

A KÖLTSÉGVETÉST SÉRTŐ VISSZAÉLÉSSZERŰ MEGTARTÁSOK BÜNTETŐJOGI MEGÍTÉLÉSE ÉS PROBLEMATIKÁJA, FIGYELEMEL AZ ADÓIGAZGATÁSI ELJÁRÁSOK ESETLEGES PÁRHUZAMOS LEFOLYTATÁSÁRA – KÜLÖNÖSEN AZ ÁLTALÁNOS FORGALMI ADÓ ESETÉBEN

JUHÁSZ ORSOLYA
bíró

Absztrakt

Az adójogi és a büntetőjogi szabályozás több ponton kapcsolódik egymással, ami felveti azt a kérdést, hogy az esetlegesen párhuzamosnak tűnő szabályozás miképpen legitimálható, az mennyiben fér össze a nemzetközi jogi szabályozási és joggyakorlati tendenciákkal, a büntetőjogot átható alapelvekkel. E területen jelentőségét tekintve az általános forgalmi adó vizsgálata indokolt, elvégre ezen adónem nem csak a teljes gazdaságot, hanem a társadalom valamennyi rétegét közvetlenül érinti, így a szabályozás, annak adójogi és büntetőjogi megítélése alapvető fontosságú.

Kulcsszavak: büntetőjog, adójog, ne bis in idem, ultima ratio, költségvetési csalás

THE CRIMINAL ASSESSMENT AND PROBLEMS OF BUDGET-VIOLATING INPROBER BEHAVIOR, WITH ATTENTION TOT HE POSSIBLE PARALLEL CONDUCT OF TAX ADMINISTRATION PROCEDURE – ESPECIALLY IN CASE OF VALUE ADEDD TAX (VAT)

Abstract

Tax and criminal law regulations are connectes to each other several points, whic raises the question of how possibly seemingly parallel regulations can be legitimized, to what extent can they be cmpared with international legal regulation and legal practice trends, with the basic principles that pervade criminal law. Considering its importance in this field, the examination of the general sales tax is justified, after all this tax does not only directly affect the entire economy, but also all layers of society, so the regulation, its tax law and criminal law assessment are of fundamental importance.

Keywords: criminal law, tax law, ne bis in idem, ultima ratio, budget fraud

1. Az adójog és a büntetőjog egyes alapelveinek kapcsolata

Mint ismeretes, a költségvetést károsító cselekmények nem csak adójogilag, közigazgatási jogszabályok által kerültek szabályozásra, hanem a büntetőjog által is, azaz az állam – saját közvetlen érdekei védelme mellett – a társadalom összesége érdekében is meg kívánja azokat előzni, e törekvése sikertelensége esetén pedig élni kíván a büntetőjogi hatalmával.¹

A büntetőjog a fenti célok elérését a Btk.-ban rögzített tényállások segítségével szolgálja, ugyanakkor e tényállások egészét áthatja jogalkotási, jogalkalmazási elvek sokasága. Ezen elvek közül – figyelemmel arra, hogy az adójog elsősorban a közigazgatási jog területe – alapvetően merül fel a *ne bis in idem*, vagyis a kétszeres értékelés tilalmának alapelve. Ezen vezéreszme nem csak a tudományos diskurzusokban rögzített, hanem az a nemzetközi jogban is rögzítésre került és ezáltal a hazai jogunkban is kötelezettségként áll fent.²

Ezen garanciális alapelveket Magyarország az Alaptörvényben is rögzíteni rendelte, a Szabadság és Felelősség fejezet XXVIII. cikkének (6) bekezdésében található.³ Megjegyzendő, hogy az elv fontosságát mutatja, hogy megjelenik az Európai Unió Alapjogi Chartájában⁴ – továbbiakban: Charta –, mely Nizzában 2000. december 7-én került elfogadásra és a Lisszaboni Szerződés hatályba lépésével kötelezővé vált, ugyanolyan jogi kötelezettségeket ró a tagállamokra, mint az alapszerződések. A Charta 51. cikkének (1) bekezdése⁵

1 KENYERES Sándor: *Az egyes gazdasági események eltérő megítélése az adóeljáráásokban és a büntetőeljáráásokban*. In: DOMOKOS Andrea (szerk.): *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017, 63–72.

2 Ld.: *Emberi Jogok és Alapvető Szabadságok Védelméről Szóló Egyezmény – továbbiakban: Egyezmény* –, amit Rómában, 1950. november hó 4. napján fogadtak el, és Magyarországon az *Emberi Jogok és Alapvető Szabadságok Védelméről szóló Egyezmény tizenegyedik jegyzőkönyvének kihirdetéséről* szóló, 1998. évi XLII. törvénnyel hirdettek ki.

3 „A jogorvoslat törvényben meghatározott rendkívüli esetei kivételével senki nem vonható büntető eljárás alá, és nem ítélték 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.”

4 A Charta 50. cikke értelmében: „Senki sem vonható büntető eljárás alá és nem büntethető olyan bűncselekményért, amely miatt az Unióban a törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.”

5 „E Charta rendelkezéseinek címzettjei – a szubszidiaritás elvének megfelelő figyelem-

biztosítja, hogy amennyiben a Chartában foglalt, de csak saját tagállami határainkon belül maradó, azonban költségvetést érintő tényállás valósul meg, a Charta rendelkezéseit akkor is alkalmazniuk kell.

Az elv továbbá megjelenik a Schengeni Megállapodás Végrehajtási – továbbiakban: SVE – egyezményében is, melyet az 1997. október 2-án aláírt Amszterdami Szerződés emelt az Európai Unió elsődleges joganyagai közé.

Mindennek azért van kifejezett jelentősége, mert jogosan merült fel annak problematikája, hogy amennyiben valakivel szemben közigazgatási jogkövetkezményeket alkalmaznak, akkor az büntetőjogi szempontból az eljárás akadályát képezheti-e? A kérdésfelvetés örök, hiszen a kétszeres értékelés tilalmába ütközhet az újabb, *quasi* azonos tényállás melletti, ugyanazon elkövetővel szemben indult, szankcióval járó, állami eljárás megindítása. Az Emberi Jogok Európai Bírósága – továbbiakban: EJEB – széleskörű joggyakorlattal rendelkezik e tárgyban és számos alkalommal foglalt állást e kérdésben, melynek fejlődéstörténeti részletei meghaladják jelen értekezés kereteit, így csak a legjelentősebb döntésekre kívánok utalni.

Fentiek értelmében az EJEB rögzítette, hogy bizonyos körülmények között a büntető- és közigazgatási eljárások kombinációja nem eredményezi az eljárások duplikációját, hanem ellenkezőleg: ahol az eljárások kombinációja egy koherens egységet jelent és azok inkább részei egy egységes eljárásnak azzal, hogy annak különböző aspektusait vizsgálják, nyilvánvalóan nem sértik a *ne bis in idem* alapelvet.⁶

A duális eljárásoknak azonban meg kell felelniük azon követelménynek az EJEB álláspontja szerint is, hogy a kiegészítő funkció ne csak elméletileg, de konkrétan is a cselekmény különböző vonatkozásait vizsgálja, legyenek kiszámíthatóak a következmények, továbbá kerülni kell –, amennyire csak lehet –, a bizonyítékok összegyűjtésekor és értékelésekor a duplikációt. Alapvető követelmény továbbá, hogy az első eljárásban kiszabott szankciót figyelembe kell venni a következő eljárásban, nehogy a szankciók duplikáltak legyenek, továbbá ennek megfelelően a szankciók arányosítását is figyelembe kell venni.⁷

bevétele mellett – az Unió intézményei, szervei és hivatalai, valamint a tagállamok anyyiban, amennyiben az Unió jogát hajtják végre. Ennek megfelelően saját hatáskörükben és a Szerződésben az Unióra ruházott hatáskörük korlátlan belül tiszteletben tartják az ebben a Chartában foglalt jogokat és betartják az abban foglalt elveket, valamint előmozdítják azok alkalmazását.”

6 ELEK Balázs: A felelősségelhalmozás tilalmának kiüresítése – Az Emberi Jogok Európai Bírósága és az Európai Unió Bíróságának változó judikatúrája a *ne bis in idem* elv körében. *Büntetőjogi Szemle*, 2022/2, 18–24.

7 EJEB *Jussila v Finnország* ügye, hudoc.echr.coe.int.docx (live.com) (2023. 10. 12.)

A fent említett uniós elsődleges jogforrási szinten emellett joganyagok némiképpen máshogy fogalmazzak a *ne bis in idem* elvének rögzítésekor és ezen látszólagos különbségeket az Európai Unió Bírósága akként oldotta fel, hogy iránymutató joggyakorlata szerint „ugyanazon” cselekmény elbírálásakor a történeti tényállásnak van jelentősége, a tagállami bíróságoknak, hatóságoknak erre kell figyelemmel lenniük.⁸

Az EJEB előtt folyt Engel ügyben – 1976. június 8. Engel és társai kontra Hollandia ügy –, az EJEB három kritérium alapján vizsgálta a szankciók büntetőjogi jellegét, amely kritériumokat az Európai Unió Bírósága – továbbiakban: EUB – is alkalmazza a mai napig is. Ezen kritériumok szerint vizsgálni kell:

1. a nemzeti jog büntetőjogi besorolását, mint kiindulási alapot,
2. a szankció célját és címzetti körét,
3. az előírt büntetés jellegét és súlyát.

A Debreceni Ítéltábla ezt továbbgondolva, és figyelembevéve a hatályos nemzeti jogi szabályozást, a EBD2019.B.16. számú határozatában kifejtette, hogy:

„1. A hazai nemzeti jog besorolása alapján az adóbírságot nem büntető, hanem közigazgatási eljárásban kell alkalmazni, így ebből a szempontból nem büntetőjogi jellegű szankció.

2. A szankciók címzetti körét vizsgálva megállapítható, hogy az adóbírság minden adózóra vonatkozik, akinél adóhiányt, azaz adózó esetében adókülönbözetet állapít meg az adóhatóság, ami a büntetőjogi jelleg felé mutat. A szankció célját vizsgálva megállapítható, hogy az adóbírság a hazai jogban az adóhiány 50%-a, de meghatározott esetekben annak mértéke 200% is lehet. Mindez ugyancsak az adóbírság megtorló és büntetőjogi jellegére utal.

3. Vizsgálni kell azt is, hogy az alkalmazott szankció mely jogi tárgy védelmét szolgálja. Ebből a szempontból az adózás rendjéről szóló törvény célja az adózás rendjének, az eljárás törvényességének és eredményének a biztosítása, azaz az adóbírság az adózás rendjének biztosítását szolgálja, míg a Btk. 396. §-ban szabályozott költségvetési csalás jogi tárgya az államháztartás (költségvetés) fiskális bevételeinek biztosításához és a költségvetés prudens működéséhez fűződő érdek. A két norma védett jogi tárgya részben eltérő, részben átfedi egymást, így egyaránt utal az adóbírság közigazgatási és büntetőjogi jellegére is.

8 LÁRIS Liliána – HARMATI Judit – KISS Árpád Lajos: Az adóbírság és a büntetőjogi szankció kapcsolata. *Magyar Jog*, 2018/4, 210–218.

4. A szankció jellegét és súlyát vizsgálva az adóbírság pénzügyi jellegű szankció, amely meg nem fizetése esetén szabadságvesztésre átváltoztatásnak nincs helye, legfeljebb végrehajtási eljárás indítható. Végrehajtható vagyon hiányában annak behajtása megghiúsul.”

A Debreceni Ítéltábla hivatkozott a Kúria korábbi határozataira is⁹, melyekben már rögzítésre került, hogy az adóbírság az adóhiány represszív jellegű szankciójának tekinthető, így az a fizetendő adóhiányra és a reparatív jellegű késedelmi pótlékra halmozódó visszatartó célzatú jogkövetkezményt jelenti. Utaltak arra is, hogy az adóbírság nem büntető jellege mellett szól az adóbírság be nem fizetése esetén az nem változtatható át szabadságelvonással járó intézkedéssé, büntetéssé, míg a büntetőjog ezen eszközzel él. Az adóbírság ennek megfelelően csak pénzügyi formában hajtható be, végrehajtás alá vonható vagyon hiányában pedig megghiúsul a behajtás.

Összességében értékelve fenti határozat pedig kimondta, hogy az adóbírság természetét vizsgálva „megállapítható, hogy annak adóügyi eljárásban történő alkalmazása nem zárja ki a büntetőeljárás megindítását, és nem zárhatja ki a büntetőeljárásban alkalmazható legsúlyosabb szankciók igénybevételét. Mindez azonban nem zárja ki, hogy az arányosság nemzetközileg is elismert elvének megfelelően egy adóügyi bírsággal sújtott ügyben az adóbírsággal érintett személlyel szembeni büntetőjogi szankció alkalmazásánál a büntetés kiszabása során tekintettel kell lenni a már kiszabott adóbírságra is.”

A későbbiekben kifejtetésre kerül, itt csak utalás szintjén említeném meg azt, hogy a kettős szankcionálás elkerülésére vonatkozó szabályozás érhető tetten a nemzeti jogban azáltal, hogy nem lehet büntetőjogi szankcióként vagyoneklobzást alkalmazni azon mérték vonatkozásában, melyre az adóhatóság az adózót megfizetésre kötelezte.¹⁰

Megoldandó feladatként merül fel azon problematika kezelése, a határon átnyúló tényállások kapcsán, hogy az országok, a tagállamok nemzeti jogukban eltérően kezelik szankcióilag ezen kérdéskört. Ezt próbálta kezelni az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről szóló az Európai Parlament és a Tanács (EU) 2017/1371. számú (2017. július 5.) irányelve¹¹, amelyben ugyancsak rögzítésre került, hogy nem zárja ki egymást a párhuzamos közigazgatási és büntetőszankciók alkalmazása.¹²

9 Ld.: Kúria Kfv.I.35.232/2015. és a Kfv.I.35.748/2015/5. számú ítéletei.

10 Ld.: 2/2013. (VII. 8.) BK véleményben rögzített 95. BK vélemény.

11 EUR–Lex – 32017L1371 – EN – EUR–Lex (europa.eu).

12 31. cikk: „Ennek az irányelvnek köteleznie kell a tagállamokat arra, hogy nemzeti jogukban büntetőjogi szankciókat írjanak elő az ezen irányelv hatálya alá tartozó, az Unió pénzügyi

Ugyanakkor fontos azon gyakorlati problémára is utalni –, erre a későbbiekben részletesebben is kitérek –, hogy az adóvisszaélések nem állnak meg a nemzeti határoknál, sőt, a tipikus hozzáadott értékű adóval – továbbiakban: HÉA – kapcsolatos visszaélések, „ún.” körhintacsalások pedig éppen az országhatárokból eredő korlátozottságot, a nemzeti jogszabályok eltérő szabályozásából eredő sajátosságot próbálják meg kihasználni. E körben a kétszeres értékelés tilalma kapcsán az EUB is állást foglalt akként, hogy ha egy ilyen típusú ügyben a nemzeti hatóságok adóbírságot szabnak ki, és azt követően egy másik államban történő büntetőjogi felelősségre vonhatóság kérdésében a második ügyben eljáró állami szervnek (hatóságnak vagy bíróságnak) kell állást foglalnia abban a kérdésben, hogy az eljárások nem jelentenek-e duplikációt az esetlegesen alkalmazható jogkövetkezményekre is figyelemmel. Ennek során azt kell vizsgálnia, hogy az adott elbírált cselekmény rendelkezik-e mindazon kritériumokkal, amelyek megalapozzák a *ne bis in idem* elvének alkalmazását, és ekként a saját eljárásának akadályát képezik-e.¹³

Magyarországon az Alkotmánybíróság is vizsgálta ezen halmozódás jogosságának vizsgálatát és ekörben alkalmazza a jól ismert úgynevezett: „szükségesség-arányosság vizsgálatát”. Ennek lényege az, hogy a jogi eszközök alkalmasak legyenek az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne menjenek túl azona szinten, ami annak az eléréséhez szükséges.¹⁴

Fontos álláspontom szerint arra is kitérni, hogy jogpolitikai indoka is van a kettős szabályozás szükségességének, hiszen nyilvánvaló, hogy nem csak az Unió, de az egyes tagállamok költségvetésének is döntő részét az adók teszik ki. Ezen bevételi forrás védelme elsődlegességet élvez uniós szinten is, az esetlegesen tagállamokra kötelező jelleggel érvényesülő uniós jogszabályok miatt pedig a tagállamokra is kihat, és ezen túlmenően is alapvető érdeke a nemzeti szabályozás keretében ezen kérdéskört rendeznie minden államnak. Lásd ekörben fentebb hivatkozott és kifejtett Charta rendelkezéseit, melyek értelmében az uniós jogot a költségvetés érdekében is alkalmazniuk

érdekeit érintő csalások és csalással kapcsolatos bűncselekmények tekintetében. (...) A tagállamok elvben a továbbiakban is párhuzamosan alkalmazhatnak közigazgatási intézkedéseket és szankciókat az ezen irányelv által szabályozott területen. Az ezen irányelvet átültető nemzeti jogszabályok alkalmazása során azonban a tagállamoknak gondoskodniuk kell arról, hogy a büntetőjogi szankciók ezen irányelvvel összhangban történő kiszabása, valamint a közigazgatási intézkedések és szankciók alkalmazása ne vezessen a Charta rendelkezéseinek megsértéséhez.”

13 LÁRIS – HARMATI – KISS i. m. 211.

14 MOLNÁR Csaba: Az írott szó ereje. A jogos elvárás elvének hiányában felmerülő gondolatok a 3325/2020. (VIII. 5.) AB határozat kapcsán. *Közjogi Szemle*, 2021/1, 45-52.

kell akkor is a tagállamoknak, ha csak saját határainkon belül valósult meg a költségvetést károsító bűncselekmény.

Az EUB-nak Akerberg Fransson ügyében – C-617/10. számú ügy – hozott ítélete pedig azt is rögzítette, hogy a tagállamok quasi uniós jogot is alkalmaznak, amikor egy tagállami bíróság olyan büntetőeljárást folytat, amelyben a HÉÁ-val kapcsolatban felmerült adóbírságról és adócsalásról kell döntenie, mivel az Unió saját bevételi forrását is érintő kérdésben jár el a tagállam ebben az esetben is.

A hazai, nemzeti jogi szabályozás során a fent részletesen kifejtett nemzetközi *ne bis in idem* elv érvényesülése és alkalmazása mellett figyelemmel kell lenni arra is, hogy a büntetőjog eszközei csakis végső esetben jöhetnek szóba, azt a jogalkotó úgynevezett *ultima ratio* eszköznek szánja, vagyis csak akkor kerülhet a büntetőjog alkalmazására, ha más jogágak a kellő rendezést nem tudják biztosítani, és külön szükséges büntetőhatalommal élve az élet- és jogviszonyokba beavatkozni.¹⁵ Ennek elsődlegesen tettenérhető jellege abból áll, hogy a büntetőjognak már nem az életviszonyok rendezése a feladata, hanem a társadalom védelme, büntetőjogi szankciókhoz való folyamodás révén, vagyis az állam ilyenkor büntetőjogi hatalmával kíván élni. Az állam ilyenkor nem csak az egyént, az elkövetőt neveli, illetve tettét szankcionálja a tett és az elkövető körülményeire figyelemmel, hanem irányt mutat a társadalom többi tagjának is, az elvárt és követendő magatartás tekintetében. A büntetőjog így élhet az elrettentés eszközével is oly mértékben, hogy az hatékony eszköze lehessen, és ezáltal elérhető legyen a tettes és a társadalom többi tagjától is az elvárt magatartás jövőbeni tanúsítása.

Amennyiben a jogalkotó nem elégszik meg az adójog, a pénzügyi jogi jogszabályozási kereteivel az ott alkalmazható joghátrányokkal, hanem azon túl kíván lépni, azonban a legsúlyosabb joghátrányok – büntetőjogi szabályozás – alkalmazását még nem látja szükségesnek és arányosnak, előírhat szabálysértési alakzatokat is a jogsértés megítélésére. Ennek gyakorlati megvalósulása például gondatlan alakzatok szankcionálásánál, illetve bizonyos vagyoni hátrány összegét el nem érő kár esetében történik meg a nemzeti szabályozásban, lásd a Btk. 462. § (1) bekezdés b) pontját¹⁶ és a Btk. 462. § (3) bekezdését¹⁷.

15 PFEFFER Zsolt: Adóügyek a büntetőbíróságok előtt. *Miskolci Jogi Szemle*, 2020/1, 97-121.

16 Btk. 462. § (1) bekezdés b) pontja értelmében: „Nem valósul meg bűncselekmény, ha a társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélést ötvenezer forintot meg nem haladó kárt okozva követik el”.

17 Btk. 462. § (3) bekezdése szerint: „Nem valósul meg bűncselekmény, illetve vámszabálysértés valósul meg, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány az ötszázezer forintot nem haladja meg”.

2. Az adójogi és a büntetőjogi szabályozás közötti alapvető eltérések

Szükséges rögzíteni, hogy az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás során is alapvető követelmény a (adó)tényállás elemeinek tisztázása, azonban ennek kivitelezési módja, vagyis a bizonyítási eljárás lefolytatása eltér(het), mivel a „tettes” felelősségének vizsgálata körében alapvetően eltérő bizonyított-sági, felróhatósági szint követelendő meg, mely a fentebb már részletezett eltérő célok eléréséből is adódik a kétszeres eljárás elkerülésének garanciális szabályán túlmenően.

Az adóigazgatási eljárás szükségszerűen megelőzi a büntetőeljárást.¹⁸ Fontos tisztázni azt is, hogy az adóigazgatási eljárásban a tényállás tisztázása érdekében lefolytatott bizonyítási eljárás nem egyezik meg a büntetőeljárás során lefolytatott bizonyítási eljárásával. Az adóigazgatási eljárás döntései a bíróságot nem kötik a büntetőjogi felelősség megállapítása tekintetében. Összefoglalható ez akként is, hogy az adóigazgatási eljárásban feltárássra kerülnek azon tények, melyre alapozva adóhiány került megállapításra. A büntetőjog – és így a büntetőbíróság, amennyiben az ügyész vádat emel, a vádhoz kötötten, de azt kimerítve – az adóigazgatási eljárás eredményeképpen meghozott adóhatósági határozat vádirati tényállásban foglalt keretei között „teszi hozzá” a büntetőjogi többletet, mely a bűnösségben ragadható meg.¹⁹ Ez pedig a *nullum crimen sine culpa*, vagyis nincs bűncselekmény törvény nélkül elvre utal.

A büntetőeljárás során garanciális alapelv a Be. 7. § (4) bekezdése, vagyis, hogy a kétséget kizáróan nem bizonyított tény nem értékelhető a terhelt terhére, és itt került az (5) bekezdésben az is rögzítésre, hogy abban a kérdésben, hogy a terhelt követett-e el bűncselekményt, a bíróságot, az ügyészséget és a nyomozó hatóságot nem köti a polgári, a közigazgatási, a szabálysértési, a fegyelmi vagy más eljárásban hozott határozat, illetve az abban megállapított tényállás. E körben szükséges utalni az Alaptörvény Szabadság és felelősség fejezetének XXVIII. cikk (2) bekezdésére, mely értelmében: „Senki nem tekinthető bűnösnek mindaddig, amíg büntetőjogi felelősségét a bíróság jogerős határozata nem állapította meg”.

18 PFEFFER i. m. 116.

19 MOLNÁR Gábor Miklós: *Az adóigazgatási eljárás és a büntetőeljárás kapcsolata*. In: DOMOKOS Andrea (szerk.): *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017, 26–51.

A büntetőigény érvényesítésének alapvető feltétele a bűncselekmény felderítése és a terhelt személyének megállapítása, felkutatása. Ugyanakkor a kétséget kizáró bizonyítás bizonyítási terhe a vádló, és a költségvetést károsító bűncselekmény esetén ez mindig az ügyész – lásd lentebb kifejtve – felelőssége. Az Alkotmánybíróság döntései²⁰ pedig nyilvánvalóvá teszik, hogy a bűnüldözés kockázata az államot terheli, s hogy jogállamban a bűnüldözés is csak szigorú, az anyagi és az eljárási jogszabályok által meghatározott rendben folyhat.²¹

A bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben szabadon értékeli, a bizonyítás eredményét az így kialakult meggyőződése szerint állapítja meg az irányadó ítéleti tényállást – a törvényes vád alapján, azt kimerítve – és az akkor helyes, ha a bizonyítékok egybevető mérlegelése során a logikai láncolat zárttá válik. A törvényen alapuló irányadó gyakorlat értelmében, amennyiben a bizonyítékok mérlegelése és az erre vonatkozó indokolási kötelezettségnek eleget tesz a bíróság és így a tényállás megalapozott, a jogorvoslati eljárás során a fellebbviteli bíróságnak nincs lehetősége a bizonyítékok eltérő értékelésére. Ezért is van döntő szerepe a bizonyítási eljárás lefolytatásának, és az elsőfokú bíróságoknak, akik előtt a bizonyítási eljárásnak döntően meg kell történnie.

Ugyanezen elv mentén szükséges arra is utalni, hogy az adóigazgatási eljárás során az adóhatóságot sem köti a büntetőeljárás során hozott határozatok tartalma, azon garanciális korlátok kivételével, hogy a terhelt büntetőjogi felelősségét csak a büntetőbíróság mondhatja ki, illetve, hogy más hatóság, szerv nem mondhatja ki azt, hogy az a személy akinek büntetőjogi felelősségét megállapították, nem követett el bűncselekményt. E körben példaként említeném azt, hogy az adóhatóságot nem köti és nem befolyásolja a megállapított adójogi konzekvenciákat az, ha a büntetőeljárásban terheltként szereplő személlyel –, vagy akár ügyvezetése alatt álló társasággal – szemben

20 Ld.: 2/2007. (I. 24.) AB határozat.

21 „A jogállamiság, valamint az alkotmányos büntetőjog követelményei megkívánják, hogy az állam a büntető hatalmát olyan szabályok szerint gyakorolja, amelyek egyensúlyt teremtenek az egyéneknek az állammal szemben védő garanciális rendelkezések, ezen belül elsősorban a büntetőeljárás alá vont személy alkotmányos jogainak védelme és a büntető igazságszolgáltatás megfelelő működésével kapcsolatos társadalmi elvárások között.” Ld.: 42/2005. (XI. 14.) AB határozat, ABH 2005, 504, 518. Az Alkotmánybíróság rámutatott, hogy a jogalkotónak ezen alkotmányi kereteken belül kell megtalálnia azokat az „eljárási megoldásokat, amelyek a bűnüldözés sikertelensége állami kockázatának csökkentését szolgálják (ABH 2004, 241, 255.)”.

a nyomozó hatóság nyomozást megszüntető határozatot hoz.²² Ugyanígy nem befolyásolja az adóhatóság terhelttel szemben korábban meghozott és marasztaló határozat megállapításait, ha a bíróság a terhelttel szemben felmentő ítéletet hoz.

Ennek oka ugyancsak a két eljárás eltérő célja és az eltérő bizonyítottsági szint követelménye, és esetleges bizonyítási teher kötelezettségéből adódik. Míg a büntetőeljárás során a bizonyítási teher mindig a vádlót terheli, és a terhelt önmaga ártatlanságát nem köteles bizonyítani²³, bizonyítékot szolgáltatni, hovatovább együttműködni a hatóságokkal –, ennek kivételét quasi csak a terhelti elérhetőség, a megjelenési kötelezettség és a rend fenntartása körében alkalmazott kötelező intézkedések részletszabályai képezhetik –, addig az adóigazgatási eljárásban például a tényállás tisztázási kötelezettség, bár az adóhatóságot terheli, de az annak alapjául szolgáló tények igazolását és bizonyítását a jogalkotó bizonyos esetekben az adózóra telepítette – gondolva itt például adókedvezmény vagy adómentesség igazolására –, és ez az ő felelőssége és érdekköre. E körben az adózó köteles együttműködni az adóhatósággal és felhívásra igazolni is azt, ennek elmaradása esetén jogkövetkezményeket az adózó köteles viselni.

3. A költségvetést károsító cselekmények büntetőjogi megítélésének főbb szabályozási lépései az európai uniós, közösségi joganyagban – különös tekintettel az általános forgalmi adóra

Ahogy arra a korábbiakban is utaltam, az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelme iránt nem csak közigazgatási jogi, de büntetőjogi eszközökkel is fel kívánt lépni a közösség. Ez nyilvánvalóan egy érzékeny terület, hiszen a büntetőjogi szuverenitását a kizárólagos jogalkotás területén minden nemzetállam sokáig megkísérelte magának fenntartani. Az Európai Unió működéséről szóló szerződés a büntetőjog egyes területén már rendelkezett arról, hogy a jogharmonizáció szükséges, de a közös pénzügyi érdekek védelme iránti büntetőjogi területen való fellépés még nem került szabályozásra.²⁴

22 Például: Fővárosi Törvényszék 47.K.701.794/2020. számú ügyének alapját képező eljárás.

23 Be. 7. §: „A vád bizonyítására a vádló köteles. A terhelt nem kötelezhető az ártatlanságának bizonyítására. A büntetőeljárásban senki sem kötelezhető arra, hogy önmagát terhelő vallomást tegyen vagy önmaga ellen bizonyítékot szolgáltatson”.

24 DR. VANKÓ László: *Az adózás kriminalizálása és annak aktualitásai*. In: DOMOKOS Andrea (szerk.): *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017, 73–80.

E témában az előrelépés az Európai Unió tagállamaira nézve kötelező erejű, az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke felhatalmazása alapján elfogadott, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezmény – továbbiakban: PIFegyezmény – 1. cikke elfogadásával történt meg. Ezen szabályozás szerint: „Ez 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 vonatkozóan azzal a céllal, hogy az Unió e területre vonatkozó vívmányaival összhangban erősítse az Unió pénzügyi érdekeit érintő bűncselekményekkel szembeni védelmet.”

A PIF-egyezmény 3. cikk (1) és (2) bekezdésének a) pontjai alapján: „A tagállamok megteszik a szükséges intézkedéseket annak biztosítására, hogy az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás bűncselekménynek minősüljön, ha azt szándékosan követik el. Ezen irányelv alkalmazásában a következők tekintendők az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalásnak: nem közbeszerzéshez kapcsolódó kiadások tekintetében a következőkre vonatkozó bármely cselekmény vagy mulasztás: – 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; – információ elhallgatása és ezzel egy konkrét kötelezettség megszegése, az előbbiekkal megegyező következményekkel; vagy – az említett pénzeszközöknek vagy vagyoni eszközöknek az eredetileg megjelölt céltól eltérő célokra történő jogellenes felhasználása.”

A 2. § (2) bekezdése értelmében pedig: „A héalapú saját forrásokból származó bevételeket illetően ez az irányelv kizárólag a közös héarendszer sérelmére elkövetett súlyos bűncselekmények esetében alkalmazandó. Ezen irányelv alkalmazásában a közös héarendszer sérelmére elkövetett bűncselekmények abban az esetben tekintendők súlyosnak, ha a 3. cikk (2) bekezdésének d) pontjában meghatározott szándékos cselekmények vagy mulasztások az Unió két vagy több tagállamának területéhez kapcsolódnak, és legalább 10 000 000 EUR összegű teljes kárt okoznak.” Fenti jogszabály kötelező alkalmazása miatt a tagállamoknak kötelezettségük az ott meghatározott mértékben minimálisan a HÉA adónem vonatkozásában elkövetett cselekmények miatt akár büntetőeljárás keretében is eljárni, védve ezáltal az Európai Unió közös gazdasági érdekeit.²⁵

25 Ld.: Európai Unió Bíróságának C–357/19. és C–547/19. sz. egyesített ügyeiben, továbbá

Álláspontom szerint azért lényeges ezen kérdéskörre külön is kitérni, mert mind adójogi szempontból, mind büntetőjogi szempontból az adóvisszaélések jelentős részét az Áfával kapcsolatos levonási joggal való (vissza)élés teszi ki. Ennek alapvető oka az, hogy a hozzáadott értékű adók jelentős bevételi forrását jelentik minden állam pénzügyi büdzséjének, és ezáltal mérhető kiadásként jelenik meg minden állampolgárar esetében, a mindennapi élet el nem hanyagolható kiadását jelentve számukra.

Jogszábeli alapját az Áfa szabályozásnak a Magyarországon is közvetlenül alkalmazandó, az Európai Unió Tanácsának 2006. november 28-i, a közös hozzáadottértékadó rendszerről szóló 2006/112/EK Irányelve – továbbiakban: HÉA Irányelv – rendezi. Az Áfa adónemben való visszaélések jelentős része az adólevonási joggal kapcsolatos szabálytalanságokkal kapcsolatosan merült fel. Az adólevonás fő szabályaira a HÉA irányelv X. címének, 1–5. fejezete, a 167. cikktől a 192. cikkig tartalmaz rendelkezéseket.

A HÉA Irányelv X. címe rendelkezik az adólevonásról, és a 168. cikk a) pontja értelmében: „Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket: a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉA-t”.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény – továbbiakban: Áfa tv. – 119. § (1) bekezdése szerint: „Az adólevonási jog akkor keletkezik - ha e törvény másként nem rendelkezik -, amikor az előzetesen felszámított adónak [120. §] megfelelő fizetendő adót meg kell állapítani...” Az Áfa törvény 120. § a) pontja szerint: „Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételehez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított.” A 127. § (1) bekezdése értelmében pedig: „Az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a) a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.”

a C–105/14. Taricco és társai ügyében hozott ítéletek, melyben a Bíróság a PIF irányelv kötelező alkalmazásának kötelezettségét taglalja a tagállami kötelezettségként.

A hozzáadott értékű adó lényeges kérdésköre így az adólevonási jog gyakorolhatóságának kérdése, azaz az előzetesen felszámítható adó visszaigénylése, mely révén az adóhalmozódást lehet elkerülni, kiküszöbölni. A gazdasági szereplőknek joguk van a rájuk áthárított adó levonására, míg az adóhatóságnak lehetősége, hogy keretek között az adóalanyok adólevonási jogát megtagadassák. Az EUB több alkalommal elvi jelentőségű határozatot hozott e kérdéskörben, mely nyomán kialakult gyakorlatot figyelembevéve a Kúria is kidolgozta, hogy milyen feltételek mentén lehet az adólevonási jog megtagadását megalapozottan gyakorolni, lásd: a Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiumának 5/2016. (IX. 26.) véleménye (továbbiakban: KMK vélemény).

Álláspontom szerint szükséges utalni arra, hogy a KMK vélemény megalkotását megelőzte a Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégium Joggyakorlat-elemző Csoportjának „Az általános forgalmi adó levonhatóságával összefüggő perek gyakorlata” címmel, 2016-ban egy Összefoglaló vélemény –, továbbiakban Kúria összefoglaló véleménye – elkészítése.²⁶ A bíróság átfogóan vizsgálta az adóhatóság által az Áfa adónemben folytatott vizsgálatok megállapításait és a bírósági ítélkezési gyakorlatot is. Már itt megkülönböztetésre kerültek objektív és szubjektív alapokon álló ténymegállapítások. Ennek megfelelően a tartalmi feltételekkel összefüggő ténymegállapítások közül hármat objektív alapon állóként jelöltek meg: a gazdasági esemény hiányát, továbbá azt, ha a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között ment végbe, illetve a mesterséges láncolat létét. További három szubjektív, elsősorban az adózó magatartásához, a cselekményekhez kapcsolódó tudatállapotához köthető jelenséget jelöltek meg, így az adózó tudatát, valamint azt, hogy tudnia kellett volna, hogy adókijátszásban vesz részt, és azt, hogy a kellő körültekintést nem tanúsította, továbbá nem rendeltetészerű joggyakorlást folytatott.²⁷

Megjegyzendő, hogy a Kúria összefoglaló véleménye elkészítésekor annak vizsgálatára is kitért, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal a bíróság előtti eljárás során hány esetben hivatkozott európai uniós bírósági döntésre, és ez a szám igazán magas volt már 2013-ban is, mégpedig 28.67%.

A KMK vélemény rögzíti, hogy az adólevonási jog a HÉA mechanizmusának szerves részét képezi, és fő szabály szerint nem korlátozható. A Kúria is több

26 Kúria Közigazgatási – Munkaügyi Kollégium Joggyakorlat–elemző Csoportjának 2014. El. II.JGY.1/2. számú, a Kúria joggyakorlat–elemző csoportja által 2016. február 9–én elfogadott és a Kúria Közigazgatási–Munkaügyi Kollégiuma által, 2016. június 6–án jóváhagyott összefoglaló véleménye.

27 Kúria összefoglaló véleménye i. m. 78–79.

alkalommal hivatkozik az irányelv kapcsán az Európai Unió Bíróságának precedens értékű ítéletére, vagyis a Mahagében/Dávid (C-80/11. és 142/11.) ügyre.

Az évek alatt kikristályosodott és alább részletezett gyakorlat értelmében az adóhatóság nem támaszthat irreális elvárásokat az adólevonási jogot gyakorolni kívánó adóalannyal szemben, de minden tőle elvárható intézkedést megkövetelhet annak érdekében, hogy az adóalany az adófizetési kötelezettséget ne játssza ki.²⁸

Ennek körében a KMK vélemény az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 120. § a) pontja értelmezését tekintve három különböző esetkört jelölt meg az adózási tudattartam vizsgálata körében:

„1. Ha a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, akkor nem kell vizsgálni, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

2. Ha a gazdasági esemény megvalósult, de nem a számlában szereplő felek között, akkor – a tényállás függvényében – vizsgálni lehet, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.

3. Ha a gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg, az adóigazgatási eljárásban vizsgálni kell, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna-e az adókijátszásról, adócsalásról.”

Vagyis a vizsgálat során három, jól elkülöníthető tényállás különböztethető meg:

1. A számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg.
2. A gazdasági esemény megvalósult, de nem számlában szereplő felek között.
3. A gazdasági esemény a számlában szereplő felek között megvalósult, de a számlakibocsátó (vagy az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg.

Az első esetben lényegileg a számlában szereplő gazdasági esemény nem történt meg, a számla kiállítás célja visszaélésszerűen gyakorolni az áfa levonási jogot. A gazdasági esemény hiányáról a számlában szereplő felek tudomással bírnak, szubjektív tudatuk átfogja annak nem valós jellegét. Erre figyelemmel szükségtelen és értelmezhetetlen annak vizsgálata, hogy a számlabefogadó tudott-e, illetve tudnia kellett volna az adókijátszásról, adócsalásról. Tudott róla, hiszen résztvevője volt az adókijátszásnak.

28 Szívós Alexander Roland: Az áfalevonási jog megtagadásának egyes gyakorlati kérdései. *Kúriai Döntések*, 2022/10, 1672–1677.

A Kúria Kfv.I.35.362/2020/10. számú döntésében rögzíti továbbá, hogy a szükséges tényállást két különböző területen kell feltárni és bizonyítani. Először a gazdasági esemény megvalósulásának körülményeit kell vizsgálni, a számlaki-bocsátók tárgyi és személyi feltételeinek elemzésével kell állást foglalni abban a kérdésben, hogy a számlaki-bocsátó képes volt-e a számla szerinti gazdasági esemény teljesítésére. Ha tehát az adóhatóság azt állapítja meg, hogy a számlában foglalt gazdasági esemény nem valósult meg, nem került teljesítésre, akkor az irányadó EUB döntésekre (C-459/17, C-460/17) és KMK vélemény 1. pontjára figyelemmel nincs szükség a számlabefogadó tudattartalmának elemzésére.

A 2. pontban említett esetben a termékértékesítés/ szolgáltatásnyújtás megtörtént (pl. az áru a számlabefogadó tulajdonába került, a ház felépült), de az adóhatóság bizonyította, hogy azt nem a számlakiállító adóalany teljesítette. Kifejti a Kúria, hogy ez esetben, bár a konkrét ügylet teljesült, de a számla nem valós adatokat tartalmaz, mivel a számlakiállító nem azonos az áfát áthárító adóalannyal, ekkor a vizsgálat tárgyát az kell, hogy képezze, miszerint az adózó ezt tudta-e. Ezen tudattartam vizsgálatkor külső tényezőkben megnyilvánuló objektív segítségre hivatkozik a Kúria, mint vizsgálandó tényekre, vagyis: „Az elhatárolás alapja, hogy a számlabefogadó adóalany aktív vagy passzív szerepet töltött-e be a csalárd magatartás megvalósítása során.

Aktívnak minősül a magatartása, ha tevőlegesen lépett fel a jogellenes adóelőny megszerzése érdekében, azaz alapvetően járult hozzá a mesterséges ügylet vagy ügyletek kialakításához. Ekkor nem szükséges vizsgálni a számlabefogadó tudattartalmát, hanem azon cselekedeteit kell feltárni, amelyek bizonyítják, hogy elsődleges alakítója volt az ellenőrzés alá vont ügyletnek vagy láncnak.

Passzívnak minősül a magatartása, ha a másik adóalany által felkínált feltételeket, körülményeket az ügylet lebonyolítása során nem vizsgálta. Ekkor feltárandó a számlabefogadó tudattartalma, hiszen azt kell bizonyítani a közigazgatási eljárásban, hogy tudott, vagy tudnia kellett volna arról, hogy az ügyletet vagy azok láncolatát jogellenes adóelőny megszerzése érdekében mások hozták létre aktívan, és vonták abba bele. (...)

Míg előbbi esetben az ügylet(ek) alakítója, addig utóbbi esetben az(ok) elszenvetője a számlabefogadó adóalany. Az utóbbi esetben azonban, ha tudott, illetve tudnia kellett volna arról, hogy adókijátszás részesévé válik, adólevonási jogot nem gyakorolhat.”

A Kúria irányadó joggyakorlata azt is megköveteli ugyanakkor az adóhatóságtól, hogy az adózói tudattartam elemzése kellő részletességgel és mélységében történjen meg.²⁹

A 3. esetkörben „...a konjunktív feltételek teljesültek: a termékértékesítés/ szolgáltatásnyújtás megtörtént, és azt a számlakiállító teljesítette. Az adóhatóság azonban bizonyítja, hogy a számlakiállító, vagy láncszerződés (körhinta csalás) esetén a sorban valamely korábbi adóalany (az általa befogadott számla kibocsátója) csalárd magatartást valósított meg.”

A KMK véleménye ugyanakkor rögzíti, hogy az adózói magatartásnak, így a tudattartalomnak a vizsgálata és bizonyítása az adóhatóság feladata, ám arra is felhívja a figyelmet, hogy a hatályos szabályozás szerint az adózót természetesen együttműködési kötelezettség terheli. Ennek egyébként gyakorlati okai is vannak, hiszen természetesen a számlabefogadó adóalany rendelkezik olyan információkkal, amelyek bizonyítékként tudnak szolgálni az eljárás során.³⁰

E körben utalandó a KMK vélemény által is említett Mahagében/Dávid (C-80/11. és 142/11.) ügy, melyben az Európai Unió Bírósága – továbbiakban: EUB - rögzítette, hogy az adócsalás, az adóelkerülés, illetve más visszaélések elleni küzdelem olyan célkitűzés, amelyet a HÉA Irányelv elismer és támogat, a jogalanyok az uniós jog normáira nem hivatkozhatnak csalárd módon vagy visszaélésszerűen (Mahagében/Dávid ügy 41. pontja és az ott hivatkozott EUB ítéletek). „Ezen küzdelem olyan cél, amely nem csak a számlában szereplő felek közt kell, hogy érvényesüljön, hanem az egész gazdasági láncolatban. Ugyanakkor más adóalany visszaélésszerű magatartása miatt nem veszítheti el a felperesi adózó automatikusan az adólevonási jogát, amely az EUB szerint HÉA mechanizmusának szerves részét képezi (Mahagében/Dávid ügy 38. pontja). Vizsgálni kell tehát a felperesi adózó tudattartalmát, és az adóhatóság feladata, hogy azon objektív körülmények alapján bizonyítsa, hogy az adóalany tudta, vagy tudnia kellett volna, hogy a levonási jogának megalapozására felhozott ügylettel az eladó, illetve a szolgáltató vagy az értékesítési láncban korábban közreműködő gazdasági szereplő által elkövetett adócsalásban vesz részt (Mahagében/Dávid ügy 49. pontja).”

29 Kfv.I.35.533/2020/5. és 35.486/2020/6. számú határozatok.

30 BÉKÉS Balázs – HALÁSZ Zsolt: *Forgalmi adók és a vámjogi szabályozás alapjai*. Budapest, Wolters Kluwer Hungary Kft., 2021, 75.

4. A költségvetést károsító bűncselekmények hazai szabályozásának főbb jellemzői

A jogalkotó által büntetni rendelt, Btk.-ban meghatározott adójogi, költségvetést károsító bűncselekmények tényállásai un. *keretdiszpozíciók*, vagyis a tartalmukat nem a büntetőszabályok, hanem más jogágak, szabályok határozzák meg, töltik ki tartalommal. Így nagy szerepe van a tényállások megítéléséhez az adott jogágak, a jogi szabályozás részletes, pontos és naprakész ismeretének, így például az adójog, támogatási jog, társadalombiztosítási-, vámjog stb. ismeretének. A *keretdiszpozíciós* szabályozás jellege ugyanakkor a komplexebb tudás ismeretén túlmenően más problematikát is felvet, melyre csak utalás szintjén kívánok kitérni. Ez pedig az, hogy a büntetőjogi felelősségrevonás alapját így más jogágakban szereplő jogszabályi rendelkezések megszegése alapozza meg, „tölti ki”, és azok esetleges jogszabályi rendezésének változása magával hozza a büntetőjogi megítélés változását is természetszerűleg.

Nem csak a büntetőjogi, hanem alkotmányos szinten is alapvető jog, hogy senki büntetőjogi felelőssége nem állapítható meg, amennyiben a bűncselekmény elkövetésnek időpontjában, vagy pedig a bűncselekmény elbírálásának időpontjában az már nem minősül bűncselekménynek. Megjegyzendő, amennyiben enyhébben bírálendő el akár az elkövetéskor, akár az elbíráláskor, akkor természetszerűleg az enyhébb elbírálás szabályait alapulvévé kell a megítélést végezni. Az eltérő szabályozás nem csak azt hozhatja magával, hogy az adott cselekmény már, vagy még nem minősül bűncselekménynek törvényi tényállási elem hiányában, hanem minősítés-módosulást is, mely bírósági hatáskör változást is jelenthet.³¹

A Kúria az 1/1999. Büntető jogegységi határozata utal e körben a BH1998. 409. döntésben kifejtettekre, vagyis: „Amennyiben a nemzetközi jogi kötelezettség megszegésének a kerettényállását kitöltő tilalom az elbíráláskor már nem áll fenn, ezért a cselekmény társadalomra veszélyessége megszűnik: a büntetőeljárás - büntethetőséget megszüntető okból való - megszüntetése indokolt.” Ezen büntető jogegységi határozat iránymutatása mentén a Kúria a Bfv.466/2016/7. számú határozatában kifejtette: „Amennyiben a Btk. Különös

31 Btk. 2. § (1) bekezdése értelmében: „A bűncselekményt – a (2)–(3) bekezdésben foglalt kivételekkel – az elkövetése idején hatályban lévő büntető törvény szerint kell elbírálni. (2) Ha a cselekmény elbírálásakor hatályban lévő új büntető törvény szerint a cselekmény már nem bűncselekmény, vagy enyhébben bírálendő el, akkor az új büntető törvényt kell alkalmazni. (3) Az új büntető törvényt visszaható hatállyal kell alkalmazni a nemzetközi jog általánosan elismert szabályai alapján büntetendő cselekmény elbírálásakor, ha az az elkövetés idején a magyar büntető törvény szerint nem volt büntetendő.”

Részének valamely rendelkezése ún. keretdiszpozíció, és az annak keretét kitöltő jogszabályi rendelkezésekben a bűncselekmény elkövetése után olyan mérvű változás következik be, amely a kötelezettség megszüntetésével vagy a tilalom feloldásával az addigi büntetőjogi védelmet megszünteti, e változás – a meghatározott időre szóló jogszabályok kivételével – a Btk. 2. § második mondatára figyelemmel, az elbíráláskor hatályban lévő büntetőjogi szabályozás visszaható hatályú alkalmazását alapozza meg”.

Álláspontom szerint érdemes kitérni arra is a bűncselekményi szabályozás keretdiszpozíciós jellege kapcsán, hogy a töretlen bírói gyakorlat értelmében a bíróságok az elkövetett cselekmény büntetőjogi megítélésekor nem költségvetési csalásként, hanem csalásként minősítik az elkövetett cselekményt, amennyiben az elkövető adóalanyisága – keretdiszpozíció jellegből adódóan ennek tartalmi kitöltését az alapul szolgáló adójogi szabályozás adja – hiányzik.³² Ez azt jelenti, amennyiben az elkövető adóalanyisággal nem rendelkezett, és rendszeres vagy üzletszerű gazdasági tevékenység folytatása nélkül, az adóhatóság erre vonatkozó megtévesztésével igényelt vissza Áfa-t, akkor azt nem költségvetési csalásként, hanem csalás bűncselekményeként kell elbírálni.

5. A költségvetési csalásokról általában

5.1. A költségvetési csalások leggyakrabban előforduló típusai

A leggyakrabban vádemelés költségvetési csalás megnevezésű bűncselekmény miatt történik, mely bűncselekmény törvényi tényállását a hatályos Btk. 396. §-a szabályozza.

A joggyakorlatban az alábbiakban megjelölt módon szokták a központi költségvetés hátrányára a bűncselekményt elkövetni:³³

1. az adóbevallás benyújtásának elmulasztása (működés eltitkolás),
2. a bevételek csupán egy részének a bevallása (bevétel eltitkolás),
3. a fizetendő adó összegének csökkentése fiktív számlákkal (csalárd levonás),
4. jogosulatlan adó visszaigénylés (csalárd visszaigénylés), és az
5. az ún. körhintacsalások.

Szükséges megjegyezni, hogy büntetőjogi és a kétséget kizáróan bűnös szándékra, tudattartalomra való bizonyíthatóság szempontjából az 1. és

32 Ld.: BH1993. 218 és a BH1993. 660, Kúria 1/2006. Büntető jogegységi határozata.

33 STEINER Gábor: A költségvetési csalás bizonyítási kérdései. *Büntetőjogi Szemle*, 2021/1, 43–51.

2. pontban jelzett elkövetési magatartásokkal megvalósított költségvetést károsító bűncselekmények rendszerint nem tartoznak a bonyolultabban bizonyítható bűncselekményi körbe.

E körben érdemes felhívni arra is a figyelmet, hogy az 1. pontban írt bűncselekmény a vádlotti tudattartalom vizsgálata mellett természetesen akkor is megvalósulhat, és nem mentesülhet az ügyvezetésre jogosult személy például a büntetőjogi felelősségek alól, ha könyvelőt alkalmaz, vagyis a Kft. ügyvezető igazgatója az általános forgalmi adó bevallásának elmulasztásával elkövetett adócsalásért könyvelő alkalmazása ellenére is felel, ha a könyvelőnek nem adja át az adóbevallás elkészítéséhez szükséges iratokat, és nem ellenőrzi, hogy a bevallás megtörtént-e.³⁴

Ezzel ellentétben a többi bűncselekmény már szervezettséget, konspirációt feltételez, hiszen a 3., 4. és 5. pontban írt elkövetési típusok úgynevezett számlagyárak működését feltételezik. Ezek rendszerint különböző személyek ügyvezetése alatt álló társaságokat foglalnak keretbe, ahol rendszerint a társaságok többsége ráadásul fiktív ügyvezetés alatt áll. A szervezetet általában egy személy, vagy egy szűk kör irányítja, aki az egész céghálóat átlátja, és a könyvelő segítségével a gyakorlatban ez nem valósulhatna meg. A könyvelő szerepét természetesen a büntetőjogi felelősség vele szembeni megállapíthatóságakor ugyanúgy egyéniesítve kell vizsgálni, hogy ti. tudata mire terjedt ki, hogy csak a számlákat és maximum az azokat megalapozó dokumentumokat, teljesítés igazolásokat, szerződéseket láthatta, vagy bűnös felelősségi formátumban is részt vett az elkövetésben és magatartása megvalósította a bűncselekmény összes törvényi tényállását. Ezen magatartása természetesen nem csak tettesi, hanem részesi alakzatban is megnyilvánulhat, lásd például a bűnsegédi magatartást. Az eljáró hatóságoknak természetesen ilyenkor az eset összes körülményét fel kell deríteni, és így, ha arra is fény derül, hogy a cégháló személyi állományának társadalombiztosításra is kiterjedő könyvelését is a könyvelő végezte, és a társaságoknak semmilyen módon nem állt például személyi állomány rendelkezésre, hogy a lekönyvelt számlák alapját képező gazdasági események kivitelezhetőek legyenek, a bűnös tudattartalomra való következtetés levonható. Fontos megjegyezni, hogy a költségvetési csalásra berendezkedett, pontosabban fogalmazva, arra létrehozott cégháló akkor működik igazán „jó” és viszonylag tartósan, ha a számlázó cégek csak nagyon szűk körben ismerik egymást, vagyis csak az általuk számlát befogadó cégről van valami sejtésük, és ugyanez vonatkozik azokra a cégekre, akiknek ők számláznak.

34 Ld.: BH 2003/397.

5.2. A körhintacsalások működési elve

Az alábbiakban a legnagyobb szervezettséget igénylő, szükségszerűen nemzetközi vonatkozású elemeket is tartalmazó költségvetést károsító bűncselekmény elkövetési lehetőségének működési elvére szeretnék röviden kitérni, hiszen ezen cselekmények esetében kell megtörténnie a legszélesebb körű bizonyítási eljárásoknak általában.³⁵

A 'körhintacsalás'-okban a jogirodalom a következő megnevezéssel illeti a résztvevő szereplőket:

- *missing trader* – eltűnő, vagy hiányzó társaság
- *puffer* – átszámlázó társaság
- *conduit* – külföldi társaság
- *bróker* – a haszonhúzó társaság.³⁶

A körhintacsalás lényege, hogy a *bróker* társaság az árut az alatta álló, beszerezett társaságokból álló céghálózatból szerzi be, a cél pedig az Áfa fizetés elkerülése, azáltal, hogy az elkövető által irányított, valójában fiktív tevékenységgel foglalkozó cégláncolat, mely névileg a strómanok vezetése alatt áll, nettó áron szereznek be termékeket és azt a belföldi értékesítést terhelő Áfa megfizetését elodáztatva juttatják tovább a „bróker” társaságnak. Ezen folyamat révén pedig nem kerül Áfa megfizetésére sor. Az egyik elkövetési mód szerint az árut a közösség területén működő társaságoktól veszik meg a közösségi beszerzésre irányadó rendelkezések miatt nettó áron a fiktív cégláncolathoz tartozó külföldi cégek nevében, majd innen tovább számlázzák – csak papíron – a belföldi *missing trader* társaságoknak, vagy a közösségi eladótól egyből a belföldi *missing traderek*nek kerül az értékesítésre. A másik elkövetési mód az, mely alapján egy belföldi társaság –, amelyik nem tud a csalásról –, az a fiktív céghálóban résztvevő, de a közösség területén honos cég részére adja el a terméket, majd ez a fiktív cégláncolathoz tartozó külföldi társaság adja el – szintén csak papíron – az árut a belföldi *missing trader* cégeknek.

35 KOVATSITS Gábor: *A költségvetési csalás nyomozási kérdései*. In: DOMOKOS Andrea (szerk.): *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017, 52–62.

36 STEINER i. m. 43–51.

5.3. A költségvetést károsító bűncselekmények bizonyíthatósága büntetőjogi szempontból, a vizsgálandó körülmények

Az alábbiakban azt kívánom bemutatni, hogy mely körülményeket, vagy éppen azok hiányát szokta rendszerint a nyomozó hatóság, az ügyészség, illetve vádemelés esetén a bíróság vizsgálni a költségvetést károsító bűncselekmények megvalósulásának körében.³⁷ A bemutatás nyilvánvalóan nem teljeskörű, hiszen minden eset egyedi, és a szükséges intézkedések megtétele és annak időszerűsége is döntő szerepet játszik a későbbi, esetlegesen büntetőjogi felelősséget is megállapító bírósági döntések meghozatala érdekében.³⁸ Szükséges továbbá megjegyezni, hogy ezen vizsgálódási szempontok már az adóhatósági, közigazgatási eljárások folyamán nagyrészt megtörténnek. Az esetleges büntetőjogi felelősségi tudattartalom gyanújának felmerülése esetén egészülhet ki a vizsgálat tárgya a kétséget kizáró büntetőjogi felelősség megállapíthatósága érdekében szükséges egyéb bizonyítási eszközöket, eljárásokat magában foglaló cselekmények megtételéhez, és így más eljárásjogi anyagi jogi szabályozás keretébe lép át az adott ügy.³⁹

A tudattartalomra vonatkozóan a leggyakrabban az alábbi, tipikusnak mondható körülményekből lehet következtetést levonni, mind adójogi, mind büntetőjogi relevancia terén:⁴⁰

1. A társaság létezésének kérdése:

- az nem is létezik, így például a megjelölt cím nyilvánvalóan csak egy lakás, amely nem ritkán már évek óta lakatlanul áll, vagy éppen, hogy romos,
- székhelyszolgáltató biztosítja működéséhez szükséges levelezési, illetve székhely rendelkezésre állását.

Ekkor a számlákat kiállító, befogadó cég nem elérhető a valóságban, a

37 FODOR Balázs Gábor: *Az áfa-csalások büntetőjogi megítélésének elméleti és gyakorlati kérdései*. In: DOMOKOS Andrea (szerk.): *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017, 90-111.

38 Kúria Közigazgatási–Munkaügyi Kollégium Joggyakorlat–elemző Csoportjának 2014.El. II.JGY.1/2. számú, a Kúria joggyakorlat–elemző csoportja által elfogadott összefoglaló véleménye i. m. 79.

39 ÚJHELYI Bence: *Bizonyítási nehézségek és bizonyítási teher az adóigazgatási eljárásban és a büntetőeljáráásban*. In: DOMOKOS Andrea (szerk.): *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata*. Budapest, Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2017, 82-89.

40 STEINER i. m. 44.

cég székhelye, telephelye nem is lett volna effektív alkalmas a számlán szereplő gazdasági események lebonyolítására. Mivel ez könnyen ellenőrizhető, a legnyilvánvalóbb elkövetési mód, így egyre ritkábban élnek ezzel a lehetőséggel.⁴¹

- Ezekről egy fokkal kreatívabb elkövetési magatartás, ha a számlakiállítót a számla kiállításakor már törölték a cégnyilvántartásból, illetve, ha
 - felszámolás alatt lévő számlakiállító felszámolója, vagyis a társaság törvényes képviselője nem tud a gazdasági eseményről.
2. A társaság személyi 'állományának' kérdése:
- A társaság ügyvezetője úgynevezett stróman, akinek semmi köze nincs a társasághoz, legkevésbé pedig annak irányításához. Az ügyvezető személynek így se képessége, se lehetősége nincs a társaság ügyvezetésének ellátásához. Rendszerint szerepük minimális összeg, vagy egyéb juttatás érdekében annyi, hogy az ügyvédi irodában aláírják a társaság alapításáról szóló szerződést, és az ehhez kapcsolódó iratokat. Álláspontom szerint szükséges megjegyezni, hogy – vádemelés hiánya miatt – ritkán, de előfordult már, hogy a cégháló alapításában résztvevő jogász, ügyvéd büntetőjogi felelőssége is megállapításra került, mivel kétséget kizáróan bizonyíthatóvá vált, hogy tudta, mihez nyújt elengedhetetlen eszközcselkményként (okirathamisítás) szakértő tudást.
 - A társaság nem rendelkezik a számla alapját képező gazdasági eseményekhez megfelelő személyi állománnyal, az nincs is bejelentve, járulékfizetési kötelezettségének a társaság nem tesz eleget.
3. Személyi összefonódások kérdése:
- így például azonosak a személyek, vagy rokoni, alá- fölé rendeltségi viszony bizonyítható, akár a számlázásban részvevő társaságok személyi körében, lásd ügyvezető, esetleges munkavállaló, a jogász, a könyvelő, és a „kivitelező személyzet” - pénzt felvevő, az ahhoz szükséges körülményeket biztosító személy, például sofőr esetében, továbbá az is, ha
 - a társasági háló létrehozásakor egy vagy pár olyan jól azonosítható személy van, aki ajánlotta cégpartnerként az egyik társaságot a másikkal „üzleti partnernek”;
 - a pénzügyi rendezés formája és ezzel összefüggésben a személyi kör összefonódása (engedményezés, kompenzálás, váltó) az egyéb tényállási elemek vizsgálata során ellentmondásos.
4. A társaság tevékenységével kapcsolatosan az alábbi körülmények adhatnak okot a gyanúra:

41 ÚJHELYI i. m. 44.

- a társaság nem rendelkezik a számlán szereplő gazdasági cselekmény lebonyolíthatóságához szükséges tárgyi feltételekkel;
 - nem rendelkezik a számla kiállító a számlán szereplő áruval;
 - bizonytalan eredetű áru, vámolással kapcsolatos papírok hiánya;
 - a társaság, bár viszonylagosan nagy forgalmat bonyolít, azonban nincs, vagy csak minimális befizetendő adója szerepel a bevallásban, már, ha egyáltalán benyújt bevallást;
 - a számlázó társaság a számla alapját képező terméket sosem birtokolta, azt minden esetben egyből továbbította a következő társasághoz;
 - nem az arra jogosult írja alá a számlákat;
 - a számlán szereplő, és így elszámolt árak is árulkodóak lehetnek, vagyis az értékesítési ár feltűnően alacsony, például a számlakibocsátó által számlázott óradíj olyan alacsony, hogy az nem nyújtana fedezetet a bérköltségre és a járulékokra; vagy éppen túl magas;
 - ugyancsak az eljáró szervek munkáját könnyítheti meg a dokumentumok formai kinézete, mely egészen széles spektrumon működhet, például az azonos kézírással írt számlák, szerződések, teljesítésigazolások, látszólag egymással semmilyen kapcsolatban nem álló társaságok között lévő dokumentumokon, egészen az azonos formai kinézetig, vagy azonos nyomtatói hibát mutató iratokig.
5. A könyveléssel kapcsolatosan felmerülő kérdések⁴²:
- a számlatömböt később vették, mint a számla kiállítása;
 - a teljesítési igazolás hiánya;
 - számlakiállító könyvelésében nem szerepel a gazdasági esemény;
 - a társaság könyvelője a számlákon és a hozzá kapcsolódó kötelező dokumentáláson kívül semmit nem tud a társaság valós működéséről, esetlegesen a társaság névleges ügyvezetőjével sosem találkozott (lásd fentebb: vizsgálandó a könyvelő felelőssége is);
 - a könyvelést, a gazdasági esemény megvalósulását alátámasztó iratokat, dokumentumokat nem tudják átadni a vizsgálóknak (rendszerint már az adóhatósági eljárás során sem). Megjegyzendő, hogy itt a legkreatívabb hivatkozási okok is elő szoktak fordulni, például a kocsi csomagtartójában volt tárolva, onnan kilopták, miközben tényszerűen a kocsi csomagtartójában el sem fért volna olyan mennyiségű irat, melynek valóság esetén rendelkezésre kellett volna állni. Ekörben a tüzesetben, vízkárban való megrongálódásra, megsemmisülésre való

42 LUKÁCS János: Kreatív számvitel, vétlen hiba, szándékos csalás. *Társadalom és Gazdaság*, 2007/1, 134-137.

- hivatkozás, ahogyan a háziállat által történt megrongálásra való hivatkozás is klisésnek minősül, továbbá ugyancsak kérdéseket vett fel, ha
- a kifizetett ellenérték visszakerül a számlázási láncon keresztül az első kifizetőhöz.
6. A pénzügyi teljesüléssel kapcsolatos bizonytalanságok:
- a társaság számlájára beérkező utalásokat azonnal felveszik, vagy azt másik cég számlájára továbbutalják, több különböző tulajdonú bankhálozatot „megjárva”, sőt az utalásokkal esetlegesen külföldi bankokat is bevonnak, és a pénz felvételére így kerül sor – döntően készpénzben. A továbbutalt pénzek esetében az a „könnyebben” bizonyítható körbe tartozik nyilvánvalóan, ha a továbbutalt pénzügyi összeg olyan társaság, személy tulajdonában álló számlára kerül át, akivel a társaságnak semmilyen kapcsolata nincs, illetve, ha a pénzt meghatalmazással esetleg ilyen személy veszi fel, rendszerint ugyancsak strómanok;
 - a pénzügyi teljesítés bizonytalansága (pl.: lehetőség szerint készpénzes teljesítés).
7. A láncszerződésben résztvevőknél azonos adóhatósági megállapítás.

6. Záró gondolatok

Egyértelműen megállapítható, hogy nem csak a nemzetállamok, hanem az Európai Unió is nagyban érdekelt abban, hogy a költségvetést károsító bűncselekmények üldözésre kerüljenek, hiszen ezen cselekmények a központi költségvetést károsítják meg. Amikor a költségvetést károsító bűncselekmény csak tagállami keretek között marad, gondolva itt arra, hogy európai uniós anyagi forrást nem érint, akkor is érinti közvetetten az unió pénzügyi és gazdasági érdekeit is, hiszen a tagállamok nemcsak juttatásokat kapnak az uniótól, hanem annak befizetői is, és a tagállamok költségvetési hiánya –, mely esetlegesen bűncselekmény elkövetése miatt lesz az –, érinti az unió gazdasági érdekeit is. Ezt az alapvető összefüggést is akceptálva a tagállamok közös jogalkotásba kezdtek – a EUB ítélkezési gyakorlatának ezirányú iránymutatásait követve – a büntetőjog területén is.

A sokszor párhuzamos – adó-, közigazgatási és büntetőjogi – jogszabályrendszer körében figyelemmel kell lenni a *ne bis in idem* elvben foglaltak érvényesülésére. Ez alapján mára már kikristályosodott, hogy egymás mellett ugyanazon adótevénytől mellett folyhat közigazgatási és büntetőeljárás is az eljárások különbözősége miatt, azonban, ha ez már tagállamok közötti elbírási összeütközést is eredményez, fokozottan kell vizsgálni az esetleges *res iudicata*, vagyis ítélt dolog kérdéskörét.

A közigazgatási és adójogi jogkövetkezmények alkalmazásuk során természetesen eltéréseket hordoznak magukban, mind azok eljárási formája, formátuma, megkövetelt bizonyítottsági követelményei és a felelősség megállapíthatóságának eltérő szintjei tekintetében is.

A büntetőjogi eszközök mindig *ultima ratio* jellegűek, hiszen alapvetően nem az élet- és társadalmi viszonyokat kívánják rendezni, hanem az abban megnyilvánuló abnormalitásokat kívánják az állam büntetőjogi hatalmával élve kezelni.

Szükséges ugyanakkor látni, hogy a büntetőjog a költségvetést károsító bűncselekmények esetén *keretdiszpozíció* jellegű szabályozást tartalmaz, vagyis alapjukat mindig az adójogi szabályozás adja, az tölti ki 'értelemmel', így az alapjogszabályok ismerete, azok esetleges változásainak nyomonkövetése alapvető követelmény az e körben eljáró, illetve ítélkező személyek részéről.

