

## AZ ADÓCSALÁS ELLENI FELLÉPÉS BÜNTETŐJOGI ESZKÖZEI

### 1. BEVEZETŐ GONDOLATOK

Az elmúlt években az *adócsalás* elleni fellépés nemzetközi szintéren, az Európai Unióban és a tagállamokban is *központi politikai célkitűzéssé* vált. Számos nemzetközi dokumentum és uniós jogi aktus hangsúlyozza az adócsalás és adókikerülés elleni határozottabb küzdelem szükségességét és emeli ki az összehangolt együttműködésben rejlő lehetőségeket.

Az adócsalás nemcsak az államkasszát károsítja, és ezáltal veszélyezteti a pénzügyi rendszer stabilitását, hanem számos más következménnyel is jár, ami nemcsak az adott országot érintheti, hanem a globalizáció hatására már országok gazdaságára, a világ pénzügyi rendszerére is hatással lehet. Az adóbevételek elmaradása növeli a tagállamok államháztartásának hiányát és adósságszintjét, csökkennek az állami beruházások, valamint a foglalkoztatás ösztönzése céljából rendelkezésre álló források, nem utolsósorban pedig az adócsalás és az adóelkerülés mértéke aláássa a állampolgároknak az adóbehajtás méltányosságába és törvényességébe vetett bizalmát.<sup>1</sup>

Az adócsalás ellen az Európai Unión belül, illetve az uniós tagállamokban *komplex fellépés* szükséges, amelynek fontos eleme a tagállami anyagi büntetőjogi szabályozás, illetve annak összehangolása, amelyhez azonban büntetőjogon kívüli eszközök is nélkülözhetetlenül hozzátartoznak.

### 2. AZ ADÓCSALÁS ELLENI FELLÉPÉS BÜNTETŐJOGON KÍVÜLI ESZKÖZEI

Magyarországon 2011-ben az állami adóhatósági és vámhatósági feladatok minőségének és hatékonyságának javítása, e feladatok átláthatóbb és költségtakarékosabb ellátása érdekében a költségvetési bevételek integrált szervezet általi biztosítására, valamint a pénzügyi és egyéb bűncselekményeket eredményesen felderítő bünyügyi szervezetrendszer kialakítása érdekében felállításra került a központi hivatalként mű-

\* Egyetemi tanár, ME ÁJK, Büntetőjogi és Kriminológiai Intézeti Tanszék.

<sup>1</sup> Az Európai Parlament 2012. április 19-i állásfoglalása az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelem terén teendő konkrét lépésekre irányuló felhívásról (2012/2599(RSP)).

ködő, központi költségvetési szerv, a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV).<sup>2</sup> Ez a szerv integrálta a 2011. január 1-től az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatalt (APEH) és a Vám- és Pénzügyőrséget.

Ezt követően meghatározott adóalanyok jogszabályban felsorolt tevékenységének végzésére előírták a kizárólag pénztárgéppel történő nyugtaadási, valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatási kötelezettséget (online pénztárgéprendszer).<sup>3</sup> 2015-ben bevezetésre került az ún. Elektronikus Közútiárforgalom-ellenőrző Rendszer (rövidítve: EKÁER).<sup>4</sup> Ez utóbbi eszközök bevezetése az áfacsalás elleni hatékonyabb fellépést hivatott szolgáltni azáltal, hogy az áruforgalmat átláthatóbbá teszi. A rendszer használatával nyomon követhető az áruk tényleges útvonala, valamint a szállítással kapcsolatos adatok is elérhetőek (az áru, annak mennyisége, a címzett, a feladó, a jármű nyilvántartási száma stb.). A szállítás megkezdése előtt az adatokat a központi elektronikus rendszerben kell regisztrálni.<sup>5</sup> Megemlítendő továbbá, hogy az adórendszer reformja is szolgálhatja az adócsalás elleni küzdelmet. Hazánkban az *adózás rendjéről szóló 2003. évi törvényt* felváltotta a 2018. január 1. napján hatályba lépő *2017. évi CL. törvény*.<sup>6</sup> Kifejezetten az adócsalás elleni küzdelmet – a feketegazdaság visszaszorítását – célozta az áfakulcs meghatározott termékek esetében történő jelentős leszállítása is.

Fontos kiemelni, hogy mindezen gazdaságfehérítést célzó intézkedések is hozzájárultak ahhoz, hogy az elmúlt években egyszámjegyűvé vált hazánkban az ún. áfa-adórés, azaz a várt *hozzáadottérték-adó (héta)*-bevétel és a ténylegesen beszedett héa közötti különbség.<sup>7</sup> A 2014 és 2018 közötti években a költségvetés bevételein belül az adóbevételek, azon belül az áfabevételek összege és aránya is nőtt.<sup>8</sup> Az alábbiakban a pénzügyi büntetőjogot érintő legfontosabb reform bemutatására kerül sor, melynek fókuszában a költségvetési csalás bűncselekménye áll.

<sup>2</sup> 2010. évi CXXII. törvény a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról.

<sup>3</sup> Lásd az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény [260. cikk (1) bek. c) és h)–e)] felhatalmazása alapján kiadott: 48/2013. (XI.15.) NGM rendeletet a pénztárgépek műszaki követelményeiről, a nyugtakibocsátásra szolgáló pénztárgépek forgalmazásáról, használatáról és szervizeléséről, valamint a pénztárgéppel rögzített adatok adóhatóság felé történő szolgáltatásáról

<sup>4</sup> Lásd bővebben SZILOVICS Csaba: „Az adócsalás elleni küzdelem új eszközeiről” *Büntetőjogi Szemle*, 2019/1. 102–108. o.

<sup>5</sup> Lásd <https://ekaer.nav.gov.hu>

<sup>6</sup> 2017. évi CL. törvény az adózás rendjéről.

<sup>7</sup> Az Unióban jelentős mértékű a héabevétel-kiesés. 2015-ben mintegy 152 milliárd EUR-nak felelt meg. Lásd A Bizottság jelentése a Tanácsnak és az Európai Parlamentnek, az 1553/89/EGK, Euratom rendelet 12. cikke szerinti nyolcadik jelentés a héa beszedésére és ellenőrzésére alkalmazott eljárásokról. Brüsszel, 2017.12.18. COM(2017) 780 final. A héa-résről lásd bővebben: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131.

Lásd még Bizottság héára vonatkozó cselekvési tervét: A Bizottság közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak és az Európai Gazdasági és Szociális Bizottságnak egy, a héára vonatkozó cselekvési tervről: Úton egy egységes uniós héaövezet felé – új döntések szükségletnek. Brüsszel, 2016.4.7. COM(2016) 148 final.

<sup>8</sup> ÁLLAMI SZÁMVEVŐSZÉK: *Elemzés. Az általános forgalmi adócsökkentés hatásai a fenntartható kifehérités folyamatára.* (Szerk. Kádár Kriszta projektvezető.) EL-1567-010/2019. [https://asz.hu/storage/files/files/elemzesek/2019/afa\\_20191206.pdf?download=true](https://asz.hu/storage/files/files/elemzesek/2019/afa_20191206.pdf?download=true)

### 3. AZ ADÓCSALÁS ELLENI BÜNTETŐJOGI REFORMOK HAZÁNKBAN

Az adócsalás elleni fellépés terén hazánkban – már a *IV. Büntetőkódex* elfogadását megelőzően – a 2011. évi Btk. módosítással<sup>9</sup> koncepcióváltás történt, amely európai jogösszehasonlításban is egyedülálló megoldásnak tekinthető. Ennek lényege, hogy a költségvetés bevételi és kiadási oldalának sérelmére elkövetett cselekményeket a jogalkotó egyetlen tényállásban vonta össze. A pénzügyi büntetőjogot érintő módosításokkal a jogalkotónak az volt a deklarált célja, hogy a költségvetésnek minden eddiginél nagyobb védelmet biztosítson.<sup>10</sup> Ezt a koncepciót a *IV. Büntetőkódex* is fenntartotta.<sup>11</sup> Ha visszatekintünk a múltba, azt tapasztaljuk, nem példa nélküli, hogy a gazdasági válságból való kilábalás eszközeként a jogalkotó büntetőjogi reformlépésre szánja el magát. Az adócsalás büntetőjogi üldözését hazánkban *az államkincstár megkárosítására irányuló büntettekről és vétségekről (adócsalásról) szóló 1920. évi XXXII. törvénycikk* (a továbbiakban: Acs.) vezette be. Erre a lépésre az első világháborút követően került sor. *Angyal Pál* e deliktum jogi természetét vizsgálva találóan állapította meg, hogy az adócsalás büntetőjogi fogalma hazánkban „*inflációs termék*” volt.<sup>12</sup>

Végül utalnunk kell arra, hogy a *büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. tv.* (Be.) a *gazdálkodással összefüggő kiemelt bűncselekményekre* speciális szabályokat vezetett be.<sup>13</sup> A Be. 10. § (1) bekezdés 3. pontja alapján e körbe tartozik a költségvetési csalás is abban az esetben, ha az különösen nagy vagy különösen jelentős vagyoni hátrányt okoz.<sup>14</sup>

Az alábbiakban néhány adattal szemléltetem a költségvetési csalás jelentőségét. Hazánkban a NAV Bűnügyi Főigazgatósága (BFIG) és az irányítása alatt álló nyomozó szervek 2016-ban 6247 ismertté vált bűncselekmény gyanúja miatt indítottak büntetőeljárást, melyek közel fel (42,07 %) költségvetési csalás volt. Az okozott kár

<sup>9</sup> 2011. évi LXIII. törvény a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról (a továbbiakban: 2011. évi Btk. módosítás).

<sup>10</sup> A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló 2011. évi LXIII. törvény (a továbbiakban: a 2011. évi Btk. módosítás) indokolása, Általános indokolás, 1. o.

<sup>11</sup> 2012. évi C. törvény a Büntető Törvénykönyvről (a továbbiakban: 2012. évi Btk.) 396. §.

<sup>12</sup> ANGYAL PÁL: *A magyar büntetőjog kézikönyve. 8. Adócsalás.* Athenaeum, Budapest, 1930.

<sup>13</sup> A Be. 13. § (3) bekezdése szerint az elsőfokú bíróság gazdálkodással összefüggő kiemelt bűncselekmény miatt három hivatásos bíróból álló tanácsban jár el, a tanács egy tagja a törvényszék gazdasági ügyszakának, ennek hiányában a törvényszék polgári ügyszakának bírója, a (5) bekezdés alapján pedig a másodfokú és a harmadfokú bíróság gazdálkodással összefüggő kiemelt bűncselekmény miatt az ügyet a bíróság öt hivatásos bíróból álló tanácsa elé utalhatja, ha ezt az ügy bonyolultságára, az eljárás ügyiratainak terjedelmére, a büntetőeljárásban részt vevő személyek számára tekintettel, vagy egyéb okból szükségesnek tartja.

<sup>14</sup> Lásd a gazdálkodással összefüggő kiemelt bűncselekményeknek büntető eljárásjogi szabályozásáról: MOLNÁR GÁBOR MIKLÓS: „Az új büntetőeljárás törvény és a gazdasági bűnözés kapcsolata” In: Domokos Andrea (szerk.): *Az új Büntetőeljárás törvény és a gazdasági bűnözés kapcsolata.* Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Patrocinium Kiadó, Budapest, 2019. 21–46. o.; TÓTH MIHÁLY: „Segítheti-e az új büntetőeljárás törvény a gazdasági bűnözés elleni, hatékonyabb fellépést?” In: Domokos Andrea (szerk.): *Az új Büntetőeljárás törvény és a gazdasági bűnözés kapcsolata.* Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Patrocinium Kiadó, Budapest, 2019. 11–20. o.

(vagyoni hátrány) összege meghaladta a 100 milliárd forintot (109,48 milliárd forint, melyből költségvetési csalás 98,06 milliárd forint). A NAV által közzétett tájékoztatóból megtudhatjuk továbbá, hogy 2016-ban 31 bünszervezetet, valamint 23 bünszövetséget sikerült felderíteni.<sup>15</sup>

### 3.1. A pénzügyi büntetőjog 2011. évi reformjának jogpolitikai koncepciója

Az új szabályozási koncepció legfontosabb célkitűzése az állami *költségvetés hatékonnyabb, fokozottabb és összehangoltabb* védelmének megteremtése volt, amelyre azért volt szükség, mert „a védelem korábbi rendszere elavult, a védelmet biztosító tényállások a költségvetést támadó bűncselekmények egyes megjelenési formáira adnak választ, elmozdulva ezzel a túlzottan részletező szabályozás nem kívánt irányába”.<sup>16</sup> A pénzügyi büntetőjog reformjának kodifikációs elve volt a *következetes és egyszerű szabályozás* megalkotása.

A *költségvetés fokozottabb* védelmének megteremtése, a kiskapuk és visszaélési lehetőségek kiiktatása kiemelt célkitűzésként került meghatározásra. Mindezek mellett az új szabályozásnak az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése bűncselekmény kapcsán a gyakorlatban felmerülő értelmezési problémák megszüntetése is célja volt.<sup>17</sup> A jogalkotó a *kényszerhalmazatok megszüntetésére* is alkalmas szabályozást kívánt létrehozni.<sup>18</sup> A költségvetési csalás tényállása immár az EK pénzügyi érdekeinek megsértése büntettét is magába foglalja, amellyel a hazai költségvetés számára is az Európai Unió pénzügyi érdekeinek büntetőjogi védelmével azonos szintű védelmet kívánt megteremteni. Mindezen célok megvalósítása érdekében a jogalkotó a költségvetést állította a védelem fókuszába.

További fontos vívmánya volt a 2011. évi Btk.-módosításnak az *egységes büntetőjogi védelem megteremtése*: az új tényállás egységesíti az eddigi széttagolt bűncselekményi értékhatárokat, a költségvetést sértő valamennyi bűncselekményt egy fejezet alá vonja össze, és ezzel megszüntette a szankciók indokolatlan kuszását, valamint egységes, differenciált szankciórendszert vezet be.<sup>19</sup>

Az új szabályozás összhangban áll Magyarország Alaptörvényében lefektetett elvekkel is.<sup>20</sup> Az Alaptörvény alapvetései között található rendelkezés szerint: „Min-

<sup>15</sup> [https://www.nav.gov.hu/nav/bunugy/eredmenyeink/bunugyi\\_szakterulet\\_eredmenyei\\_2016.html](https://www.nav.gov.hu/nav/bunugy/eredmenyeink/bunugyi_szakterulet_eredmenyei_2016.html) (2018. 12.02.)

<sup>16</sup> 2011. évi Btk. módosítás indokolása, Általános indokolás.

<sup>17</sup> Uo.

<sup>18</sup> A gyakorlatban a legnagyobb problémát az adócsalás és a csalás elhatárolása jelentette. Ezt bizonyítja, hogy számos eseti döntés és 2006-ban a Legfelsőbb Bíróságnak egy jogegységi határozata is született az elhatárolási kérdések tárgyában. Lásd erről bővebben: Tóth Mihály: *Gazdasági bűnözés és gazdasági bűncselekmények*. KJK-KERSZÖV Kiadó, Budapest, 2002. 83. o.; Molnár Gábor Miklós: *Az adócsalás a költségvetési csalásban*. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2011. 196–201. o.

<sup>19</sup> 2011. évi Btk. Általános indokolás. E differenciáltság nyilvánvalóan a vagyoni hátrány szerinti különböző büntetési tételkeret meghatározására utal, amely egységesen vonatkozik a költségvetés bevételi és kiadási oldalára egyaránt. Nem áll tehát ellentmondásban a differenciált jellegű alapeseti szabályozás megszüntetésének elképzelésével.

<sup>20</sup> Alaptörvény 40. cikke alapján a közteherhivatalok szabályait sarkalatos törvény határozza meg. Ennek alapvető szabályairól a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény rendelkezik.

denki felelős önmagáért, képességei és lehetőségei szerint köteles az állami és közösségi feladatok ellátásához hozzájárulni.” Látható, hogy az állam adóketési jogát meglapozó rendelkezésben a hangsúly a közterhekről az állami feladatokhoz való hozzájárulásra tevődött.<sup>21</sup> Az Alaptörvény vonatkozó rendelkezése tehát már nem a közterhekhez való hozzájárulást fogalmazza meg kötelezettségként, hanem az állami, közösségi szükségletekhez, azaz a kiadásokhoz való hozzájárulást. Így az állam működőképességének egésze, de főként annak kiadási oldalára fókuszálva kerül megfogalmazásra a minden állampolgárt terhelő kötelezettség.<sup>22</sup> Az Alaptörvény szabályozásában megfigyelhető hangsúlyeltolódás figyelhető meg a költségvetés komplex büntetőjogi védelmében is, amely 2012-től a bevételi és a kiadási oldal egységes szabályozásában jelenik meg.

### 3.2. A jogpolitikai célok elérését szolgáló eszközök

#### 3.2.1. A differenciáltság megszüntetése

A költségvetési csalás törvényi tényállásában a 2013. július 1. napján hatályba lépett Btk. lényegi változást nem hozott. Rendszertani szempontból azonban mégis jelentős újítást vezetett be, hiszen a költségvetést megkárosító bűncselekmények immár önálló fejezetben kerültek szabályozásra (Ez a „Költségvetést károsító bűncselekmények” fejezete [XXXIX.], amely megfelelt a büntetőjogi kodifikáció általános koncepciójának.) A költségvetési csalást és a hozzá kapcsolódó deliktumokat a tágabb értelemben vett gazdasági bűncselekmények körébe sorolandó *pénzügyi büntetőjog* egyik meghatározó tényállásának tekinthetjük.<sup>23</sup>

Az 1978. évi Btk. rendelkezései alapján a hazai költségvetés védelmét az *adócsalás*,<sup>24</sup> a *munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás*,<sup>25</sup> a *jövedékkel visszaélés*,<sup>26</sup> a *csempészet*<sup>27</sup> és a *jogosulatlan gazdasági előny megszerzése* tényállásai,<sup>28</sup> míg az uniós költségvetés védelmét az *Európai Közösség pénzügyi érdekeinek megsértése*<sup>29</sup> bűncselekmény volt hivatott biztosítani. A megkülönböztetés azonban

A közteherviselés elvéről lásd ERDŐS ÉVA: „A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében” *Miskolci Jogi Szemle*, 2011. évi Különszám, 46. o.

<sup>21</sup> Lásd ÁRVA Zsuzsanna: *Kommentár Magyarország Alaptörvényéhez*. Közigazgatási és Jogi Kiadványok. Wolters Kluwer CompLex Kiadó, Budapest, 2013. 59. o.

<sup>22</sup> Az Alaptörvény O) cikkéhez fűzött indoklás. Lásd a kétféle megközelítés közötti különbségről és az új szabályozás kritikájáról: ERDŐS: i. m. 46. o.

<sup>23</sup> Lásd e fogalommal kapcsolatosan JACSO Judit: „A költségvetési csalás”. In: Hollán Miklós – Barabás A. Tünde (szerk.): *A negyedik magyar büntetőkódex régi és újabb vitakérdései*. MTA Társadalomtudományi Kutatóközpont–Országos Kriminológiai Intézet, Budapest, 2017. 274. o. 39. lábjegyzetben írtakat.

<sup>24</sup> 1978. évi Btk. 310. §.

<sup>25</sup> 1978. évi Btk. 310/A. §.

<sup>26</sup> 1978. évi Btk. 311. §.

<sup>27</sup> 1978. évi Btk. 312. §.

<sup>28</sup> 1978. évi Btk. 288. §.

<sup>29</sup> 1978. évi Btk. 314. §.

számos gyakorlati problémát idézett elő.<sup>30</sup> E bűncselekményeket a jogalkotó a költségvetési csalás tényállásán keresztül részesíti védelemben. *Tóth Mihály* a költségvetési csalást joggal nevezi „*gyűjtő-tényállásnak*”.<sup>31</sup>

A költségvetést károsító bűncselekmények a Btk. XXXIX. fejezetében találhatók. A *költségvetés elleni bűncselekmények* fogalmába az alábbi *négy törvényi tényállás* tartozik:

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

Fontos hangsúlyozni, hogy az Európai Unió költségvetésének mind a bevételi, mind a kiadási oldala a Btk. 396. § (9) bek. a) pontjában szabályozott legáldefiníció<sup>32</sup> alapján a költségvetési csalás körébe tartozik.

### 3.2.2. A kényszerhalmazatok megszüntetése

A költségvetési csalás tényállásával a jogalkotó deklarált szándéka volt, hogy *törvényi egységet* teremtsen.<sup>33</sup> A Btk. 396. § (1) bekezdésében az eredmény megfogalmazásából következtethetünk a törvényi egységre („*ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrány okozása*”). A vagyoni hátrálynak az elkövetési magatartással okozati összefüggésben kell létrejönnie. A nyelvtani értelmezés alkalmazásával arra a következtetésre juthatunk, hogy nincs jelentősége annak, hogy a cselekmény hány költségvetés, a költségvetés bevételi vagy kiadási oldalának sérelmével jár, illetve hogy mely költségvetésnek (az államháztartás mely alrendszerének vagy nemzetközi szervezetnek) okoz vagyoni hátrányt az elkövető. Egységteremtő ereje van a vagyoni hátrány eredményként történő meghatározásának is, hiszen a vagyoni hátrány fogal-

<sup>30</sup> Bővebben lásd LÁRIS Liliána: „Időszerű büntetőjogi kérdések a költségvetést károsító új bűncselekmények kapcsán: dióhéjban az európai csalásokról” *Ügyészek Lapja*, 2011/5. 29–30. o.; MADAI Sándor: „Gondolatok az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértéséről” *Rendészeti Szemle*, 2/2010. 99–102. o.; MOLNÁR Gábor Miklós: *A gazdasági bűncselekmények*. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2009. 213. o.; MISKOLCZI Barna: „Mulasztás? Tünődés a Btk. 314. §-a (1) bekezdésének b) pontja körül” *Ügyészek Lapja*, 2007/1. 33–35. o.; ÜDVARHELYI Bence: „Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelme a magyar büntetőjogban” *Miskolci Jogi Szemle*, 2014/1. 177–179. o.

<sup>31</sup> TÓTH Mihály: „XXXIX. fejezet: A költségvetést károsító bűncselekmények” In: Tóth Mihály – Nagy Zoltán (szerk.): *Magyar büntetőjog. Különös rész*. Osiris Kiadó, Budapest, 2014. 506. o.

<sup>32</sup> E szerint: „*költségvetésen az államháztartás alrendszereinek költségvetését – ideértve a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak költségvetését és az elkülönített állami pénzalapokat –, a nemzetközi szervezet által vagy nevében kezelt költségvetést, valamint az Európai Unió által vagy nevében kezelt költségvetést, pénzalapokat kell érteni. Költségvetésből származó pénzeszköz vonatkozásában elkövetett bűncselekmény tekintetében a felsoroltakon kívül költségvetésen a külföldi állam által vagy nevében kezelt költségvetést, pénzalapokat is érteni kell.*”

<sup>33</sup> 2011. évi Btk. módosítás indokolása, Általános indokolás.

ma nemcsak az állami költségvetésnek okozott kárt, azaz a bekövetkezett értékcsökkenést, hanem az elmaradt hasznot is felöleli.<sup>34</sup>

Kérdésként merült fel, hogy mikor zárul le a törvényi egység. A bírói gyakorlatban kimunkált válasz szerint a vádemelés időpontja bír e tekintetben relevanciával.<sup>35</sup> „A vádemelés időpontja zárja le a bűncselekmény-egységet, így valamennyi, az addig eltelt időszakban megvalósult tényállásszerű cselekmény, függetlenül attól, hogy az egyes részselekmények önmagukban a bűncselekmény alsó értékhatárát elérő, vagy azt el nem érő vagyoni hátrányt okoznak, a törvényi egység körébe tartoznak. A törvényi tényállás nem tartalmaz olyan korlátozást, amely szerint ebbe az egységbe csak bűncselekmények tartozhatnak; valamennyi költségvetést károsító magatartás a törvényi egység körébe tartozik akkor is, ha egyes részselekmények külön-külön nem minősülnek bűncselekménynek.”<sup>36</sup>

Ezt a megközelítést támasztja alá a Btk. korlátlan enyhítésre vonatkozó szabálya is (Btk. 396. § (8) bek.). A 2019-ben hozott elvi bírósági döntés alapján: „Abban az esetben, ha a terhelttel szemben utóbb emelt vád szerinti, az általa tettesként elkövetett költségvetési csalást megvalósító bűncselekmény elkövetési ideje megelőzi a bíróság által korábban jogerősen elbírált, és a terhelt által tettesként elkövetett költségvetési csalási cselekmény miatti vádemelést, azok törvényi egységbe tartozóként az elbírált bűncselekmény részselekményei és ítélt dolognak tekintendők. Erre tekintettel e cselekmények kapcsán a büntetőeljárást meg kell szüntetni.”<sup>37</sup> A 6/2009. sz. Büntető jogegységi határozat szerint az utóbb ismertté vált részselekmények önálló elbírálását – miként arra a Legfelsőbb Bíróság a Bfv.II.462/2007/5. számú határozatában rámutatott – a *res iudicata* kizárja. Ilyen esetben vádirat benyújtására nincs törvényes lehetőség. „A bíróság jogerős ügydöntő határozata ellen felülvizsgálatnak van helye, ha a bíróság valamely megszüntetési ok, így a *res iudicata* törvényt sértő megállapítása miatt szüntette meg az eljárást.”<sup>38</sup>

Végül utalnunk kell arra, hogy noha a jogalkotó a csalás „evolúciójával” létrejövő valamennyi tényállást egy önállóan szabályozott törvényi tényálláson – a költségvetési csaláson – keresztül kívánta szabályozni, ezzel párhuzamosan mégis a Btk.-ba iktatott újabb, korábban nem szabályozott „csalásszerű” deliktumokat is (*társada-*

<sup>34</sup> Lásd bővebben e kérdéskörrel Jacsó (2017): i. m. 283–287. o.

<sup>35</sup> A másik megközelítés ezzel szemben az ügyészi végindítványban fenntartott időt tartotta elfogadhatónak.

<sup>36</sup> BH 2018. 162. Törvényi egységet alkotnak továbbá a Btk. 396. § (1) bekezdés a), b) vagy c) pontjába ütköző cselekmények, és az ezekkel külön-külön okozott vagyoni hátrány összegzett mértékéhez igazodóan, a (2)-(5) bekezdés szerint minősülnek 1 rendbeli költségvetési csalásnak. Fontos hangsúlyozni, hogy „az egységként értékelt cselekmény nem ütközhet a 396. § (1) bekezdésbe és egyben a (7) bekezdésbe. A (7) bekezdés kiegészítő tényállást tartalmaz, megállapításának feltétele, hogy a cselekmény ne eredményezzen vagyoni hátrányt, azaz ne *ütközzön* az (1) bekezdés szerinti tényállásba. A (7) bekezdésbe ütköző bűncselekmény megállapításának csak akkor van helye, ha nincs a cselekménynek eredménye.” BH 2018. 162.

<sup>37</sup> EBH 2019. B.6. II. pont.

<sup>38</sup> EBH 2019. B.6. III. pont. Lásd még: a 6/2009. sz. Büntető jogegységi határozat szerint az utóbb ismertté vált részselekmények önálló elbírálását – miként arra a Legfelsőbb Bíróság a Bfv.II.462/2007/5. számú határozatában rámutatott – a *res iudicata* kizárja. Ilyen esetben vádirat benyújtására nincs törvényes lehetőség.

*lombbiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés; gazdasági csalás*).<sup>39</sup> Megjegyzendő, hogy ezen esetekben a halmazat csak látszólagos, a *specialitás elve* feloldja az újabb „kényszerhalmazat” problémáját.<sup>40</sup>

### 3.2.3. Az értelmezési problémák megszüntetése

Értelemzési kérdések elsősorban az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése büntett kapcsán merültek fel. A jogalkotó egy értelmező rendelkezés beiktatásával éri el, hogy a jogalkalmazás során egyértelmű legyen, mit kell „*költségvetés*” alatt érteni, amely nemcsak a jogi tárgy, hanem az elkövetési tárgy meghatározása kapcsán is jelentőséggel bír. Nem volt egységes a vélemény a tekintetben, hogy az adócsalásnak dogmatikai értelemben volt-e *elkövetési tárgya*.<sup>41</sup> A költségvetési csalás tényállásában az elkövetési tárgy szélesebb körben került meghatározásra, hiszen a bűncselekmény valamennyi költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel összefüggésben megvalósulhat (sőt ezen kívül a költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában is, ez azonban már a kiadási oldal védelmét jelenti). A Btk. miniszteri indokolása szerint a befizetési kötelezettségek nem korlátozódnak a hatályos törvény szerinti adókra és az adó fogalma alá eső (Btk. 26. §) befizetési kötelezettségekre, továbbá vámra, vámtartozás megfizetését szolgáló biztosítékra, nem közösségi adókra és díjakra vonatkozó – jogszabályon alapuló – befizetési kötelezettségekre, annál szélesebb kört ölelnek fel. Ide tartoznak azok a magatartások is, amikor az elkövető a költségvetéssel szemben fennálló egyéb egyoldalú (pl. bírságfizetési), továbbá kontraktuális kötelezettségéből származó befizetési kötelezettségének csalárd módon nem tesz eleget, és ezzel okoz vagyoni hátrányt.<sup>42</sup> A bírói gyakorlat is alátámasztja a tág megközelítést: „Költségvetési csalást valósít meg az elkövető akkor is, ha nem jogszabályon alapuló kötelezettségének megszegésével (mint például adófizetési kötelezettség kijátszása kapcsán), hanem (az egészségbiztosítási alapot kezelő szervvel szemben fennálló) kontraktuális kötelezettségének csalárd módon eleget nem téve okoz költségvetésből származó pénzeszköz vonatkozásában vagyoni hátrányt, meg rövidítve ezzel az állami költségvetés részét képező egészségbiztosítási alapot.”<sup>43</sup>

*Összefoglalva* megállapíthatjuk, hogy a magyar szabályozási modell összhangban van az Alaptörvénnyel, és a szabályozás egységesítésére vonatkozó uniós elvárásoknak is megfelel. Hazánkban a büntető anyagi jogi szabályozás reformjára egy átfogó intézkedéscsomag részeként került sor, amely az adójogi szabályokat és a büntetőeljárás-jogot is érintette. A magyar jogalkotó felismerte, hogy a költségvetés bevételi és kiadási oldalának effektív védelmét komplex eszközrendszerrel lehet csak elérni, amelynél nem hagyható figyelmen kívül, hogy e bűncselekmény az utóbbi években

<sup>39</sup> Tóth (2014): i. m. 506. o.

<sup>40</sup> Vö. Miskolczi Barna: „A költségvetést károsító bűncselekmények” In: Polt Péter (szerk.): *Új Btk. kommentár 8. kötet, Különös rész*. Nemzeti Közszerkesztési és Tankönyv Kiadó Zrt., Budapest, 2013. 31. o.

<sup>41</sup> Vö. Tóth Mihály: „A pénzügyi bűncselekmények” In: Erdősy Emil – Földvári József – Tóth Mihály (szerk.): *Magyar büntetőjog. Különös rész*. Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 476. o.; Molnár (2011): i. m. 98–99. o.

<sup>42</sup> 2011. évi Btk. módosítás indokolása, 2. §.

<sup>43</sup> EBH 2017. B.18.



egyre inkább határokon átvélő jelleget öltött és nemzetközi méretűvé vált, így ellene csak nemzetközi összefogással lehet eredményeket elérni.

#### 4. Záró gondolatok

*Dannecker és Jansen* kutatása alapján a nemzeti adóbüntetőjogi szabályozásokat alapvetően három csoportba sorolhatjuk:<sup>44</sup> *a*) az átfogó szabályozási modellt alkalmazó országokban valamennyi adónemre vonatkozó egységes büntetőjogi tényállást találunk, amely a nemzeti adóbevételek mellett meghatározott uniós bevételi források védelmét is szolgálja (pl. Németország); *b*) a *differenciált rendszert* követő országokban alapvető különbséget tesznek az adókijátszás és annak súlyosabb formája (adócsalás) között, amelynek elkövetése „kriminális többletenergát” feltételez (pl. fikatív számlák, ügyletek felhasználásával történő elkövetés), így pl. Ausztria; *c*) a harmadik csoportba sorolható országokban a különböző adójogszabályokban találhatók *speciális büntetőjogi rendelkezések*;<sup>45</sup> *d*) a hatályos magyar szabályozási koncepció alapvetően az átfogó szabályozási modellt követő országok csoportjába sorolható, a költségvetést fókuszba állító egységes szemlélet azonban nagymértékben eltér más tagállamok megoldásától, így annak önálló kezelése indokolt.<sup>46</sup>

A Bizottság 2019-ben frissítette 2011-es Csalás elleni stratégiáját, amely fokozottabb fellépést szorgalmaz az uniós költségvetés védelme érdekében.<sup>47</sup> Már ezt megelőzően, 2017-ben az Unió jelentősen fokozta a csalás elleni küzdelmet azáltal, hogy elfogadta az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről szóló irányelvet (PIF-irányelv)<sup>48</sup> és az Európai Ügyészség (EPPO) létrehozásáról szóló rendeletet.<sup>49</sup> A PIF-irányelv fontos vívmánya volt, hogy az uniós csalás fogalma alá vonta a héa-rendszer sérelmére elkövetett *súlyos bűncselekményeket*. Ehhez két feltételnek kell teljesülnie: a héa-csaláshoz kapcsolódó tevékenységek vagy mulasztások az Unió két vagy több tagállamának területéhez kapcsolódnak

<sup>44</sup> DANNECKER, Gerhard – JANSEN, Oswald: *Steuerstrafrecht in Europa und den Vereinigten Staaten*, Linde Verlag, Wien, 2007. 15–93. o.

<sup>45</sup> Lásd bővebben a német és az osztrák szabályozásról Jacsó Judit: „Az adócsalás szabályozása a német és az osztrák jogban” In: Domokos Andrea (szerk.): *Az új Büntetőeljárás törvény és a gazdasági bűnözés kapcsolata*. Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Budapest, 2019. 84. o.

<sup>46</sup> Lásd részletesen Jacsó Judit: *Európaisierung des Steuerstrafrechts am Beispiel der gesetzlichen Regelungen in Deutschland, Österreich und Ungarn*. Bibor Kiadó, Miskolc, 2017. 136–137. o.

<sup>47</sup> A Bizottság Közleménye az Európai Parlamentnek, a Tanácsnak, a Gazdasági és Szociális Bizottságnak, a Régiók Bizottságának és a Számvevőszéknek. A Bizottság csalás elleni stratégiája: fokozott fellépés az uniós költségvetés védelme érdekében. Brüsszel, 2019.4.29. COM(2019) 196 final.

<sup>48</sup> Az Európai Parlament és a Tanács 2017. július 5-i (EU) 2017/1371 irányelve az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről [HL L 198., 2017.07.28., 29-41.] Lásd az Unió pénzügyi érdekeinek büntetőjogi védelméről: FARKAS Ákos – DANNECKER, Gerhard – JACsó Judit (szerk.): *Az Európai Unió pénzügyi érdekei védelmének büntetőjogi aspektusai*. Wolters Kluwer, Budapest, 2019.

<sup>49</sup> A Tanács 2017. október 12-i (EU) 2017/1939 rendelete az Európai Ügyészség létrehozására vonatkozó megerősített együttműködés bevezetéséről [HL L 283., 2017.10.31., 1-71.].

és legalább 10 millió euró összegű teljes kárt okoznak.<sup>50</sup> Az adócsalás határokon átívelő bűncselekménnyé vált, így az ellene való fellépés új eszközöket igényel. Az adóbüntetőjog európaizálódásának folyamata elindult, a PIF-irányelv által egy részterületen (áfacsalás) a tagállami szabályozások közelítésére kerül sor. Az út során mindvégig szem előtt kell azonban tartanunk az uniós büntetőjog két legfontosabb alapelvét, a szubszidiaritás és az arányosság elvét, valamint a jogállamiság követelményét.

<sup>50</sup> PIF-irányelv 2. cikk (2) bek.