony alanya elkülönül, miután a szankciót megállapító adóigazgatási eljárás alanya az adózó (a gazdasági társaság), míg a büntetőeljárás alanya a terhelt, azaz a gazdasági társaság tagja, illetve vezető tisztségviselője. Jelen esetben – látszólag – fel sem merülhet a kétszeres értékelés lehetősége, tekintve, hogy az *„ugyanazon személlyel szemben”*kritérium, tehát a személy azonossága, mint alapfeltétel nem teljesül, ami követelményként jelent meg már az EUB Orsi-Baldetti ügyben hozott ítéletében is. A Bíróság ugyanis kimondta, nem ellentétes az EJEE hetedik kiegészítő jegyzőkönyvének 4. cikkével, illetve a Charta 50. cikkével, ha ugyanazon tényállás miatt jogerősen adóbírságot szabtak ki, amennyiben azt jogi személyiséggel rendelkező társasággal szemben alkalmazták, míg a büntetőeljárások természetes személlyel szemben indultak.

Az EUB látszólag leegyszerűsítő megközelítése mellett hozható fel további érvként a büntetőjogi felelősség önálló elbírálásának, valamint a bizonyítékok szabad értékelésének elve, mely függetlenné teszi a büntetőeljárás során megállapított tényállást és annak alapjául szolgáló bizonyítékrendszert az adóigazgatási eljárásban megállapított tényállástól és a kiszabott szankciótól. A büntetőjogi felelősség elbírálásának önállósága azonban nem jelentheti azt, hogy az egyéb eljárásokban feltárt bizonyítékok ne lennének felhasználhatók a büntetőeljárásban is, így a Be.-ben rögzített önálló elbírálás a felelősséggel kapcsolatos jogi kérdésekre vonatozik elsősorban.

A probléma azonban a hazai szabályozási környezetben lényegesen összetettebb, mintsem fenntartás nélkül elfogadhatnánk az ismertetett leegyszerűsített megállapítást, miszerint az adóigazgatási eljárás – büntető jellegű – szankcióval sújtott alanya az adózó, azaz a gazdasági társaság, míg a büntetőeljárás terheltje magánszemély (aki rendszerint a gazdasági társaság vezetője képviselője), minek okán a személyi egyezőség semmiféleképpen nem állhat fent.

Az Art.[318] ugyanis megteremti a lehetőségét annak, hogy azon esetekben, amikor az adózó az esedékes adót nem fizette meg, és azt tőle behajtani sem lehet, úgy az adó megfizetésére az adóbevétel csökkenését eredményező, valamint vagyoni hátrányt okozó bűncselekmény elkövetője – a vagyonelkobzással érintett összeg kivételével – határozattal kötelezhető. Mindemellett meghatározza, hogy a gazdálkodó szervezet, a polgári jogi társaság adótartozásáért a rájuk vonatkozó anyagi jogi szabályok szerint a helytállni köteles tag (részvényes), vezető tisztségviselő az adó megfizetésére szintén határozattal kötelezhető.

Ennek fényében érzékelhető, hogy az egyes eljárások alanyainak elkülönülése számos esetben inkább látszólagos, hiszen az adóigazgatási eljárásban megjelenő adózó, illetve gazdasági társaság mögött is rendszerint ugyanazon – az adó megfizetésére kötelezhető, illetve szankcionálható magánszemély áll, aki egyébiránt a büntetőeljárás alanya is. Ezen összefüggésben tehát kevésbé tűnik konzisztens és kikezdhetetlen véleménynek az adóigazgatási és a büntetőeljárás alanyának ilyetén módon történő törvényszerű elkülönülése.

Összességében tehát valamennyi mögöttes felelősség alapján történő kötelezés világosan rámutat arra, hogy az adóigazgatási eljárás és büntetőeljárás viszonyrendszerében az eltérő alanyiság nem értelmezhető egyértelműen, miután az a hatályos eljárási szabályok alapján – a bűncselekmény elkövetőjével szemben történő adóhatósági kötelezés esetén – legalább annyira tekinthető látszólagosnak, mint valósnak.

IX.5.3. Adóigazgatási eljárás és a jogi személlyel szemben alkalmazható büntetőjogi intézkedés viszonya

A kétszeres értékelés tilalmával összefüggésben további kérdéseket vet fel az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás során jogi személlyel szemben alkalmazott intézkedések kapcsolata.

A jogi személlyel szemben alkalmazható büntetőjogi intézkedések szabályai – a Büntető Törvénykönyvön kívül – a 2001. évi CIV. törvényben kerültek lefektetésre.

Ezen törvényi rendelkezés szerint jogi személlyel szemben szándékos bűncselekmény elkövetése esetén – a terhelt ellen indított büntetőeljárásban – alkalmazható a jogi

[318] Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 59. § (1) bekezdés d) és e) pont

személy megszüntetése, a jogi személy tevékenységének korlátozása és a pénzbírság mint büntetőjogi intézkedés, ha a bűncselekmény elkövetése a jogi személy javára előny szerzését célozta vagy eredményezte, vagy a bűncselekményt a jogi személy felhasználásával, annak tevékenységi körében követték el. A jogi személlyel szemben kiszabható pénzbírság legnagyobb mértéke a bűncselekménnyel elért vagy elérni kívánt vagyoni előny értékének a háromszorosa, de legalább ötszázezer forint.[319] A hatályos szabályozás tehát lehetővé teszi ugyanazon gazdálkodó tekintetében a jogi személlyel szemben büntetőeljárás során alkalmazható – akár az okozott vagyoni hátrány háromszorosát kitevő – pénzbírság kiszabását, illetve ezzel egyidejűleg ugyanazon tényállás alapján adóigazgatási eljárásban adókülönbözet, késedelmi pótlék és adóbírság kiszabását egyaránt.

Az ismertetett adóigazgatási és büntetőeljárásokban megjelenő általános gyakorlatot az „Engel" kritériumok, illetve a 8/2017. (IV.18.) AB határozat szempontrendszere szerint értékelve nem merül fel kétség az alkalmazott szankciók büntető jellege, a szankcióval sújtott személy, valamint a tényállás azonossága, illetve a szankciót megállapító határozatok egyikének jogerős jellege iránt. Mindezek fényében egyértelműen megállapítható, hogy ezen jogviszonyok körében is megvalósul a *ne bis in idem* elvének sérülése.

IX.6. Közigazgatási és büntetőjogi szankciók halmozódásának feloldása

A bemutatott példák markánsan rámutatnak arra, hogy a hazai jogalkalmazásban még igen kiforratlan, mi több, ellentmondásos a *ne bis in idem* elvének érvényesítése, amely akár az adóhatósági és büntetőjogi szankciók halmozódásához vezethet.

Ennek fényében fokozott jelentőséggel bír azon bírói szemlélet, mely felismeri az elv tényleges sérülését és tudatosan, a hatályos jogi szabályozásnak megfelelve törekszik a kétszeres értékelésből adódó anomáliák elkerülésére.
A kétszeres értékelés, illetve közigazgatási és büntetőjogi szankciók halmozódásának egyik legkritikusabb felülete jelenleg a jövedéki és büntetőeljárások viszonyrendszere, ahol a szankcióval sújtott személy, illetve a tényállások azonossága kétségbevonhatatlan,

[319] A jogi személlyel szemben alkalmazható büntetőjogi intézkedésekről szóló 2001. évi CIV. törvény 6. § (1) bekezdése

mint ahogyan a szankcionáló eljárások kettősége is. E vonatkozásban különös figyelmet érdemel az olyan bírói jogalkalmazás mely – akár példa nélküli megoldásokkal – törekszik a *ne bis in idem* elv gyakorlati érvényesítésére s amelyet a következő jogeset szemléltet.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal járőrei jövedéki ellenőrzés eredményeként eljárást kezdeményeztek adózatlan jövedéki termék megszerzése, birtoklása és jogellenes továbbértékesítése miatt egy magánszeméllyel szemben. A jövedéki eljárás eredményeképpen az adóhatóság 2016. augusztusában jövedéki törvénysértés elkövetése miatt 252.000 ft jövedéki bírság, 126.000 ft jövedéki adó és 44.487 ft általános forgalmi adó megfizetésére kötelezte az eljárás alá vont személyt a Jöt. 120. § (4) bekezdése alapján.

Az ismertetett eljárás mellett a Nemzeti Adó- és Vámhivatal illetékes Igazgatósága büntetőfeljelentést tett az eljárás alá vont magyar állampolgár ellen a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény 379. § (1) bekezdésébe ütköző orgazdaság elkövetésének gyanúja miatt a NAV Bűnügyi Igazgatóságához, mely a nyomozást a terhelttel szemben vádemelési javaslattal befejezte. A jövedéki ügyben hozott elsőfokú határozat ellen az eljárás alá vont fellebbezést nyújtott be, melyben ismételten elismerte a jogsértés elkövetését, nem vitatta a határozat jogszerűségét és kérte a jövedéki bírság elengedését. A fellebbezést elbíráló II. fokú hatóság 2016. novemberében jogerős határozatával az I. fokú hatóság határozatát helybenhagyta.

Ezen döntés ellen az eljárás alá vont bírósághoz fordult jövedéki adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata tárgyában arra hivatkozással, hogy a magyar jogszabályok szerint egy cselekmény elkövetése miatt nem lehet több eljárást is lefolytatni, és minden egyes esetben pénzbírság/pénzbüntetés megfizetésére kötelezni. A közigazgatási per során beszerzésre került a Debreceni Járásbíróság büntető ügyben, 2017 júniusában meghozott jogerős ítélete[320], mely a felperest bűnösnek mondta ki orgazdaság vétségében a Btk. 379. § (1) bekezdés b) pontja, valamint (2) bekezdés a) pontja alapján és százezer forint pénzbüntetésre ítélte. A büntetőügyben eljáró bíróság tehát nem vonta

[320] Debreceni Járásbíróság 37.B.280/2017/15. sz. ítélete

értékelés körébe a cselekmény elbírálását megelőzően jogerősen kiszabott jövedéki bírságot mint közigazgatási szankciót.

A közigazgatási bíróság ítéletében rögzítette, hogy a Debreceni Járásbíróság ugyanazon tényállás alapján állapította meg felperes bűnösségét orgazdaság vétségében, mint amely az adóhatósági határozatnak az alapját is képezte. A bíróság álláspontja szerint a felperes ügyében megállapítható, hogy a büntetőeljárás és a közigazgatási eljárás lényegét tekintve ugyanazon tényállás alapján egymást megismételte, az adóhatóság a büntetőügyben tett terhelti vallomást értékelte döntése meghozatala során és a közigazgatási, illetve büntetőeljárás között szoros anyagi és időbeli kapcsolat állt fenn. A bíróság az ügy összes körülményét mérlegelve, figyelemmel az EJEB és EUB döntéseire, illetve az Alkotmánybíróság 8/2017. (IV.18.) AB határozatára a *ne bis in idem* elv alkotmányos értékelése tárgyában, arra az álláspontra helyezkedett, hogy az adóhatóság által a felperessel szemben alkalmazott jövedéki bírság mértékét a büntető bíróság által kiszabott büntetés mértékével, azaz 100.000 forinttal csökkentette és 150.000 ft jövedéki bírságot állapított meg, ezt meghaladóan a keresetet elutasította.[321]

Az ismertetett jogesetet elemezve levonható a következtetés, hogy jelen esetben a büntető jellegű közigazgatási és büntetőeljárásbeli szankciók halmozása valósul meg ugyanazon személlyel szemben, ugyanazon tényállás alapján, mely a *ne bis in idem* elv megsértésének minősülhet. A közigazgatási bíróság ítéletének értékelése során azonban megkerülhetetlen az időbeliség kérdése annak tekintetében, hogy a vonatkozó döntés meghozatala (*a ne bis in idem* érvényesítése) valójában mely jogalkalmazó szervnek, a közigazgatási ügyben döntést hozó hatóságnak vagy bíróságnak, illetve a büntető hatalmat gyakorló szervnek (ügyészség, bíróság) lehet a kompetenciája. Ennek fényében válik némileg vitathatóvá az említett ügyben megjelenő közigazgatási bírósági ítélet, mely egy jogerős adóhatósági határozatban megállapított fizetési kötelezettséget csökkentett egy időben később keletkezett, büntetőeljárásban hozott ítélet szankciójára tekintettel. Jelen esetben ugyanis – különös tekintettel az időbeliségre – megállapítható, hogy valójában nem az adóhatóság – utólag közigazgatási bíróság által megváltoztatott – határozata sértette a *ne bis in idem* elvét, hanem a büntető ügyben eljáró bíróság ítélete volt az, melynek meghozatalával ténylegesen megvalósulhat a kétszeres értékelés a már

[321] Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.701/2016/21. sz. ítélete

korábban kiszabott szankciókra tekintettel. Jelen esetben tehát, egyetértve Elek Balázs álláspontjával[322], a büntető ügyekben eljáró bíróságoknak kellene egységes gyakorlatot kialakítaniuk abban, hogy az irányadó nemzeti szabályok fényében figyelembe kell-e venni enyhítő körülményként a korábbi közigazgatási szankciót.

E következtetés megalapozottságát támasztja alá a Debreceni Ítélőtábla azon végzése[323], mely a védői fellebbezést elbírálva helybenhagyta az első fokú bíróságként eljáró Nyíregyházi Törvényszék ítéletét[324], amellyel a törvényszék az I. r. vádlottat – költségvetési csalás bűntett elkövetése miatt – 4 év 6 hónap szabadságvesztésre ítélte és 5 évre kiutasította Magyarország területéről.

A büntetés kiszabása körében előterjesztett fellebbezést I. r. vádlott védője arra alapozta, hogy az elsőfokú bíróság nem foglalkozott a kétszeres eljárás tilalmával, így nem tulajdonított semmilyen jelentőséget annak, hogy I. r. vádlottat az adóhatóság ugyanazon tényállás alapján 244.000.000 ft közigazgatási bírsággal sújtotta. A Debreceni Ítélőtábla hivatkozott végzése az I. fokú ítélet helybenhagyása mellett azonban indokolásában rámutatatott arra, hogy a költségvetési csalás miatt indult büntetőeljárásokban a bíróság által megállapított tényállásnak szükségszerűen utalni kell a közigazgatási eljárásban a tettazonosság körében értékelhető eljárás adataira. Így abban az esetben, ha ugyanazon cselekményért közigazgatási eljárásban a közigazgatási hatóság szankciót alkalmazott a terhelttel szemben, szükségszerű rögzíteni ezen tényadatokat, valamint a szankció nyomán megfizetett összeget is, amit a vagyoni hátrány megtérülése körében figyelembe kell venni. A közigazgatási eljárásban hozott szankció figyelembevétele így többirányú, részben az alkalmazandó szankció mértékére, részben az alkalmazott pénzügyi szankcióra, illetve a vagyonelkobzás alkalmazására is hatással lehet. Figyelemmel azonban arra, hogy a Nyíregyházi Törvényszék az I. r. vádlottal szemben kizárólag szabadságvesztést alkalmazott, az Ítélőtábla a szankció tekintetében az első fokú ítélet helybenhagyásáról rendelkezett, azonban szükségesnek tartotta a közigazgatási eljárás adataival a tényállást kiegészíteni és a büntetés kiszabással kapcsolatos indoklást a *ne bis in idem* elv kapcsán pótolni.

---

[322] ELEK Balázs: *A közigazgatási eljárás – büntetőeljárás viszonya a ne bis in idem elvének tükrében* , JURA 22. évfolyam, 2016/2. 237.
[323] Debreceni Ítélőtábla Bf. 589/2018/26. számú végzése
[324] Nyíregyházi Törvényszék 3.B.598/2017/45. számú ítélete

Az Ítélőtábla következtetéseivel egyetértve azonban további kérdésként merül fel annak gyakorlati alkalmazhatósága azon csekély vagyoni hátrányt eredményező büntetőügyekben, ahol a közigazgatási eljárásban kiszabott szankció mértéke, különösen jövedéki[325] és vámigazgatási[326] eljárásokban nagyságrendekkel haladja meg a kiszabásra kerülő büntetőjogi szankció várható mértékét. E kérdés megválaszolása – a gyakorlati alkalmazhatóság szempontjából – azonban nem választható el a költségvetést károsító bűncselekmények értékhatárainak alacsony voltától, melynek – valós életviszonyokhoz igazodó – revíziója a 2021 évi értékhatár emelés[327] ellenére továbbra is sürgető igényként jelenik meg.

IX.7. Egyes uniós tagállamok gyakorlata, bűncselekményi értékhatárok

Az Unió tagállamaiban a költségvetés bevételi és kiadási oldalának védelme jellemzően több bűncselekmény törvényi tényállásán keresztül valósul meg. Emellett az adóbüntetőjogi rendelkezések szabályozási helye tagállamonként is eltérő. Az adócsalás speciális joganyaga folytán a legtöbb tagállam azt a megoldást választotta, hogy azt az ágazati törvények büntetőjogi rendelkezései között szabályozza, míg vannak tagállamok, amelyek ún. Pénzügyi Büntető Törvénykönyvben rendelkeznek az adózással összefüggő bűncselekményekről. E megoldásokkal szemben egyes országok, így hazánk is, a Büntető Törvénykönyvben helyezte el az adókijátszásra irányuló tényállást.

A kétszeres értékelés tilalmát kifejező elv érvényesülése érdekében az egyes uniós tagországok különböző jogtechnikai megoldásokat alkalmaznak, amelyek eltérő módon ugyan, de jellemzően képesek biztosítani a párhuzamos eljárásokból adódó kétszeres értékelés, illetve a szankciók halmozódásának elkerülését, megfelelve ezzel annak a kívánt alapelvnek, hogy az azonos tényállások alapján indult igazgatási és büntetőeljárások ne párhuzamosan, hanem összehangoltan, egymásra épülve kerüljenek lefolytatásra. Ezen alapelv érvényesülése érdekében párhuzamos eljárások lefolytatására

[325] A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 100. § (2) bekezdése alapján a jövedéki bírság mértéke a központi költségvetésnek okozott vagyoni hátrány mértékének kétszeresétől ötszörösétig terjedő összeg.
[326] 2017. évi CLII. 84. § (12) bekezdése alapján a vámigazgatási bírság mértéke a vámteher összegének 200%-a.
[327] A 2020. évi XLIII. törvény 58. §-ának 18. pontja 2021. január 1. hatállyal felemelte a költségvetési csalás bűncselekmény alsó értékhatárát, mely alapján a cselekmény akkor valósít meg bűncselekményt, ha a vagyoni hátrány összege meghaladja az ötszázezer forintot.

rendszerint csak akkor kerülhet sor, ha a cselekmény súlya igazolja a büntetőeljárás megindításának szükségességét és a büntetőjogi felelősség megállapítását, valamint a büntetés kiszabását a közigazgatási eljárástól függetlenül. Emiatt válik kiemelkedő jelentőségűvé a bűncselekmények elkövetési értékhatárának kérdése, hiszen a nyomozó hatóság – az adóigazgatási eljárás lefolytatása mellett – a csekélyebb költségvetési bevételkiesést eredményező ügyekben folytatott nyomozások során is ugyanazon általános eljárási protokollt folytatja[328], mint a több száz milliós vagyoni hátrányt okozó bűncselekmények esetében.

Az egyes európai uniós országok gyakorlata és nemzeti szabályozása igen jelentős változáson ment keresztül az elmúlt évtizedekben, melyek legjellemzőbb formáit a következőkben tekintem át. A tagországi modellek bemutatása érdekében – a vizsgált tagállamok nemzeti szabályozásának feldolgozása mellett – kutatásom részeként megkeresésre kerültek egyes tagállamok hágai EUROPOL összekötő tisztjei, akik válaszaikkal is segítették az adott jogszabályi környezet gyakorlati értelmezését.

A tagállamok nemzeti szabályozását megvizsgálva megállapítható, hogy azok lényegi rendezőelvei kisebb-nagyobb eltéréssel megtalálhatóak számos további uniós ország joggyakorlatában, így igen hasonlónak mondható a holland, a román, a cseh és akár a belga szabályozás, mint ahogyan az osztrák és lengyel is. Európában egyedül Bulgáriában van[329] a hazaihoz hasonló szabályozás, amely – jelenleg még – lehetővé teszi a büntető jellegű szankcióval járó adóigazgatási eljárások párhuzamos lefolytatását a büntetőeljárással.

IX.7.1. A belga modell

Belgium 2012. november 1. napjával bevezette az ún. „una via” (egy utas) rendszert, ami azt jelenti, hogy egy jogszabálysértés vagy büntetőjogi, vagy adóigazgatási eljárást von maga után. A korábbi – hazaihoz hasonló – szabályozás alapján – egy adójogszabály megsértése büntetőjogi szankciókat (mint a szabadságvesztés vagy pénzbüntetés) és igazgatási szankciókat (adóbírság) is vonhatott maga után, ami kétszeres büntetés

[328] A kisebb vagyoni hátrányt okozó bűncselekmények nyomozása során is azonos kötelezettségek terhelik a nyomozó hatóságot.
[329] VANKÓ László: *Az adózás kriminalizálása és annak aktualitásai* In: Domokos Andrea(szerk.) *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata,* Károli Gáspár Református Egyetem Állam– és Jogtudományi Kara 2017, 78.

kiszabását tette lehetővé. A törvényalkotó azonban felismerte, hogy ez az eljárás sérti a *ne bis in idem* elvét. Az új szabályozás szerint[330] az adócsalás tényállását a jövedelemadó-törvénykönyv tartalmazza, ezáltal az a belga büntető törvénykönyvben[331] nem jelenik meg konkrét bűncselekményként. A belga szabályozás szerint adócsalásnak minősül elvileg minden szándékosan, vagy károkozási szándékkal elkövetett törvénysértés, így arról akkor beszélhetünk, ha az adózó *„szándékosan szegi meg az adójogszabályt csalási szándékkal vagy azzal a szándékkal, hogy kárt okozzon"*.[332] A módosítás az adóra elkövetett visszaélések kétszeres büntethetőségét hivatott kizárni, egyúttal azt célozza, hogy az adóelkerülés elleni fellépés az állami feladatok fölösleges duplikációját és ezzel kapcsolatban megnövekedő erőforrás-igényét kiszűrje.

A törvény bevezetése óta egy jogszabálysértési ügy vagy igazgatási, vagy büntetőeljárásban kerül elbírálásra. A gyakorlatban ez úgy történik, hogy konkrét ügy vizsgálata során az adóhatóság és az ügyészség egyeztet annak eldöntése érdekében, hogy az „una via" elv alapján büntetőeljárást vagy adóigazgatási eljárást vezessenek be. A viszonylag egyszerű ügyek kivizsgálása az adóhatóság feladata maradt, amíg a nagyobb, komplexebb adóelkerülések kivizsgálása az ügyészségre hárul. Lényeges különbség azonban, hogy nem került meghatározásra konkrét bűncselekményi értékhatár, többek között a francia modellhez hasonlóan.

Az egyirányú rendszer bevezetésével párhuzamosan a kiszabható adóbírság felső határát is jelentős mértékben megemelte a jogalkotó. Ahol korábban 125.000 EUR volt a felső összeghatár, ott a bírság mértéke most elérheti az 500.000 EUR-t. *Az adócsalás tényállása 8 naptól két évig terjedő elzárással, és/vagy 125.000 és 500.000 EUR közötti pénzbüntetéssel büntetendő.*[333] A fenti bírságokra azonban vonatkoznak a „büntetőbírság pótlólagos felszámításának" (*décimes addelnels/opdecimes*) szabályai, ezért a bírság-összeg maximum hatszorosa is kiszabható. A gyakorlatban ez azt jelenti, hogy a pénzbírság összege elérheti a 3 millió EUR-t is.[334] A jövedelemadó-törvénykönyv 2013. június 17-i módosításával az adócsalás tényállása kiegészült minősített esettel, az

[330] Belgian Income Tax Code (Belga Jövedelemadó Törvény) https://finance.belgium.be/sites/default/files/Statistieken_SD/FM_MF_TS_StM/TS2021_V01_entire.pdf (letöltés: 2021. szeptember 10.)
[331] Belgian Code Pénal/Strafwetboek
[332] Belgian Income Tax Code 449. cikk
[333] Belgian Income Tax Code 449. cikk, 1. bekezdés
[334] Belgian Income Tax Code 457. cikk, 2. bekezdés

úgynevezett „súlyos adócsalással". Ennek tényállása *8 naptól öt évig terjedő elzárással, és/vagy 250.000 és 500.000 EUR közötti pénzbüntetéssel büntetendő.* [335]
Az adócsalás ezen súlyosabb formája szerinti bírságra is a büntetőpótlék szabályai vonatkoznak, ezért a bírság-összeg maximum hatszorosa jelen esetben is kiszabható.
Figyelemre méltó azonban, hogy Belgiumban a vámok és a jövedéki adó vonatkozásában a belga vámhatóság jár el, és az adott egység vezetője dönti el, hogy kezdeményez-e büntetőeljárást, vagy elegendő igazgatási eljárásban bírság kiszabása. Így előfordulhat olyan eset, hogy két hasonló ügyben például Antwerpenben büntetőeljárás indul, míg Brüsszelben egy ugyanolyan cselekményt igazgatási bírsággal szankcionálnak. Mindezen kettőség arra vezethető vissza, hogy a belga vámhatóság saját ügyeiben a vádhatóság feladatát is ellátja.

A kiszabható bírság széles körben differenciálható, annak mértéke többek között függ a tanúsított elkövetési magatartástól, attól, hogy szándékos vagy gondatlan elkövetés valósult meg, illetve mekkora volt az elkövetési érték (vámáru értéke/veszélyeztetett vagy elmaradt adó). Abban az esetben, ha az elkövető visszaeső, vagy bűnszövetségben/bűnszervezetben követték el a cselekményt, büntetőeljárás kerül elrendelésre. Minden más adójogsértéssel kapcsolatban a belga adóhatóság jár el adminisztratív jogkörben, a nyomozást pedig az adóhatóság jelzésére a rendőrség folytatja le, amennyiben az ügyészség azt szükségesnek tartja. Az ügyészség vissza is utalhatja az eljárást az adóhatóságnak azokban az esetekben, ha nem látja indokoltnak a nyomozást és elégségesnek tartja az adóigazgatási szankcionálást. Ha viszont az adóhatóság bírságot szab ki, a továbbiakban nincs helye büntetőeljárásnak, miután kétszer nem szankcionálják az adózót ugyanazon cselekmény elkövetéséért. Az elsődlegesen deklarált fő cél tehát a költségvetést károsító cselekmények tekintetében az adóbevételek hatékony beszedése és csak másodlagos a büntetőjogi szankcionálás lehetősége.

IX.7.2. Az osztrák modell

Ausztriában a rendszer különlegességét az adja, hogy külön – az általánoshoz képest specifikusabb – pénzügyi büntetőjoggal rendelkeznek. A jogalkotó ugyanis arra a következtetésre jutott, hogy a költségvetési jogviszony olyannyira speciális jogviszony,

[335] Belgian Income Tax Code 449. cikk, 2. bekezdés

ezért érdemes kivenni az általános büntetőjogi környezetből. Ennek alapvető jogpolitikai indoka, hogy az államnak – mint sértettnek – elsődleges érdeke fűződik a költségvetést ért károk megtérüléséhez, így az állam büntetőjogi igénye is eltérő egyéb bűncselekményekhez képest s ez egy önálló szabályozás keretében valósulhat meg. Az így létrehozott kódexben[336] – a speciális jogviszonynak megfelelő – önálló anyagi jogi és eljárásjogi szabályok egyaránt megtalálhatóak. Figyelemre méltó sajátosság azonban, hogy Ausztriában 100.000 EUR összeghatár alatt a pénzügyi vétségek elbírálása nem a bíróság, hanem a pénzügyi hatóság (Finanzamt/Zollamt) által történik.[337]

A pénzügyi büntetőkódex különös részeként a 33. § - 52. § tartalmazza az adó és vámjog-sértő cselekményeket, melyek alapesetben vétségnek minősülnek. Itt található meg többek között az *Abgabenhinterziehung* (adókijátszás)*[338]*, a *Schmuggel* (csempészet)*[339]* és a *Verzollungsumgehung (vámcsalás)[340]* is.

Meghatározott pénzügyi vétségek, így például az adókijátszás és csempészet minősített eseteként került bevezetésre az *adócsalás* (*Abgabenbetrug)[341]* tényállása, amellyel a jogalkotó a kriminális többlettel bíró cselekményeket súlyosabb szabadságvesztés büntetés kilátásba helyezésével rendeli büntetni. Az adókijátszás adócsalásként történő értékelésének törvényi feltétele a meghatározott értékhatár, 100.000 EUR átlépése. Ezen értékhatár felett ugyanis a szövetségi adóhatóság nyomozói értesítik az ügyészt, aki felügyeli a büntetőeljárást, mivel – az értékhatárra tekintettel – nincs mérlegelési lehetőség, hogy büntetőeljárás keretében, vagy adminisztratív adóigazgatási eljárásban vizsgálják az ügyet. A magyar szabályozáshoz hasonlóan az értékhatároknak a szabadságvesztés mértéke szempontjából is jelentősége van. Aki adócsalást követ el, öt évig terjedő szabadságvesztéssel, az 500.000 EUR-t meghaladó elkövetési érték esetén egytől tíz évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

---

[336] Finanzstrafgesetz (Fiscal Offences Act) Osztrák Pénzügyi Büntetőtörvény (Szövetségi Közlöny 129/1958). Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz – FinStrG.) StF: BGBl. Nr. 129/1958 idF BGBl. Nr. 21/1959 (DFB) (NR: GP VIII RV 295 AB 488 S. 61. BR: S. 136.) https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898 (letöltés: 2021. szeptember 10.)

[337] JACSÓ Judit*: Az adócsalás szabályozása a német és az osztrák jogban* In: DOMOKOS Andrea (szerk.): *Az új büntetőeljárási törvény és a gazdasági bűnözés kapcsolata,* Károli Gáspár Református Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Budapest, 2019, 93.

[338] FinStrG 33. §

[339] FinStrG 35. §

[340] FinStrG 36. §

[341] FinStrG 39. §

Figyelemre méltó azonban, hogy a költségvetési csalás második alapesetében is megtalálható magatartás *Verbotene Herstellung von Tabakwaren* (Tiltott dohánytermékek gyártása)[342] kizárólag pénzbüntetéssel kerül szankcionálásra 100.000 EUR-ig terjedő pénzbírság formájában. Hangsúlyozandó azonban, hogy a FinStrG hatálya alá kizárólag a *szövetségi törvényekben* meghatározott adók tartoznak. A tartományi törvényekben szabályozott, valamint a helyi adók tekintetében a közigazgatási Btk. *(Verwaltungsstrafgesetz –VStG)* rendelkezései az irányadók.[343]

IX.7.3. A lengyel modell

Lengyelország jogrendszerében – az osztrák megoldáshoz hasonlóan – hagyományosan külön kerül szabályozásra a pénzügyi büntetőjog, így adóbűncselekmények esetében az előfeltételeket és egyéb elemeket a Pénzügyi Büntető Törvénykönyv[344] (továbbiakban: „FPC") általános része tartalmazza.

A FPC különös része tartalmazza az adó-, vám- és jövedéki adó, devizakereskedelem és szerencsejátékkal kapcsolatos szabályokat, valamint egyes eljárási és végrehajtási szabályokat. Az FPC 113. cikke kimondja, hogy az adójogi bűncselekmény vonatkozásában a büntetőeljárási törvény rendelkezései alkalmazandók, kivéve, ha az FPC másként rendelkezik. Az FPC szerint pénzbüntetést lehet kiszabni az adózónak, aki adójogi bűncselekményt, vagy kisebb adójogi szabálysértést követett el. Ez az adóhiány nagyságától függ, amelyet az adófizető okozott vagy okozhatott. A jogalkotó meghatározta továbbá azon cselekményeket, amelyeket szabálysértéseknek tekint: ha az okozott adóhiány nem lépi át a törvényes küszöbértéket[345], azaz nem haladja meg a minimálbér ötszörösét.[346] Ezek lehetnek többek között az üzleti tevékenységek eltitkolása, az adóelkerülés, az adófizetési határidő megsértése, könyvelés vagy számla hiánya, alaptalan adóvisszaigénylés és a felügyelet elmulasztása.

---

[342] FinStrG 43. §
[343] JACSÓ (2019) *i.m.* 82.
[344] Fiscal Penal Code (Act of September 10, 1999) https://www.global-regulation.com/translation/poland/2986140/the-act-of-10-september-1999%252c-the-criminal-code%252c-the-tax.html (letöltés: 2021. szeptember 10.)
[345] Fiscal Penal Code 53. cikk 3. §
[346] 2022. január 1. től hatályos minimálbér Lengyelországban 3010 PLN (ennek megfelelően 5x3010 PLN azaz 15.050 PLN (cca. 1.174.000,–ft) forrás: https://www.gov.pl/web/premier/rozporzadzenie–w–sprawie–wysokosci–minimalnego–wynagrodzenia–za–prace–oraz–minimalnej–stawki–godzinowej–w–2022–r (letöltés: 2022. január 16.).

A „tényleges” adóbűncselekmények ezen elkövetési értékhatár felett kezdődnek, melyek esetében kisebb értéknek minősül az az érték, amely bűncselekmény elkövetésekor nem haladja meg a minimálbér összegének kétszázszorosát, nagyobb érték, amely meghaladja a minimálbér ötszázszorosát és jelentős az az érték, amely a bűncselekmény elkövetésekor meghaladja a minimálbér összegének ezerszeresét. A rendszer vitathatatlan előnye, hogy elkövetési értékhatára rugalmas, így az aktuálisan megállapított minimálbérhez igazodva, törvénymódosítás nélkül képes az adott országban végbemenő társadalmi-gazdasági folyamatokhoz alkalmazkodó hatékony büntetőjogi környezetet biztosítani.

IX.7.4. Az olasz modell

Olaszország szintén sajátos jogtechnikai megoldást alkalmaz a kétszeres értékelés elkerülése érdekében, ugyanis – a magyar szabályozáshoz hasonlóan – a büntetőeljárás és a közigazgatási eljárás lefolytatása egymástól független, az előbbi az igazságügyi hatóság, az utóbbi pedig a közigazgatási hatóság hatáskörébe tartozik, így a párhuzamos eljárásokat sem lehet felfüggeszteni a másik eljárásban történő döntéshozatalig. A vonatkozó 74/2000. sz. törvényerejű rendelet[347] – adóigazgatási és büntetőeljárás kapcsolatát szabályozó – 21. cikkének (2) bekezdése azonban kimondja, hogy az illetékes adóhatóság által az adóval kapcsolatos jogsértések miatt kiszabott közigazgatási szankciók nem hajthatók végre, kivéve, ha a büntetőeljárás megszüntető határozattal vagy jogerős felmentő ítélettel, illetve azt megállapító határozattal zárul, hogy a cselekmény nem bűncselekmény.

A fentieken túlmenően a nemzeti jogalkotó a *ne bis in idem* védelme érdekében a büntetőeljárás lehetőségét azon jogsértésekre korlátozza, amelyek tárgyi súlya azt kellően indokolja, így többek között az áfára elkövetett jogsértések esetén az 50.000 EUR-t (megközelítőleg 18.000.000 ft) meghaladó összegű adóhiány esetén helyez szabadságvesztés büntetést kilátásba. Ezen esetekben a jogsértés súlya az, mely igazolja a büntetőeljárás – szabadságvesztés kiszabása érdekében történő – megindításának szükségességét a büntető jellegű közigazgatási eljárástól függetlenül.

---

[347] A 2000. március 10 i decreto legislativo n.°74 – Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell’articolo 9 della legge25 giugno 1999, n.° 205 (az 1999. június 25 i 205. sz. törvény 9. cikkével összhangban a jövedelemadó és a hozzáadottérték adó területén elkövetett bűncselekményekre vonatkozó új rendelkezésekről szóló 74. sz. törvényerejű rendelet) https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/04/15/legge-sui-reati-tributari (letöltés: 2021. szeptember 9.)

IX.7.5. A szlovén modell

Szlovéniában a jogalkotó a magyar modellhez hasonlóan az adóbevételeket károsító jogsértő magatartás tárgyi súlyától teszi függővé a büntetőeljárás megindításának szükségességét. Ami viszont érdemi eltérésnek tekinthető, hogy a magyar bűncselekményi értékhatárral (megközelítőleg 1.390 EUR) szemben a szlovén Büntető Törvénykönyv[348] rendelkezései szerint alapesetben 12 hónapon belül, adónemektől függetlenül 50.000 EUR értékhatárt meghaladó elkövetési érték (vagyoni hátrány) esetén válik szükségessé a büntetőjog eszközeivel fellépni az adóelkerülő magatartással szemben.

IX.7.6. A holland modell

Hollandiában a pénzügyi és vámbűncselekmények megoldásával kapcsolatos irányelv fő szabályként – nemzeti szabályozásunk elveitől alapjaiban eltérően – az opportunitást helyezi előtérbe, melynek korszerű és hatékony volta a korábbi modelleknél részletesebb bemutatást igényel. Az adóbűncselekmények nyilvántartására és kezelésére vonatkozó irányelvek[349] 2011. július 1. napjával léptek hatályba Hollandiában, melyek eljárási rend formájában határozták meg, hogyan kell az adótisztviselőnek az adókkal, kedvezményekkel és vámokkal kapcsolatos esetleges jogsértéseket jelentenie az igazságszolgáltatás felé.

Az iránymutatások azt is leírták, hogy az adóhatóság és az ügyészség hogyan „választja ki" az eseteket a büntetőeljárás lefolytatására. A 2015. július 1-ig hatályos irányelvek szerint az adóhivatal saját hatáskörben lefolytatott eljárásai során jelentenie kellett a nyomozó hatóság felé, ha a költségvetési bevételkiesés magánszemély esetében meghaladja a 10.000 EUR-t, vállalkozások esetében a 15.000 EUR-t.[350] Ez a minimum pénzügyi veszteség jelentette a határértéket, azaz a bűncselekmény minimum elkövetési értékét. Ebben az esetben a nyomozás megindítását megelőzően a nyomozó hatóság (továbbiakban FIOD[351]), az adóhatóság és az ügyész közötti egyeztetésre került sor[352],

---

[348] Kazensik Zakonik (Criminal Code –KZ-1– of the Republic of Slovenia) http://pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO5050 (letöltés: 2021. szeptember 10.)

[349] Útmutató az adó–, vám– és kedvezménysértések bejelentéséhez és kezeléséhez (AAFD irányelvek) Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane– en toeslagendelicten (Richtlijnen AAFD)

[350] Richtlijnen AAFD (2) https://wetten.overheid.nl/BWBR0030272/2011-07-01 (letöltés: 2021. szeptember 9.)

[351] Fiscale inlichtingen–en opsporingsdienst

[352] Richtlijnen AAFD (4.1)

mely megvizsgálta, hogy az ügy megfelel-e – az irányelvek szerint – a büntetőeljárás követelményeinek. Az egyeztetés során az ügyész és a nyomozó hatóság különböző rendezőelvek mentén mérlegelheti, vizsgálhatja, hogy pl. bizonyítható-e a cselekmény, mekkora a társadalomra veszélyessége, mennyibe kerül a nyomozás és ez arányban áll-e a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány mértékével (voltaképpen megéri-e a büntetőeljárás lefolytatása), van-e kapacitása a nyomozó hatóságnak. Amennyiben viszont az adókiesés, a pénzügyi veszteség mértéke a 125 ezer EUR-t meghaladja, a nyomozást el kellett rendelni[353], de azon esetekben, ahol ez a büntetőeljárás aránytalan elhúzódását eredményezné, ott is célszerűbb lehetett pénzbírságot kiszabni.[354]

Az adóigazgatási és büntetőeljárás viszonyrendszerére vonatkozó holland jogi szabályozást értékelve megállapítható, hogy 2015. július 1. napjáig magánszemélyek esetében 10.000 EUR, gazdasági társaságok esetében pedig 15.000 EUR volt az az elkövetési értékhatár, melynek esetében mérlegelés tárgyát képezte a büntetőeljárás elrendelése. Amennyiben viszont költségvetésnek okozott kár meghaladta a 125.000 EUR-t a nyomozást kötelező volt elrendelni.

2015. július 1-én lépett hatályba az új AAFD protokoll[355], mely az eltelt időszak tapasztalatai alapján a korábbi szabályozásnál is pragmatikusabban és hatékonyabban határozza meg az ügyek kiválasztásának módját és további lehetséges jogi sorsát. Az új szabályozás jelentősen szűkítette a büntetőeljárásra utalható ügyek körét azáltal, hogy felemelte és egységesítette az értékhatárokat: szándékos elkövetés és 100.000 EUR veszteség felett kell az ügyben büntetőeljárást kezdeményezni. Ha a veszteség nem éri el a 100.000 EUR-t, az ügyet csak szándékos elkövetés gyanúja esetén jelentik be, amennyiben „további súlyozási kritériumok" közül egy vagy több okot ad erre. Ezek a súlyozási kritériumok alapvetően a felváltott irányelvek részben módosított mutatói, azaz a társadalomra veszélyesség, a szervezettség, a bűnismétlés, a közigazgatási bírság

[353] Richtlijnen AAFD (4.3)
[354] Richtlijnen AAFD (5.9)
[355] Jegyzőkönyv az adóbűncselekmények és jogsértések bejelentéséről és rendezéséről a vámok és kedvezmények területén (AAFD jegyzőkönyv) / Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD) https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2015-17271.html (letöltés: 2021. szeptember 9.)

beszedhetősége, harmadik fél pl. vámügynök felhasználása a cselekményhez, illetve meghatározott szenzitív elkövetői kör.[356]

A változások azt jelentik, hogy a viszonylag csekély hátránnyal járó ügyek kisebb valószínűséggel eredményeznek büntetőeljárást, viszont az alacsonyabb kárértékű ügyek továbbra is büntetőeljárás alá vonhatók, amennyiben azt valamely körülmény indokolja.

A FIOD által publikált szervezeti-szakmai adatok[357] egyértelműen igazolják annak létjogosultságát, hogy csak magasabb értékű vagyoni hátrány esetén indokolt a nyomozás lefolytatása, mely lehetővé teszi a nyomozó hatóság kapacitásának hatékony kihasználását.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal nyomozó hatóságának létszámával megközelítőleg azonos FIOD statisztikai adatai a következők szerint alakultak az elmúlt években:

Időszak	FIOD létszám	Elrendelt nyomozás	Vagyon visszaszerzés (benne a bírság is)
2016. év	1272 fő	543 db	363,7 millió EUR (cc. 131 milliárd Ft)
2017. év	1346 fő	542 db	265,7 millió EUR (cc. 95,5 milliárd Ft)
2018. év	1342 fő	700 db	776,6 millió euró (cc. 279,6 milliárd Ft)

IX.7.7. A magyar modell

Magyarországon az officialitás elvének megfelelve az elkövetői szándékot nem vizsgálva, kizárólag egyszerű gyanúhoz és feljelentési kötelezettséghez kötötten gyakorlatilag automatikusan megindul a büntetőeljárás költségvetési csalás bűncselekmény gyanúja esetén. A FIOD adataival összevetve a NAV közel azonos

[356] Ide tartozhatnak azok a személyek, akik közhivatalt töltenek be (polgármesterek vagy képviselők), vagy akik szakmai befolyást gyakorolnak harmadik felek tevékenységére vagy a pénzáramlások pénzügyi integritására (ügyvédek, tanácsadók, könyvelők, közjegyzők, bankárok, értékpapír–kereskedők).
[357] FIOD The special investigation service of the Ministry of Finance (2019.10.07.)

létszámú nyomozóhatóságának ügyforgalmi adatai a következők szerint alakultak[358] az elmúlt években.

NAV Bűnügyi Főigazgatósága	2016	2017	2018
elrendelt nyomozás	4.195	3.649	3.373
vagyonbiztosítás, kármegtérülés (Mrd Ft)	33,5	42,5	47

Fenti számadatok egyértelműen rávilágítanak arra, hogy a költségvetés védelmét biztosító bűnüldözési eszközrendszer nagyságrendekkel hatékonyabb lehet olyan esetekben, mely a tényleges költségvetést károsító – igazgatási eszközrendszerrel nem kezelhető – cselekményeket helyezi előtérbe az officialitás elvével szemben.

Tekintettel azonban arra, hogy a vagyonvisszaszerzés számítása eltérő metóduson alapul (az hazai viszonylatban tartalmazza a jogi személlyel szemben büntetőjogi intézkedésként kiszabható pénzbírság biztosítása érdekében alkalmazott zár alá vételeket[359] is), azok objektív összehasonlításokra kevésbé alkalmasak. Figyelemre méltó azonban a két közel azonos méretű nyomozó hatóság nyomozás elrendeléseinek száma a FIOD által közölt, valamint a NAV által közzétett 2019-2020. évi statisztikai adatokat[360] összehasonlítva.

Elrendelt nyomozás	2019	2020
FIOD	515	588
NAV Bűnügyi Főigazgatósága	3.825	3.572

A nagyságrendekkel eltérő nyomozás elrendelések számadatai egyértelművé teszik a holland eszközrendszer differenciáltságát és a nyomozó hatóság kapacitásainak hatékonyabb kihasználását.

[358] Pénzügyi nyomozás a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál (kiadja a Nemzeti Adó– és Vámhivatal), 2018, 6.
[359] A jogi személyekkel szemben alkalmazható büntetőjogi intézkedésekről szóló 2001. évi CIV. törvény 11. § (1)
[360] NAV évkönyv 2020, 36.

További sajátossága hazai jogrendszerünknek, hogy ugyanazon tényállás alapján az igazgatási eljárás és a büntetőeljárás párhuzamosan kerül lefolytatásra, a terhelt elmarasztalása esetén mindkét eljárásban önállóan kerül szankció kiszabásra és végrehajtásra. Nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy csekélyebb súlyú bűncselekmények esetén az igazgatási eljárásban megállapított bírság (adóbírság, vámigazgatási bírság, jövedéki bírság) igen gyakran súlyosabb, mint a büntetőügyben eljáró bíróság által kiszabott szankció.

A korábbi büntetőjogi szabályozás szerint 2020. december 31-ig 100 ezer forintot (megközelítőleg 313 EUR-t) meghaladó vagyoni hátrány okozásánál már indokolt volt a cselekmény kriminalizálása és az adóigazgatási eljárással párhuzamosan az igazságszolgáltatás teljes rendszerét átfogó büntetőeljárás megindítása. 2021. január 1. napjától a jogalkotó – nyilvánvalóan felismerve a korábbi szabályozás tarthatatlanságát – 500.000 ft feletti elkövetési értékben határozta meg a költségvetési csalás bűncselekményi értékhatárát, mely a nemzetközi példákat figyelembe véve jelen társadalmi és gazdasági környezetben továbbra is irreálisan alacsony értéket jelent.

A hazai joggyakorlat ellentmondásainak és anomáliának összessége véleményem szerint továbbra is fenntartja nemzeti szabályozásunk felülvizsgálatának indokoltságát, melynek során megkerülhetetlen a költségvetést károsító magatartások elleni fellépésben szerepet vállaló hatóságok feladatrendszerének, valamint a teljes jogi környezetnek az áttekintése. Ugyanakkor egy lehetséges felülvizsgálat során nem hagyható figyelmen kívül, hogy bűncselekmények tekintetében jelenleg a hazai értékhatárok egységesen összegben kerültek, egyfajta „zsinórmértéket” alkalmazva a jogalkotó által megállapításra, kevésbé értékelve ezáltal a költségvetési csalás sajátos jellemzőit. Ennek eredményeként a cselekmény büntetőjogi megítélésében korlátozottan érvényesül, hogy egy speciális jogviszony részeként sajátos a bűncselekmény védett jogi tárgya, a társadalomra veszélyesség foka, illetve az, hogy a tényállást tekintve markánsan jelen van a sértett kármegtérülésre irányuló fokozott igénye.
További sajátossága e tényállásnak, hogy mellette párhuzamosan jelen van egy hatékony és fajsúlyos eszköztárral rendelkező, szintén bizonyítási eljárást folytató, büntető jellegű szankciók alkalmazását lehetővé tevő adóigazgatási eljárás, mely megteremti az eljárások összehangolásának igényét.

Mindezekre figyelemmel álláspontom szerint indokolt lenne a költségvetési csalás bűncselekményi értékhatárának további emelése, melyre a PIF irányelv 10.000 EUR összeghatárig biztosít egységes lehetőséget. Madai Sándor szintén az értékhatár emelés szükségessége mellett érvel, melyet a következők szerint foglal össze: „*Arra talán külön fel sem kell hívni a figyelmet, hogy hazánkban jelentős számú költségvetési csalás miatt folyó büntetőügy esetében tízezer eurónál kevesebb az okozott vagyoni hátrány, azaz az Irányelvben biztosított lehetőséggel élve jelentősen lehetne csökkenteni az ügyterhet, s az ekként felszabaduló erőforrásokat más, nagyobb volumenű ügyekre lehetne átcsoportosítani … Remélhetőleg a magyar jogalkotó előbb-utóbb él ezzel a lehetőséggel.”* [361]

A bűncselekményi értékhatár felemelésén túlmenően továbbra is fennáll azon jogszabályi környezet kialakításának igénye, mely lehetővé tenné a jogsértő cselekmény lehetőleg egy eljárásban történő értékelését. E két feltétel megteremtése ugyanis visszaállítaná a büntetőjog – pillanatnyilag nem minden esetben érvényesülő – ultima ratio jellegét, valamint biztosítaná a ne bis in idem elv tényleges érvényesülését.

Az elkövetési értékhatárok szükségszerű revíziójának eredményeként viszont az immáron nem kriminalizált cselekmények az adóigazgatás rendelkezésére álló, hatékonyan működő kiválasztási és kockázatkezelési rendszerrel, célirányos ellenőrzési tevékenységgel, tehát közigazgatási eszközrendszerrel – ahogyan a bemutatott nemzetközi példák is igazolják – megfelelően kezelhetők és kontrollálhatók lehetnek. Az ismertetett tagországi szabályozások bármelyikének magyarországi gyakorlatba történő átültetése azonban önmagában nem lehet „csodaszer”, tekintve, hogy az adóigazgatási és büntetőeljárások meglehetősen érzékeny viszonyrendszerébe beavatkozni kizárólag körültekintően, fokozott szakmai alapossággal lehetséges. Nem feledkezhetünk meg ugyanis arról a nem elhanyagolható körülményről, hogy költségvetésünk védelme és az adókikerülő magatartások elleni küzdelem eszközrendszerének jelenleginél kifinomultabb összehangolása kizárólag a költségvetési bevételek beszedési hatékonyságának zavartalansága mellett képzelhető el.

[361] MADAI (2019) *i.m.* 135.

IX.8. Következtetések

A kétszeres eljárás alá vonás, illetve a kétszeres értékelés tilalmának kérdéseit áttekintve megállapítható, hogy az európai uniós – elsősorban a büntetőjog keretein belül érvényesülő – alapelvek következetesen és egyértelműen állást foglalnak a kétszeres értékelés tilalmának érvényesülése tekintetében.
Ennek megfelelően a *ne bis in idem* elve megjelenik az egyes európai országok az alkotmányában, alaptörvényében vagy éppen büntető kódexében. Kétségtelen tény, hogy az elv büntetőjogban történő érvényesülése az elmúlt évtizedekben nem okozott semmiféle jogértelmezési problémát, viszont a jogalkalmazásnak egyre inkább szembesülnie kellett azon megközelítéssel, miszerint a *ne bis in idem* elv alapján a nem büntetőjogi, de azzal megegyező hatású határozatoknak ugyancsak meg kell/kellene tiltaniuk az újabb felelősségre vonás lehetőségét.

Az ismertetett példák rámutattak egyrészt arra, hogy az egyes tagállamokban – eltérő nemzeti szabályozásuk ellenére – a közigazgatási és büntetőeljárások párhuzamossága, a szankciók halmozódásának kérdése alapvető forrásai a *ne bis in idem* elv érvényülésével kapcsolatos jogértelmezési problémáknak.

Másrészről viszont a bemutatott ítéletek igazolják azt, hogy meghatározott és markáns rendezőelvek mentén egyértelműen elhatárolható és érvényesíthető a Charta 50. cikkének rendelkezése. Ennek figyelembevételével – miután az EUB ítéletei a tartalmilag hasonló kérdésben eljáró más nemzeti bíróságokat is kötik – látszólag könnyen eldönthetővé vált napjainkra, hogy az adóigazgatási és büntetőeljárások – a kétszeres értékelést elkerülve – mely kritériumok fennállása esetén folytathatók párhuzamosan. Hazai szabályozásunk mindezek ellenére számos olyan anomáliát tartalmaz, amelyek lehetővé teszik a párhuzamosan folytatható igazgatási és büntetőeljárásban – büntető jellegű – szankció kiszabását; e vonatkozásban a 8/2017. AB. határozat is csak a konkrét ügyben felmerülő ellentmondást oldotta fel, anélkül, hogy érdemleges hatást gyakorolt volna hazai jogalkalmazásunkra.

X. ADÓHATÓSÁGI ESZKÖZRENSZER

Dolgozatom nem törekedhetne teljességre az adóhatóság rendelkezésére álló eszközrendszer bemutatása nélkül, melyek alkalmazása alapjaiban segítheti elő az adóelkerülő magatartások visszaszorítását, az adójog-sértő cselekmények korai felismerését és a szükséges – akár büntetőjogi – válaszlépések megtételét.

A NAV ellenőrzéseinek elsődleges célja a költségvetési bevételek védelme, a rejtett gazdaság, az adóelkerülés visszaszorítása, valamint az önkéntes jogkövetésre ösztönzés, ami aktívan hozzájárul a nemzetgazdaság versenyképességéhez. Az együttműködő, jogkövető adózóknak támogatást nyújt a hibák kijavításához, míg az adó- és vámjogszabályokat szándékosan és súlyosan megsértőkkel szemben határozottan lép fel. Ennek részeként törekszik az adókijátszási folyamatok feltárására és az adóelkerüléssel kivont pénzösszegek biztosítására.
Érdemi alapvetésnek tekinthető, hogy az adóhatóságnak az ellenőrzési és adóztatási feladatai eredményes teljesítéséhez, az adózók és az adó megfizetésére kötelezettek azonosításához, továbbá az adóalap, az adó megállapításához és ellenőrzéséhez adatokra, a megszerzett adatok nyilvántartására és megőrzésére van szüksége.[362] Ennek eredményeként napjainkban már beszélhetünk adatvagyonról, melynek kezelésére és felhasználására irányuló digitális technológia rohamléptekkel fejlődött az elmúlt évtizedben. A fejlesztések részeként került sor többek között a közúti fuvarozással kapcsolatos ellenőrzési rendszer kialakítására, az online pénztárgépek bevezetésére, valamint az e-számlázással megvalósuló online jelentési kötelezettség megteremtésére.

A felsorolt intézkedések elsődleges célja az adóalap – adóemelés nélküli – kiszélesítésében, valamint a feketegazdaság mértékének komplex módon történő csökkentésében határozható meg. A bevezetésre került újszerű ellenőrzési eszközök alapvető jellegzetessége, hogy azok fokozottan építenek az adóalanyok együttműködésére és jelentős részük alkalmas az adóadminisztráció csökkentésére. Mindez elsősorban olyan technikai fejlesztéseken alapuló, az ellenőrzés adatbázisát szélesítő eszközrendszerrel valósul meg, mely alkalmas valós idejű, pontosabb képet

[362] HALÁSZ Zsolt*: I. fejezet: Az állami pénzügyek rendszere különös tekintettel az adózás rendszerére* In: HALUSTYIK Anna (szerk.) *Pénzügyi jog I.* Budapest, Szent István Társulat, 2006, 48.

nyújtani gazdasági folyamatokról, így a korábbiaknál célzottabb, hatékonyabb kiválasztási és ellenőrzési metódust eredményez.
Ezen újonnan bevezetett, számos szempontból egyedülálló intézkedések elsődleges célja a jogkövető piaci szereplők pozíciójának erősítése, az áruforgalom átláthatóságának biztosítása és nem utolsó sorban az adóelkerülő magatartást tanúsítók kiszűrése.

X.1. Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer

2015. január 01. napjától került bevezetésre Magyarországon az Elektronikus Közúti Áruforgalom Ellenőrző Rendszer (a továbbiakban: EKÁER), melynek jogpolitikai célja az áruk valós útjának nyomon követésével, illetve az egyes szállítmányok ellenőrzésével az áruforgalom átláthatóvá tételének, valamint az árubeszerzések, értékesítések során keletkező közterhek megfizetésének, továbbá annak biztosítása, hogy Magyarországon ne kerülhessen forgalomba hozatalra olyan áru, amely előzetesen nem volt bejelentve az adóhatósághoz.[363]

A rendszer működésének alapvető eleme, hogy 2015. január 1-től az útdíjköteles, 3,5 tonnás vagy annál nagyobb össztömegű gépjármű által végzett közúti fuvarozást meghatározott esetekben – annak megkezdése előtt – a fuvarozásért felelős személynek, vagy gazdasági társaságnak EKÁER számot igényelve be kell jelentenie az adóhatóságnál. Kizárólag EKÁER számmal végezhető szállítási tevékenység az Európai Unió más tagállamaiból Magyarországra irányuló termékértékesítés, valamint a Magyarországról az Európai Unió tagállamaiba irányuló termékértékesítés vagy egyéb célú kivitel, illetve a belföldre történő behozatal esetében, ha az nem közvetlenül a végfelhasználó részére történik, valamint a Magyarországra történő első beszállítás esetében, ha az áru áfa köteles. A fentiek mellett az Európai Unión kívüli termékexporthoz, illetve az onnan bejövő importhoz kapcsolódó szállítmányozási tevékenység is kötelező EKÁER bejelentést igényel.

Az általános szabályok mellett a törvény nevesíti az úgynevezett kockázatos termékek körét, melyek esetében szigorúbb eljárási szabályokat kell alkalmazni. A kockázatos

[363] Az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó– és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2014. évi LXXIV. törvény általános indokolása

termékkörbe elsődlegesen azok a folyamatos piaci kereslettel bíró élelmiszerek (pl. tej, liszt, cukor, étolaj) és mezőgazdasági alapanyagok (pl. szója) kerültek besorolásra, melyek leginkább alkalmasak voltak a láncolatos áfacsalások elkövetésére. E termékkör esetében az egyébként nem útdíj-köteles 3,5 tonna össztömeg alatti szállításokat is be kell jelenteni és engedélyeztetni kell, amennyiben a szállított termék bruttó össztömege egy címzett esetén eléri a 200 kg-ot vagy 250.000 ft nettó forgalmi értéket, illetve több címzett esetén az áruk össztömege eléri az 500 kg-ot vagy nettó értéke az 1.000.000 forintot. A rendszer működéséhez kapcsolódik a Nemzeti Útdíjfizetési Szolgáltató (NÚSZ) Zrt. kamerahálózata, amelynek működési szabályait az ún. útdíjtörvény[364] határozta meg. Ennek megfelelően 2015. január 1-től a HU-GO elektronikus útdíjszedési rendszer által begyűjtött digitális forgalmi információkat a NAV jogosult átvenni és ellenőrzési tevékenységéhez felhasználni. A kihelyezett közúti forgalmi utat ellenőrző kamerák segítségével a szállítmányok mozgása a teljes belföldi közúti hálózatban pontosan nyomon követhető és az összegyűjtött adatok egybevethetők a NAV rendelkezésére álló adatokkal, így az EKÁER bejelentéseken alapuló információkkal is.

A rendszer kiegészül a fuvarozók által nyújtott pénzügyi garancia rendszerrel is, melynek összegét a bejelentő vállalkozás vagy egyéni vállalkozó előző 45 napos forgalmi adatai alapján határozzák meg, hasonlóan a jövedéki adók biztosítéki rendszeréhez.[365] A bejelentési szabályok megsértésének eredményeként a jogosulatlanul szállított áru igazolatlan eredetűnek minősül és értékének 40%-áig terjedő mulasztási bírsággal sújtható annak tulajdonosa. Ezen túlmenően az illegálisan szállított áru – a romlandó áru kivételével – le is foglalható.

A rendszer hatékonysága a következő gyakorlati példával jeleníthető meg:
„2017-ben adózó EKÁER bejelentéseivel összefüggésben az adóhatóság közúti ellenőrzést folytatott adózónál. A helyszínen megállapítást nyert, hogy adózó nagy értékű árut szerez be Közösségen belülről, és azok olyan címekre kerülnek leszállításra, melyek hozzá semmilyen formában nem köthetők. A helyszíni ellenőrzést végző adóhatósági munkatársak az EKÁER bejelentésben foglalt adatok ellenőrzése során tapasztaltak alapján jelzéssel éltek az adózó illetékes adóigazgatósága utólagos ellenőrzési

[364]Az autópályák, autóutak és főutak használatáért fizetendő, megtett úttal arányos díjról szóló 2013. évi LXVII. törvény
[365] SZILOVICS Csaba**:** *Az adócsalás elleni küzdelem új eszközéről*, Büntetőjogi szemle 2019/1. 104.

szakterülete felé. Ezt követően az utólagos terület előzetes kockázat elemzése alapján megállapítást nyert, hogy adózó bevallásaiban Közösségen belülről történő termékbeszerzést egyáltalán nem szerepeltet, holott tömeges EKÁER bejelentéseket tett uniós termékbeszerzés tárgyában, melyek meg történtét a tagállamokból érkező, uniós adóalanyok által szolgáltatott VIES adatok is alátámasztottak. Adózónál a feltárt kockázati tényezők alapján utólagos ellenőrzés került elrendelésre, melynek során a revízió nagyon rövid időn belül feltérképezte adózó valós működését. Az általános forgalmi adó működési mechanizmusa alapján adózó tevékenységének erős adózási pontot kellett volna keletkeztetnie, és a társaságnak nagy összegű befizetendő adót kellett volna vallania. Ezzel ellentétben az ellenőrzés alá vont cég a nagy összegű adófizetési kötelezettségét úgy minimalizálta, hogy bevallásában a belföldi értékesítéshez hasonló összegű belföldi beszerzést szerepeltetett, mely belföldi beszerzési tevékenységet adózó iratanyaggal, valamint nyilatkozattal nem tudott alátámasztani. Ezt követően az utólagos szakterület kezdeményezésére ideiglenes biztosítási intézkedés került kiadmányozásra, tekintve, hogy a fentebb ismertetett tevékenységet adózó kétséget kizáróan adóelkerülési célzattal folytatta. A sikeres intézkedés és az ügyindító helyszíni ellenőrzés között nem egészen egy hónap telt el."[366]

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal adatai szerint[367] 2020-ban az EKÁER-ben csaknem 12,9 millió ügyféli és 23 ezret meghaladó hatósági bejelentést rögzítettek, 71.782 ellenőrzéssel csaknem 41,8 ezer járművet, illetve azok szállítmányát vizsgálták, melyek eredményeként 14.961 bejelentéssel, vagy annak elmulasztásával kapcsolatos jogsértést derítettek fel. Az EKÁER-rel kapcsolatban a NAV – az adókötelezettségek ellenőrzését és a rendszerbéli adatok felhasználásával végzett vizsgálatokat együttvéve – további 230 adóellenőrzést végzett. Az adózók terhére megállapított nettó adókülönbözet 12,4 milliárd forintot tett ki, amiből az ajánlások alapján indult revíziók 4,5 milliárd forintnyi megállapítást hoztak. Az adóellenőrzések mellett 18.391 jogkövetési vizsgálatra is sor került, a jogszabályokat nem követő adózók vonatkozásában 377 millió forint mulasztási bírság került kiszabásra.

[366] KÖCSKY Rudolf : *EKÁER tapasztalatok az utólagos ellenőrzési szakterület szemével*, ADÓVILÁG XXIII. évfolyam 2019/04. 43.
[367] NAV Évkönyv 2020, 34.

X.2. Online pénztárgép

Az online pénztárgéprendszer ún. pénztárgép rendelettel[368] történő 2013 évi bevezetése új irányokat nyitott a pénztárgépekkel kapcsolatos ellenőrzésekben. Pénztárgéphasználati kötelezettségről akkor beszélhetünk, ha meghatározott TEÁOR számú tevékenységet végző adózónak nyugtakibocsátási kötelezettsége keletkezik. A gépi nyugtaadásra kötelezett adóalanyok, tevékenységek, üzletek körét a hivatkozott NGM Rendelet 1. számú melléklete tartalmazza. Az online pénztárgép alkalmazása lehetővé teszi a kiskereskedelmi forgalom nyomon követését oly módon, hogy az értékesítési adatok közvetlenül és valós időben az állami adó- és vámhatóságnál jelennek meg. Ennek jelentőségét frappánsan foglalja össze tanulmányában Szabó Ildikó: *„az online pénztárgépet tipikusan olyan gazdasági események bizonylatolására használják, ahol az értékesítés végfelhasználó részére történik azonnali készpénzfizetés mellett. Ebben a helyzetben a vevő jellemzően nem érdekelt a nyugta elkérésében és átvételében, míg az eladónak erős érdeke fűződik ahhoz, hogy a keletkezett bevételét eltitkolja*."[369]

Az online pénztárgépek szerkezete abban tér el a korábban használt kasszáktól, hogy tartalmaznak egy adóügyi ellenőrző egységet, amely rögzíti és mobilinternet segítségével 30 percenként továbbítja az adóhatóság felé az összes releváns információt, a pénztárgép által kibocsátott számlák tartalmán túl a pénztárnyitás, -zárás és az áramszünetek időpontját is. A keletkezett naplófájlokat az adóügyi ellenőrző egység teljes élettartalma alatt tárolja. Az online pénztárgépek üzemeltetőjét folyamatos adatszolgáltatási kötelezettség terheli, ami úgy valósul meg, hogy a pénztárgépeknek az adóhatóság szervével kapcsolatban kell lenniük, melyen keresztül lekérdezhetők az adatok. A NAV szerverére elküldött információk alapján valós időben nyomon követhetőek az online pénztárgépek értékesítései.

---

[368] 48/2013. (XI. 15.) NGM rendelet a pénztárgépek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről, valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról

[369] SZABÓ Ildikó: *A technológiai fejlődés hatásai az adóigazgatási eljárás vonatkozásában avagy a szolgáltató adóhatósági tevékenység megalapozása,* Iustum Aequum Salutare XVI. 2020/4. 70.

A KSH-MNB-PM munkatársainak 2019-ben közzétett közös kutatási eredményei alapján[370] az online pénztárgépek bevezetése növelte a bejelentett forgalmat, azaz érdemi fehéredést eredményezett az üzemanyag-forgalom nélkül számított kiskereskedelmi, illetve a vendéglátóipari szektorban. Tanulmányuk szerint 2019-re a kiskereskedelmi szektorban a legkisebb cégek esetében 20-25 százalékkal, a közepes méretű cégek esetében pedig 4-6 százalékkal emelkedett a forgalom az online pénztárgépek bekötésének hatására. A vendéglátóipari szektorban a legkisebb cégek forgalma 32-37 százalékkal emelkedett, míg közepes cégek esetében 10-15 százalékos, a legnagyobb cégek esetében pedig 6-8 százalékos fehéredés mutatható ki.

A kötelező használat ellenőrzésén túlmenően az online pénztárgépek által rendelkezésre bocsátott adatok felhasználási lehetőségei meglehetősen sokrétűek, így megteremtik a lehetőségét akár egy célzott ellenőrzést megalapozó kockázatelemzésnek is. Az adatok szűrésére különböző paraméterek összeállításával elemzések futtathatók, melyekkel könnyen feltérképezhetők egy-egy adózói csoport bevétel rögzítési tendenciái, szokásai. A kiválasztás során lehetőség van többek között a rögzített nyugták darabszámának, a tartalmazott összegek napi viszonylatban történő összehasonlítására, vagy éppen időbeli eloszlásuk (akár óraszintű lebontásban) kimutatására. Ilyen elemzés eredménye lehet többek között annak megállapítása, hogy melyik boltnak volt extrém alacsony bevétele a hónap során (pl. <8.000 ft/nap), vagy mely boltokban dolgozik túl kevés bejelentett dolgozó a nyitvatartási időhöz képest, esetleg mely szórakozóhelyek adnak feltűnően kevés nyugtát 22 óra után.

A pénztárgépek által szolgáltatott online adatokon alapuló újszerű kiválasztási és ellenőrzési módszerek tehát lehetővé teszik a fentebb felvázolt kockázati paraméterek alapján ellenőrzésre kijelölt adózók kiválasztását, vagy éppen célzottá tehetik egy adott kereskedelmi egység forgalomszámlálását.

[370] LOVICS Gábor (KSH) - SZŐKE Katalin (MNB) - TÓTH G. Csaba (MNB) - VÁN Bálint (PM) : *Megugrott a kis cégek bejelentett forgalma az online pénztárgépektől* Magyar Nemzeti Bank (2019) https://www.mnb.hu/letoltes/megugrott–a–kis–cegek–bejelentett–forgalma–az–online–penztargepektol.pdf (letöltés: 2021. szeptember 21.)

X.3. Online számla

Az online adatszolgáltatási kötelezettség 2018. július 1. napjával került bevezetésre, majd 2020 júliusától bővítésre került a NAV-hoz beküldendő számlák köre, melynek eredményeként 2020. decemberére már átlagosan napi 1 millió számla érkezett az adóhatósághoz. 2021. április 1-től gyakorlatilag értékhatártól függetlenül minden egyes belföldi adóalany által kiállított számlát kötelezően jelenteni kell a NAV online számla rendszerén keresztül. Ennek eredményeként az utólagos számla szintű adatszolgáltatás helyett teljes körű és ténylegesen valós idejű adatszolgáltatás valósul meg az adóalanyok között kibocsátott számlák adatairól.

A NAV adatvagyonán belül kétségkívül az egyik legnagyobb mennyiségű állományt az online számlákról teljesített adatszolgáltatások köre képezi. A NAV ellenőrzési szakfőigazgatója által 2021. augusztusában publikált adatok szerint[371] a rendszerben regisztráltak száma 1.132.845, míg a 2018. július 1-jei bevezetéstől göngyölítetten számba véve a beküldött adatszolgáltatások száma meghaladja az 540 milliót.

Az online számlaadatokból keletkezett adatvagyon hasznosítása egyedülálló módon teszi lehetővé a kockázatelemzési lehetőségek kibővülését, melynek eredményei a korábbinál hatékonyabb kiválasztást tesznek lehetővé. A beérkezett adatszolgáltatásokat ugyanis a NAV részben folyamatba épített módon (azonnal), részben pedig utólagos eljárások irányainak meghatározására használja. A folyamatba épített kockázatelemzés keretében a beérkező adatszolgáltatás egy paraméterezett szűrőn halad keresztül, amelyben előre meghatározott szempontok szerinti feltételvizsgálatok és összefüggés-elemzések zajlanak. Ezek eredményeként azonnal kiszűrhetők a problémás adatszolgáltatások, az azokat benyújtó adózók, de már ezen fázisban rámutathat a rendszer olyan hiányosságokra, amelyek gyorsan kijavíthatók a megfelelő fellépés hatására. Másrészről a kockázatelemzés alkalmas olyan jelentősebb összefüggésekre, kockázatokra is rávilágítani, ahol alaposabb, összetettebb intézkedések válhatnak szükségessé (például a benyújtott adatszolgáltatás alapján látókörbe kerül egy számlázási láncolat újonnan belépő szereplője).

[371] HORVÁTH Gábor: *Az online számlák adathasznosításának tapasztalatai*, SZAKma 2021/8. 12–13.

Mindezek mellett a rendszer adatai alkalmasak az adó- és vámkockázatot egyaránt mutató gazdasági folyamatok feltárására, az integrált hatósági fellépés támogatására is. Ennek során az import áruforgalom vizsgálata és a hozzá kapcsolódó számlázási gyakorlat összhangja értékelhető, de éppúgy láthatóvá válik az is, hogy a kiállított számlák közül melyek fizetési határideje nem járt még le, így egy esetleges biztosítási intézkedés esetén segíthetik a hatósági munkát. Mindemellett kiemelt kockázati területként kezeli az adóhatóság a foglalkoztatással kapcsolatos visszaélések felderítését és a jogszerűtlen foglalkoztatás elleni küzdelmet is. E tekintetben az egyéb adóhatósági rendszerek adatait kiválóan támogatják az online számlák adatai, hiszen azok alapján egy jelentős számú foglalkoztatotti „átjelentés" esetén a korábbi foglalkoztatási láncolat szereplői rövid időn belül beazonosíthatók. Ezután a korábbi haszonhúzók felé kiállított jelenbeli számlák alapján az új foglalkoztatási láncolat is feltárul a NAV kockázatelemzői előtt, megteremtve ezzel az azonnali fellépés, beavatkozás lehetőségét.

A számlák online beérkező adatai tehát jelentősen segítik az adóhatósági ellenőrzési tevékenységet, amely tetten érhető már az előkészületi, az ellenőrzésre történő felkészülési fázisban, amikor az adóellenőrök áttekinthetik az érintett adózó által és/vagy a vizsgált adózóra vonatkozóan kiállított számlák adatait. Ennek köszönhetően az ellenőrzés már felkészülten, az adózó gazdasági ügyleteinek ismeretében kezdődhet meg és folytatódhat le.

A Horváth Gábor által közzétett statisztikai adatok szerint[372] az Online Számla rendszer adatai alapján 2018.július 1. óta 44.700 jogkövetési vizsgálat mellett 5100 adóellenőrzést folytattak le a NAV ellenőrei, amelyek során összesen 90 milliárd forint nettó adókülönbözetet tártak fel. Az is látható, hogy az adatszolgáltatási kör bővülése ehhez is nagymértékben hozzájárult, hiszen a célzott kiválasztás egyre jobban támogatott lett. Ennek is köszönhető, hogy a fenti adatokból 2021. január-június hónapokban indított 5800 jogkövetési vizsgálat mellett 1100 adóellenőrzés során figyelemre méltó, 27 milliárd forint nettó adókülönbözet feltárására került sor. Kiemelést érdemel, hogy a jogkövetési vizsgálatok eredményeként az idén több mint 330 millió forint kötelezettségnövekedést is bevallottak az adózók.

[372] HORVÁTH (2021) *i.m.* 12–13.

X.4. Következtetések

Összességében elmondható, hogy az EKÁER, az online pénztárgép és az online számla egyaránt lehetőséget teremt arra, hogy az adózók gazdasági tevékenységéről már a bevallás benyújtása előtt, valós időben információkkal rendelkezzen az adóhatóság, és a tevékenységben rejlő kockázatokat elemezze, az esetleges adóelkerülő magatartásokat azonosítsa. Az elektronikus kereskedelmi tevékenységet végző adózók vonatkozásában a kockázatelemzési szakterület az online számla adatai alapján képes elemezni, hogy a számlázási láncolatokban az online áruházak beszerzései esetlegesen áfacsalásban érintett láncolat kapcsán jelennek-e meg. Az ismertetett, adóhatóság rendelkezésére álló eszközrendszer tehát jelentősen növeli a kockázatelemzési, illetve kiválasztási tevékenység hatékonyságát, tekintettel arra, hogy a számlaadatok ezáltal már teljeskörűen összevethetők az adóhatóság számára rendelkezésre álló kontrollinformációkkal.
Az elkövetési értékhatárok revíziójának igényére visszautalva, az ismertetett eszközrendszer hatékony és eredményes alkalmazása, kiegészítve az adóhatóság rendelkezésére álló szankciórendszerrel (adóbírság, jövedéki bírság, vámigazgatási bírság) korántsem jelentené azt, hogy egy újabb értékhatár emelés következtében a csekély tárgyi súlyú adóelkerülő magatartások kikerülnének a hatóság látóköréből és ellenőrzési tevékenységéből, pusztán differenciált, a jogsértés súlyához igazodó eljárást, jogkövetkezményt társít(hat) az adott cselekményhez a jogalkotó.

Ennek eredményeképpen – az ismertetett nemzetközi példáknak megfelelően – az „egyszerűbb” megítélésű, kisebb vagyoni hátrányt okozó adóelkerülő magatartásokkal szembeni fellépés az adóigazgatás rendelkezésére álló eszközökkel is hatékonyan biztosítható, míg a bonyolult, többszereplős (bűnszövetség, bűnszervezet), avagy jelentős károkozással járó bűncselekmények tényleges elkövetőinek felelősségre vonása a büntetőeljárás által biztosított különleges eszközrendszerrel biztosítható.

XI. ÖSSZEGZÉS

Értekezésem összegzéseként megkerülhetetlen Gál István professzor álláspontja[373], aki okkal teszi fel a kérdést tanulmányában: van-e létjogosultsága egyáltalán a büntetőjognak a gazdaságban. Nézete szerint el lehet képzelni egy jól működő gazdaságot büntetőjogi beavatkozás nélkül is, hiszen a közigazgatási jogi, az adójogi és egyéb büntetőjogon kívüli pénzbeli szankciók alkalmasak lehetnek a gazdaság védelmére, ha a következő két feltétel teljesül:
- konszolidált viszonyok közötti, magas erkölcsi nívójú üzleti kultúra és
- a kilátásba helyezett pénzbeli szankciók felső határának olyan meghatározása, hogy az többszöröse legyen az elkövető által elért vagy elérni kívánt illegális profitnak.
Álláspontja szerint ilyen körülmények között valójában szükség sem lenne gazdasági büntetőjogra, viszont napjainkban egyik feltétel sem teljesül, és reálisan is csak a második megváltozatásával számolhatunk a közeli jövőben. Következtetésével egyetértve tehát kimondható, hogy gazdasági büntetőjogra szükség van és szükség is lesz beláthatatlanul hosszú időtávban.

A pénzügyi büntetőjog gyakorlata alapvetően kiforrottnak tekinthető, jogirodalma meglehetősen széleskörű, azonban a gazdasági jelenségek, az igazgatási környezet, a mögöttes adójogi és vámjogi szabályozás változásai folyamatos kihívásokat teremtenek, mely különösen igaz a költségvetést károsító bűncselekményekre. A változó, megújuló környezethez igazodó jogalkotói és jogalkalmazói válaszok igénye ezáltal akár öröknek hitt dogmák újraértékelését is megkövetelheti, melynek szükségességét dolgozatom számos pontja is felveti.

A költségvetést károsító bűncselekmények jogi szabályozásának és joggyakorlatának áttekintése, valamint a jelenkor kihívásainak bemutatása ugyanis egyértelmű igazolását adják annak, mennyire dinamikusan változó, megújuló sajátos területről van szó, mely egyre kevésbé zárható kizárólagosan a szigorúan vett büntetőjog keretei közé. E megállapításom alapjául leginkább az szolgál, hogy talán az egész büntető

[373] GÁL István László: *A büntetőjog szerepe a gazdaságban, avagy megelőzhetők–e a brókerbotrányok büntetőjogi eszközökkel,* (2017) https://ujbtk.hu/prof-dr-gal-istvan-laszlo-a-buntetojog-szerepe-a-gazdasagban-avagy-megelozhetok-e-a-brokerbotranyok-buntetojogi-eszkozokkel/ (letöltés: 2021.október 02.).

törvénykönyvünk nem tartalmaz még egy olyan sajátos törvényi tényállást, melyet ilyen széleskörű igazgatási, adó- és vámjogi szabályozás tölt meg tartalommal és amely ennyire körülbástyázott igazgatási jogviszonyokkal. Ilyen környezetben viszont elengedhetetlen a büntetőjog keretein túlmutató komplex szemléletmódon alapuló megközelítés annak érdekében, hogy az egyes jogágak egymásra épülve, egymást kiegészítve tölthessék be valódi rendeltetésüket. Ezáltal a pénzügyi büntetőjog csak végső eszköz lehet, miként a büntetőjog is szubszidiárius jellegű jogág, azaz csak akkor alkalmazzuk a költségvetési bevételek védelme érdekében, ha a többi jogág szankciói várhatóan nem eredményeznék a kívánt hatást a költségvetés prudens működését tekintve.

Gál István felidézi[374] e vonatkozásban Földvári József professzor szavait, melynél talán gondolatmenetem lényege sem fogalmazható meg helyénvalóbban : *„A büntetőjog nem képes arra, hogy társadalmi problémákat oldjon meg. Tovább megyek: a büntetőjog önmagában arra sem alkalmas, hogy a büntetőjogi problémákat megoldja."*
A gyakran hangoztatott ultima ratio jellegét tehát a büntetőjog csak akkor teljesítheti be, ha a „jogrendszer egészének szankciós záróköve" szerepet betölti.[375]

Jelen megállapítások a költségvetési csalást érintően talán soha nem lehetnének aktuálisabbak, miután napjainkban egyre sürgetőbb igényként merül fel az egyéb, büntetőjogon kívüli jogszabályok által meghatározott szankciók és eszközrendszer összehangolása a büntetőjoggal. Értekezésemben ennek fényében mutattam rá olyan ellentmondásokra, melyek megvilágítják az egyes eljárások és szankciók össze nem hangolt voltából adódó anomáliákat, némileg vitathatóvá téve ezáltal azt a szemléletet, mely a büntetőjog „szigetszerűségét" helyezi előtérbe a komplex megközelítés és az összehangolt jogalkalmazás helyett.

---

[374] GÁL (2017) i.m.
[375] SZABÓ András ezt a gondolatot a 30/1992. (V. 26.) AB határozatban fejtette ki részletesebben: *„A büntetőjog a jogi felelősségi rendszerben az ultima ratio. Társadalmi rendeltetése, hogy a jogrendszer egészének szankciós záróköve legyen. A büntetőjogi szankció, a büntetés szerepe és rendeltetése, hogy a jogi és erkölcsi normák épségének fenntartása akkor, amikor már más jogágak szankciói nem segítenek. Az alkotmányos büntetőjogból fakadó tartalmi követelmény, hogy a törvényhozó a büntetendő magatartások körének meghatározásakor nem járhat el önkényesen. Valamely magatartás büntetendővé nyilvánításának szükségességét szigorú mércével kell megítélni: a különböző életviszonyok, erkölcsi és jogi normák védelmében az emberi jogokat és szabadságokat szükségképpen korlátozó büntetőjogi eszközrendszert csak a feltétlenül szükséges esetben és arányos mértékben indokolt igénybe venni, akkor, ha az alkotmányos vagy az Alkotmányra visszavezethető állami, társadalmi, gazdasági célok, értékek megóvása más módon nem lehetséges"*.

Értekezésemben mindezen túlmenően törekedtem a gyakorlatot alapjaiban formálni kívánó, de korántsem egységes jogi álláspontok megjelenítésére, rámutatva ezáltal arra, hogy a felmerülő kérdések – a költségvetési csalás tényállásának sajátos jellemzői okán – számos esetben nem válaszolhatók meg kizárólagosan hagyományos dogmatikai megközelítéssel. Az általam bemutatott esetkörök[376] ugyanis érzékelhetővé teszik e konzervatív szemlélet ellentmondásait, melynek eredménye esetenként bizonytalankodó jogalkalmazásban, egyedi értelmezésekben és csak az adott ügyben érvényesíthető jogi megoldásokban jelenik meg.

E megállapítások annak tükrében érdemelnek különösebb figyelmet, hogy a Btk. 2012. január 1. napjával létrehozott tényállásainak tartalma, tehát a törvényszöveg az elmúlt évtizedben gyakorlatilag nem változott[377], viszont az értelmezések és megközelítések az eltelt időszakban időnként egymásnak és ömaguknak is ellenmondóan módosultak.

A disszertáció nyilvánvaló célja tehát, hogy tudományos igényességgel mutassa be egy olyan sajátos bűncselekményi kör dogmatikai hátterét és speciális jellemzőit, melyek a mai napig is nyitott, megválaszolandó kérdéseket hordoznak magukban, folyamatos kihívásokat keletkeztetve ezáltal a gyakorlat számára.

Szándékaim szerint értekezésem eredményeként igazolást nyert hipotézisem is, miszerint a költségvetést károsító bűncselekmények ellen eredményesen fellépni kizárólag komplex szemlélettel, a rendelkezésre álló büntetőjogi és igazgatási eszközrendszer összehangolásával, egymásra épülő koherens alkalmazásával és a tényállásokat kitöltő háttérjogszabályok magas szintű ismeretével lehetséges. Mindehhez azonban elengedhetetlen a pénzügyi anyagi büntetőjogot – annak büntetőjogon kívüli környezetével és háttérjogával – egyfajta dimenzióban elhelyezni a „szigetszerűség” helyett, ahol az újszerű megközelítés, illetve a rendszerszintű gondolkodás alapjaiban járulhat hozzá a költségvetési bevételek hatékony büntetőjogi védelméhez.

Összegzésem zárásaként pedig ezúton fejezem ki abbéli reményem, hogy értekezésem a jogalkalmazás, a tudományos élet, valamint egyes de lege ferenda vonatkozásokban akár a jogalkotás számára is szolgálhatott néhány újszerű, mégis megfontolandó gondolattal.

---

[376] Többek között a kétszeres értékelés tilalma, a törvényi egység, az egyes részcselekmények értékhatára, a részcselekmények elévülése, az igazgatási jogviszonyokkal való kapcsolatrendszer, a részesi felelősség limitálásának kérdéskörét érintően.

[377] A törvényszöveget érintő kisebb módosítások a korlátlan enyhítést érintően, valamint a Btk. 396. § (2) bekezdésének hatályon kívül helyezésével az értékhatár módosítása említhető e körben.

XII. FORRÁSOK JEGYZÉKE

1. Felhasznált irodalom

1) AMBERG Erzsébet: A büntetőjogi felelősség helye és ultima ratio szerepe a felelősségi alakzatok rendszerében, Doktori értekezés, 2020.

2) AMBRUS István: *Egység és halmazat - régi dogmatikai kérdés új megközelítésben,* Szegedi Tudományegyetem Állam– és Jogtudományi Kar 2014.

3) AMBRUS István: *A bűncselekményi egység és halmazat,* In: HOLLÁN Miklós - BARABÁS Tünde (szerk.) *A Negyedik Magyar Büntetőkódex - régi és újabb vitakérdései,* MTA Társadalomtudományi Kutatóközpont - Országos Kriminológiai Intézet 2017., 53-72.

4) AMBRUS István: *Még egyszer a folytatólagos bűncselekményről* Jogelméleti Szemle 2018/4., 3-14.

5) ALSTADSAETER Annette - JOHANNESEN Niels - ZUCMAN Gabriel: *Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality* Journal of Public Economics Volume 162, June 2018., 89-100.

6) ANGYAL Pál: *Az adócsalás* Athenaeum Irodalmi és Nyomdai Részvénytársaság Budapest , 1930.

7) ARNOLD Mihály: *Ma már holnap van, A magyar gazdaság és a Vám- és Pénzügyőrség* VIVA Média 2002.

8) BALLÁNÉ, SZENTPÁLI Edit: *A megtévesztő magatartás sajátosságai a költségvetési csalásban,* Doktori értekezés, 2020.

9) BARKASZI Attila: *Jogalkalmazói jogalkotás(?) a költségvetési csalás tényállása körében* Büntetőjogi Szemle 2017/2., 35-37.

10) BEÉR János - CSIZMADIA Andor: *Történelmünk a jogalkotás tükrében. Sarkalatos honi törvényeinkből. 1000-1949.* Gondolat kiadó, Budapest, 1966.

11) BÉRCES Viktor: *A rábírás mint elkövetési magatartás értelmezésének kérdései részesség, illetőleg öngyilkosságban közreműködés esetén* Jogelméleti Szemle 2015/1., 2-12.

12) CSIK Attila: *Az áfa adónemre elkövetett adócsalás és csalás az ítélkezési gyakorlatban,* In: JUNGI Eszter (szerk.) *Büntetőjogi Tanulmányok* IX. MTA Veszprémi Területi Bizottsága, Veszprém 2008., 239-289.

13) COBHAM Alex - JANSKÝ Petr: *Global distribution of revenue loss from tax avoidance Re-estimation and country results,* WIDER Working Paper 2017/55.

14) CZENE-POLGÁR Viktória: *Pénzügyi bűncselekmények megítélése és felderítése 1945–1956 között*, Doktori értekezés, 2020.

15) CSÁK Zsolt: *Orgazdaság* In: POLT Péter (főszerk.): *Új Btk. Kommentár,* Nemzeti Közszolgálati és Tankönyv Kiadó, Budapest, 2013., 7. kötet, 141–150.

16) ELEK Balázs: *A csalás és az adócsalás elhatárolásának egyes elméleti és gyakorlati kérdései,* In: GÖRGÉNYI Ilona - HORVÁTH M. Tamás - SZABÓ Béla -VÁRNAY Ernő (szerk.) Collectio Iuridica Universitatis Debrecensiensis, Dela Kft, Debrecen, 2005, 9-29.

17) ELEK Balázs: *A közigazgatási eljárás - büntetőeljárás viszonya a ne bis in idem elvének tükrében* JURA 22. évfolyam, 2016/2., 229-239.

18) FÁZSI László: *Egy „helytelen" törvényi tényállás az új Büntető törvénykönyv rendszerében*. Büntetőjogi Szemle, 2012/3., 6-11.

19) FÜLÖP Ádám Máté - RIMÓCZY István : *A jövedéki bűnözés és a pénzmosás kapcsolata a kábítószer-büntetőjog tükrében,* Ügyészek Lapja 2021/3., 5-20.

20) GÁCSI Anett Erzsébet - NEPARÁCZKI Anna: *Küzdelem a költségvetés örök űrje ellen: munkajogi és szociális jogi vonatkozású bűncselekmények egykor és most.* In: HOMOKI-Nagy Mária (főszerk.): FORUM Publicationes Doctorandorum Juridicorum. Acta Universitas Szegediensis. II. évfolyam. Szeged, 2012., 65-66.

21) GELÁNYI Anikó: *A költségvetési csalás* In: DERES Petronella - HARANGOZÓ Attila (szerk.) *Büntetőjog II. Különös rész*, Patrocinium Kiadó, Budapest, 2016., 524-532.

22) GELLÉR Balázs: *Bűncselekményi egység és többség* In: BUSCH Béla (szerk.) *Büntetőjog I.; Általános rész; A 2012. évi C. törvény alapján,* HVG–ORAC, Budapest 2012., 358-368.

23) GRAVELLE J.G.: *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion,* Congressional Research Service (CRS), CRS Report for Congress, 3 September 2010.

24) GULA József: *Gazdasági bűntett-csőd,* In: FARKAS Ákos - GÖRGÉNYI Ilona - LÉVAI Miklós (szerk.) *Ünnepi tanulmányok II., Horváth Tibor professzor 70. születésnapjára*, Bíbor Kiadó, Miskolc, 1997., 37-54.

25) GULA József *Költségvetési csalás* In: HORVÁTH Tibor - LÉVAY Miklós (szerk.) *Magyar büntetőjog Különös rész,*Wolters Kluwer-CompLex, Budapest, 2013.

26) HALÁSZ Zsolt*: I. fejezet: Az állami pénzügyek rendszere különös tekintettel az adózás rendszerére* In: HALUSTYIK Anna (szerk.) *Pénzügyi jog I.* Budapest, Szent István Társulat, 2006., 19-66.

27) HÁGER Tamás: *A költségvetési csalás pénzügyi, anyagi jogi és bizonyítási alapjai, különös tekintettel a terhelt vallomására* Jogelméleti szemle 2014/1., 20-37.

28) HORVÁTH Gábor: *Az online számlák adathasznosításának tapasztalatai* SZAKma 2021/8., 12-13.

29) HUSVÉTH András: *Az új gazdasági mechanizmus bevezetése Hajdúnánáson az MSZMP iratainak tükrében* Új Nézőpont 3. évfolyam 1. szám 2016., 5-22.

30) JACSÓ Judit: *Az adócsalás elleni büntetőjogi fellépés aktuális tendenciái az Európai Unióban – különös tekintettel a német, az osztrák és a magyar szabályozásra* In: INZELT Éva (szerk.) *Kriminológiai Közlemények 75. Válogatás a 2014-ben és 2015-ben tartott tudományos rendezvények előadásaiból*, Magyar Kriminológiai Társaság, Budapest, 2015., 176-201.

31) JACSÓ Judit: *A költségvetési csalás* In: HOLLÁN Miklós - BARABÁS Tünde (szerk.) *A Negyedik Magyar Büntetőkódex- régi és újabb vitakérdései,* MTA Társadalomtudományi Kutatóközpont - Országos Kriminológiai Intézet 2017., 267-296.

32) JACSÓ Judit*: Az adócsalás szabályozása a német és az osztrák jogban* In: DOMOKOS Andrea (szerk.) *Az új büntetőeljárási törvény és a gazdasági bűnözés kapcsolata,* Károli Gáspár Református Egyetem, Állam-és Jogtudományi Kar, Budapest, 2019., 77-97.

33) JÁVORSZKI Tamás: *Az adócsalás törvényi tényállásának története*, Belügyi szemle, 2005/4., 88-93.

34) KARSAI Krisztina: *Az ultima ration elvről - másképpen*, In: JUHÁSZ Zsuzsanna - NAGY Ferenc - FANTOLY Zsanett (szerk.), *Sapienti sat: Ünnepi kötet Dr. Cséka Ervin professzor 90. születésnapjára,* Szegedi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar 2012., 253-260.

35) KARSAI Krisztina: *A költségvetést károsító bűncselekmények (Btk. XXXIX. fejezet)* In: KARSAI Krisztina - SZOMORA Zsolt - VIDA Mihály (szerk.*) Anyagi büntetőjog. Különös rész II.,* Iurisperitus Bt., Szeged, 2013., 253-260.

36) KARSAI Krisztina: *XXXIX*. Fejezet *A költségvetést károsító bűncselekmények* In: KARSAI Krisztina (szerk.) *Nagykommentár a Büntető Törvénykönyvhöz,* Wolters Kluwer Hungary, Budapest, 2019., 919-931.

37) KMETY Károly: *A magyar pénzügyi jog kézikönyve* Politzer Zsigmond és Fia kiadása, Budapest, 1902.

38) KONDOROSI András: *Egyes kiemelkedő jelentőségű gazdasági bűncselekmények dogmatikai és eljárásjogi megközelítésben* Doktori Értekezés 2019.

39) KÓNYA István*: A büntetőjogi felelősség III. fejezet* In: KÓNYA István (szerk.) *Magyar Büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára*) HVG-ORAC, Budapest, 2015., 14-92.

40) KÖCSKY Rudolf : *EKÁER tapasztalatok az utólagos ellenőrzési szakterület szemével* ADÓVILÁG XXIII. évfolyam 2019/04., 40-45.

41) LENGYEL Tibor: *Az Európai Unió Bíróságának gyakorlata, valamint hazai szabályozásunk ellentmondásai a ne bis in idem elv érvényesülésének tekintetében,* Belügyi Szemle 2019/3., 58-75.

42) LENGYEL Tibor: *„Adócsaló orgazda"(?) avagy a költségvetési csalás és orgazdaság elhatárolási kérdései* Magyar Rendészet 2020/1., 77-92.

43) LENGYEL Tibor: *A ne bis in idem elv gyakorlati érvényesülésének korlátai Magyarországon az igazgatási és a büntetőjogi szankciók tükrében,* Belügyi Szemle 2020/5., 53-70.

44) LENGYEL Tibor: *Törvényi egység a költségvetési csalásban és annak érvényesülési lehetőségei a gyakorlatban* Magyar Rendészet 2021/2., 29-46.

45) LENGYEL Tibor: *A pénzmosás és költségvetési csalás elhatárolási kérdései adózatlan jövedéki termékek tekintetében* Belügyi Szemle 2021/9., 1511-1527.

46) MADAI Sándor: *Gondolatok az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértéséről*, Rendészeti Szemle, 2010/2., 87-103.

47) MADAI Sándor: *A csalás büntetőjogi értékelése*, HVG-ORAC, Budapest, 2011.

48) MADAI Sándor *Hazai szabályozás és az európai unió pénzügyi érdekei* In: HORVÁTH M. Tamás-BARTHA Ildikó-VARGA JUDIT (szerk.), *Honnan hová? A közpénzek védelméről* Debreceni Egyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Debrecen, 2017., 271-293.

49) MADAI Sándor *Nem csalás, de ámítás? Dogmatikai megjegyzések a PIF Irányelvhez* Miskolci Jogi Szemle 14. évfolyam 2. különszám 2. kötet 2019., 131-140.

50) MAGYAR-ÁHEL Eszter: *Áfacsalások az Európai Unióban*. In: SZABÓ Andrea (szerk.) *Pénzügyi nyomozói kézikönyv*. Budapest, Dialóg Campus, 2018., 123-136.

51) MÉSZÁROS Ádám: *A részesség járulékosságának és a részesek büntetésének törvényi szabályozásáról de lege ferenda,* Büntetőjogi kodifikáció 2003/4., 28-33.

52) MISKOLCZI Barna: Költségvetési csalás. In: POLT Péter (főszerk.) *Új Btk. Kommentár* Nemzeti Közszolgálati és Tankönyv Kiadó, Budapest, 2013., 8. kötet, 13-39.

53) MISKOLCZI Barna: *XXXIX. Fejezet A költségvetést károsító bűncselekmények* In: POLT Péter (főszerk.) *A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény Nagykommentárja* OPTEN Informatikai Kft.Budapest, 2016., 1322-1351.

54) MISKOLCZI Barna : *Az európai büntetőjog alternatív értelmezése – büntetőjogi védelem az EU érdekeit sértő csalás ellen*. PhD értekezés, Pécs, 2018.

55) MOLNÁR Erzsébet *A gazdálkodó szervezet vezetőjének speciális büntetőjogi felelőssége* Iurisperitus Kiadó Szeged, 2020.

56) MOLNÁR Gábor Miklós: *Gazdasági bűncselekmények* HVG-ORAC, Budapest 2009.

57) MOLNÁR Gábor Miklós: *Tisztázatlan gazdasági élet - piacgazdaság - gazdasági bűncselekmények* X. Magyar Jogászgyűlés Balatonalmádi 2010. június 10-12. MJE Budapest, 2010.

58) MOLNÁR Gábor Miklós: *Az adócsalás,* Doktori értekezés, 2011.

59) MOLNÁR Gábor Miklós: *A költségvetést károsító bűncselekmények. XXXIX. fejezet*, In: BUSCH Béla (szerk.) *Büntetőjog II. Különös Rész. A 2012. C. törvény alapján,* HVG-ORAC, Budapest, 2012., 681-702.

60) MOLNÁR Gábor Miklós (2015a): *A költségvetést károsító bűncselekmények*. In: BUSCH Béla (szerk.) *Büntetőjog II. Különös Rész a 2012. évi C. törvény* negyedik, hatályosított kiadás HVG-ORAC, Budapest, 2015., 747-769.

61) MOLNÁR Gábor Miklós (2015b): *XXXIX. Fejezet A költségvetést károsító bűncselekmények* In: KÓNYA István (szerk.) *Magyar Büntetőjog. Kommentár a gyakorlat számára* harmadik kiadás HVG-ORAC, Budapest, 2015., 1496–1604.

62) MOLNÁR Gábor Miklós: *Az adóigazgatási és büntetőeljárás kapcsolata* In: DOMOKOS Andrea (szerk.) *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata*, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kara, Budapest, 2017., 26-51.

63) NAGY Ferenc: *A magyar büntetőjog általános része,* Második, átdolgozott kiadás, HVG-ORAC, Budapest., 2010.

64) NAGY Ferenc: *Az állami büntetőhatalom korlátozása ellen ható tendenciák a büntetőjogban*, Állam- és Jogtudomány, 2018/1., 78-92.

65) PALLAGI Anikó: *A bűncselekmények minősítésének alapkérdései a joggyakorlatban, különös tekintettel a halmazatokra,* In: POLT Péter - PALLAGI Anikó - SCHUBAUER László (szerk.) *Büntetőjog a gyakorlatban* Dialóg Campus, Budapest, 2020., 81-128.

66) POLT Péter (2019a): *Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelmére vonatkozó magyar szabályozás, a költségvetési csalás elleni fellépés az ügyészség gyakorlatában*, In: FARKAS Ákos – DANNECKER Gerhard - JACSÓ Judit (szerk.) *Az Európai Unió pénzügyi érdekei védelmének büntetőjogi aspektusai, különös tekintettel az adócsalás, a korrupció, a pénzmosás és a büntetőjogi compliance nemzeti szabályozására, valamint a kiberbűnözésre*, Wolters Kluwer, Budapest, 2019., 148-157.

67) POLT Péter (2019b): *A költségvetés büntetőjogi védelmének egyes elméleti és gyakorlati kérdései - Hazai gyakorlat és uniós mechanizmusok,* Dialóg Campus, Budapest, 2019.

68) ROMSICS Ignác: Magyarország története a XX. században, Negyedik, javított kiadás Osiris Kiadó, 2010.

69) SCHMIDT Péter: *A költségvetési csalás jelenlegi minősítési, elhatárolási kérdései és bírói gyakorlata* Büntetőjogi Szemle 2017/2. 104-115.

70) SZABÓ Andrea: *A Magyar Királyi Pénzügyőrség rangrendszere 1867-1947.* Rendvédelem-történeti Füzetek (54) Szemere Bertalan Magyar Rendvédelem-történeti Tudományos Társaság, Budapest, 2017., 107-126.

71) SZABÓ Ildikó: *A technológiai fejlődés hatásai az adóigazgatási eljárás vonatkozásában avagy a szolgáltató adóhatósági tevékenység megalapozása,* Iustum Aequum Salutare XVI. 2020/4., 69-88.

72) SZILOVICS Csaba: *Csalás és jogkövetés az adójogban,* Doktori mestermunkák Gondolat Kiadó, 2003.

73) SZILOVICS Csaba - TAKÁCS István: *Néhány gondolat az adócsalásról és az adócsalás hazai szabályozásáról* Belügyi Szemle. 2003/9., 99-113.

74) SZILOVICS Csaba**:** *Az adócsalás elleni küzdelem új eszközéről,* Büntetőjogi szemle 2019/1., 102-107.

75) TÓTH Mihály: *Gazdasági bűnözés és bűncselekmények,* KJK-KERSZÖV Jogi és Üzleti Kiadó Kft, Budapest, 2000.

76) TÓTH Mihály *XXXIX. Fejezet: A költségvetést károsító bűncselekmények* In: TÓTH Mihály - NAGY Zoltán (szerk.) *Magyar büntetőjog. Különös rész,* Osiris Kiadó, Budapest, 2014., 506–514.

77) TÓTH Mihály: *Működik-e a költségvetési csalás olvasztótégelye?* In: DOMOKOS Andrea (szerk.) *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata*, Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kara 2017., 9-25.

78) TÓTH Mihály *Az adócsalás elkerülésének hamis mítoszai* , Miskolci Jogi Szemle 14. évfolyam 2. különszám 2. kötet 2019. 417-426.

79) UDVARHELYI Bence: *Az uniós költségvetést sértő bűncselekmények elleni fellépés aktuális eredményei az uniós és a magyar jogban*, Ügyészségi Szemle 2019/1. 6-23.

80) VIRÁG György: *A csalás jogtörténetének vázlata, Kriminológiai és Kriminalisztikai Tanulmányok* XXIV. Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó Budapest, 1987.

81) VANKÓ László *Az adózás kriminalizálása és annak aktualitásai* In: DOMOKOS Andrea (szerk.) *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata,* Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kara 2017., 73-80.

82) VOGEL Klaus: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, London 1997., Article 1., 116-117.

83) WIENER A. Imre: *Gazdasági bűncselekmények*, Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1986.

Egyéb:

84) FIOD The special investigation service of the Ministry of Finance (2019.10.07.)

85) Pénzügyi nyomozás a Nemzeti Adó- és Vámhivatalnál (kiadja a Nemzeti Adó- és Vámhivatal), 2018.

86) NAV évkönyv: *Tények, információk a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szervezetéről és annak 2020-as tevékenységéről*, 2021.

87) A 140 éves Vám- és Pénzügyőrség Emlékalbuma In: BALASKA Andrea-KISS Attila (szerk.) VIVA Média, Budapest, 2007.

2. Felhasznált internetes források

1) Állami Számvevőszék Elemzése: *Az általános forgalmi adó csökkentés hatásai a fenntartható kifehérítés folyamatára* (2019) https://www.asz.hu/storage/files/files/elemzesek/2019/afa_20191206.pdf?ctid=1271

2) Az Állami Számvevőszék Elemzése: *A digitális eszközök adózásban történő alkalmazása* (2021) https://www.asz.hu/storage/files/files/elemzesek/2021/digitalis_adozas_20210202.pdf?ctid=1259

3) BARKASZI Attila: *A költségvetési csalás „egységének" dogmatikai alapja, avagy az összefoglalt bűncselekmény (delictum complexum) és az érték-egybefoglalás problematikája* (2018) https://ujbtk.hu/dr-barkaszi-a-koltsegvetesi-csalas-egysegenek-dogmatikai-alapja-avagy-az-osszefoglalt-buncselekmeny-delictum-complexum-es-az-ertek-egybefoglalas-problematikaja/

4) BEBES Zoltán *Az adócsalás és az adóra elkövetett csalás elhatárolása, avagy kötekedés az 1/2006 BJE-al*, Jogi Fórum http://www.jogiforum.hu/files/publikaciok/bebes_zoltan-az_adocsalas_es_az_adora_elkovetett_csalas_elhatarolasa%5Bjogi_forum%5D.pdf.

5) CSIPKÉS Margit - SZVÁRA Máté -NAGY Lajos: *Magyarország Dohányvertikumának Bemutatása Az Elmúlt 10 Évben* Jorunal of Central European Green Innovation, 2017, 80-103. https://ageconsearch.umn.edu/record/266485/

6) GÁL István László: *A büntetőjog szerepe a gazdaságban, avagy megelőzhetők–e a brókerbotrányok büntetőjogi eszközökkel,* (2017) https://ujbtk.hu/prof-dr-gal-istvan-laszlo-a-buntetojog-szerepe-a-gazdasagban-avagy-megelozhetok-e-a-brokerbotranyok-buntetojogi-eszkozokkel/

7) HEIRICH György : *Adótervezés, adókockázat és a kettős adóztatási egyezmények Esettanulmány* https://docplayer.hu/20744591-Adotervezes-adokockazat-es-a-kettos-adoztatasi-egyezmenyek-Esettanulmany.html

8) JANDÓ Zoltán : *K. Ferenc milliárdos átlátszó módon nem fizetett adót, mégsem volt könnyű észrevenni* https://g7.hu/vallalat/20200928/k-ferenc-milliardos-atlatszoan-csalta-az-adot-megsem-volt-konnyu-eszrevenni/

9) JANDÓ Zoltán : *A panellakó magyar milliárdos, aki bagóért megvált szinte a teljes vagyonától* https://g7.hu/vallalat/20201006/a-panellako-magyar-milliardos-aki-bagoert-megvalt-szinte-a-teljes-vagyonatol/

10) Jogászvilág: *Adómentes élet az Egyesült Arab Emirátusokban* https://jogaszvilag.hu/vilagjogasz/adomentes-elet-az-egyesult-arab-emiratusokban/

11.) JUHÁSZ István: *Az adózás története (jegyzet):* http://5mp.eu/fajlok/msc/adotortenelem_2_www.5mp.eu_.pdf

12) JUHÁSZ István: *Adórendszert váltott Károly Róbert* https://ado.hu/rovatok/ado/adorendszert-valtott-karoly-robert

13) JUHÁSZ István: *Kemény adóemelést hozott a szabadságharc bukása* https://ado.hu/rovatok/ado/kemeny-adoemelest-hozott-a-szabadsagharc-bukasa

14) Láris Lilliána: *Új irányok a kétszeres értékelés tilalma értelmezésében*, Ügyészek lapja 2018/6. http://ugyeszeklapja.hu/?p=2296

15) LOVICS Gábor (KSH) – SZŐKE Katalin (MNB) – TÓTH G. Csaba (MNB) – VÁN Bálint (PM) : *Megugrott a kis cégek bejelentett forgalma az online pénztárgépektől* Magyar Nemzeti Bank (2019) https://www.mnb.hu/letoltes/megugrott-a-kis-cegek-bejelentett-forgalma-az-online-penztargepektol.pdf

16) MOCSÁRY Eszter: *Gondolatok a tettesség-részesség gyakorlati megítéléséhez* Debreceni Törvényszék https://debrecenitorvenyszek.birosag.hu/20150907/gondolatok-tettesseg-reszesseg-gyakorlati-megitelesehez

17) PM Tájékoztató A határon átnyúló konstrukciókra vonatkozó adatszolgáltatási szabályokról (DAC6) https://cdn.kormany.hu/uploads/sheets/8/86/860/86079bbdc998887093d10be76e13a2e.pdf.

18) The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of COVID-19 November 2020 https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf.

19) SHAXON Nicholas: *Tackling Tax Havens* Finance & Development, september 2019. https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/2019/09/tackling-global-tax-havens-shaxon.html

20) VÁMOSI-Nagy Szabolcs: *A vagyonadó kálváriája, avagy mire számíthatnak a vagyonosok?*https://adozona.hu/archive/20090617_vagyonado_vizijarmuado_adotortenelem

3. Az Európai Unió szabályozó eszközei, intézményi jelentései és jogesetei

1) Az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai Egyezmény https://www.echr.coe.int/documents/convention_hun.pdf.

2) A Schengeni Egyezmény https://eur-lex.europa.eu/collection/eu-law/treaties/treaties-other.html?locale=hu

3) Az Európai Unió Alapjogi Chartája [HL C 303, 2007.12.14., 1-16.]

4) 2006/112/EK irányelv – az EU közös hozzáadottértékadó-rendszere [HL L 347, 2006.12.11.]

5) A Tanács 282/2011/EU Végrehajtási Rendelete a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról [HL L 77, 2011.03.23., 1-22.]

6) A Tanács (EU) 2016/1164 irányelve (2016. július 12.) a belső piac működését közvetlenül érintő adókikerülési gyakorlatok elleni szabályok megállapításáról, [HL L 193, 2016.7.19, 1-14.]

7) Az Európai Parlament és a Tanács 2017. július 5-i (EU) 2017/1371 irányelve az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről [HL L 198, 2017.07.28., 29-41.]

8) A Tanács (EU) 2017/1939 rendelete (2017. október 12.) az Európai Ügyészség létrehozására vonatkozó megerősített együttműködés bevezetéséről [HL L 283., 2017.10.31.]

9) A Tanács (EU) 2018/822 IRÁNYELVE (2018. május 25.) a 2011/16/EU irányelvnek az adatszolgáltatási kötelezettség alá tartozó, határokon átnyúló konstrukciókkal kapcsolatosan az adózás területére vonatkozó kötelező automatikus információcsere tekintetében történő módosításáról [HL L 139, 2018.06.05.]

10) A Tanács (EU, Euratom) 2020/2053 Határozata az Európai Unió saját forrásainak rendszeréről és a 2014/335/EU, Euratom határozat hatályon kívül helyezéséről [HL L 424, 2020.12.15., 1-10.]

11) A Tanács (EU, EURATOM) 2020/2093 Rendelete (2020. december 17.) a 2021–2027-es időszakra vonatkozó többéves pénzügyi keretről [HL L 433I, 2020.12.22., 11-22.]

12) A Bizottság közleménye a Tanács, az Európai Parlament valamint a Gazdasági és Szociális Bizottság számára a visszaélések elleni szabályok végrehajtása a közvetlen adók

területén – az Európai Unión belül és a harmadik országok felé irányuló kapcsolatokban [COM (2007) 785 final] http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:en:PDF

13) A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek és a Tanácsnak az adócsalás és az adókijátszás elleni küzdelem megerősítésének konkrét módjairól, beleértve a harmadik országokat is, [COM (2012) 351 final] https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0351:FIN:EN:PDF

14) A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és a Számvevőszéknek – Az Európai Unió Összevont éves beszámolója– 2019–es pénzügyi év [COM (2020) 288 final] https://eur-lex.europa.eu/legal-ontent/HU/TXT/?qid=1596101705913&uri=CELEX:52020DC0288

15) A Bizottság 2020 szeptemberében közzétett jelentése az uniós tagállamok 2018 évi héabevétel-kieséséről https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/hu/IP_20_1579

16) Az Európai Parlament Költségvetési Ellenőrző Bizottságának 2021. június 21. napján közzétett jelentése az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelméről – Csalás elleni küzdelem – 2019. évi éves jelentés (2020/2246(INI)) https://oeil.secure.europarl.europa.eu/oeil/popups/ficheprocedure.do?lang=en&reference=2020/2246(INI)

17) Emberi Jogok Európai Bíróságának ítélete (1976. június 8.) Engel és társai kontra Hollandia, (5100/71.; 5101/71.; 5102/71.; 5354/72.; 5370/72. sz. kereset) https://curia.europa.eu/juris/document/document_print.jsf;jsessionid=4BEEB79091EEF6BA4974F30F1810C59E?docid=116723&text=&dir=&doclang=HU&part=1&occ=first&mode=DOC&pageIndex=0&cid=8745300

18) Az Európai Unió Bíróságának C-489/10. ügyben hozott ítélete: Łukasz Marcin Bonda. A Sąd Najwyższy (Lengyelország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem https://eur-lex.europa.eu/legal-content/hu/TXT/?uri=CELEX:62010CJ0489

19) Az Európai Unió Bíróságának C-617/10. ügyben hozott ítélete: Åklagaren kontra Hans Åkerberg Fransson. A Haparanda tingsrätt [Svédország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem. https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A62010CJ0617

20) Az Európai Unió Bíróságának C-217/15. és C-350/15. sz. egyesített ügyek ítélete Massimo Orsi et Luciano Baldetti elleni büntetőeljárás.
A Tribunale di Santa Maria Capua Vetere (Olaszország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelmek
https://eur-lex.europa.eu/legal-content/hu/TXT/?uri=CELEX:62015CJ0217

21) Emberi Jogok Európai Bíróságának ítélete (2016. november 15.) A és B kontra Norvégia (24130/11 ; 29758/11 számú ügy)
https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-168972%22]}

22) Az Európai Unió Bíróságának C-524/15. ügyben hozott ítélete: Luca Menci elleni büntetőeljárás. A Tribunale di Bergamo (Olaszország) által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem https://eur-lex.europa.eu/legal-content/hu/TXT/?uri=CELEX:62015CC0524

23) Az Európai Unió Bíróságának C-610/19. ügyben hozott végzése: Vikingo Fővállalkozó Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX%3A62019CO0610

24) Az Európai Unió Bíróságának C-611/19. ügyben hozott végzése: Crewprint Kft. kontra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága EUR-Lex - 62019CO0611 - EN - EUR-Lex (europa.eu)

3. Felhasznált magyar jogszabályok

1883. évi XLIV. törvény a közadók kezeléséről
1920. évi XXXII. törvényczikk az államkincstár megkárosítására irányuló bűntettekről és vétségekről
1924. évi XIX. törvényczikk a vámjog szabályozásáról
1950. évi 47. törvényerejű rendelet a pénzügyi bűncselekményekről
65/1951. (III.10.) MT. rendelet a dohányjövedék újraszabályozásáról
66/1951. (III.10.) MT. rendelet a szeszjövedék újraszabályozásáról
1959. évi 18. számú törvényerejű rendelet az adócsalás bűntettéről és a pénzügyi szabálysértésre vonatkozó rendelkezések módosításáról
1961. évi V. törvény a Magyar Népköztársaság Büntető Törvénykönyve
1968. évi I. törvény a Szabálysértésekről
1978. évi IV. törvény a Büntető Törvénykönyvről
1987. évi V. törvény az általános forgalmi adóról
1988. évi IX. törvény a vállalkozási nyereségadóról
1990. évi XCI. törvény az adózás rendjéről
1991. évi XLIX. törvény A csődeljárásról és a felszámolási eljárásról
1991. évi LXXXVI. törvény a társasági adóról
1991. évi LXXVIII. törvény a fogyasztási adóról és a fogyasztói árkiegészítésről
1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról
1995. évi C. törvény a vámjogról, a vámeljárásról, valamint a vámigazgatásról
1997. évi LXXXI. törvény a társadalombiztosítási nyugellátásról
1997. évi CIII. törvény a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól
1999. évi LXIX. törvény a szabálysértésekről
2001. évi CIV. törvény a jogi személlyel szemben alkalmazható büntetőjogi intézkedésekről
2003. évi CXXVII. törvény a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól
2007. évi CXXVII. törvény általános forgalmi adóról
2010. évi CXXII. törvény a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról
2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról
2012. évi II. törvény a szabálysértésekről

2012. évi C. törvény a Büntető Törvénykönyvről
2013. évi XXXVII. törvény az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közigazgatási együttműködés egyes szabályairól
2016. évi LXVIII. törvény a Jövedéki adóról
45/2016. (XI. 29.) NGM rendelet a jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásáról
2016. évi CL. törvény az általános közigazgatási rendtartásról
2017. évi XC. törvény a büntetőeljárásról
2017. évi CXXV. törvény a közigazgatási szabályszegések szankcióiról
2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről
2017. évi CLII. törvény Az uniós vámjog végrehajtásáról
2019. évi CXVI. törvény Az egyes eljárások egyszerűsítése és elektronizálása érdekében szükséges törvénymódosításokról

4. Felhasznált külföldi jogszabályok

Belga Jövedelemadó Törvény (Belgian Income TaxCode 1992) https://finance.belgium.be/sites/default/files/Statistieken_SD/FM_MF_TS_StM/TS2021_V01_entire.pdf

Általános holland adótörvény (Algemene wet inzake rijksbelastingen) https://wetten.overheid.nl/BWBR0002320/2022-01-01

Útmutató az adó-, vám- és kedvezménysértések bejelentéséhez és kezeléséhez (AAFD irányelvek) Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten 24 juni 2011, nr. DGB2011/4014, Stcrt. nr. 11782 (Richtlijnen AAFD) https://wetten.overheid.nl/BWBR0030272/2011-07-01 /Hollandia/

Jegyzőkönyv az adóbűncselekmények és jogsértések bejelentéséről és rendezéséről a vámok és kedvezmények területén (AAFD jegyzőkönyv) Formeel recht. Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten en delicten op het gebied van douane en toeslagen (Protocol AAFD) *Protocol AAFD, nr. BLKB/2015/572M* https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2015-17271.html /Hollandia/

Lengyel Pénzügyi Büntető Törvénykönyv (Fiscal Penal Code Act of September 10, 1999) https://www.global-regulation.com/translation/poland/2986140/the-act-of-10-september-1999%252c-the-criminal-code%252c-the-tax.html

2000. évi 74. törvényerejű rendelet a jövedelemadó és a hozzáadottérték adó területén elkövetett bűncselekményekre vonatkozó új rendelkezésekről DECRETO LEGISLATIVO 10 marzo 2000, n. 74 Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/04/15/legge-sui-reati-tributari /Olaszország/

Osztrák Pénzügyi Büntetőtörvény (Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht Finanzstrafgesetz) https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898

Szlovén Büntető Törvénykönyv (Kazensik Zakonik Criminal Code -KZ-1- of the Republic of Slovenia) http://pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO5050

5. Bírósági határozatok - állásfoglalások

42/2005. (XI. 14.) AB határozat
8/2017. (IV.18.) AB határozat
BH 1994. 296
BH 1998. 1.
BH 2004.270.
BH 2012. 111
BH2013. 292.
BH 2018.162
31. BK vélemény
39. BK vélemény
87. BK vélemény
95. BK vélemény
Legfelsőbb Bíróság 1/2006. BJE határozata

Legfelsőbb Bíróság 1/2007. BJE határozata

Legfelsőbb Bíróság 3/2009. BJE határozata

Legfelsőbb Bíróság 3/2011. BJE határozata

Legfelsőbb Bíróság 4/2015. BJE határozata

Kúria Bhar.I.1.088/2016. szám alatt hozott döntése

Kúria EBH 2017. B.18. számú határozata

Kúria 13/2017. számú büntető elvi döntése

Kúria Bfv. I. 454/2018/7. számú határozata

Kúria Bfv. I. 1.134/2018. számú határozata

Kúria BH 2018. 162. számon közzétett döntése

Kúria Bfv.I.1379/2020/6. végzése

Debreceni Ítélőtábla Bf. 589/2018/26.

Debreceni Ítélőtábla Beüf.II. 51/2017/2.

Pécsi Ítélőtábla Beüf. II. 119/2018/6.

Szegedi Ítélőtábla Bf.I.345/2017/5

Szegedi Ítélőtábla Bf.I. 656/2018/4.

Debreceni Törvényszék 17. B.568/2015./83.

Kecskeméti Törvényszék 2.B. 112/2013/168.

Nyíregyházi Törvényszék 3.B.598/2017/45.

Pécsi Törvényszék 2.Bpi.57/2018/6.

Pécsi Törvényszék 10.Bpi.205/2016/11.

Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 6.B.146/2008/45.

Debreceni Járásbíróság 20.B. 1508/2016./19.

Debreceni Járásbíróság 37.B.280/2017/15.

Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.701/2016/21.

Nyíregyházi Járásbíróság 36.B. 492/2018./2.

Nyíregyházi Járásbíróság 2.B. 244/2018./2.

Pécsi Járásbíróság 21.B.895/5012/405.

Iránymutatások- állásfoglalások:

Legfőbb Ügyészség KF.5900/2003/1.

Legfőbb Ügyészség KF.6654/2011

Legfőbb Ügyészség KF 7559/2014

Legfőbb Ügyészség BF. 1957/2014

Legfőbb Ügyészség TPK. 1008/2017/132-I.

Legfőbb Ügyészség TPK.3561/2019/7–I.

Legfőbb Ügyészség BF. 1436/2020/6.

XIII. SUMMARY

According to the hypothesis of the dissertation, the current applicable regulations and practices are suitable to adequately serve the protection of the Hungarian state budget and the resources of the European Union.

However, in my point of view, effective criminal law protection can no longer operate 'island-like' today and rely solely on law instruments regard to protect budgetary revenues. Corresponding the supplementation of sanctions from other areas of law and the means available in criminal law and its complex enforcement should result in a change and extension of the traditional conception of financial criminal law.

My hypothesis can be summarized as meaning that criminal law protection - complemented by the associated system of administrative tools - is capable of effectively protecting budget revenues as a unified system. In order to verify this, the state of facts from Chapter XXXIX of the Penal Code have been processed along a complex approach, as part of which the system of relations between the individual facts and the administrative relationship can be presented from several aspects.

In the first chapter, I examine the prehistory of financial criminal justice, looking back at past acts in which the damage of the budget has already occurred, even if the facts of the time did not categorically include this concept.

The second chapter seeks to present the definition of the concepts of tax planning, tax evasion, aggressive tax planning and tax fraud, and the “boundary” between these concepts, which is very often debated among professionals too. The significance of this is primarily, due to the fact that bona fide tax optimization, abusive or even intentional tax avoidance actions require substantial discrimination, as they require different solutions on the part of both the legislator and the law enforcer.

In the third chapter of the dissertation, the facts of the crimes damaging the budget are presented. Within the framework of this chapter, I have paid special attention to the more detailed presentation of the less elaborated and somehow neglected delicacies in the

literature, to the dogmatic contradictions that still exist and to the most typical offending behaviors related to the facts, which can provide a tangible support for law enforcement.

Accordingly, I have presented the facts of the misuse of social security premiums, social or other welfare benefits (§ 395 of the Penal Code) within the framework of the available literature, the underlying background legislation, legal cases and demarcation and legal interpretation issues.

Within the facts of budget fraud (§ 396 of the Penal Code), in addition to the usual content elements, I paid special attention to such issues, which have not been discussed in detail in the legal literature so far, such as the classification of customs offenses or partly different approach from the general legal literature on the two basic cases. Beside of this, I have devoted more space than usual in the commentary to the second basic case of budget fraud, given that the legal processing of excise crime is less detailed and is very often based on principles laid down under previous criminal law.

In addition to the dogmatic approach, the current legal practice and the related statistical data were reviewed in order to examine the facts and the legitimacy of the criminal reaction in order to process the factual elements of the failure to supervise or control budget fraud (§ 397 of the Penal Code). The facilitation of the misuse of excise duty can be considered as a kind of preparatory behaviour of "excise fraud" (§ 398 of the Penal Code), which can also be considered a "neglected" factual processing, so in addition to the general presentation of the facts, I paid special attention to the presentation of the cumulation issues and the principles of demarcation.

In the second main part of my dissertation, *from the fourth to the ninth chapter*, specific "challenges" appear in the context of the facts of budget fraud, which appear in relation to the criminal protection of budgetary revenues. The mechanism of organized VAT fraud, the protection of the budget of the European Union, novel principles concerning the determination of the facts, as well as the issues of legal unity and partial liability that are still debated today are discussed in detail in a separate chapter.
The specifics of the prohibition of double assessment, through the case law of the Court of Justice of the European Union to the limitations appearing in the application of domestic law, are also discussed in a separate chapter.

In the same ninth chapter, the criminal law regulations and crime limits of some EU member states are discussed, in order to highlight the contradictions of our domestic regulations.

The tenth chapter of my dissertation is a kind of outlook, presenting the system of tools available to the tax authority, the effective and efficient application of which is complemented by the system of sanctions available to the tax authority e.g. tax fine, excise fine etc. This would allow the revision of the value limits to be accompanied by differentiated procedures and legal consequences for minor offenses, adapted to the seriousness of the violation

In my intention as a result of my dissertation, my hypothesis that the crimes against budget-damaging fraud can be successfully tackled only with a complex approach, by harmonizing the available system of criminal and administrative tools, has been confirmed.
In addition to the fact of budget fraud, we have the system of administrative tools with an effective and specific toolkit that allows the application of criminal sanctions. The coherent application of this allows for the overlapping application of criminal and administrative procedures and individual sanctions, as well as the differentiated applicability of the tools according to the seriousness of the violation.

However, it is essential to place financial substantive criminal law, with its non-criminal context and background, in a dimension instead of ‘island-like’ existence, where an innovative approach and systemic thinking can fundamentally contribute to the effective criminal protection of budget revenues.