

DR. SCHMIDT PÉTER*

A költségvetési csalás jelenlegi minősítési, elhatárolási kérdései és bírói gyakorlata

I. Alapvetések

1. A költségvetési csalás megalkotott tényállása számos korábbi bűncselekményt olvasztott magába, amikor a jogalkotó a Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény új 310. §-ának tényállását megalkotta. A költségvetési csalás létrehozásával a jogalkotó célja az volt, hogy következetesebbé és használhatóbbá tegye a Büntető Törvénykönyvet a költségvetést károsító bűncselekmények vonatkozásában.¹ A törvényjavaslat miniszteri indokolása szerint a költségvetés védelmének korábbi rendszere elavult, a védelmet biztosító tényállások csupán a költségvetést támadó bűncselekmények egyes megjelenési formájára adtak választ és ezzel egy túlzottan részletező szabályozás nem kívánt irányába mozdultak el.

A költségvetési csalás tényállásának megalkotásakor a jogalkotót kétségtelenül az a szándék vezette, hogy a korábbi részletes szabályozás helyett egy minél inkább absztraktabb elkövetési magatartást tartalmazó olyan tényállást hozzon létre, mely lehetőség szerint a közpénzek sérelmére elkövetett valamennyi olyan bűncselekményt magában foglalja, amely a közpénzeket érintő vagyoni hátrányt okoz.²

A költségvetési csalás tényállása magába olvasztotta a korábbi *bevételecsökkenést eredményező tényállásokat* [adócsalás (310. §), munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás (310/A. §), visszaélés jövedékkel (311. §), csempészet (312. §), valamint *a közpénzek jogosulatlan megszerzésével kapcsolatos tényállások*

kat] a költségvetés sérelmével járó – leggyakoribb esetben az áfa visszaigénylésével elkövetett – csalások (318. §), jogosulatlan gazdasági előny megszerzése (288. §), Európai Közösségek pénzügyi érdekének megsértése (314. §).

A költségvetési csalás tényállása változatlanul került át az új büntető törvénybe, a Btk. 396. §-a lényegében a korábbi szabályozással egyező módon tartalmazza a költségvetési csalás törvényi tényállását.

A költségvetési csalás tényállása magában foglal minden közpénzrel kap-

csolatban elkövetett, vagyoni hátrányt okozó elkövetési magatartást, a költségvetési csalás mellett a közpénzek védelmével kapcsolatosan csak olyan törvényi tényállások kerültek szabályozásra, amelyek ennek a károsító magatartásnak az előidézéséhez vagy az ebből származó hátrány további sorsához kapcsolódnak (költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása, orgazdaság).

A költségvetési csalás esetében ezért az elhatárolás és minősítés kérdései alapvetően változtak meg a korábbi szabályozáshoz képest. Háttérbe szorult a különböző elkövetési magatartások egyes bűncselekményi törvényi tényállások tekintetében történő elhatárolásának kérdése (pl. az áfa vonatkozásában elkövetett adócsalás és csalás; a vámáruval, jövedéki termékkel kapcsolatos adócsalás, csempészet és jövedékkel visszaélés; a jogosulatlan gazdasági előny megszerzése és az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése tekintetében). Előtérbe került ugyanakkor a bűncselekményi és szabálysértési alakzat elhatárolása; a bűncselekményi értékhatárt el nem érő részcselkmények; az elkövetési magatartáshoz kapcsolódó törvényi érték-egybefoglalás befejező időpontja; az egyes részcselkmények vonatkozásában felmerülő, törvényi egységen belüli üzletszerűség és elévülés; valamint a rendbeliség kérdése.

2. A költségvetési csalás törvényi tényállása lényegében három alapesetet³ határoz meg.

Az első alapesetnek tekinthető a költségvetést vagy költségvetéseket károsító cselekmények általános elkövetési magatartásait meghatározó, a Btk. 396. § (1)–(5) bekezdésében szabályozott eset.

A második alapeset [Btk. 396. § (6) bekezdés] a jövedéki termékkel kapcsolatosan elkövetett költségvetési csalás elkövetési magatartásait határozza meg.

* Kollégiumvezető, Egri Törvényszék.

¹ Miskolczi Barna: XXXIX. Fejezet – A költségvetést károsító bűncselekmények. In: A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény nagykommentárja (főszerk.: Pólt Péter). OPTEN Informatikai Kft., Budapest, 2016. 1321. o.

² Karsai Krisztina szerint a deliktumjogi tárgya az államháztartás (költségvetés) fiskális bevételeinek biztosításához és a költségvetés prudens működéséhez fűződő érdek. Lásd: Karsai Krisztina: A költségvetést károsító bűncselekmények (Btk. XXXIX. fejezet). In: Karsai Krisztina – Szomora Zsolt – Vida Mihály: Anyagi büntetőjog – Különös rész II. Iurisperitus Bt. Szeged, 2013. 253. o.

³ Molnár Gábor Miklós: A költségvetést károsító bűncselekmények. In: Belovics Ervin – Molnár Gábor Miklós – Sinku Pál: Büntetőjog II. Különös Rész a 2012. évi C. törvény alapján (szerk.: Busch Béla). HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft. Budapest, 2012. 687. o.

A harmadik alapeset [Btk. 396. § (7) bekezdés] a költségvetésekből származó pénzeszközök tárgyában fennálló egyes kötelezettségek teljesítésével kapcsolatosan elkövetett, önmagában vagyoni hátrányt nem okozó költségvetési csalás elkövetési magatartásait tartalmazza.

A költségvetési csalás első és második alapesete az okozott vagyoni hátrány alapján minősül, figyelemmel arra is, hogy a bünszövetségben vagy üzletszerűen történő elkövetés valamennyi esetben a ténylegesen okozott vagyoni hátrány szerinti minősítéshez képest felminősítő körülmény. A bünszövetség és az üzletszerűség egyebekben a korlátlan enyhítés lehetőségét is kizárja [Btk. 396. § (8) bekezdés].

A harmadik alapeset megvalósulásnak nem feltétele vagyoni hátrány létrejötte, az ott megjelölt elkövetési magatartások kifejtésével megvalósul a bűncselekmény, – részben emiatt – minősített esete nincs. Vagyoni hátrány és minősítő körülmény hiányában a harmadik alapesettel kapcsolatban értelemszerűen nem biztosítja a jogalkotó a korlátlan enyhítés lehetőségét.

A három alapeset egymáshoz kapcsolódó viszonyát alapvetően a következők jellemzik:

A) Az első és második alapeset egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, míg a harmadik alapeset nem.⁴ Vagyoni hátrány alatt érteni kell a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevétel kiesést, valamint a költségvetésből jogosulatlanul igénybe vett vagy céltól eltérően felhasznált pénzeszközöt is [Btk. 396. § (9) bekezdés b) pont]. Költségvetésen az államháztartás alrendszerének költségvetését – ideértve a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak költségvetését és az elkülönített állami pénzalapokat is – a nemzetközi szervezet által vagy nevében kezelt költségvetést, valamint az Európai Unió által vagy nevében kezelt költségvetést, pénzalapokat egyaránt érteni kell. A költségvetésből származó pénzeszköz vonatkozásában elkövetett bűncselekmény tekintetében költségvetésen a külföldi állam által vagy nevében kezelt költségvetést és pénzalapokat is érteni kell (9) bekezdés a) pont.

A jogalkotó a korábbi elhatárolási problémák miatt vagyoni hátránynak minősítette

- a bevételkiesést, valamint
- a költségvetést ért kárt egyaránt, kárként jelölte meg;
- a költségvetésből származó azon pénzügyi összeget, amiket jogosulatlanul szereztek meg, és
- azokat is, amelyeket nem jogosulatlanul szereztek meg, de a céltól eltérően használtak fel, ezáltal a céljától eltérő felhasználása miatt okoztak kárt a költségvetésnek.

A *költségvetés fogalma* alá ugyancsak a korábbi el-

határolási halmazati problémák miatt bevonta a jogalkotó

- az államháztartás valamennyi alrendszerének költségvetését, emellett

- a nemzetközi szervezet, az Európai Unió vagy külföldi állam által vagy nevében kezelt költségvetést, illetőleg pénzalapokat is.

Fontos megkülönböztetés azonban, hogy külföldi állam által vagy nevében kezelt költségvetések és pénzalapok csak akkor minősülnek a költségvetési csalás vonatkozásában költségvetésnek, ha innen származó pénzeszköz vonatkozásában követik el a bűncselekményt, az pedig csak az első és a harmadik alapeset vonatkozásában képzelhető el. Ebből következik, hogy a költségvetési csalás törvényi tényállásával védett költségvetések körébe a második alapesetben ezek nem tartoznak bele.

B) Az első és második alapesetnek vannak minősítő körülményei és minősített esetei, ezzel szemben a harmadik alapesetnek minősített esete nincs.

C) Az első és második alapeset eredmény-bűncselekmény, eredménye a költségvetést érő vagyoni hátrány. A harmadik alapeset nem eredmény-bűncselekmény.

D) Az első és második alapeset valós anyagi vagy alaki halmazatban állhat a hamis magánokirat felhasználásával vagy a hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú okirat felhasználásában megnyilvánuló közokirat-hamisítással, míg a harmadik alapesettel a specialitás miatt csak látszólagos alaki halmazat áll fenn.

II. A költségvetési csalás minősítési, halmazati és elhatárolási kérdései

1. Minősítő körülmények és a minősített esetek

A költségvetési csalás első és második alapesetének minősített esetei:

- 3 évig terjedő szabadságvesztés a büntetési tétel, ha a bűncselekményt nagyobb vagyoni hátrányt okozva, 5 évig terjedő szabadságvesztés, ha jelentős vagyoni hátrányt okozva, 2–8 évig terjedő szabadságvesztés, ha különösen nagy vagyoni hátrányt okozva és 5–10 évig terjedő szabadságvesztés, ha a különösen jelentős vagyoni hátrányt okozva követték el,

- minden esetben önálló minősítő körülmény a bünszövetségben és az üzletszerűen történő elkövetés, ezek a körülmények a költségvetési csalás első és második esetét a ténylegesen okozott vagyoni hátrány szerinti minősített esethez képest eggyel magasabb minősített esetbe sorolják.

A *bűnszövetség* [Btk. 459. § (1) bekezdés 2. pont] két vagy több bűncselekmény esetén akkor is megállapítható a költségvetési csalás esetében, hogy ha ezek

⁴ Ehhez lásd még: Miskolczi Barna: XXXIX. Fejezet *A költségvetést károsító bűncselekmények*. In: Új Btk. Kommentár 8. kötet, Különös Rész (főszerk.: Polt Péter). Nemzeti Közszerkesztési és Tankönyvkiadó, Budapest, 2013. 17–18. o.

a cselekmények egyébként a törvényi egységbe olvadnak, de önmagukban is bűncselekmény megállapítására alkalmas rész-cselekménynek minősülnek.

Az *üzletszerűség* [Btk. 459. § (1) bekezdés 28. pont] kérdésében az azonos vagy hasonló jellegű bűncselekmények vonatkozásában meg kell állapítani, hogy a költségvetési csalás komplex megfogalmazása miatt igazából hasonló jellegű bűncselekmény nincs; azonos bűncselekménynek kell tekinteni és az üzletszerűség megállapítására adhatnak alapot a törvényi egységbe foglalt minden olyan rész-cselekmény, ami önmagában is bűncselekménynek minősülne, azonban a törvényi egység folytán a költségvetési csalás egyetlen rendbeliségébe beleolvad. Emellett akkor is megállapítható, ha az elkövető csak egyetlen, önmagában is bűncselekménynek minősülő cselekményt követett el, feltéve, hogy rendszeres haszonszerzésre törekedve, több bűncselekmény elkövetését határozta el.

A költségvetési csalás tényállása véleményem szerint csak egyes esetekben összefoglalt bűncselekmény, más esetekben természetes egység.

Álláspontom szerint a költségvetési csalás első és második alapesete abban az esetben bizonyosan összefoglalt bűncselekmény, ha az elkövetéssel okozott vagyoni hátrány több költségvetést érint. Abban az esetben, ha a vagyoni hátrány egy költségvetést érint, természetes egységnek tekinthető, ha az elkövetés „természetéből” következik a cselekménynek egy bűncselekményként történő értékelése (pl. valaki „csalja az áfát” az általa vezetett gazdaság társasággal)⁵ még azokban az esetekben is, amikor a gyakorlat korábban folytatólágosságot állapított meg: az azonos adóalany által azonos adónemben, de több adóbevallási és adó-megfizetési időszakban okozott adóhiány esetében. Több adóalanyt, több adónemet érintő, illetve más-más alapeseteket megvalósító elkövetés esetén ugyanakkor – különös részi – törvényi egységet (összefoglalt bűncselekményt) kell megállapítani. Ha azonban arra az álláspontra helyezkedünk, hogy a (több rész-cselekményből álló) költségvetési csalás minden esetben törvényi egység (összefoglalt bűncselekmény), a különös részi érték-egybefoglalás a folytatólágosság megállapítását akkor is kizárja. Természetes egység esetén a folytatólágosság megállapítása értelemszerűen kizárt.

Mindezekből következik, hogy

- *a költségvetési csalás első és második alapesete vonatkozásában folytatólágos elkövetés megállapítására nem kerülhet sor,*
- *az üzletszerűség megállapítására abban az esetben is sor kerülhet,*
- *ha az egységben olyan rész-cselekmények vannak, amelyek önmagukban is bűncselekménynek minősülnének, azonban a törvényi egység*

folytán a költségvetési csalás egyetlen rendbeliségébe beleolvadnak; és akkor is,
- *ha az elkövető csak egyetlen bűncselekményt követett el, feltéve, hogy rendszeres haszonszerzésre törekedve, több bűncselekmény elkövetését határozta el.*

2. Halmazati kérdések

A költségvetési csalás tényállása létrehozásának kifejezetten az egységteremtés volt a célja. Mindezek miatt nem alkalmazhatók a korábbi gyakorlat által meghatározott halmazatképző⁶ elvek: sem az érintett adónemek száma, sem az adóbevallási és megfizetési időszakok, sem az adóalanyok száma nem eredményez halmazatot (az adóalanyok száma ugyanazon tettes esetén a bírói gyakorlatban korábban sem eredményezett halmazatot, azonban az ügyészi gyakorlatban időről-időre ez felbukkant).

A) A költségvetési csalás első és második alapesetét tettesként elkövető cselekménye egységet képez, fontos azonban megjegyezni azt, hogy a bűnsegéd magatartása járulékos jellegű, ennélfogva a cselekménye minősítése nem a segítségével okozott összes vagyoni hátrány szerint minősül, hanem az általa segített tettesek által elkövetett cselekmények minősítéséhez igazodik. Ha valaki fiktív számlák kiállításával vagy más magatartással több elkövetőnek nyújt segítséget, a bűnsegéd minősítése nem a segítségével az összes tettes által okozott teljes vagyoni hátrányhoz, hanem csak az egyes tettesek által megvalósított költségvetési csaláshoz kapcsolódó minősítéshez igazodva kerülhet megállapításra.

Az általam ismert bírói és ügyészi gyakorlatban abban az esetben, ha a tettes több bűnsegéd számláinak felhasználásával okoz vagyoni hátrányt, a bűnsegéd minősítését a vagyoni hátrány azon részéhez igazodva állapítják meg, amelyet az általa szolgáltatott számlák okoztak. Álláspontom szerint ez téves, a részes büntetőjogi felelőssége járulékosága folytán a tettesi cselekmény minősítésével azonos minősítésben kell, hogy megjelenjen (tettesi túllépésről ilyen esetben az elkövetési magatartás jellege miatt nem beszélhetünk). Azt, hogy az ő segítő magatartása az összes vagyoni hátrány mekkora részéhez járult hozzá, a büntetékiszabás során kell figyelembe venni.

A költségvetési csalás egyes alapesetei között értelemszerűen nem állhat fenn halmazat. Ha valaki magatartását részben jövedéki termékkel kapcsolatosan, részben más módon fejti ki, emellett esetlegesen elszámolási kötelezettségével kapcsolatosan valótlan tartamú okiratokat használ fel, az egy tényállásba tartozó különböző elkövetési magatartások egységet képeznek.

⁵ „Természetes egységről beszélünk olyan esetekben, amikor a dolog természetéből következik bizonyos cselekménynek egy bűncselekményként történő értékelése.” Dr. Földvári József: *Az egység és halmazat határesetei a büntetőjogban* – Közgazdasági és Jogi Könyvkiadó, Budapest, 1962.

⁶ A halmazatról lásd bővebben. Gál István László: *A bűncselekmény egység és halmazat*. In: Balogh Ágnes – Tóth Mihály (szerk.): *Magyar büntetőjog* – Általános Rész. Osiris Kiadó, Budapest, 2010. 225–228. o.

A költségvetési csalás jelenlegi szabályozásának legnagyobb kérdése az, hogy mi zárja le az egységet, illetőleg hol kezdődik az egység.

Az általam ismert bírói gyakorlat azt elvet követi, hogy a költségvetési csalás egységét a vádemelés zárja le, vagyis a vádemelésig elkövetett cselekmények tartozhatnak a törvényi egységbe⁷. Véleményem szerint azonban – szigorúan a vád keretein belül – az elsőfokú ítélet zárja le a törvényi egységet. Kérdésként merülhet fel ugyanis, hogy amennyiben az ügyész a vádat módosítja (kiterjeszti), megteheti-e azt, hogy akár a vádemeléstől a határozathozatalig eltelt időszakban megvalósuló további elkövetéseket a vád tárgyává teszi? Az ügyész a vádat a Be. rá vonatkozó szabályai alapján kiterjesztheti: olyan cselekmények esetében, amelyek a vádemelést megelőzően váltak befejezetté, ez kötelezettsége is, hiszen az összefoglalt bűncselekmény a törvényi egység miatt megköveteli, hogy valamennyi, adott időszakban megvalósuló részcselekmény együtt kerüljön elbírálásra. A vádemelést követően befejezetté vált cselekmények a jelenlegi gyakorlat szerint azonban már nem tartoznak a cselekményegységbe, ezért ha az ügyész az ilyen cselekmények miatt önállóan emel vádat, kérdéses, hogy alakul a rendbeliség, ha a bíróság az új vád miatt indult eljárást egyesíti a korábbi eljáráshoz. Ha azt az álláspontot fogadjuk el, hogy a vádemelés zárja le az egységet, úgy ilyen esetben halmazatot kellene megállapítani a két eltérő időszakra vonatkozó vádirat miatt indult eljárások egyesítése után, ha azonban arra az álláspontra helyezkedünk, hogy az ítélethozatal zárja le a költségvetési csalás törvényi egységét, úgy az ilyen egyesítést követően a teljes érintett időszak vonatkozásában egy rendbeli cselekményt kell megállapítanunk.

Dr. Molnár Gábor Miklós kúriai tanácselnök az általa írt kommentárban a az egységet lezáró vádemelés mellett azzal is érvel, hogy a költségvetési csalás 8. bekezdése a vádemeléshez köti a vagyoni hátrány megfizetését, mint korlátlan enyhítést eredményező körülményt⁸. A korábban kifejtettek alapján azonban úgy gondolom, hogy a törvényi szabályozás ugyan bizonytalanságot teremt abban a kérdésben, hogy a vádemelés vagy az ítélethozatal zárja-e le a törvényi egységet, mégis az utóbbi mellett kell állást foglalni. Véleményem szerint ebben a körben a tartási kötelezettség elmulasztása bűncselekménnyel kapcsolatban kialakult gyakorlat (101/2012. BK vélemény) a költségvetési csalásnál is alkalmazandó.

Az vitathatatlan, hogy az elsőfokú ítélet mindenképpen lezárja az egységet, az ezt követően megvalósult költségvetési csalási cselekmény miatt perújításnak nincs helye, azt önállóan emelt vád alapján kell elbírálni.

A gyakorlatban nagy annak a veszélye, hogy minél nagyobb időszakot fog át az ítéletben megjelölt tényállás, annál nagyobb az esélye annak, hogy olyan, korábban el nem bírált részcselekmények kerülnek elő, amelyek miatt az ügyben perújítás lefolytatása válik szükségessé. A törvényi egység miatt ugyanis egy adott időszakra ugyanazon elkövető által okozott, a törvényi fogalomnak megfelelő bármely költségvetés sérelmére okozott vagyoni hátrány egységbe tartozik, ezért az utólag felmerült részcselekmények miatt az ítélt dolog szabályait kell alkalmazni: amennyiben az ügyész ilyen cselekmény miatt emel vádat, az eljárást meg kell szüntetni, az újonnan felmerült részcselekmény tekintetében a korábbi ítélettel szemben perújítást lehet kezdeményezni, ebben az esetben a perújítás során kell a korábban el nem bírált részcselekményeket értékelni. Amennyiben az elsőfokú ítélet meghozatalát követően az eljárás jogerős befejezése előtt kerül sor a törvényi egységbe tartozó cselekmény miatti vádemelésre, ezen logika alapján a másodfokú bíróságnak az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül kell helyezni és a megismételt eljárásban a korábbi ítélet tárgyát képező cselekményeket és az új vádiratban szereplő, törvényi egységbe tartozó cselekményeket egyesítést követően együtt kell elbírálni. Amennyiben a törvényi egységbe tartozó részcselekmények miatt külön emeltek vádat és mind a két ügy elbírálása másodfokú szakban van és ezt a másodfokú bíróság észleli, az ügyek másodfokon történő egyesítése válik szükségessé.

Kérdésként merül fel, hogy milyen részcselekmények, milyen korábbi elkövetések vonhatók a költségvetési csalás egységébe? Arra figyelemmel, hogy a költségvetési csalás első és második alapesete – a természetes egységet kivéve – mindenképpen egy jogalkotó által konstruált törvényi egység, emiatt a folytatólagosság megállapítása kizárt, felmerül az a kérdés, hogy vajon az egyes részcselekmények önálló elévülését meg lehet-e állapítani.

Ha a költségvetési csalást természetes egységnek minősítjük, a természetes egységbe tartozó egyes részcselekmények önálló elévülése kizárt, ilyen esetben minden ismert részcselekmény a törvényi egységbe tartozik, feltéve, hogy a legutóbb elkövetett részcselekmény befejezését követően nem következhet be az elévülés.

Álláspontom szerint *törvényi egység esetén is ez a helyzet, az egyes részcselekmények önálló elévülése kizárt*, az elévülést kizárólag az utolsó részcselekmény befejezetté válásától számított elévülési idő elteltével lehet csak megállapítani a cselekmény elévülését.

B) A költségvetési csalás harmadik esetével kapcsolatban a halmazat megállapításának kérdése továbbra is megoldandó. A harmadik tényállás több olyan kötelezettséget és annak megszegését is felsorolja, amelyeket az elkövető akár ugyanazon adójogi jogviszonyban vagy más költségvetéshez kapcsolódó jogviszonyban, akár különböző jogviszonyokban is elkövetethet. A költségvetési csalás harmadik esete elkövetési ma-

⁷ Ez jelenik meg a kúriai gyakorlatot mértékadóan tartalmazó kommentárban is (Magyar Büntetőjog, Kommentár a gyakorlat számára, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. II. kötet 1589. oldal).

⁸ Magyar Büntetőjog, Kommentár a gyakorlat számára, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft. II. kötet 1589. oldal.

gatartásként szabályozza a költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatban előírt elszámolási, számadási vagy tájékoztatási kötelezettség nem teljesítését vagy hiányos teljesítését, valótlan tartalmú nyilatkozat tételét, illetve valótlan tartalmú, hamis vagy hamisított okirat felhasználását. Ebben a körben véleményem szerint *az egységet az adott költségvetésből származó pénzeszközök alapjául szolgáló adójogi vagy más jogviszony teremti meg.* Az elkövető, vagy az általa képviselt más jogalany a költségvetésből szabályosan szerez meg pénzeszközt és azt a jóváhagyott célnak megfelelően is használja fel (ugyanis ellenkező esetben az első alapeset szerinti költségvetési csalást követné el), csak az elszámolási, számadási vagy előírt tájékoztatási kötelezettségét mulasztja el, vagy teljesíti hiányosan, illetőleg tesz ezzel kapcsolatban valótlan tartalmú nyilatkozatot, használ fel valótlan tartalmú, hamis vagy hamisított okiratot. A törvényi tényállás az okirat szót egyes számban használja, azonban úgy gondolom, hogy *ez a speciális magatartás az egységes jogviszony miatt egy rendbelinek minősül akkor is, ha az elkövető több okiratot használ fel. Ugyanez a helyzet több valótlan tartalmú nyilatkozat, illetőleg több kötelezettség elmulasztása vagy hiányos teljesítése esetén, vagy az egyes megjelölt elkövetési magatartásformák keveredése esetén is. A hamis magánokirat felhasználása körében kialakult gyakorlat⁹ alapján felvethető a folytatólágosság megállapíthatóságának kérdése, de álláspontom szerint ezt az adott jogviszony által teremtett különös részi egység kizárja.*

3. Elhatárolások

A költségvetési csalás első és második alapesete valós alaki halmazatban áll az elkövetés során megvalósított hamis magánokirat felhasználása (345. §) bűncselekményével.

Ha a költségvetési csalás jövedéki termék adózás alóli elvonásával jár, az ilyen terméket megszerző az orgazdaságot (379. §) követi el.

A költségvetési csalás speciális bűncselekmény a csaláshoz (396. §) képest.

A versenytárs utánzásának büntette (419. §) alternatív bűncselekmény, erre figyelemmel, amennyiben az elkövetési tárgy egyúttal jövedéki termék is, és az elkövetési magatartás a jövedéki adóbevétel csökkenését is eredményezi, mindig csak a költségvetési csalást valósítja meg, az alaki halmazat csak látszólagos.

⁹ 36/2007. BK vélemény: A hamis magánokirat felhasználása folytatólágosan elkövetett, ha a hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú – ugyanazon vagy több – magánokiratot, ugyanazon jogviszonyból származó jog vagy kötelezettség létezésének, megváltoztatásának vagy megszűnésének bizonyítására többször használják fel, és a folytatólágosság egyéb törvényi feltételei is fennállnak.

4. A költségvetési csalás megvalósulásának alsó értékhatára, valamint a kapcsolódó szabálysértési tényállások

A Btk. 462. § (3) bekezdése értelmében nem valósul meg bűncselekmény, illetve vámszabálysértés valósul meg, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány a 100 000 Ft-ot nem haladja meg.

A (4) bekezdés a) pontja értelmében ugyanakkor bűncselekmény valósul meg, ha ugyanazon elkövető által, egy éven belül elkövetett és együttesen elbírált vámszabálysértés esetén a vagyoni hátrány a (3) bekezdésben meghatározott összeget (100 000 Ft-ot) érték-egybefoglalás folytán meghaladja.

A szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartásról szóló 2012. évi II. tv. (Szabs. tv.) XXV. fejezete szabályozza a pénzügyi és kereskedelmi szabálysértéseket.

A Szabs. tv. 209. §-a értelmében a vámszabálysértést az követi el, aki nem uniós árut vámellenőrzés alól elvon, vagy a vámtartozás, az egyéb terhek, illetve a biztosíték megállapítása vagy beszedése szempontjából lényeges körülmények tekintetében valótlan nyilatkozatot tesz, feltéve, hogy a vagyoni hátrány a 100 000 Ft-ot nem haladja meg, úgyszintén, aki e cselekmények bármely részét megkísérli, szabálysértést követ el.

Az is vámszabálysértést követ el, aki ezt a cselekményt – a vagyoni hátrány mértékére tekintet nélkül – gondatlanul követi el.

Vagyoni hátrány alatt a vámszabálysértés tekintetében a vámtartozás, illetve a nem közösségi adók és díjak megfizetésére vonatkozó kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkező bevételkiesést kell érteni.

Mindezek összevetésével megállapítható, hogy

- aki nem uniós árut von el a vámellenőrzés alól, illetőleg a meghatározottak szempontjából lényeges körülmények tekintetében valótlan nyilatkozatot tesz,
- ha ezt gondatlanul teszi, függetlenül az okozott vagyoni hátrány összegétől csak vámszabálysértést követ el,
- ha ezt szándékosan teszi és a vagyoni hátrány a 100 000 Ft-ot meghaladja, vagy ha az elkövető által egy alkalommal szándékosan okozott vagyoni hátrány ugyan a 100 000 Ft-ot nem haladja meg, de az általa egy éven belül elkövetett elkövetési magatartásokkal okozott vagyoni hátrány már meghaladja a 100 000 Ft-ot, és ezeket a cselekményeket együttesen bírálják el, úgy a cselekmény költségvetési csalást valósít meg;
- egyebekben szándékos elkövetéssel 100 000 Ft-ot meg nem haladó vagyoni hátrányt okoz, vámszabálysértést követ el.
- Egyéb esetekben, ha a költségvetésnek a vagyoni hátrányt nem a vámszabálysértésben meghatározott magatartással okozzák és az nem haladja meg a 100 000 Ft-ot, sem bűncselekmény, sem szabály-

sértés nem valósul meg, adó(vám)jogi jogviszony keretében szankcionálható.

Megemlítendő, hogy létezik a vámszabálysértés elkövetőjének segítése (Szabs. tv. 210. §) szabálysértés, ebben az esetben az elkövető a vámszabálysértés elkövetőjének nyújt segítséget azért, hogy a vámszabálysértésből származó haszon elérésében közreműködik, vagy elősegíti, hogy az elkövető a szabálysértési eljárás alól mentesüljön.

Abban az esetben, ha ez a segítségnyújtás egyben a szabálysértés elkövetőjének a szabálysértés elkövetéséhez (elkövetési magatartás megvalósításához, vagyoni hátrány okozásához) nyújtott segítséget is jelent, és az elkövető cselekménye a Btk. 462. § (4) bekezdés e) pontja szerinti érték egybefoglalás miatt bűncselekménynek minősül, ez a személy sem a vámszabálysértés elkövetőjének segítése szabálysértése miatt, hanem a költségvetési csalás bűnsegédeként vonandó felelősségre. Abban az esetben, ha a magatartása a bűncselekménynek minősülő cselekmény befejezetté válásáig nem nyújt segítséget, hanem a cselekmény elkövetését követően segíti elő, hogy az elkövető az eljárás alól mentesüljön, magatartása a bűnpártolás körében értékelhető.

Az esetlegesen felmerülő elhatárolás miatt rögzíteni kell a költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása (Btk. 397. §) bűncselekményéről, hogy e bűncselekmény tettesként kizárólag csak gazdálkodó szervezet vezetője, ellenőrzésre vagy felügyeletre feljogosító tagja vagy dolgozója követheti el. Abban az esetben, ha ez a személy ugyanakkor a gazdálkodó szervezet más vezetőjével vagy ténylegesen cselekvő dolgozójával szándékegységben cselekszik, cselekménye a költségvetési csalást valósítja meg, tényleges cselekvőségétől függetlenül a cselekmény társtettese vagy részese lehet a két bűncselekmény alaki halmazata kizárt.

III. A költségvetési csaláshoz kapcsolódó bírói gyakorlat

1. Vagyonelkobzás a költségvetési csalással összefüggésben

A költségvetési csalás elkövetőivel szemben akkor, ha a bűncselekmény a költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel függ össze, a költségvetési bevétel csökkenésével azonos mértékű vagyonelkobzást kell elrendelni. Ugyanez az irányadó akkor, ha az elkövető a költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezményt veszi jogosulatlanul igénybe, azzal azonban, hogy ilyenkor a vagyonelkobzás mértékénél a jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény az irányadó. Amennyiben a költségvetési csalás azzal valósul meg, hogy a költségvetésből származó

pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használja fel az elkövető, a vagyonelkobzás mértékénél a jóváhagyott céltól eltérően felhasznált pénzeszetteknek kell figyelemmel lenni.

A kétszeres elvonás tilalmára tekintettel akkor, ha a kiesett bevétel megfizetésére, a jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény, illetve a jóváhagyott céltól eltérően felhasznált pénzeszettek visszafizetésére az annak kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik azzal gazdagodott, már kötelezte, nincs helye vagyonelkobzás alkalmazásának.

Amennyiben a kötelezés nem éri el a bíróság által megállapított bevételkiesés, jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény, illetve a jóváírt céltól eltérő felhasználás mértékét, az intézkedést – egyéb feltételek fennállása esetén – a fennmaradó részre kell alkalmazni.

Vagyonelkobzás az elkövetővel szemben, illetve akkor, ha az ilyen vagyonnal nem az elkövető, hanem a gazdálkodó szervezet gazdagodott, az utóbbival szemben kell elrendelni [Btk. 74. § (1) bekezdés a) pontja, (2) bekezdése, 76. §] (95. Bkv. III. pont).

Az orgazdával szemben az általa a Btk. 379. §-ába ütköző módon megszerzett, a költségvetési csalásból származó, vámellenőrzés alól elvont nem közösségi áru, jövedéki adózású termékekre vagyonelkobzást kell elrendelni. Annak a költségvetést károsító, illetve vagyon elleni bűncselekménynek az elkövetőjével szemben pedig, akitől az orgazda az alapbűncselekmény tárgyát képező vagyont megszerezte, az általa az orgazdától szerzett vagyonra kell a vagyonelkobzást elrendelni [Btk. 74. § (1) bekezdés a) pont] (95. Bkv. II. pont).

2. Az 1/2006. Büntető jogegységi határozat a csalás és adócsalás bűncselekmény megvalósulásáról fiktív bizonylatok, számlák esetén

A jogegységi határozat értelmében csalás bűncselekményét valósítja meg az, aki adóalanyiság nélkül vagy adóalanyként, de valóságos gazdasági tevékenység nélkül kiállított bizonylatok alapján igényel vissza általános forgalmi adót. A jogi minősítést meghatározó kár a visszaigényelt és visszautalt, illetőleg egyéb módon elszámolt általános forgalmi adó összege. A jelenlegi költségvetési csalás szabályozása miatt a jogegységi határozat által csalásnak minősített cselekmény már költségvetési csalásnak minősül a Btk. 396. § (1) bekezdésre figyelemmel.

A jogegységi vélemény szerint az adócsalás büntetést követi el az általános forgalmi adó alanya, ha – akár az általa felszámított fizetendő adóra nézve, akár más adóalany által előzetesen felszámított levonható adó összegének a feltüntetése körében – fiktív bizonylatok alapján valótlan adatokat közöl az adóhatósággal, amennyiben cselekményének az eredménye a törvényes mértékű adófizetési kötelezettség keretei között

marad. A jogi minősítés alapjául szolgáló elkövetési érték az adócsökkentés összege. Abban az esetben, ha az adóalany fiktív bizonylatok felhasználásával történő adóelszámolása a törvény szabályai szerint fizetendő általános forgalmi adó összegének csökkentésén túlmenően jogszerűtlen adó-visszatérítési igényt is eredményez – függetlenül a visszatérítés módjától –, az elkövető terhére az előző pont szerint megállapítandó adócsalás bűncselekményével valóságos alaki halmazban a visszaigényelt adó összegére, mint kárra megvalósult csalás bűncselekményét is meg kell állapítani. A jelenlegi szabályozás alapján költségvetési csalás bűncselekményénél ez az értelmezés nem alkalmazható, ebben az esetben mind az adócsalásnak, mind pedig a csalásnak minősített összegek már a költségvetési csalás keretén belül értékelendők.

3. Európai Unió Bírósága C-617/10. Aklagaren kontra Hans Akerberg Fransson ügy¹⁰

A ne bis in idem elve nem zárja ki, hogy valamely tagállam a hozzáadottérték-adóval összefüggő bevallási kötelezettségek teljesítésének elmulasztásában megnyilvánuló ugyanazon tényállásra egymást követően adójogi szankciót és büntetőjogi szankciót alkalmazzon, amennyiben az első szankció nem büntető jellegű, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata.

4. Ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelem kérdése

A bírói gyakorlatban elvi jelentőségű döntés az EBV 2016. V. 17. szám alatt megjelent határozat, ami tulajdonképpen az Alkotmánybíróság 2/2016. (II. 8.) számmal kihirdetett AB határozatra figyelemmel született. Az AB határozat az 1995. évi CXVII. tv. szabályainak a 2011. évi CLVI. törvénnyel történő módosítását megelőző [az Szja. tv. 58. §-ának (8) bekezdése 2012. január 1-jén lépett hatályba] – az ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelem adózása szabályai egységes értelmezéséről szóló – 3/2013. Közigazgatási-Munkaügyi Jogegységi Határozat Alaptörvény ellenessé nyilvánításáról és annak 2014. január 24. napjára visszamenő hatállyal történő megsemmisítéséről szól.

A Zalaegerszegi Törvényszék Bf. 50/2016. számú ügyében született, elvi döntésként közzétett határozat rögzíti: az Alkotmánybíróság határozatából következően az, hogy az ingók gazdasági tevékenység keretében történő értékesítésére vonatkozó szigorúbb adózási szabály csak a módosítás hatályba lépése után kifejtett magatartásokra vonatkozik, irányadó büntetőjogi következményekre nézve is.

5. Üzletszerűség

A költségvetési csalás bűncselekménye vonatkozásában az üzletszerűség megállapításának nem akadályozó tény az, hogy a bűncselekmény törvényi tényállásán belül értékelésre kerülő különböző elkövetési magatartások törvényi egységet alkotnak [2012. évi C. tv. 2. §, 396. §, 459. § (1) bekezdés 28. pont] (BH 2015.59.).

A határozatban a Kúria az indoklás (73)–(78) pontjaiban elvi jelentőségű véleményt fejtett ki. Eszerint mind az adócsalás folytatólagosan elkövetett bűncselekményegységébe, mind pedig a törvényi egység különös eseteként szabályozott költségvetési csalásba – ez utóbbi bűncselekménybe nem szükségképpen – önmagukban bűncselekményt képező és a törvényi egység konstrukció hiányában egymással egyébként valóságos anyagi halmazban álló bűncselekmények tartozhatnak. Az a körülmény, hogy a törvény rendelkezése folytán a több, egymással valódi anyagi halmazban álló bűncselekményt egy rendbeli bűncselekményként kell értékelni, nem vezethet oda, hogy a mesterségesen kialakított egy rendbeli bűncselekményre figyelemmel az – rendszerint több bűncselekmény elkövetését igénylő – üzletszerűség megállapítására nem kerülhet sor. A Kúria kifejtette, hogy az üzletszerűség megállapíthatóságának két konjunktív feltétele van: egyfelől az azonos vagy hasonló bűncselekmények elkövetése (tárgyi oldal), másfelől pedig a rendszeres haszonszerzésre törekvés (alanyi oldal). A Kúria álláspontja szerint jelenleg nincs a költségvetési csaláshoz hasonló jellegű bűncselekmény, mert a törvényhozó célja az volt, hogy minden olyan büntetendő magatartást, amely a legszélesebb körben meghatározott költségvetés legtágabban meghatározott vagyoni sérelmével járhat, a költségvetési csalás tényállásába illessze. A költségvetési csalás tényállása összefoglalt bűncselekmény, olyan törvényi egység, amely akár egymással össze nem függő cselekményeket olvaszt egyetlen bűncselekmény tényállásába. Ennélfogva nem kizárt a bűncselekmény-egységként értékelése az egyébként térben is, időben is elkülönülten végrehajtott cselekményeknek. Az ilyen, önmagukban is bűncselekmény megállapítását eredményező – valódi anyagi halmazszerű – részeselekmények alapját képezhetik a több, ugyanolyan bűncselekmény megállapításának az üzletszerű elkövetés fogalmában. A Kúria hivatkozik arra, hogy nem kizárt, hogy egyetlen bűncselekmény alapozza meg az üzletszerűséget, feltéve, hogy az elkövető rendszeres haszonszerzésre törekedve több bűncselekmény elkövetését határozta el. Az üzletszerűség megállapítható akkor is, ha az elkövető rendszeres haszonszerzésre törekvő célzata nem realizálódik; és nem feltétele az üzletszerűség megállapíthatóságának az sem, hogy a bűnözés legyen az elkövető egyetlen keresetforrása, elégséges, ha a bűncselekményeket azért valósítja meg, hogy ily módon a jövedelmét rendszeresen kiegészítse. Mindezen indokokra figyelemmel a Kúria, ellentétben az ügyben másodfokon eljáró ítélőtáblával, nem értett egyet ab-

ban, hogy a folytatólagosan elkövetett adócsalás esetén a folytatólagosság egységébe tartozó egy rendbeli bűncselekmény önmagában nem képezheti az üzletszerű elkövetés megállapításának az alapját. A Kúria szerint a hatályos Btk. rendszerében pedig ez a végkövetkeztetés egyenesen olyan contra legem értelmezéshez vezetne, amely tagadná, hogy a költségvetési csalásba illeszkedő, haszonszerzésre törekvő elkövetést akárhányszori ismétlődés mellett sem lehetne üzletszerűen elkövetettnek minősíteni.

A terhelt haszonszerzés végett olyan személyeket vett rá lakásépítési támogatás igénylésére, akik erre – személyi és szociális helyzetük alapján – jogosultak voltak, de az építéshez önerővel nem rendelkeztek és lakásépítési szándékuk sem volt. Az építési szándékot, a rendelkezésre álló önerőt és az építkezés készülségi fokát illetően valótlan tények állításával és hamis okiratok felhasználásával lakásépítési támogatást folyósító pénzügyintézetet megtévesztette és a támogatás összegének felvételével kárt okozott, ezáltal csalást valósított meg (1978. évi IV. törvény 310. §). A kár a megtévesztetett pénzügyintézet vagyoni rendelkezésekor – a lakástámogatás kifizetésével – bekövetkezett (1978. évi IV. törvény 137. § 5. pont). Az üzletszerű elkövetés megállapítható a cselekmények csekélyebb száma, akár egy bűncselekmény esetén is, ha az elkövető rendszeres haszonszerzésre törekszik, még akkor is, ha ténylegesen nem jutott vagyoni előnyhöz (1978. évi IV. törvény 137. § 9. pont) (BH 2011.33.).

A döntésben foglaltak a költségvetési csalás esetén annyiban módosítandók, hogy a költségvetésből származó lakásépítési támogatás megszerzése a 396. § (9) bekezdés b) pontja alapján vagyoni hátránynak minősül, a cselekmény pedig a költségvetési csalás 396. § (1) bekezdés a) pontjába ütköző első alapesetet valósítja meg. Az üzletszerű elkövetés a korábban kifejtettek szerint a költségvetési csalás egy rendbeli törvényi egységén belüli részecselekmények alapján is megállapítható.

6. A büntetőjogi felelősség önálló elbírálása a költségvetési csalás körében

A költségvetési csalás (2012. évi C. tv. 396. §) bűncselekményének az elbírálása során a büntetőbíró az ügy eldöntése szempontjából lényeges tényeket az 1998. évi XIX. tv. szabályai szerint önállóan állapítja meg, az adóhatóság, illetve a társadalombiztosítási szerv jogerős határozatához nincs kötve (20. BK vélemény). Az indokolásból kiemelném, hogy ez vonatkozik a közigazgatási szerveknek a bevételcsökkenés összegét megállapító határozatára is.

7. Elkövetői minőség

Az adócsalás tettése és társtettése csak olyan személy lehet, aki az adókötelezettség szempontjából jelentős

tény (adat) valótlan előadásával, elhallgatásával vagy más magatartásával a hatóságot adóbevételek csökkentését eredményezően megtéveszti. Az adóhatóság megtévesztésére szolgáló, valótlan tartalmú számlákat beszerző és azokat az adóbevallás elkészítője számára rendelkezésre bocsátó személy az adócsalásnak nem társtettése, hanem bűnsegédje (BH 2010.290.).

Az adócsalást a vezető tisztségviselő megtévesztésével közvetett tettesként valósítja meg a betéti társaság gazdasági tevékenységét ténylegesen irányító kültagja, aki az általa készített és az adóhatósághoz benyújtott valótlan tartalmú adóbevallást az adókötelezettség teljesítésére jogosult, de a társaság gazdasági tevékenységében részt nem vevő, arról érdemi információval nem rendelkező beltaggal iratja alá (BH 2010.319.). A Legfelsőbb Bíróság ebben a határozatban kifejtette: következetes az ítélkezési gyakorlat abban, hogy az ún. közvetett tetteség állapítható meg, ha az elkövető más, tévedés miatt nem büntethető személyt, mint eszközt használ fel a bűncselekmény elkövetéséhez. A határozathoz kapcsolódóan szükségesnek tartom megjegyezni, hogy a bírói gyakorlatban gyakran felmerül az a kérdés, hogy a gazdasági társaságot, mint adóalanyt képviselő és ügyintézési jogkörében irányító vezető tisztségviselő felelőssége hogyan alakul azokban az esetekben, amikor a gazdasági társaságot felhasználva ilyen jogosultsággal nem rendelkező személy követi el a költségvetést károsító cselekményt. A bírói gyakorlat egységes és következetes abban, hogy amennyiben a vezető tisztségviselő vonatkozásában a tévedés, mint büntethetőséget kizáró ok megállapítható, úgy a külső személy közvetett tettesként követi el a költségvetési csalást, amennyiben azonban tévedés a vezető tisztségviselő javára nem állapítható meg (mert tudatában volt annak, hogy a társaság gazdasági tevékenységet végez, gazdasági tevékenysége során adófizetési kötelezettsége keletkezik, amelyet ő nem teljesít, annak teljesítéséről és ellenőrzéséről nem gondoskodik), úgy a költségvetési csalás tetteseként vonható felelősségre, a külső személy pedig magatartásától függően a cselekmény felbujtója, vagy bűnsegéde lehet.

Ehhez kapcsolódik a BH 2010.114. jogeset I. pontja is, mely szerint közvetett tettesként követi el az adócsalást a gazdasági társaságnak az az ügyvezetője, akinek ez a minősége az adóév előtt megszűnt, ha ügyvezetői rendelkezése folytán a társaság ténylegesen realizált árbevételeit nem tünteti fel az üzleti könyvekben, ezáltal a társasági adóbevallás benyújtására köteles későbbi ügyvezető az üzleti könyvek tartalmi valóságát feltételezve a valótlan adatok alapulvételével készíti el és nyújtja be a társaság adóbevallását, ezzel a társasági adóbevételt csökkenti.

A közvetett tetteség kérdésében fel kell hívni a figyelmet a vámszabálysértés szabályozására is, mely a költségvetés sérelmére elkövetett cselekményeket értékhatar nélkül vámszabálysértésnek minősíti az ott megjelölt elkövetési tárggyal kapcsolatos magatartások esetében, ha azt az elkövető gondatlanul követi el. A büntető anyagi jog szabályai szerint a tévedés nem

zárja ki a büntethetőséget, ha azt gondatlanság okozza, és e törvény a gondatlan elkövetést is büntetni rendeli [Btk. 20. § (3) bekezdés]. A költségvetési csalás esetében a Büntető törvénykönyv a gondatlan elkövetést nem rendeli büntetni, ezért ha a vezető tisztségviselő esetében a tévedést saját gondatlansága okozta, a bűncselekmény esetében büntethetőséget kizáró ok, ugyanakkor ez a gondatlanság a vámszabálysértés megállapíthatósága alapjául szolgálhat.

A bírói gyakorlat alapján megállapítható, hogy nem hivatkozhat gondatlanságra az a vezető tisztségviselő, aki tudatában volt annak, hogy az akár más által is szervezeten, de tényleges gazdasági tevékenységet folytat az általa vezetett gazdasági társaság, ennek körében bevétele keletkezik, a bevétel, illetőleg a teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után pedig – jellemzően általános forgalmi adó – adófizetési kötelezettsége keletkezik, ennek ellenére adóbevallási és adómegfizetési kötelezettségének nem tesz eleget.

A bírói gyakorlat értelmében szándékos és nem gondatlan magatartásnak minősül az is, ha a vezető tisztségviselő arra hivatkozik, hogy abban bízott, harmadik személy az adóbevallási és megfizetési kötelezettség teljesítése iránt intézkedik, de ennek ellenőrzését, adott esetben a társaság könyvelőjének utasításokkal történő ellátását és ellenőrzését elmulasztja, vagy tudomással bír arról, hogy a bevallás készítésének és az adó bevallásának az akadálya a megfelelő alapbizonylatok hiánya.

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 (BH 2003.397). A határozat indokolásából a korábbiakkal összhangban kiemelném, hogy ez a magatartása a terheltnek nem gondatlan, hanem szándékos magatartás. Az adócsalás (költségvetési csalás) nem célzatos bűncselekmény, ezért a terhelt eshetőlegesen szándéka is tényállásszerű. A terhelt azzal, hogy a kft. áfaköteles tevékenységet végzett, tudatában volt annak, hogy az áfafizetési kötelezettség fennáll, ezért büntethetőséget kizáró tévedés nem állapítható meg.

A több rendbeli adócsalást (egy rendbeli költségvetési csalást) bűnszegédként valósították meg az alapítványt létrehozó terheltek, akik a valóságtól eltérően nagyobb összegekről állítottak ki az adó visszatérítésre alkalmas igazolásokat, és ezáltal segítséget nyújtottak ahhoz, hogy az alapítványhoz forduló személyek adóbevétele csökkenést okozzanak (BH 2001.513.).

Az adócsalást közvetett tettesként vagy bűnszegédként olyan személy is elkövetheti, akinek nincs jogi kötelezettsége nyilatkozattételre (BH 2013.200.).

„Értelemszerűen nem eredményezi az adócsalás (költségvetési csalás) elkövetőjének büntetlenségét, ha nem csupán a legális gazdasági tevékenysége során, a rá vonatkozó adójogi kötelezettségeket szegi

meg, hanem az egyébként – legális keretek között – adókötelezettséget keletkeztető gazdasági tevékenységét már eleve saját személyét a hatóságok előtt rejtve tartva, teljes mértékben a jog keretein kívül, olyan módon végzi, hogy személyében az adójogi kötelezettségek közvetlen alanyává azért nem is válhat, mert az azt keletkeztető pozíciót – fiktíven, azaz a valóságtól eltérően – más, az adott céggel gazdasági tevékenységet nem végző személy tölti be. Ugyanígy nem mentesülhet az ilyen elkövető a jogi értelemben a (fiktív) vezető tisztségviselőt terhelő számviteli kötelezettségek megszegésének jogkövetkezményei alól sem. ... Így a tényállásban feltüntetett, a közvetett tettességet megalapozó tények hiányában a fiktív tisztségviselő által megszegett kötelezettségek miatt a terhelt bűnszegédi felelősséggel tartozik; a kötelezett mulasztásait azzal segítette, hogy az adózási és számviteli kötelezettsége teljesítéséhez szükséges adatokat, iratokat (azaz az áfa tartalmú számlákat) nem adta át a részére. Ezt attól függetlenül meg kellett volna tennie, hogy azokat a bejegyzett ügyvezető kérte-e, illetve volt-e hajlandósága a tisztségéből fakadó adózási és számviteli kötelezettségeinek teljesítésére.” [Kúria Bfv.III.847/2016/7. számú határozat indokolása (39)–(44)].

Az adóbevallás szempontjából a könyvelő quasi teljesítési segéd, hiszen az adóbevallás az adóalany kötelezettsége, így az adóbevallás elmulasztásáért vagy valótlan tartalmú adóbevallás benyújtásáért is felelős (Kúria Bfv.II.1340/2015/7. számú határozat).

Közvetett tettese az általános forgalmi adó adónemre vonatkozó adócsalásnak, aki – tudva, hogy az áru ténylegesen nem kerül külföldre – a cég ügyleti képviselőjeként valótlanul uniós értékesítést feltüntető szerződést köt, majd erről a cég törvényes képviselőjét nem tájékoztatja, aki a valótlan tartalmú számlákat beépíti a cég könyvelésébe és az általa benyújtott adóbevallásba. A költségvetési csalás előtti időben, ha a terhelt több gazdasági társaság tekintetében folytatólagosan követ el adócsalást, a bűncselekmények rendbelisége nem a gazdasági társaságok, hanem az adónemek számához igazodik (Kúria Bfv. II. 984/2016/10.).

8. Társadalomra veszélyességben tévedés

Az adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás vádjá alól a (rég) Btk. 27. §-ának (2) bekezdésének körülírt büntethetőséget kizáró okból történő felmentése indokolt annak az elkövetőnek, akinek az esetében a másodfokú adóhatóság a tények ismeretében is arra az álláspontra helyezkedett, hogy a közraktári jegyek birtokbavételével még nem keletkezett személyi jövedelemadó köteles bevétele (EBH 2003.931.).

A határozat indokolásából kiderül, hogy abban az esetben, amennyiben az elkövető az adóhatóság jogerős határozatában bízva gondolja, hogy adófizetési kötelezettsége nem keletkezett, ennek folytán a cselekmény társadalomra veszélyességében tévedett, amelyre

a másodfokú adóhatóság határozatában foglaltakat figyelembe véve alapos oka volt. A Legfelsőbb Bíróság e határozatban kifejtette, kétségtelen, hogy a büntetőjogi felelősséget érintő lényeges tényeket – jelen esetben azt, hogy az adófizetési kötelezettségét a terhelt megsértette-e vagy sem – a közigazgatási szervek határozatától függetlenül a büntetőbíróság önállóan állapítja meg. Mindazonáltal annak, hogy az adott ügyben a másodfokú adóhatóság arra az álláspontra helyezkedett, miszerint a közraktári jegyek birtokbavétele következtében a terheltnek személyi jövedelemadó-köteles bevétel nem keletkezett, a terhelti tévedés szempontjából jelentősége van. Az adózótól ugyanis a jogkövető magatartás megkívánható, az viszont – különösképpen büntetőjogi jogkövetkezmények terhe mellett – nem várható el, hogy egy konkrét adózási kérdésben (amelynek megítélésében az adóhatóság is bizonytalan) a saját érdekében ellentétesen cselekedjék.

A cselekmény társadalomra veszélyességében való tévedés folytán nem büntethető a terhelt csak szándékosan elkövethető adócsalásért, ha a büntetőjogi keretrendelkezést kitöltő adójogszabályban alapos okból – az adóhatóság határozatának tartalmára figyelemmel – tévedett [Btk. 27. § (2) bekezdés, 310. §] (BH 2004.311.).

Mindezek alapján irányadó, hogy a jelenleg a Btk. 20. § (2) bekezdésben szabályozott *társadalomra veszélyességben történő tévedés miatt nem büntethető az, aki a költségvetési csalás alapjául szolgáló vagyoni hátrányt olyan magatartással hozza létre, amely eredményeként maga az érintett közigazgatási szerv sem állapít meg vagyoni hátrányt. Ha az elkövető a közigazgatási szerv határozatában bízva cselekszik, alapos okkal feltételezi azt, hogy magatartása nem veszélyes a társadalomra.*

9. Az önellenőrzés

Az adóhatóság szándékos megtévesztése esetén az 1990. évi XCI. tv. 8. §-ában írt utólagos önellenőrzés az adó-, társadalombiztosítási csalás büntetőjogi következményeinek elhárítására nem alkalmas (EBH 2004.1106.). A határozat indokolásából megállapítható, hogy a büntetőjogi következmények elhárítására az önellenőrzés nem szolgálhat, csak és kizárólag az okozott vagyoni hátrány vádirat benyújtásáig történő teljes kiegyenlítése.

Az adócsalással okozott adóbevétel-csökkenést nem mérsékeli a valótlan tartalmú adóbevallás benyújtása és az ennek megfelelő adóbefizetése után végzett önellenőrzés eredményeként kimutatott adóhiány kiegyenlítése (BH 2007.399.).

10. A korlátlan enyhítést megalapozó megtérítés

A költségvetési csalás elkövetőinek büntetése a törvény által szabályozott esetekben korlátlanul enyhíthető, ha a bűncselekménnyel okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig teljes mértékben megtérítette.

Ez a rendelkezés nem alkalmazható, ha a vádemelésig megtérített összeg csupán egy része az okozott hátránynak (BH 2014.233.).

Az adócsalás vétségének kísérlete esetén a tartozás kiegyenlítése, mint büntethetőséget megszüntető ok értelemszerűen nem jöhet figyelembe, az elkövető legfeljebb a kísérlettől önkéntes elállással, illetve – befejezett kísérlet esetén – önkéntes eredmény elhárítással mentesülhet a büntetőjogi felelősségének megállapítása alól (BH 2013.176.).

11. Az elbíráláskori büntetőtörvény alkalmazhatóságának kérdése

Az adócsalás keretjogszabály. Ha egy adott adónemre vonatkozó adójogi kötelezettség megszűnik, a keretjogszabály kiüresedése alapot ad a jogszabály visszaható hatályú alkalmazására és a terhelt felmentésére. Ha az elbíráláskor hatályos jogszabály szerint öt rendbeli bűncselekmény törvényi egység, de az elkövetéskor még nem minősítő körülményként szabályozott üzletszerűség folytán a büntetési tétel magasabb, úgy az elbíráláskori jogszabály alkalmazásának nincs helye (Kúria Bfv.III.512/2015/10.).

Ha a Btk. Különös 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 (Kúria Bfv.I.466/2016/7.).

Minden olyan esetben, amikor az elkövetés óta jogszabály-változás történik a keretrendelkezést kitöltő jogszabályokban, akkor a bíróságnak meg kell győződnie arról, hogy az elkövetéskori norma helyett ugyanazon tartalommal érvényesül-e másik norma. Ezt az 1/1999. BJE döntés kötelező erővel mondja ki (Kúria Bfv.II.879/2010/15.).

A költségvetési csalás valamennyi, korábban más törvényi tényállásban szabályozott költségvetést, vagy annak valamely alrendszerét, illetőleg a társadalombiztosítás pénzügyi alapjait károsító megtévesztő magatartást büntetni rendeli, ezért az új törvény hatályba lépését követő elbírálás során az elkövetés idején jogosulatlan gazdasági előny megszerzése büntetendő minősülő cselekmény miatt felmentésnek nincs helye (1978. évi IV. törvény 2. §, 310. §) (BH 2013.323.).

12. A fiktív számlák felhasználása az áfalevonási jog gyakorlása körében

„A Legfelsőbb Bíróság is azt állapította meg, hogy a felülvizsgálati indítvány érvelésétől eltérően valamely gazdasági esemény megtörténte – a jogszabályban elő-

írt feltételek hiányában – önmagában nem jogosít fel adólevonási jog gyakorlására. A gazdasági eseményről kiállított számla pedig tartalmilag csak akkor hiteles, ha az abban foglalt gazdasági esemény a számla szerinti felek között, a számla szerinti módon ment végbe és az ellenérték is megfizetésre került. ... Ennélfogva a fiktív számlák szerinti gazdasági eseményeket nem teljesíthették és ténylegesen nem is teljesítették. Ez pedig elégséges adat a számlák tartalmi hiteltelenségének a megállapításához. Az Áfa. tv. 44. §-ának (5) bekezdésére is figyelemmel nemcsak a számlakibocsátótól, hanem a számla befogadójától is elvárható a tevékenységére vonatkozó jogszabályok ismerete és annak vizsgálata, hogy a vele szerződő féllel köthet-e vagy sem az előírásoknak megfelelő tartalmú szerződést, illetve a partnere rendelkezik-e vagy sem a szerződés szerinti teljesítéshez szükséges feltételekkel, illetve képes-e vagy sem a jogszabályi kellékeknek megfelelő megkötésére, illetve teljesítésére. Mindezekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság jogi álláspontja szerint az eljáró bíróságok helyesen állapították meg, hogy a terheltnek a fiktív számlák felhasználásával elkövetett, illetve a fiktív felhasználáshoz kapcsolódó tevékenysége nyomán e számlák törvénysértő elszámolására visszavezethető – a tényállásban megjelölt összegű – adóhiánya keletkezett áfa és társasági adónemben. Összegezve: önmagában az a tény, hogy a számla nem a munkaerő-kölcsönzés ellenértékét tartalmazza, már kizárta teszi az adólevonási jog gyakorlását. A munkabér után pedig egyébként sincs lehetőség áfa felszámítására, ezért a vonatkozó adójogszabályokkal ellentétesen hivatkozott a védő a felülvizsgálati indítványában arra, hogy a II. r. terhelt által ténylegesen folytatott tevékenység nem eredményezett adóbevétel-csökkenést.” (Kúria Bfv.II.904/2009/5.).

Az általános forgalmi adó visszatérítésének csak tartalmilag hiteles számla alapján van helye, nem ilyen az a számla, amely nem megtörtént gazdasági eseményt tanúsít [1992. évi LXXIV. tv. 35. § (1) bekezdés] (KGD 1996.292.).

13. Egyéb döntések

– Valós építési szándék mellett is megvalósítja a költségvetési csalás büntettét, aki a lakásépítési kedvezmény igénybevételének előfeltételül megkívánt saját erő tekintetében a pénzügyintézetet megtéveszti és a kedvezmény felvételével a pénzügyintézetnek kárt okoz. (2012. évi C. tv. 396. §) (BH 2016.108.)

– A csempészet büntettét és a magánokirat-hamisítás vétségét bűnsegédként valósítja meg az áru vámmentes behozatalára feljogosított, külszolgálatot végző személy, aki ellenszolgáltatás fejében e jogosultsága érvényesítéséhez szükséges vámnyilvántartási könyvet hamis tartalmú meghatalmazás adásával a társaság rendelkezésére bocsátja azért, hogy az vámmentesen hozhasson be az országba gépkocsit [1978. évi IV. tv. 21. § (2) bekezdés, 276. §, 312. § (1) bekezdés a) pont] (BH 2001.309.).

A döntésben rögzített magatartás jelenleg a költségvetési csalás második alapesetének és a magánokirat-hamisítás vétségének bűnsegédi elkövetésére vonatkozatható.

– A költségvetési csalás második alapesetére vonatkozatható a BH 2001.314. számú jogeset, mely szerint a csempészet büntettében nem állapítható meg a kft. vámügyi ügyintézőjének a büntetőjogi felelőssége, ha a vámáru-nyilatkozat kiállításának az időpontjában a tudata nem fogta át az általa a vámhatóságnak szolgáltatott adatok valótlanosságát, nevezetesen, hogy az általa közölt tételek a vámterhek fizetését lényegesen befolyásolják; amennyiben e tények tekintetében a vádlottat gondatlanság terheli, ténybeli tévedése folytán csupán vámszabálysértésként vonható felelősségre.

– Csempészet esetén az elkövető magatartásának szándékos vagy gondatlan volta olyan jogkérdés, amely a felülvizsgálat körében vizsgálható, így fennáll annak a lehetősége, hogy a rendkívüli perorvoslat körében a magatartást a Legfelsőbb Bíróság (Kúria) – a gondatlan elkövetés folytán – szabálysértésként értékelje (BH 2001.359. számú jogeset).

– A csempészet vámaru elvonásával megvalósított költségvetési csalás büntettét és a hamis magánokirat felhasználásának vétségét valósítja meg az elkövető, aki a jelentős forgalmi értékű gépkocsinak a behozatali előjegyzésben történő vámkezelését kérve a vámhatóság előtt vámszempontról lényeges körülmények tekintetében valótlan nyilatkozatot tesz és hamis okiratot használ fel (BH 1996/411.).

– Megvalósítja az adócsalást, aki mások személyi adatainak a felhasználásával köt mezőgazdasági termékértékesítési szerződéseket, és az árbevételeből származó jövedelmét a személyi jövedelemadó bevallásában nem tünteti fel (BH 2001.103.).

– „Az osztalékadóra vonatkozó adójogszabály – amely egyben az adócsalás háttérnormája is – alapján tehát megállapítható, hogy osztaléknak nem általában a társaság vagyonából bármely jogcímen kivont pénzösszeg, hanem csak a meghatározott jogcímen kifizetett részesedés tekinthető, amelynek a kifizetésére a gazdasági társaság taggyűlésének, közgyűlésének a döntése alapján kerülhet sor” (Kúria Bfv.II.904/2009/5.).

Az osztalékadóval kapcsolatos adócsalás megállapíthatósága szempontjából osztaléknak nem általában a társaság vagyonából bármely jogcímen kivont pénzösszeg, hanem csak a gazdasági társaság taggyűlésének, közgyűlésének döntése alapján, meghatározott jogcímen kifizetésre kerülő részesedés tekinthető (BH 2010.60.III.).

– A társasági nyereségadóval kapcsolatos adócsalás miatti büntetőjogi felelősség az adóhatóság megtévesztésének hiányában nem állapítható meg, ha a terhelt a társasági adóköteles árbevételként nem tünteti fel azt a követelést, amelyet polgári jogi szerződés alapján nem érvényesített (BH 2011.6.).

– A fiktív számlának az adóbevallás alapját képező könyvelésben való feltüntetése annak „felhasználását” jelenti akkor is, ha maga a számla nem kerül az adóha-

tóságához benyújtásra, ekként ez a magatartás magánokirat-hamisítás megállapítása alapjául szolgálhat (BH 2013.176.).

- A költségvetési csalás büntette megállapításának nem feltétele a terhelt bűnösségének számvitel rendjének megsértésében való kimondása (BH 2014.9.).

- Megvalósítja a költségvetési csalás büntettét, aki a jogszabályban meghatározott tartalmi elemeknek nem megfelelő, a szociális ellátások normatív költségvetési támogatás igényléséhez szükséges naplótaként való tartalmú bejegyzésekkel tölteti ki. Az pedig ha az ilyen tevékenységben részt venni nem kívánó munkavállalókat munkaviszonyuk megszüntetésével fenyegetik, kényszerítés büntette kísérleteként értékelhető [29/1993. (II. 17.) Korm. rendelet 1. számú melléklet]. (Kúria Bfv.I.1512/2015/6.)

- A 12/2001. (I. 31.) Korm. rendelettel szabályozott lakásépítési kedvezmény előfeltételek hiányában történő igénybevétele a folyósító megtévesztése mellett 2012. január 1-jét követően - a specialitás elvét szem előtt tartva - nem csalásnak, hanem költségvetési csalásként minősül (Kúria Bhar.II.371/2011/35.).

- „A vád törvényessége, illetve annak hiánya a vád tartalma alapján vizsgálendő, a bíróság nem bocsátkozhat a büntetőeljárásba, ha a vád tartalma olyan mértékben hiányos, hogy anyagi jogi értékelésre nem ad alapot, nem tartalmazza a cselekmény pontos körülírását és emiatt abban az adott magatartás büntetőtörvénybe ütközése nem állapítható meg (BH 2011.60.). Ebből azonban nem következik az, hogy követelmény lenne a vádban a történeti tényállás minden részletre kiterjedő, aprólékos rögzítése; törvényes a vád, ha a cselekmény leglényegesebb tényeinek rögzítése oly módon történik meg, hogy abból a vád tárgyává tett bűncselekmény tárgyi és alanyi ismérvei egyértelműen felismerhetőek. ... A vádirat tételesen tartalmazta az egyes számlákban megjelölt szolgáltatásokat és a számlák értékét, és azt is, hogy az I. r. terhelt a kft. képviselőjeként eljárva az adóbevallásaiban 2003. július hónaptól 2005. november hónapig - jogosulatlanul - miként csökkentette a befizetendő áfa összegét, illetve igényelt vissza az APEH ... Megyei Igazgatóságától áfát. A vádirat fentiekben túlmenően valamennyi terhelt tekintetében pontosan és részletesen tartalmazta, hogy mikor, milyen időszakban, mely számlák kibocsátásával, milyen összegben nyújtottak segítséget az I. r. terheltnek. A tárgyalás folyamán a ... Megyei Főügyészség a lefolytatott bizonyítás eredményére tekintettel a vádiratot kiegészítve, illetve pontosítva jelölte meg a terheltek cselekvőségét és a jogosulatlanul visszaigényelt, illetve beszámított áfa összegét. Ezért a vádirat a Be. 2. § (2) bekezdésében foglaltaknak maradéktalanul megfelelt, alkalmas volt

arra, hogy a bírósági eljárás alapját képezze, miként alapul szolgál az anyagi jogi értékelésnek is”. (Kúria Bfv.I.613/2016/12.).

- A költségvetési csalás folytatólagosan elkövetettnek nem minősülhet (Kúria Bfv.II.932/2016/11.).

- I. Nem jogkérdés, hanem ténykérdés, hogy a felülvizsgálati eljárásban irányadó tényállás értelmében a terhelt milyen adónemben és mértékben nem tett eleget az adófizetési kötelezettségének. Az ugyanakkor már jogkérdés és felülvizsgálat tárgya lehet, hogy a terhelt valamely adónemben egyáltalán köteles-e adófizetésre.

II. A Kúria viszont a következetes ítélkezési gyakorlata értelmében nem veheti át annak a bíróságnak a büntetékiszabási teendőit, amelyik a jogerős ügydöntő határozatában nem jelöli meg az általa számba vett büntetési kiszabási tényezőket.

III. A gazdasági tevékenység keretében folytatott ingóvagyon átruházásából származó jövedelem után a terhelt cselekményének minősítése a 2011. december 31-ig elkövetett személyi jövedelemadó meg nem fizetésében álló költségvetési csalás üzletszerűen elkövetett minősítése esetében törvénysértő.

IV. Az ingóvagyon átruházó magánszemélyt nem terheli egészségügyi hozzájárulás fizetésére irányuló kötelezettség, így e vonatkozásban költségvetési csalás elkövetésében a bűnösség megállapítása törvénysértő.

V. A költségvetési csalás esetében folytatólagosság megállapításának rendszerint nincs helye (Kúria Bfv. II.1.182/2016/3.).

- Ha az adócsalás nem megtévesztéssel, hanem az adókötelezettség adóhatóság előli elhallgatásával valósul meg, akkor az elhallgatás megállapítása tárgyában kizárólag az adójogi jogszabályok alapján lehet állást foglalni. Ennek megfelelően, ha az adózó valamelyik kedvezmény vagy mentesség fennállására hivatkozik, akkor ennek feltételeit neki kell bizonyítania (Kúria Bfv.II.951/2009/6.).

- Amennyiben a terhelt az adóbevallási és befizetési kötelezettségét elmulasztja, akkor az adócsalás elkövetésének időpontja az adóbevallás benyújtására a törvényben megállapított határidő legutolsó napja (Kúria Bfv.II.879/2010/15.).

- A költségvetési csalás kontraktuális kötelezettség megszegésével is elkövethető (Kúria Bfv.II.662/2016/7.).

- Az adócsalást közvetett tettesként elkövető terhelt is eltiltható a gazdasági társaság vezető tisztségviselői foglalkozástól (Kúria Bfv.I.1232/2016.).

- Az adócsalás elkövetési helye annak az adóhatóságnak a székhelye, ahová az adóbevallást be kell nyújtani, vagy be kellett volna nyújtani (Kúria Bhar. II.818/2015.). ■