

Lengyel Tibor

A ne bis in idem elv gyakorlati érvényesülésének korlátai Magyarországon az igazgatási és a büntetőjogi szankciók tükrében

The practical barriers regarding the principle of ne bis in idem in terms of the criminal and administrative law in Hungary

Absztrakt

Az Európai Unió Bíróságának kétszeres értékelés tilalmával kapcsolatban hozott döntései rámutattak arra, hogy hazánkban a közigazgatási és büntetőeljárások párhuzamossága, illetve a szankciók halmozódása alapvető forrása a ne bis in idem elv érvényesülésével kapcsolatban megjelenő jogértelmezési kérdéseknek. Jelen tanulmány célja, hogy napjaink jogalkalmazói gyakorlatán keresztül mutasson rá mindazon anomáliákra és ellentmondásokra melyek a ne bis in idem elv érvényesülésével kapcsolatban az adójog, a vámjog és a büntetőjog által alkalmazott szankciók viszonyrendszerében megmutatkoznak.

Kulcsszavak: ne bis in idem elv, tényállás azonosság, igazgatási eljárás, büntető eljárás, szankció halmozódás

Abstract

Decisions of the Court of The European Union with regard to the prohibition of the so called twofold assessment has highlighted that in Hungary the parallelism of the administrative and criminal procedures and moreover the questions concerning the aggregation of the possible sanctions can be considered as fundamental source of legal interpretations of the principle of ne bis in idem. The aim of the recent study is to highlight the anomalies and contradictions in terms of the possible sanctions of tax, customs and criminal law - through the lens of law practitioners nowadays.

Keywords: the principle of ne bis in idem, identity of facts, administrative procedure, criminal procedure, aggregation of sanctions

Bevezetés

A tanulmány elkészítésének alapvető célja, hogy korábbi tanulmányom (Lengyel, 2019) folytatásaként gyakorlati szempontból is bemutassa a *ne bis in idem*¹ elv alkalmazásának komplex problémakörét és az arra adható lehetséges válaszokat. Jelen dolgozat feladata tehát, hogy napjaink jogalkalmazói gyakorlatán keresztül mutasson rá mindazon anomáliákra és ellentmondásokra, melyek a *ne bis in idem* elv érvényesülésével kapcsolatban az adójog, a vámjog és a büntetőjog által alkalmazott szankciók viszonyrendszerében napjainkban megmutatkoznak. Vitathatatlan, hogy az elmúlt évtizedekben a kétszeres értékelés tilalma következetesen érvényesült ugyan a büntetőjogban, viszont a jogalkalmazóknak egyre gyakrabban kellett szembesülniük azon megközelítéssel, miszerint a *ne bis in idem* elvből fakadó tilalomra tekintettel nemcsak a büntetőjogi, de az azzal megegyező hatású határozatoknak is meg kellene tiltaniuk az újabb felelősségre vonás lehetőségét. Kérdés, hogy mennyiben hat majd ezen elv érvényesülésére az EU egyik új, büntetőjogi irányelve.² Ezen megközelítés térnyerése azonban olyan alapvető kérdéseket vetett fel és vet fel napjainkban is, minek okán az elmúlt időszakban a tagállami bíróságok – az uniós jogszabályok egységes alkalmazása és az eltérő értelmezések elkerülése érdekében – az Európai Unió Bíróságához (továbbiakban EUB) fordultak az uniós jog egy adott részének pontos meghatározása végett. Az EUB tárgyra vonatkozó ítéletei, így többek között a Bonda ügy³, az Orsi-Baldetti ügy⁴, a Fransson ügy⁵, valamint a Luca Menci ügy⁶ egyértelműen rámutattak arra, hogy a közigazgatási és büntetőeljárások párhuzamossága ellenére, meghatározott és markáns rendezőelvek mentén egyértelműen elhatárolható és érvényesíthető az Alapjogi Charta 50. cikkének rendelkezése. Ezen ítéletek azonban teljesen új helyzetet teremtettek, miután az EUB a büntetőjogi szankció fogalmát kiterjesztette a közigazgatási hatóság által alkalmazott büntető jellegű jogkövetkezményekre is, amellyel számtalan további olyan kérdést generált, melyek tekintetében várhatóan a gyakorlat fogja eldönteni, hogy jogrendszerünk mennyiben áll összhangban az EUB gyakorlatával (Molnár, 2017, 40.).

1 „*Senki sem vonható büntetőeljárás alá, és nem büntethető olyan bűncselekményért, amely miatt az unióban a törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték*”. (Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikke)

2 Az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2017/1371 irányelve (2017. július 5.) az uniós pénzügyi érdekeket érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről. (Jacsó–Udvarhelyi, 2018)

3 C-489/10. sz. ügy (ítélethozatal 2012.06.05.), C-617/10. sz. ügy (ítélethozatal 2013. 02. 26.)

4 C-217/15. és C-350/15. sz. egyesített ügyek (ítélethozatal: 2017.04.05.)

5 C-617/10. sz. ügy (ítélethozatal 2013. 02. 26.)

6 C-524/15. sz. ügy (ítélethozatal: 2018.03.20.)

A ne bis in idem elvének sérülése vámigazgatási, jövedéki és adóigazgatási eljárásokban a büntetőjogi szankciók fényében

Az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény (továbbiakban: EJEE) 7. kiegészítő jegyzőkönyvének 4. cikkében, valamint az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkében rögzített kétszeres értékelés tilalmának EUB általi értelmezése, illetve az e tárgyban irányadónak tekinthető 8/2017. (IV. 18.) AB-határozat⁷ ellenére – a tényállás és az érintett azonossága esetén – napjainkban párhuzamosan folyhat Magyarországon adóigazgatási, jövedéki és vámigazgatási eljárás mellett büntetőeljárás, minek eredményeként mindkét eljárásban büntető jellegű szankciót alkalmazhat a hatóság.⁸ A szankciók halmozódása azonban dupla büntetés kiszabását teszi lehetővé, ami alapjaiban sértheti a ne bis in idem elvét, 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 tulajdonjogát elismerte, azt a vámellenőrzés alól elvonta, a vám elé állítási és vámfelügyeletre vonatkozó kötelezettségének nem tett eleget⁹, így annak lefoglalását az eljáró hatóság elrendelte.¹⁰

Fenti tényállás alapján az eljáró vámigazgatási szerv –vámellenőrzéssel kapcsolatos kötelezettség megszegése miatt – az eljárás alá vont terhére jogerős határozatában 347.000 forint vámigazgatási bírságot szabott ki¹¹, és ezzel egyidejűleg

7 Alkotmányos követelményként kerül meghatározásra, hogy ugyanazon személlyel szemben, azonos tényállás alapján a büntetőjogi felelősség megállapítása mellett nincs helye igazgatási (állatvédelmi) bírság kiszabásának.

8 Az EU vonatkozásában azonban más jellegű párhuzamok is felfedezhetők (Madai, 2011, 234. és Madai, 2010, 87–88.).

9 2017. évi CLII. 84. § (3) bekezdés e) pontjában meghatározott cselekmény.

10 2017. évi CLII. 90. § (1) bekezdésében foglalt kötelezettség.

11 2017. évi CLII. 84. § (12) bekezdése alapján a vámigazgatási bírság mértéke a vámteher összegének 200%-a.

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.

A vámigazgatási eljárásban kiszabott büntető szankció (vámigazgatási bírság) és elkobzás alkalmazásán túlmenően a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (továbbiakban: NAV) 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*.¹² A bíróság indoklásában *rámutatott arra, hogy a terhelt tisztában volt azzal, hogy adóköteles terméket szállít, ennek ellenére valótlan nyilatkozatot tett*, amely magatartásával a költségvetésnek 173.467 forint vagyoni hátrányt okozott, mivel a cigaretta után 24.000 forint vámot, 107.470 forint jövedéki adót és 41.797 forint 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 forint pénzbüntetés és 6.350 forint 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, így az intézkedést a birtokolt termék jellegére tekintettel a NAV pénzügyőr járőrei átvették. Az elsődleges intézkedések során megállapítást nyert, hogy az ellenőrzéssel érintett személy összesen 7,9 kg fogyasztási dohányt és 30 doboz cigarettát tartott jogellenesen, adózatlan formában a birtokában¹³, me-

12 Nyíregyházi Járásbíróság 36. B. 492/2018./2. sz. ítélete.

13 A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 74. § (1) bekezdésére figyelemmel.

lyet elmondása szerint a piacon vásárolt saját használatra. A jövedéki ügyben eljáró hatóság megállapította, hogy az eljárás alá volt személy az adózatlan jövedéki termék megszerzésével jövedéki törvénysértést követett el, minek eredményeképpen jogerős határozatában 592.754 forint jövedéki bírságot szabott ki.¹⁴

A jövedéki eljárásban kiszabott büntetőszankció (jövedéki bírság) alkalmazásán túlmenően a NAV 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 nyomozóhatóságánál.

Büntetőeljárás

A feljelentés alapján lefolytatott büntetőeljárás eredményeképpen az ügyben eljáró Nyíregyházi Járásbíróság a terheltet – jogerős ítéletében – *bűnösnek találta orgazdaság büntett elkövetésében*.¹⁵ 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 forint 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 büntettét, amiért 200.000 forint pénzbüntetés és 5.000 forint bűnügyi költség megfizetésére kötelezte.

Az ismertetett jogeseteket – a 8/2017. (IV. 18.) AB-határozat tükrében – értékelve a következő feltételek teljesülésének vizsgálata adhat választ azon kérdésre, hogy felmerül-e a ne bis in idem elv sérülése:

- 1.) személy azonossága,
- 2.) tényállás azonossága,
- 3.) szankcionáló eljárások kettőssége,
- 4.) a második határozat 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 magánszemély az eljárások és szankciók alanya az egyes eljárásokban. A további feltételeket vizsgálva ahhoz sem férhet kétség, hogy a lefolytatott közigazgatási és büntetőeljárások teljes tényállás-azonosságon alapulnak, így vitathatatlanul megállapítható a szank-

14 A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 100. § (2) bekezdése alapján.

15 Nyíregyházi Járásbíróság 2.B. 244/2018./2. sz. ítélete.

cionáló eljárások kettősége is. További közös jellemzője valamennyi duplikált eljárásnak, hogy a szankciót megállapító határozatok egyikének jogerős jellege minden esetben fennállt, így a negyedik feltétel is maradéktalanul teljesül.

Mindezek összegzésképpen megállapítható, hogy napjaink gyakorlatában a *ne bis in idem* elvének érvényesülése a közigazgatási és büntetőeljárás viszonyrendszerében – az EUB ismertetett ítéleteinek, valamint a vonatkozó alkotmánybírói 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 áfaanalitikájában is szerepeltetett 1.358.900 forint értékű kivitelezési munkálatokról kiállított fiktív számla alapján. Ezen tényállás alapján az adóhatóság jogerős határozatában 289.000 forint általános forgalmiadó-különbözetet állapított meg, amelyet adóhiánynak minősített, így az adóbírság mértékét annak 50%-ában 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 nyomozóhatóságánál.

Büntetőeljárás

A feljelentés alapján lefolytatott büntetőeljárás eredményeképpen az ügyben eljáró *járásbíró* *a terheltet* – jogerős ítéletében – *bűnösnek találta költségvetési csalás és hamis magánokirat felhasználásának vétségében*.¹⁶ A bíróság által megállapított tényállás szerint a vádlott a gazdasági társaság irányítójaként abban a tudatban 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 hiteltelen bizonylat könyvelésbe történő beállításával a vádlott a költségvetésnek áfaadónemben 289.000 forint vagyoni hátrányt okozott. Ezen maga-

16 Debreceni Járásbíróság 20. B. 1508/2016./19. sz. ítélete.

tartásával a terhelt elkövette a Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontjába ütköző és aszerint minősülő költségvetési csalás, valamint a Btk. 345. §-ába ütköző hamis magánokirat felhasználása vétségét, amiért 120.000 forint pénzbüntetés és 27.975 forint büntetőjogi költség megfizetésére kötelezte. Az adóigazgatási és büntetőeljárás viszonyrendszerét megjelenítő esetpélda 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, a személy azonossága, mint alapfeltétel nem teljesül, s ez kétséget kizáróan alátámasztást nyer az EUB Orsi-Baldetti ügyben hozott ítéletében. Az EUB ugyanis kimondta, nem ellentétes az EJEE 7. 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 ítélet tehát egyértelműen állást foglal abban, hogy a büntető eljárás alá vont és közigazgatási szankcióval sújtott személy azonossága alapfeltétel a ne bis in idem elvének érvényülése tekintetében, így ezen feltétel hiányában fel sem merülhet annak sérülése. Az EUB látszólag leegyszerűsítő megközelítése mellett további érvként hozható fel a büntetőjogi felelősség önálló elbírálásának, valamint a bizonyítékok szabad értékelésének elve, amely függetlenné teszi a büntetőeljárás során megállapított tényállást és annak alapjául szolgáló bizonyítékrendszer az adóigazgatási eljárásban megállapított tényállástól és a kiszabott szankciótól. A büntetőjogi felelősség elbírálásának önállósága azonban nem jelenti 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 vonatkozik elsősorban.

A probléma azonban a hazai szabályozási környezetben lényegesen összetettebb, mintsem fenntartás nélkül elfogadhatnánk azon 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, vagy képviselője), minek okán a személyi egyezőség semmiféleképpen nem állhat fent. Az Art.¹⁷ 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

17 Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény 59. § (1) bekezdés d) és e) pont.

hátrányt okozó bűncselekmény elkövetője határozattal kötelezhető. Minde mellett meghatározza a gazdálkodó szervezet, a polgári jogi társaság adó tartozásáért a vonatkozó anyagi jogi szabályok szerinti való felelősséget, amelynek eredményeképpen a helytállni köteles tag, illetve vezető tisztségviselő az adó megfizetésére szintén határozattal kötelezhető. Ennek fényében érzékelhető, hogy az egyes eljárások alanyainak elkülönülése 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 kikezdhethetlen véleménynek az adóigazgatási és a büntetőeljárás alanyának ilyen módon történő elkülönülése.

Az eltérő alanyiség látszólagosságát egyébiránt teljes mértékben alátámasztja az adóhatóság számára biztosított jogszabályi lehetőség, amely a már hivatkozott Art. 59. § (1) bekezdésének d) és e) pontjára tekintettel a mögöttes felelőség alapján kötelezi a gazdasági társaság vezető tisztségviselőjét a társasággal szemben megállapított adóhiány megfizetésére. Összességében tehát valamilyeni mögöttes felelőség alapján történő kötelezés világosan rámutat arra, hogy az adóigazgatási eljárás és büntetőeljárás viszonyrendszerében az eltérő alanyiség nem értelmezhető egyértelműen, miután az a hatályos eljárási szabályok alapján – a bűncselekmény elkövetőjével szemben történő adóhatósági kötelezés esetén – legalább annyira tekinthető látszólagosnak, mint tényszerűnek.

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 a jogi személlyel szemben alkalmazott intézkedések kapcsolata.

A jogi személlyel szemben alkalmazható büntetőjogi intézkedések szabályai – a Büntető Törvénykönyvön kívül eső módon – 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 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 500.000 forint. 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.

A büntetőeljárásban alkalmazott vagyonekobbzás, és az adóigazgatási eljárásban megállapított szankciók összefüggései

A kétszeres elvonás tilalmára vonatkozó elvi kérdést a 95/2011. BK-vélemény értelemszerűen a büntetőügy oldaláról közelíti meg és rögzíti általános érvénynyel, miszerint „*A költségvetési csalás elkövetőjével szemben akkor, ha a bűncselekmény a költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel függ össze, a költségvetési bevétel csökkenésével azonos mértékű vagyonekobbzást kell elrendelni. A kétszeres értékelés tilalmára tekintettel azonban akkor, ha a kiesett bevétel megfizetésére, illetve jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény megfizetésére az eljárni jogosult hatóság az elkövetőt, vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik azzal gazdagodott, már kötelezte, nincs helye vagyonekobbzásnak.*”

A büntetőeljárásban alkalmazott vagyonekobbzás és az adóigazgatási eljárásban megállapított adókülönbözet, illetve szankciók viszonyrendszerét azonban a 95/2011. BK-vélemény – a szankcióval sújtott személy azonossága esetén – sem teszi maradéktalanul egyértelművé, s annak érvényesülése számos gyakorlati problémát vet fel. A vagyonekobbzással és adójogi szankcióval sújtott személy azonossága ugyanis nemcsak magánszemély-magánszemély, hanem gazdálkodó szervezet-gazdálkodó szervezet viszonylatában is felmerülhet, minek tekintetében a Btk. 74. §-ának (2) bekezdése bír relevanciával, amelynek elsősorban a költségvetést károsító cselekményeknél van jelentősége. A Btk. hivatkozott rendelkezése szerint a gazdálkodó szervezettel szemben el kell rendelni a vagyonekobbzást, ha a bűncselekmény elkövetéséből eredő vagyonnal e szervezet

gazdagodott. A bírói gyakorlat szerint ugyanis az nem rendelhető el a vádlat szemben arra a pénzösszegre, amellyel az általa elkövetett bűncselekmény – adócsalás – kapcsán nem ő, hanem az általa vezetett gazdálkodó szervezet gazdagodott (BH 2013. 292.). A költségvetési csalás esetében tehát tisztázásra szoruló kérdés, hogy a cselekmény kapcsán a gazdasági társaság, avagy az azt képviselő elkövető gazdagodott. Amennyiben nincs adat arra, hogy a gazdasági társaságot terhelő adó megfizetésének elmulasztásával megtakarított összeg a gazdasági társaságot képviselő terhelthez jutott volna, úgy vagyoneklobzásra is csak a társasággal szemben kerülhet sor.

Ennek maradéktalan alkalmazhatósága elé azonban éppen a hivatkozott 95/2011. BK-vélemény gördít akadályokat, amely a kétszeres értékelés elkerülésének érdekében nem a kétszeres elvonás tilalmát határozza meg, amely a gyakorlatban is alkalmazható és végrehajtható elv, hanem megfogalmazza a kétszeres kötelezés tilalmát. A két tilalom között azonban óriási a különbség. A kétszeres elvonás tilalma egyéb feltételek mellett (személy, tényállás azonosság) praktikusán azt jelentené, hogy amennyiben a kiesett bevétel (adóhiány) megfizetésére az eljárni jogosult hatóság az elkövetőt, vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik azzal gazdagodott már kötelezte, és az a kötelezés eredményeként részben vagy egészben megtérült, úgy az adóigazgatási eljárásban megtérült összeg tekintetében vagyoneklobzásnak nincs helye. Ezzel szemben a hivatkozott BK-vélemény kizárólag a kötelezést határozza meg alapfeltételként, amelynek megléte kizárja a vagyoneklobzás alkalmazhatóságát. Ennek gyakorlati következménye, hogy egy adóhiányt és fizetési kötelezettséget megállapító adóhatósági határozat, függetlenül attól, hogy annak eredményeképpen bármiféle kármegtérülés (elvonás) megvalósult, az adóhatósági határozattal érintett vagyoni hátrány erejéig kizárja a büntetőeljárás során feltárt, értékkel bíró vagyonelemek tekintetében a vagyoneklobzást, amely közvetett módon a költségvetést ért károk megtérülésének is egyik lehetséges eszköze. Természetesen a vagyoneklobzás kizárása nem jelenti önmagában a kármegtérülés végleges ellehetetlenülését, hiszen a büntetőeljárás során feltárt és – a vagyoneklobzás törvényi feltételeinek megfelelő – lefoglalt, illetve zárolt vagyonelemek adóhatóság részére történő kiadása a jogerős kötelező határozat alapján esetenként megoldást nyújthat, viszont számos eset mutat rá arra, hogy a kétszeres kötelezés tilalma milyen anomáliákat eredményez az eredményes kármegtérülés érvényesíthetőségének tekintetében.

Ennek az esetnek példájául szolgálnak azon költségvetési csalás bűncselekmények elkövetésének gyanúja miatt folytatott büntetőeljárások, amelyek során a nyomozó hatóság zár alá vette, illetve lefoglalta a felkutatott vagyoneklobzás alá eső vagyontárgyakat, amelyek a rendelkezésre álló adatok szerint az érintett gazdasági társaságok birtokában voltak, s azokkal a gazdálkodó szervezet

gazdagodott. Figyelemmel arra, hogy a feltárt tények és adatok alapján adóigazgatási eljárás lefolytatásának is helye volt, a nyomozó hatóság – szignalizációs kötelezettségének eleget téve – értesítette az adóhatóságot az általa feltárt körülményekről.

A fenti kritériumok szerint folytatott konkrét büntetőügyben törvényességi felügyeletet ellátó ügyészség álláspontja szerint a nyomozás során nem lehet eltekinteni annak vizsgálatától, hogy az egyes gazdasági társaságok vonatkozásában az adóigazgatási eljárást az adóhatóság lefolytatta-e, illetve kötelezték-e a cégeket a büntetőügy tárgyát képező adóhiány megfizetésére. Amennyiben igen, úgy a kétszeres elvonás tilalmára tekintettel, a büntetőeljárásban az adóhatósági határozattal érintett vagyoni hátrány erejéig a vagyonekmozgás elrendelése kizárt, azaz a vagyonekmozgás biztosítása céljából lefoglalt vagy zárolt vagyontárgyak büntetőeljárás keretében történő előzetes értékesítésének elrendelésére sem kerülhet sor. Abban az esetben tehát, amennyiben az adóigazgatási eljárás eredményeként megtörtént az adófizetésre kötelezés, úgy erre tekintettel a vagyonekmozgás biztosítására lefoglalt vagyontárgyakat az adóigazgatási szerv részére, a lefoglalás megszüntetésével egyidejűleg, ki kell adni. Az ügyészi álláspontnak megfelelően a nyomozó hatóság beszerezte az adóhatósági – fizetésre kötelezést megállapító – határozatokat, minek eredményeképpen, a lefoglalás megszüntetése mellett, a vagyontárgyak adóhatóság részére történő kiadása vált szükségessé, amely végrehajthatatlanná vált az érintett gazdálkodók felszámolásának időközbeni elrendelése miatt. Ez esetben ugyanis a gazdasági társaság vagyonával – az adóhatóságot megelőzően – kizárólag a felszámoló jogosult rendelkezni, így a lefoglalt vagyontárgyak kiadása is a felszámoló irányába valósult meg.

Hasonlóképpen foglalt állást a Debreceni Törvényszék, amely végzésében¹⁸ az adós gazdasági társaság tulajdonát képező, és a vagyonekmozgás érdekében zárolt vagyonelemeinek tekintetében a zár alá vételt – a kétszeres értékelés tilalmára tekintettel – feloldotta, és azok kiadásáról rendelkezett a vagyon felett rendelkezni jogosult felszámoló részére. A törvényszék indokolásában kifejtette, hogy az érintett – időközben felszámolás alá került – gazdasági társasággal szemben az adóhatóság a bűncselekmény elkövetési értékénél jóval nagyobb összegű adóbírságot szabott ki, így a zár alá vett bankszámlák és vagyontárgyak vonatkozásában – a 95/2011. BK-véleményre tekintettel – kizárt a vagyonekmozgás, minek eredményeként a zár alá vétel feloldása és a vagyontárgyak kiadása indokolt. A törvényszék, mint elsőfokú bíróság végzésének e részét a

18 Debreceni Törvényszék 17. B.568/2015./83. sz.

Debreceni Ítéltábla helybenhagyta¹⁹, rámutatva arra, hogy a zár alá vétel feloldása a NAV határozatára és a kétszeres elvonás tilalmára tekintettel indokolt volt, s a bankszámlákkal, illetve vagyonelemekkel ezt követően a tulajdonos, illetve a felszámoló jogosult rendelkezni. Mindezen – napjainkra következetes gyakorlattá váló – jogalkalmazói álláspont kiinduló pontja és hivatkozási alapja az a 95/2011. BK-vélemény, amely a kétszeres elvonás tilalmára tekintettel magát az adófizetésre kötelezést, mint adóhatósági aktust tekinti vagyonelemek alkalmazását kizáró tényezőnek a gazdasági társasággal szemben, tekintet nélkül arra, hogy e kötelezés eredményeképpen bármiféle tényleges elvonás megvalósult-e. Az ismertetett esetpéldák egyértelműen rámutatnak arra, hogy a kétszeres elvonás tilalmának érvényesülése érdekében – a hivatkozott BK-véleményre alapozva – olyan jogtechnikai megoldás vált gyakorlattá, amely a kétszeres elvonás elkerülése érdekében még az egyszeres elvonás lehetőségét is meghívja a vagyonelemek felszámoló részére történő kiadásával. Elgondolkodtató, mennyire tükrözi a jogalkotói szándékot azon eljárás, amelynek keretében egy megtérülés nélküli adóhatósági kötelezés lehetővé teszi, hogy a vagyonelemek feltételeinek megfelelő, a NAV nyomozóhatósága által lefoglalt, illetve zárolt bankszámlákat, vagyonelemeket bocsát a felszámoló rendelkezésére, jelentősen korlátozva ezzel az okozott adóhiány, azaz a költségvetést ért károk megtérülési lehetőségét.

Ennek elsődleges oka az, hogy a felszámolás alatt lévő gazdasági társaság vagyona igen ritkán nyújt fedezetet a hitelezői igények kielégítésére, ezért a Cstv. az egyes hitelezői követeléseket rangsorolja²⁰, és azokat e sorrend megtartása mellett rendeli kielégíteni. Ennek eredményeképpen az adóhatósági kötelezéssel megállapított, de meg nem fizetett adótartozás immáron a felszámolási eljárásban, mint a NAV hitelezői igénye jelenik meg, a sorrendiségben elfoglalt helyére tekintettel a megtérülés minimális lehetőségével.

Közigazgatási és büntetőjogi szankciók halmozódásának feloldása

A fentiekben ismertetett esetpéldák markánsan rámutatnak arra, hogy a hazai jogalkalmazásban még igen kiforratlan, mi több, ellentmondásos a *ne bis in idem* elvének érvényesítése, amely esetenként túlzott megszorításokhoz, avagy éppen a kármegetérülés kizárásához, vagy akár az adóhatósági és büntetőjogi szankciók

19 Debreceni Ítéltábla Beüf.II. 51/2017/2. sz. határozata.

20 A csőd eljárásról és a felszámolási eljárásról szóló 1991. évi XLIX. törvény 57. §.

halmozódásához vezet. Ennek fényében fokozott jelentőséggel bír azon bírói szemlélet, amely felismeri az elv tényleges sérülését, és tudatosan, a hatályos jogi szabályozásnak megfelelően 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, mint ahogyan a szankcionáló eljárások kettősége is. Ezen esetekben különös figyelmet érdemel, azon bírói jogalkalmazás, amely – akár példa nélküli megoldásokkal – törekszik a ne bis in idem elv gyakorlati érvényesítésére, amelyet a következő jogeset szemléltet. A NAV 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 törvénsértés elkövetése miatt 252.000 forint jövedéki bírság, 126.000 forint jövedéki adó és 44.487 forint általános forgalmi adó megfizetésére kötelezte az eljárás alá vont személyt, a Jöt. (2016. évi LXVIII. törvény a jövedéki adóról) 120. § (4) bekezdése alapján. Az ismertetett eljárás mellett a NAV 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, amely a nyomozást a terhelttel szemben vádemelési javaslattal befejezte. A jövedéki ügyben hozott elsőfokú határozat ellen az eljárás alá vont fellebbezést nyújtott be, amelyben ismételt 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 keresettel élt a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság felé, 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 súlyos pénzbírság megfizetésére kötelezni. A közigazgatási per során beszerzésre került a Debreceni Járásbíróság büntető ügyben, 2017 júniusában meghozott jogerős ítélete²¹, amely a felperest bűnösnek mondta ki orgazdaság vétségében a Btk. 379. § (1) bekezdés b) pontja, valamint (2) bekezdés a) pontja alapján és 100.000 forint pénzbüntetésre ítélte. A büntetőügyben eljáró bíróság tehát nem vonta értékelés körébe a cselekmény elbírálását megelőzően jogerősen kiszabott jövedéki bírságot, mint közigazga-

21 Debreceni Járásbíróság 37.B.280/2017/15. sz. ítélete.

tási 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 forint jövedéki bírságot állapított meg, ezt meghaladóan a keresetet elutasította.²²

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, amely a ne bis in idem elv korlátozásának 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 némileg vitathatóvá válik az esetpéldában megjelenő közigazgatási bírósági ítélet, amely egy jogerős adóhatósági határozatban megállapított fizetési kötelezettséget csökkent 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 büntetőügyben eljáró bíróság ítélete volt az, amelynek meghozatalával ténylegesen megvalósulhat a kétszeres értékelés a már korábban kiszabott szankciókra tekintettel. Jelen esetben tehát, egyetértve Elek Balázs álláspontjával (Elek, 2016, 237.), 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.

22 Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 11.K.27.701/2016/21. sz. ítélete.

E következtetés megalapozottságát támasztja alá a Debreceni Ítéltábla azon végzése²³, amely a védői fellebbezést elbírálva helybenhagyta az első fokú bíróságként eljáró Nyíregyházi Törvényszék ítéletét²⁴, amely elsőrendű vádlottat költségvetési csalás büntette miatt 4 év 6 hónap szabadságvesztésre és 5 év Magyarország területéről történő kiutasításra ítélte. A büntetés kiszabása körében előterjesztett fellebbezést az elsőrendű vádlott védője arra alapozta, hogy az elsőfokú bíróság nem foglalkozott a kétszeres eljárás tilalmával, így nem tulajdonított semmilyen jelentőséget annak, hogy elsőrendű vádlottat az adóhatóság ugyanazon tényállás alapján 244.000.000 forint közigazgatási bírsággal sújtotta. A Debreceni Ítéltábla hivatkozott végzése az elsőfokú ítélet helybenhagyása mellett azonban indokolásában rámutatott 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 kár megtérülése körében figyelembe kell venni. A közigazgatási eljárásban hozott szankció figyelembe vétele így többirányú, részben az alkalmazandó szankció mértékére, részben az alkalmazott pénzügyi szankcióra, illetve a vagyonekbezés alkalmazására is hatással lehet. Figyelemmel azonban arra, hogy a Nyíregyházi Törvényszék az elsőrendű vádlottal szemben kizárólag szabadságvesztést alkalmazott, az ítéltábla a szankció tekintetében az elsőfokú 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.

Az ítéltábla következtetéseivel egyetértve azonban további kérdésként merül fel annak gyakorlati alkalmazhatósága azon – esetpéldákkal is érintett – csekély vagyoni hátrányt eredményező büntetőügyekben, ahol a közigazgatási eljárásban kiszabott szankció mértéke, különösen jövedéki²⁵ és vámigazgatási²⁶ eljárásokban nagyságrendekkel haladja meg a kiszabásra kerülő büntetőjogi szankció várható mértékét. Ezen kérdés megválaszolása a gyakorlati alkalmazhatóság szempontjából azonban nem választható el a költségvetést károsító bűncselekmények

23 Debreceni Ítéltábla Bf. 589/2018/26. számú végzése.

24 Nyíregyházi Törvényszék 3.B.598/2017/45. számú ítélete.

25 A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény 100. § (2) bekezdése alapján a jövedéki bírság mértéke a központi költségvetésnek okozott vagyoni hátrány mértékének kétszeresétől ötszöröséig terjedő összeg.

26 2017. évi CLII. 84. § (12) bekezdése alapján a vámigazgatási bírság mértéke a vámteher összegének 200%-a.

értékhatárának alacsony voltától, amelynek – valós életviszonyokhoz igazodó – revíziója napjainkban egyre sürgetőbb igényként jelenik meg.

Értékhatárok jelentősége a kétszeres értékelés tükrében

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, megfelelően 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 rendszerint csak azon esetben kerülhet sor, ha a cselekmény súlya igazolja a büntetőeljárás megindításának szükségességét és a büntetőjogi felelősség megállapítását, valamint büntetés kiszabását a közigazgatási eljárástól függetlenül. Ennek okán 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 folytatja²⁷, mint a több száz milliós vagyoni hátrányt okozó bűncselekmények nyomozása esetében. Magyarországon költségvetési csalás bűncselekmény vonatkozásában – a jogalkotó jelenleg hatályos álláspontja szerint – 100.000 forintot (nagyságrendileg 300 eurót) meghaladó adóhiány okozásánál már indokolt a cselekmény kriminalizálása, és az adóigazgatási eljárással párhuzamosan az igazságszolgáltatás teljes rendszerét átfogó büntetőeljárás lefolytatása. Szemléltetésképpen: ezen értékhatár átlépéséhez már elegendő akár 10 karton (100 doboz) adózatlan cigaretta, avagy 5 kg fogyasztási dohány birtoklása, amely esetekben az igen szigorú jövedéki szankciórendszer mellett megjelenik a büntetőjog eszköztárában az állam büntetőjogi igényének érvényesítése érdekében. Ezen értékhatár irreálisan alacsony volta azonban mindamellett, hogy nagyságrendekkel megnöveli a párhuzamos eljárások számát, nem képviseli azon jogpolitikai célt sem, miszerint a cselekmény súlya és jellege teszi indokolttá a büntetőjog eszközeinek alkalmazását és a büntetőjogi felelősség megállapítását az adott tényállás tekintetében.

27 A kisebb vagyoni hátrányt okozó bűncselekmények nyomozása során is azonos kötelezettségek terhelik.

A leírtakra figyelemmel egyre elkerülhetlenebb az elkövetési értékhatárok valószínű társadalmi és gazdasági életviszonyokhoz igazodó revíziója, amelynek eredményeképpen a hatóságok a jogsértések súlyához igazodó eszköztárral léphetnének fel a költségvetést károsító magatartásokkal szemben. Mindezek következtében hatékonyabban és egyértelműen elkülönülhetne egymástól az adóigazgatási, illetőleg a büntető eszközrendszer alkalmazhatóságának feltételrendszere, ezáltal még inkább csökkenne a ne bis in idem elvébe ütköző joggyakorlat lehetősége.

Befejezés

A hazai joggyakorlat ellentmondásainak és tárgyjal kapcsolatos anomáliának bemutatása nyilvánvalóvá teszi nemzeti szabályozásunk felülvizsgálatának szükségességét, amelynek elengedhetetlen része a költségvetést károsító magatartások elleni fellépésben szerepet vállaló hatóságok feladatrendszerének, valamint a teljes jogi környezet áttekintése. Napjainkban ugyanis – a költségvetési csalás sajátosságait némileg figyelmen kívül hagyva – nem igazán van jelentősége a cselekmény büntetőjogi megítélésében annak, hogy egy speciális jogviszony részeként sajátos a bűncselekmény védett jogi tárgya, sértettje, a társadalomra veszélyesség foka, mint ahogy annak sem, hogy a költségvetési csalás esetében párhuzamosan jelen van egy hatékony és fajsúlyos eszköztárral rendelkező – büntető jellegű szankciók alkalmazását lehetővé tevő – adó- és vámigazgatási eljárás. Ezen összefüggésben kiemelt hangsúlyt kap az elkövetési értékhatár felemelése, minek következményeként az immáron nem kriminalizált cselekmények kontrollja az adóigazgatás rendelkezésére álló közigazgatási eszközökkel, hatékonyan működő kiválasztási és kockázatkezelési rendszerrel, illetve célirányos ellenőrzési tevékenységen keresztül valósulhat meg. Az elkövetési értékhatárok revíziója tehát korántsem jelentené azt, hogy a csekély tárgyi súlyú adóelkerülő magatartások kikerülnek a hatóság látóköréből és ellenőrzési tevékenységéből, pusztán differenciált, a jogsértés súlyához igazodó eljárást, illetve jogkövetkezményt társít(hat) a jogalkotó az adott cselekményhez, amely további alapot biztosít a ne bis in idem elv érvényesüléséhez. Nem feledkezhetünk meg azonban arról a nem elhanyagolható körülményről sem, hogy az adóigazgatási és büntető eljárások meglehetősen érzékeny viszonyrendszerébe beavatkozni kizárólag körültekintően, fokozott szakmai alaposággal lehetséges, tekintve, hogy költségvetésünk védelme és az adókikerülő magatartások elleni küzdelem eszközrendszerének jelenleginél kifinomultabb összehangolása kizárólag a költségvetési bevételek beszedési hatékonyságának zavartalansága mellett képzelhető el.

Felhasznált irodalom

- Elek B. (2016): *A közigazgatási eljárás – büntető eljárás viszonya a ne bis in idem elvének tükrében*. JURA, 2, 237.
- Jacsó J. – Udvarhelyi B. (2018): *Új irányelv az uniós csalások elleni büntetőjogi védelemről*. Magyar Jog, 6, 327–337.
- Lengyel T. (2019): *Az Európai Unió Bíróságának gyakorlata, valamint hazai szabályozásunk ellentmondásai a ne bis in idem elv érvényesülésének tekintetében*. Belügyi Szemle, 3, 58–75.
- Madai S. (2010): *Gondolatok az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértéséről*. Rendészeti Szemle, 2, 87–95.
- Madai S. (2011): *A csalás büntetőjogi értékelése*. Budapest: HVG ORAC
- Molnár G. M. (2017): *Az adóigazgatási és büntetőeljárás kapcsolata*. In: Domokos A. (szerk.): *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata*. Budapest: Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 40.