

DR. KELEMEN JÓZSEF*

A megállapított adók, járulékok és illetékek büntetőjogi védelme

I. Bevezetés

Az állam a költségvetési bevételekből, esetleg hitelek-ből fedezi a közfeladatok ellátását, melyeket a gazdaság szereplői nem vagy nem kellő hatékonysággal tudnának ellátni.¹ Az állami bevételek lehetnek adók, járulékok, vámok, illetékek, bírságok, pótlékok, igazgatási szolgáltatási díjak és az állam esetleges vállalkozói bevétele az állami tulajdonban lévő vállalatok részéről történő osztalékfizetés formájában. Az állam a rendelkezésére álló pénzt másképpen szerzi meg, mint ahogyan az a magángazdaságban közvetlen teljesítmény-csere révén történik. Az állam közvetlenül nem piaci szereplő. Szolgáltatásai, amelyeket a közösség egészének érdekében tart fenn, nem piaci körülmények között cserélnek gazdát.² Az államnak ezért az állami kiadások finanszírozása érdekében feltétlenül szükséges az állami bevételeket biztosítani, elsősorban adójogi, ezek eredménytelensége esetén pedig büntetőjogi eszközökkel. Ahhoz, hogy az adók, a járulékok és az illetékek az állami költségvetésben rendelkezésre álljanak, meg kell állapítani azok összegét, majd azokat az adóhatóságon keresztül meg kell fizetni. Normakövetés esetén az adók, a járulékok és az illetékek a jogszabályoknak megfelelően az azokra kötelezettek által megállapításra kerül, majd azokat az adózó a költségvetés részére megfizeti. Ennek megfelelően az adózás során az adózó az *adó (járulék, illeték) megállapítása* és az *adó (járulék, illeték) megfizetése* körében követhet el jogsértést, mellyel az adóbevétel (járulék, illetékbevétele) csökkenti.

Tanulmányomban az adó, a járulék és az illeték megfizetésével összefüggésben megvalósított jogsértéseket, különösen arra a büntetőjog által adott válaszokat kívánom bemutatni. Az adók, a járulékok és az illeté-

kek megállapításának, beszedésének és végrehajtásának eljárásrendjét egységesen az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) határozza meg. Mivel az Art. fogalomhasználatában adónak minősül az adóval, a járulékkal, az illetékekkel összefüggő, a központi költségvetés, az elkülönített állami pénzalap, a Nyugdíjbiztosítási Alap, az Egészségbiztosítási Alap vagy az önkormányzat javára teljesítendő, törvényen alapuló kötelező be-

fizetés, és az ilyen tevékenységet az Art. egységesen adózásnak nevezi,³ ezért tanulmányomban az adó kifejezés alatt a járulékot és az illetéket is értem. Abban az esetben, ha a járulékra vagy az illetékre vonatkozó szabályozás az adóétól eltér, azt külön kiemelem.

II. A közteherviselés

Magyarország Alaptörvényének XXX. cikke szerint a teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez. Az Alaptörvény a társadalmi igazságosság elvének megfelelően általános jelleggel, valamennyi személyre és szervezetre kiterjedően állapítja meg a közteherviselési kötelezettséget, amelynek célja, hogy a zavartalan társadalmi működéshez, a közösség által ellátandó feladatokhoz szükséges anyagi fedezetet biztosítsa. E kötelezettség a teherbíró képességen alapul, azaz mindenki olyan részben köteles részt vállalni a közös szükségletek fedezéséből, amennyire ezt körülményei lehetővé teszik.⁴ Az Alkotmánybíróság egy korábbi döntése szerint az adó elsődleges rendeltetése, hogy az adófizetés révén a természetes és jogi személyek jövedelmi és vagyoni viszonyaiknak megfelelően hozzájáruljanak a közterhekhez, azaz megteremtsék a pénzügyi fedezetet az állami szervek fenntartásához, illetőleg – az állami úraelosztás révén – a különböző közérdekű feladatok ellátásához. Emellett azonban az adó az állami gazdaságpolitikának is fontos eszköze, amelynek segítségével a törvényalkotó direkt vagy indirekt módon orientálni tudja a gazdasági élet szereplőit azáltal, hogy bizonyos dolgokat vagy tevékenységi fajtákat adókötelezettség alá von, illetőleg nem von, továbbá adókedvezményben részesít, vagy nem részesít.⁵ Az Alaptörvény a közteherviselés alapvető szabályait már nem

* Ügyész, Fővárosi Főügyészség

¹ Kelemen József: *A költségvetés kiadási oldalát sértő cselekmények szabályozástörténeti fejlődése Magyarország harmadik Büntető Törvénykönyvében és az azgal kapcsolatban felmerült jogalkalmazási problémák.* Büntetőjogi Szemle, 2015, 3. szám, 76. oldal

² Klícsu László: *Közteherviselés az új Alkotmányban.* Pázmány Law Working Papers, 2011, 3. szám, 5. oldal

³ Art. 4. § (1) bekezdés a) pontja

⁴ Magyarország Alaptörvényének XXX. cikkéhez fűzött indokolás

⁵ 31/1998. (VI. 25.) AB határozat

állapítja meg, hanem a közös szükségletek kielégítéséhez való kiszámítható hozzájárulás érdekében azokat sarkalatos törvénynek kell meghatározni.⁶ Míg az adók a közfeladatok ellátását általánosságban fedezik, addig a járulékok ellenében az állam az arra rászorulóknak valamilyen, a járulékfajtanak megfelelő szolgáltatást nyújt (például nyugdíj, egészségügyi szolgáltatások, álláskeresési támogatás stb.). Az illeték célja az állami és társadalmi feladatokhoz való arányos hozzájárulás,⁷ melyet a vagyonszerzés után, illetve valamilyen eljárás kezdeményezésekor kell az állam javára megfizetni.

A közteherviselés alapvető szabályait a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény határozza meg. Magyarországon állampolgárságtól és honosságtól függetlenül minden természetes személy, jogi személy és más jogalany adó, járulék, hozzájárulás, vagyonszerzési illeték, bírság, pótlék vagy más hasonló, az állam közvetlen ellenszolgáltatása nélküli rendszeres vagy rendkívüli fizetési kötelezettség, valamint az állami közhatalom birtokában nyújtható szolgáltatásért, eljárásért fizetendő eljárási és felügyeleti illeték, igazgatási szolgáltatási díj, pótdíj teljesítésével járul hozzá a közös szükségletek fedezéséhez.⁸

III. Az adókötelezettség és az adómegállapítás

Az adózás során az adózók jogait és kötelezettségeit az Art. határozza meg. Az adó megállapítása és megfizetése érdekében az adózót különböző eljárási jellegű adókötelezettségek terhelik. Ilyen kötelezettség a bejelentési, a nyilatkozattételi, az adómegállapítási, a bevallási, az adó- és adóelőlegfizetési, a bizonylatkiállítás és -megőrzési, az adatszolgáltatási, az adólevonási, az adóbeszedési, valamint a pénzforgalmi számlanyitásra kötelezett adózók tekintetében az ilyen számla megnyitási és az adóköteles tevékenységgel összefüggő kifizetésnek az Art.-ban meghatározott módon történő teljesítési kötelezettsége.⁹ Az adózót nem minden esetben terheli az összes adókötelezettség, hanem csak azok, amelyeket az Art. és az egyes adótörvények előírnak, mivel az eljárási jellegű adókötelezettségek terjedelme az adó jellegéhez és az adózó tevékenységéhez igazodik.¹⁰

A tanulmány szempontjából a továbbiakban az adómegállapítási kötelezettséget kívánom bemutatni. Az adómegállapítási módokat azok alanya szerint 3 főbb csoportba sorolhatjuk. Az első csoportba csupán egy adómegállapítási mód tartozik, és ez az **önadózás**, mely alapján az adót az adózó köteles megállapítani. A második csoportba a kifizető és a munkáltató

által **adólevonással**, valamint az adóbeszedésre kötelezett általi **adóbeszedéssel történő adómegállapítás** sorolható. Kifizetőnek minősül például az a megbízó, aki nem egyéni vállalkozó, de adószámmal rendelkező természetes személlyel köt megbízási szerződést, és ezért köteles a megbízottnak fizetendő megbízási díjból a személyi jövedelemadó-előleget megállapítani és azt levonni. A munkáltatót pedig a munkavállaló részére fizetendő munkabérből az azt terhelő személyi jövedelemadó és járulékok levonási és megfizetési kötelezettsége terheli. A kifizető és a munkáltató így az adót adólevonással állapítja meg. Az adóbeszedésre kötelezett például a szállásadó, aki az idegenforgalmi adót adóbeszedéssel megállapítja, a vendégéjszakát eltöltő személytől beszedi, majd azt megfizeti. Az adómegállapítási módok harmadik csoportjába tartoznak az **adóhatóság általi adómegállapítások**. Ide tartozik a bevallás alapján történő kivétel, melyre sor kerül a regisztrációs adónál, valamint a helyi adók többségénél, a kiszabás, mely a vagyonszerzési illetékek kapcsolatban kerül alkalmazásra, valamint az utólagos adómegállapítás keretében történő adómegállapítás, melyre például ellenőrzés során feltárt adókülönbség megállapításakor kerül sor.

Az első csoportot alkotó önadózás esetén, ha azt törvény előírja, az adót az adózó köteles megállapítani, bevallani és megfizetni. A jogi személy és az egyéb szervezet az adót önadózással állapítja meg. Ez alól kivétel az építményadó, a telekadó, a gépjárműadó, a vagyonszerzési illeték és a kiszabással megállapított eljárási illeték.¹¹ Az Art. a természetes személy vonatkozásában az önadózást mint adómegállapítási módot általános kötelezettségként nem írja elő, arra csak külön törvényi előírás alapján köteles a magánszemély adózó. Ezzel szemben a jogi személy és az egyéb szervezet a megjelölt kivételektől eltekintve önadózással köteles az adót megállapítani. Lényeges, hogy az új Ptk. hatálybalépésétől, 2014. március 15. napjától kezdődően minden gazdasági társaság jogi személynek minősül, ezért azokat önadózási kötelezettség terheli.

Amennyiben az Art. adómegállapításra vonatkozó rendelkezései alapján adómegállapításra kötelezett alanyok az Art. és az egyes adónemeket (járulékfajtaikat) meghatározó törvényekben meghatározottak szerint megállapítják az adót, az jogilag megállapított adónak (járuléknak) minősül.

IV. Az adó megfizetése

Az adót az Art.-ban meghatározott esedékességgel köteles megfizetni, akit arra jogszabály kötelez. A levont adóelőleget annak kell megfizetnie, aki azt levonta, tehát a kifizetőnek és a munkáltatónak, míg a beszedett adót az adóbeszedésre kötelezett fizeti meg.¹²

⁶ Magyarország Alaptörvényének 40. cikke

⁷ 1990. évi XCIII. törvény preambuluma

⁸ 2011. évi CXCV. törvény 28. § (1) bekezdése

⁹ Art. 14. § (1) bekezdése

¹⁰ Art. 14. §-ához fűzött indokolás

¹¹ Art. 26. §

¹² Art. 35. § (1) bekezdése

Az adóztatás célja a törvényben előírt adók folyamatos beszedésének biztosítása. Mivel az önadózás rendszere nem minden esetben párosul a kötelezettség önkéntes, állami kényszerrel nélkülöző teljesítésével, önmagában a leghatékonyabb adóellenőrzés sem éri el a célját, ha a bevallott és az ellenőrzés során feltárt adók megfizetése elmarad.¹³ Az önkéntes teljesítés elmulasztását a jogrendszer pénzügyi jellegű szankció, késedelmi pótlék és mulasztási bírság kilátásba helyezésével is ösztönzi. Az adó késedelmes megfizetése esetén az esedékesség napjától késedelmi pótlékok kell fizetni,¹⁴ melynek mértéke minden naptári nap után a felszámítás időpontjában érvényes jegybanki alapkamat kétszeresének 365-öd része azzal, hogy a késedelmi pótlék után késedelmi pótlékokat nem lehet felszámítani.¹⁵ Ha a kifizető és a munkáltató az adólevonási vagy az adóbeszedésre kötelezett az adóbeszedési kötelezettségét részben vagy egészben elmulasztja, vagy a beszedett, illetve megállapított és levont adót nem fizeti meg, a késedelmi pótlék mellett 50%-ig terjedő mulasztási bírságot köteles fizetni, melynek alapja a beszedni, levonni, illetve megfizetni elmulasztott adó összege.¹⁶ Ha azonban az adózó mindezek ellenére nem fizeti meg önként a megállapított adóját, akkor az adóhatóság intézkedik a behajtása iránt.¹⁷

V. Az adóvégrehajtási eljárás

Az adóhatóság alkalmazottja a végrehajtási eljárásban az Art. eltérő rendelkezése hiányában az egyes végrehajtási cselekmények foganatosításakor a bírósági végrehajtásról szóló 1994. évi LIII. törvény (a továbbiakban: Vht.) rendelkezéseit alkalmazza. Az adóvégrehajtót az eredményes végrehajtás érdekében mindazok a jogok megilletik, amit a Vht. a bírósági végrehajtónak biztosít.¹⁸ Az adóhatóság az adótartozás megfizetésére az adózót felhívhatja, eredménytelen felhívás esetén a végrehajtást megindítja.¹⁹ Mivel az alapvetően jogkövető és fizetőképes adózók az adóhatóság egyszerű felhívása alapján, önként teljesítik elmaradt adókötelezettségeiket, az Art. lehetőséget biztosít az adóhatóság számára, hogy még a végrehajtási eljárás megindítása előtt – annak költségeit megtakarítva – az adótartozás megfizetésére hívja fel az adózót. A felhívás nem minősül végrehajtási cselekménynek, és nem szükségszerűen előzi meg a végrehajtási eljárást. Annak adott esetben történő alkalmazása az adóhatóság mérlegelési jogkörébe tartozik. Ha az adóhatóság él a felhívás lehetőségével, akkor a végrehajtási eljárás tényleges megindítására mindaddig nem kerülhet sor,

ameddig a felszólításban megjelölt fizetési határidő eredménytelenül le nem telt.²⁰ Az adótartozás behajtása érdekében a tartozást megállapító vagy nyilvántartó adóhatóság a végrehajtható okirat alapján a végrehajtás iránt intézkedik.²¹ A végrehajtási eljárás a végrehajtási cselekmény foganatosításával, erről szóló külön határozat meghozatala nélkül indul.

Az adóigazgatási eljárásban végrehajtható okiratnak minősül a fizetési kötelezettséget megállapító jogerős hatósági határozat, az önadózás esetén a fizetendő adót vagy adóelőleget tartalmazó bevallás, a behajtási eljárás során a behajtást kérő megkeresése, az adózóval közölt adóhatósági adómegállapítás, a bírósági eljárási illeket megállapító bírósági határozat és az egészségügyi szolgáltatási járulék kötelezettséget tartalmazó bejelentés.²² Lényeges, hogy végrehajtható okiratnak nem csupán a fizetési kötelezettséget megállapító jogerős adóhatósági, hanem bármilyen hatósági határozat minősül, így a támogatás-visszafizetésre kötelező hatósági határozat is. A végrehajtható okirat végrehajthatóságához külön intézkedésre, záradékolásra vagy végrehajtási lap kiállítására nincs szükség.²³

A végrehajtási eljárás során a végrehajtó megtekintheti, és átvizsgálhatja az adós lakását és egyéb helyiségét, bármely vagyontárgyát és a gazdasági tevékenységével kapcsolatos iratait.²⁴ A végrehajtási eljárás eredményes lefolytatása érdekében a végrehajtó beszerzi az adós személyének azonosítására szolgáló, továbbá az adós lakóhelyére, tartózkodási helyére, székhelyére, telephelyére, munkahelyére, egyéni vállalkozására, jövedelmére és a végrehajtás alá vonható vagyontárgyaira – így az ingó vagy ingatlan vagyona, fizetési számlájára, betétjére, értékpapírjára, gazdasági társaságban lévő érdekelttségére – vonatkozó adatokat.²⁵ Ennek érdekében a végrehajtó megkeresheti az adóssra és a vagyona vonatkozó adatokat kezelő hatóságokat, szervezeteket, így különösen a rendőrséget, a gépjárműveket nyilvántartó hatóságot, a személyiadat- és lakcímnnyilvántartó szervezetet, a fővárosi és megyei kormányhivatal járási (fővárosi kerületi) hivatalát, a nyugdíjbiztosítási igazgatási szervet, az egészségbiztosítási szervet, az adóhatóságot, a cégbíróságot, a pénzforgalmi szolgáltatókat, a befektetési szolgáltatókat, az ingatlanügyi hatóságot, a bizalmi vagyonkezelő vállalkozások és a bizalmi vagyonkezelési jogviszonyok nyilvántartását vezető hivatalt, a vízi és légi járművek lajstromát, illetve nyilvántartását vezető szervezetet, a távközlési szervezeteket, az ingó jelzálogjogi nyilvántartást, a vezető és a hitelbiztosítéki nyilvántartást működtető szervezetet, valamint a közjegyzőket.²⁶

A végrehajtási eljárás során a fokozatosság elve ér-

¹³ Az adótartozás behajtásával kapcsolatos feladatok ellátásáról 7003/2002. (AEÉ 9.) APEH irányelv preambuluma

¹⁴ Art. 165. § (1) bekezdése

¹⁵ Art. 165. § (2) bekezdése

¹⁶ Art. 172. § (14) bekezdése

¹⁷ BH 2011.244.

¹⁸ Art. 144. §

¹⁹ Art. 150. § (1) bekezdése

²⁰ Art. 150. §-ához fűzött indokolás

²¹ Art. 150. § (2) bekezdése

²² Art. 145. § (1) bekezdése

²³ Art. 145. § (2) bekezdése

²⁴ Vht. 43. § (1) bekezdése

²⁵ Vht. 47. § (1) bekezdése

²⁶ Vht. 47. § (2) bekezdése

vényesül. A pénzkövetelést elsősorban a pénzforgalmi szolgáltatónál kezelt, az adós rendelkezése alatt álló összegből, illetve a természetes személy adós munkabéréből kell behajtani.²⁷ A fizetési számlát vezető pénzforgalmi szolgáltató az adóhatóság hatósági átutalási megbízását a végrehajtható okirat csatolása nélkül köteles teljesíteni.²⁸ A fokozatosság elve alapján, ha a pénzkövetelés a pénzforgalmi szolgáltatónál kezelt összegre vezetett végrehajtással vagy a munkabéréből történő letiltással nem volt behajtható, illetve ha előre látható, hogy a követelést a munkabérré, illetőleg a pénzforgalmi szolgáltatónál kezelt összegre vezetett végrehajtással nem lehet viszonylag rövidebb időn belül behajtani, az adós bármilyen lefoglalható vagyontárgya végrehajtás alá vonható.²⁹ Amennyiben az adóvégrehajtó egyidejűleg ingófoglalat és ingatlan-végrehajtást is foganatosított, az ingatlan értékesítésére csak abban az esetben kerülhet sor, ha az ingófoglalat eredménytelen volt, vagy abból a tartozás előreláthatóan nem egyenlíthető ki.³⁰ Lényeges, hogy az adóvégrehajtási eljárásban az ingatlan-végrehajtásnak akkor van helye, ha az adótartozás együttesen az 500 ezer forintot meghaladja, ennél kisebb összeg esetén pedig akkor, ha a tartozás a végrehajtás alá vont ingatlan értékével arányban áll.³¹

VI. Az adó behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett adócsalás

A rendszerváltozás kezdetén a gazdasági élet és működés büntetőjogi szabályozásának felszámolását tervezték, mondván: a szabad piac a maga természetes és szerves szabályozó ágenseivel kiváltja a tervutasításos gazdaság sajátjának tartott adminisztratív és büntetőjogi védelmet.³² A rendszerváltáskor csupán az adó megállapítása körében elkövetett és adóbevétele-csökkenést eredményező valótlan tényelődést, elhallgatást vagy más megtévesztő magatartást rendelte büntetni a jogalkotó az 1978. évi IV. törvény 310. §-ában adócsalás elnevezéssel, míg a megállapított adó megfizetésével kapcsolatos visszaélések nem valósították meg ezt a bűncselekményt.

A tényállást a jogalkotó az 1993. május 15. napján hatályba lépett 1993. évi XVII. törvénnyel módosította, és a harmadik Büntető Törvénykönyvbe a tényállás elnevezésének adó-, társadalombiztosítási csalásra módosítása mellett második alapesetként beiktatta az

adó behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett adócsalást, mely megnevezést a Legfelsőbb Bíróság Büntető Kollégiumának BK. 1. számú állásfoglalása tartalmazta.

Az 1993. évi XVII. törvény volt az első olyan jogszabály, amely általános érvénnyel végigvezette a büntetőjog alapvető szabályain az a gondolkodásmódbeli és paradigmaváltást, amit a rendszerváltás hozott. A paradigmaváltás a büntetőjogi terület különböző szereplőit más-más cselekvésre indította: a büntetőtudomány új kriminálpolitikai koncepciót fogalmazott meg, míg az igazságügyi kormányzat új büntetőjogi szabályokat alkotott. A törvény a korábbi tekintélyelvű politikai rendszer büntetőjogából igyekezett jogállami büntetőjoggá formálni az 1978. évi IV. törvényt.³³

Tudjuk, hogy a gazdasági büntetőjog csak végső eszköz, miként a büntetőjog is szubszidiárius jellegű jogág, azaz csak akkor alkalmazzuk a gazdaságban, ha a többi jogág szankciói várhatóan nem hoznák meg a kívánt hatást az üzleti, gazdasági élet szereplői viselkedésének a befolyásolásában. A többi jogág szabályozza a gazdaságot, a büntetőjog védi; és míg a többi jogág viselkedési normáinak az a céljuk, hogy az állampolgárok a szerint tevékenykedjenek az üzleti, gazdasági életben, a büntetőjogban leírtak tanúsításától mindenkinek tartózkodnia kell.³⁴

A büntetőjog tehát az utolsó a jogágak között abban az értelemben, hogy csak a legvégső esetben szabad alkalmazni a gazdaságban magatartásbefolyásoló eszközként, ugyanakkor egyben a legerősebb jogág is, hiszen az állampolgárok életébe ez teszi lehetővé a legnagyobb fokú, legdrasztikusabb beavatkozást.³⁵

Az 1978. évi IV. törvény 310. § (4) bekezdése szerint az (1)–(3) bekezdés szerint volt büntetendő, aki a *megállapított* adó, társadalombiztosítási járulék, egészségbiztosítási járulék, illetve nyugdíjjárulék *meg nem fizetése céljából tévesztette meg a hatóságot*, ha ezzel az adó, a társadalombiztosítási járulék, egészségbiztosítási járulék, illetve a nyugdíjjárulék *behajtását jelentősen késleltette vagy megakadályozta*.

A büntetőjogi védelem az állam adó-, társadalombiztosítási járulék-, egészségbiztosítási járulék- és nyugdíjjárulék-bevételeire terjedt ki. A társadalombiztosítási járulék, az egészségbiztosítási járulék és a nyugdíjjárulék fogalmát nem a büntetőjog határozta meg, hanem a társadalombiztosításról szóló 1975. évi II. törvény, 1998. január 1. napjától pedig a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (a továbbiakban: Tbj.) definiálta. Az adó fogalmát az egyes adótörvények – így a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény, a fogyasztási

²⁷ Vht. 7. § (1) bekezdése

²⁸ Art. 152. § (1) bekezdése

²⁹ Vht. 7. § (2) bekezdése

³⁰ Art. 156. § (1) bekezdése

³¹ Art. 155. § (1) bekezdése

³² Ligeti Miklós: *Büntető- és kriminálpolitika, illetve büntetőjog-alkotás Magyarországon 1993–2003. között*, III. rész. Ügyészek Lapja, 2007, 3. szám, 51. oldal

³³ Ligeti Miklós: *Büntető- és kriminálpolitika, illetve büntetőjog-alkotás Magyarországon 1993–2003. között*, II. rész. Ügyészek Lapja, 2007, 2. szám, 53. oldal

³⁴ Gál István László: *A gazdasági válságok, a gazdasági bűnözés és a gazdasági büntetőjog egyes összefüggései*. In: Virág György (szerk.): OKRI Szemle, 2. kötet. Budapest: OKRI-KJK, 2012, 123–124. oldal

³⁵ Gál István László: *Új magyar Büntető Törvénykönyv és a gazdasági válság elleni küzdelem*. Büntetőjogi Szemle, 2012, 1. szám, 15. oldal

adóról szóló 1991. évi LXXVIII. törvény, a gépjármű-adóról szóló 1991. évi LXXXII. törvény, a társasági adóról szóló 1991. évi LXXXVI. törvény, a magánszemélyek jövedelemadójáról szóló 1991. évi XC. törvény, az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény, a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény, valamint a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 1997. évi CIII. törvény – tartalmazták. Külön kiemelendő, hogy a jogalkotó az adó büntetőjogi fogalmát az adó-, társadalombiztosítási csalás tényállása tekintetében a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény hatálybalépéséről és végrehajtásáról szóló 1979. évi 5. törvényerejű rendelet (a továbbiakban: Btké.) 26. §-ával kiterjesztette az illetékekre és az illeték módjára fizetendő díjakra (például a mérőeszközök típusvizsgálati, vizsgálati és hitelesítési díja, a vízumdíjak), valamint a külön jogszabályban meghatározott, az állam javára fennálló és ellenszolgáltatásra nem jogosító fizetési kötelezettségre.

VII. A munkaadói vagy munkavállalói járulék-behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett munkaadói vagy munkavállalói járulék-fizetési kötelezettség megszegése

Az adó behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett adócsalásnak a harmadik Büntető Törvénykönyvbe történő iktatásával egyidejűleg került sor a Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék fizetési kötelezettség megszegése tényállás megalkotására, melynek első alapesete az adó-, társadalombiztosítási csaláshoz hasonlóan a munkaadói és a munkavállalói járulék megállapítása körében elkövetett és az ilyen járulékbevételek csökkenést eredményező valótlan tényelőadást, elhallgatást vagy más megtévesztő magatartást rendelt büntetni. A bűncselekmény második alapesete, az 1978. évi IV. törvény 310/A. § (4) bekezdése szerint az (1)–(3) bekezdés szerint volt büntetendő, aki *megállapított* munkaadói vagy munkavállalói járulék *meg nem fizetése céljából tévesztette meg a hatóságot*, ha ezzel a munkaadói vagy a munkavállalói járulék behajtását *jelentősen késleltette vagy megakadályozta*. A bűncselekmény második alapesete a Legfelsőbb Bíróság Büntető Kollégiumának BK 1. számú állásfoglalása szerint a munkaadói vagy munkavállalói járulék-behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett munkaadói vagy munkavállalói járulék-fizetési kötelezettség megszegéseként került megnevezésre.

A büntetőjogi védelem a Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói és munkavállalói járulékbevételekre terjedt ki. Ezek fogalmát a foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról szóló 1991. évi IV. törvény (a továbbiakban: Flt.) határozta meg.

VIII. A tényállások második alapesetének részletes bemutatása

A tényállások védett jogi tárgya az államháztartás alrendszerének bevételeihez fűződő össztársadalmi érdekek védelme volt. A tényállások közvetlenül a fiskális bevételeket, közvetett módon pedig az állami feladatvállalás finanszírozásához fűződő össztársadalmi érdeket védtek.³⁶ A tényállások alanya általános volt, azt bárki elkövethette, akit költségvetésbe történő befizetési kötelezettség terhelt, és ezzel kapcsolatban megtévesztő magatartást tanúsított. Mindkét tényállás célzatos bűncselekmény volt, ezért kizárólag egyenes szándékkal volt elkövethető.

A bűncselekmények elkövetésére csak akkor kerülhetett sor, ha az elkövető a megtévesztő elkövetési magatartást az oltalmazott adónemek és járulékfajták, valamint illetékek meg nem fizetése céljából fejtette ki. A bűncselekmények kizárólag aktív magatartással valósulhattak meg, mulasztással nem voltak elkövethetők. Ezért, ha az elkövető a korábban megállapított adót, járulékot vagy illetéket csupán nem fizette meg, e tényállások megállapítására tényállásszerű elkövetési magatartás hiányában nem kerülhetett sor, legfeljebb csak a később bemutatandó társadalombiztosítási, egészségbiztosítási, nyugdíjbiztosítási járulék-fizetési kötelezettség megsértése tényállás valósulhatott meg. Az adófizetési kötelezettség elmulasztása ezért annak megfizetését késleltethette, de a behajtását önmagában még nem befolyásolta. Miután az adó megfizetésére köteles személy mulasztásban megnyilvánuló magatartása az adó adóhatóság által történő behajtását nem befolyásolta, a második alapesetben meghatározott tényállásszerű cselekmény lényege abban foglalható össze, hogy azzal az elkövető az adó megállapítását követően olyan félrevezető, valótlan és jogellenes helyzetet teremtett, amellyel a megállapított adó meg nem fizetése céljából tévesztette meg a hatóságot. Ez csak tevékenységgel, aktív cselekvéssel volt elképzelhető, ezért az adócsalás második alapesete mindig aktív magatartással valósult meg; mulasztással e fordulat nem volt elkövethető.³⁷ A bűncselekmények az aktív megtévesztő magatartás megkezdésével jutottak a kísérlet szakaszába, és az

³⁶ Molnár Gábor Miklós: *Az adócsalás*. Doktori értekezés, 2011, 84. oldal

³⁷ Molnár [2011]: 115–116. oldal

adók, járulékok vagy illetékek behajtásának jelentős késleltetése vagy megakadályozása mint eredmények bekövetkeztével váltak befejezetté. A behajtás megakadályozása az érintett bevétel végleges kiesését, elmaradását jelentette. Az állami, illetve önkormányzati költségvetés által tervezett adó- és járulékbévételek elmaradása mindig a tárgyévi feladatok finanszírozását veszélyeztette. Az adómegállapítási időszak rendszerint és maximum 1 év, ezért minden olyan esetben, amikor a megállapított adó behajtásának késleltetése az 1 évet elérte, vagy meghaladta, a jelentős késleltetés már megállapítható volt.³⁸

A bűncselekmények elkövetésére csak az adó, járulékok vagy illetékek megállapítását követően kerülhetett sor, mert a tényállásszerű közvetlen jogi tárgy kizárólag a megállapított adó, járulékok vagy illetékek lehetett. Ebből következett az is, hogy a megállapított adóra, járulékokra vagy illetékekre elkövetett adócsalás alapesetének megvalósítását kizárta a tényállásoknak az adó, járulékok és illetékek megállapítása során elkövetett adócsalás alapesete.³⁹ Az ítélkezési gyakorlat megosztott volt abban a kérdésben, hogy megállapíthatóak-e a bűncselekmények, ha az elkövetési magatartás kifejtésére adóvégrehajtási eljárás hiányában került sor. A Legfelsőbb Bíróság egyik eseti döntése szerint az adócsalás megállapításához nincs szükség az adóvégrehajtás elrendelésére, ezért a büntetőjogi felelősség megállapítása körében közömbös, hogy adóvégrehajtási eljárás indult-e vagy sem,⁴⁰ míg a másik eseti döntés szerint a megállapított adó meg nem fizetése céljából elkövetett adócsalás elkövetésére az adóvégrehajtási eljárás megindítását követően kerülhet sor.⁴¹

Molnár Gábor Miklós szerint az adócsalás második alapesetének a megállapítása során közömbös az, hogy adóvégrehajtási eljárás indult-e vagy sem. Álláspontja szerint téves az a gyakorlati jogalkalmazásban korábban felmerült nézet, amely szerint az adócsalás e második alapesete csak az elrendelt adóvégrehajtási eljárásban, avagy – ezt némileg kiterjesztve – akkor állapítható meg, ha utóbb az adóvégrehajtást elrendelték. Mindezen körülményeknek a bűncselekmény megállapítása körében nincs jelentősége. Molnár Gábor Miklós szerint ebből egyúttal az is következik, hogy a bűncselekmény az elrendelt adóvégrehajtás során is megvalósulhatott például azzal, hogy az elkövető olyan valótlan adatokat, tényeket tárt a hatóság elé, amelyek – valóságuk esetén – halasztást, vagy az adó megfizetése alóli mentesülést eredményezhettek volna.⁴²

Következetes volt azonban az ítélkezési gyakorlat abban, hogy a megállapított adó meg nem fizetése céljából elkövetett adócsalásnak nem határozta meg feltételül az adó fedezetét szolgáló vagyon meglétét. Az ítélkezési gyakorlat szerint az adócsalás egyetlen fordulatának a megállapítása körében sincs jelentősége annak, hogy mennyi az adós gazdálkodó szervezet vagyona, illetve hogy aktív vagy passzív a vagyona. A Legfelsőbb Bíróság szerint megfelelő vagyoni fedezet hiányában az adó tartozás behajtása véglegesen azért nem hiúsul meg, mert az adó gazdálkodó továbbműködése esetén például inkasszó kibocsátásával, egyezségkötéssel az állam gondoskodhat az állami adóbevételek megfizetéséről. Ha az adóbehajtás késleltetésének vagy megakadályozásának célzatával történt a fiktív cégaladás, akkor a bűncselekmény attól függetlenül megállapítható volt, hogy a cégnek volt-e vagyona.⁴³

A megállapított adóra, járulékokra vagy illetékekre elkövetett adócsalásnak, illetve a megállapított munkaadói vagy munkavállalói járulékokra elkövetett járulékfizetési kötelezettség megszegése bűncselekménynek a minősítése a megállapítás körében elkövetett adócsalás, illetve a megállapítás körében elkövetett munkaadói vagy munkavállalói járulékfizetési kötelezettség megszegésének, azaz mindkét bűncselekmény első alapesetének minősítésével egyező volt, annak büntetési tétele az adó-, járulékok- és illetékbévételek csökkenésének összegéhez igazodott. Kiemelendő, hogy az adó-, járulékok- és illetékbévételek nagyobb mértékben csökkentő cselekményeket nem, csupán a jelentős mértékben és a különösen nagy mértékben csökkentő cselekményeket rendelte súlyosabban büntetni minősített esetként a jogalkotó.

A bűncselekmények rendbelisége a behajtani késleltetett vagy megakadályozott adónemek, járulékokfajták és illetékek számához igazodott.

A joggyakorlatban kérdésként merült fel, hogy ha az elkövető hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú magán-, illetve közokirat felhasználásával tévesztette meg célzatosan a hatóságot, és ezzel a behajtást jelentősen késleltette vagy megakadályozta, az elkövető az adócsalás mellett a magánokirat-, vagy közokirat-hamisítást is elkövette-e. Mivel egyrészt az adócsalás törvényi tényállása a megtévesztéssel kapcsolatban nem tartalmazta sem a hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú magánokirat, illetve közokirat felhasználását, másrészt a gazdasági bűncselekmény és a közbizalom elleni bűncselekmények találkozása nem volt szükség-szerű, harmadrészt az eltérő jogtárgysértésekre – melyet a törvényi tényállásoknak az eltérő fejezetekben történő elhelyezése is kifejezett – figyelemmel, álláspontom szerint a két bűncselekmény halmazata valószínű volt, tehát az elkövető a gazdasági bűncselekmény mellett megvalósította a közbizalom elleni bűncselekményt is.

Az adó behajtása késleltetésével vagy megakadályo-

³⁸ Molnár Gábor: *Gazdasági bűncselekmények*, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2009, 330. oldal

³⁹ Az azonos időszakban, azonos adónemre elkövetett adócsalás esetén az adócsalásnak az 1978. évi IV. törvény 310. § (1) bekezdésében meghatározott alapesete és e § (5) bekezdésében meghatározott alapesete kizárják egymást. Az utóbbi megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha az adómegállapítás megtörtént és törvényes volt, tehát az elkövető az adómegállapítás körében nem valósított meg az I. alapeset szerint értékelendő adócsalást (BH 2010.240.).

⁴⁰ BH 2010.240.

⁴¹ BH 2011.244.

⁴² Molnár [2011]: 116. oldal

⁴³ BH 2011.244.

zásával elkövetett adócsalás és a munkaadói vagy munkavállalói járulék-behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett munkaadói vagy munkavállalói járulék-fizetési kötelezettség megszegése bűncselekményi értékhatára 50 001 Ft volt.⁴⁴

A bűncselekmények a gyakorlatban a leggyakrabban úgy valósultak meg, hogy a köztartozást felhalmozott gazdasági társaságok tagjai és vezető tisztségviselői a köztartozás megfizetésének elkerülése érdekében a társaságokat fantomizálták, azaz fiktív szerződéssel az üzletrészüket stróman személyekre átruházták, valamint az ilyen személyeket vezető tisztségviselőnek színleg megválasztották, és a cégek székhelyét rendszerint fiktív módon áthelyezték, ezzel pedig a hatóságot megtévesztették, melynek következtében az adóvégrehajtás megghiúsult.

IX. Társadalombiztosítási, egészségbiztosítási, nyugdíjbiztosítási járulék-fizetési kötelezettség megsértése

Az adó behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett adócsalás és a munkaadói vagy munkavállalói járulék-behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett munkaadói vagy munkavállalói járulék-fizetési kötelezettség megszegése tényállásokkal egyidejűleg került sor a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási, nyugdíjbiztosítási járulék-fizetési kötelezettség megsértése tényállásnak a harmadik Büntető Törvénykönyvbe iktatására.

Az 1978. évi IV. törvény 310/B. § (1) bekezdése szerint az a munkáltató, aki a munkavállaló részére járó személyi jellegű juttatásból levont egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék befizetését *önhibából elmulasztotta*, vétséget követett el. A (2) bekezdés alapján az (1) bekezdés szerint volt büntetendő az a munkáltató, illetve egyéb szerv, egyéni vállalkozó, társasvállalkozás vagy annak tagja, aki a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék befizetését *önhibából elmulasztotta*.

A tényállás védett jogi tárgya a társadalombiztosítások (egészségbiztosítás és nyugdíjbiztosítás) költségvetésének bevételehez fűződő össztársadalmi érdekek védelme volt. A bűncselekmény alanya az (5) bekezdés szerint a járulékfizetés teljesítéséről rendelkezni jogosult személy volt. A bűncselekmény akár egyenes, akár eshetőlegesen szándékkal is elkövethető volt, céltatot a tényállás nem tartalmazott. A bűncselekmény elkövetési magatartása a levont, azaz a már korábban megállapított társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék befizetésének *önhibából tör-*

tendő elmulasztása volt. Az *önhiba* megállapíthatóságának az volt a feltétele, hogy a járulékok befizetését az elkövető jövedelmi, vagyoni helyzete lehetővé tegye. Lehetséges volt ugyanis olyan helyzet, amikor az elkövető *önhibáján kívül* mulasztotta el a kötelezettségét (például likviditási gondokkal küzdött, csőd-helyzetbe jutott). Ilyen esetben azonban a bűncselekmény megállapítására nem kerülhetett sor.⁴⁵ A bűncselekmény minősített esetének megállapítására akkor került sor, ha a be nem fizetett járulékok összege jelentős vagy különösen nagy mértékű volt.

A társadalombiztosítás bevételeinek realizálásához nagyobb társadalmi érdek fűződött, mint az állami büntető igényének érvényesítéséhez, ezért büntethetőséget megszüntető okot beiktatva az elkövető nem volt büntethető, ha a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulékot a vádirat benyújtása előtt kiegyenlített. Kiemelendő, hogy a jogalkotó a kiegyenlítésre többes számot használt, azaz nem csupán akkor nem volt büntethető az elkövető, ha a járulékokat maga egyenlítette ki a vádirat benyújtása előtt, hanem akkor is, ha azt más, például a gazdálkodó szervezetnél az elkövetőt a járulékfizetés teljesítéséről rendelkezni jogosult tisztségében követő személy befizetéssel rendezte.

A társadalombiztosítási, egészségbiztosítási, nyugdíjbiztosítási járulék-fizetési kötelezettség megsértése bűncselekményi értékhatára 50 001 Ft volt.⁴⁶

A bűncselekmény rendbelisége az *önhibából befizetni elmulasztott járulékok számához igazodott*.

A tényállások összevetéséből azt a következtetést lehet levonni, hogy a jogalkotó fokozottabb büntetőjogi védelemben részesítette a társadalombiztosítási költségvetések bevételeit az államháztartás többi alrendszerének bevételeihez képest, amikor az előbbieket *önhibából eredő befizetésének elmulasztását* büntetni rendelte, míg az utóbbiak védelmében ilyenre nem került sor. A kriminalizáció és a büntethetőséget megszüntető ok együttes értékelésével azonban látható, hogy a jogalkotói cél egyértelműen az ilyen járulékbevételek tényleges realizálása volt. Ez viszont odavezethetett a gyakorlatban, hogy a köztartozásokat meg nem fizető adózók azért, hogy a bűncselekmény elkövetését elkerüljék, a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási és nyugdíjjárulékot megfizették, míg az ilyen fokozott büntetőjogi védelmet nem élvező adókat és járulékokat nem.

X. Az adó-, társadalombiztosítási csalás módosítása

Az 1997. LXXIII. törvény 1997. szeptember 15. napjával módosította az adó-, társadalombiztosítási csalást, és minősített esetként szabályozta az adó- vagy járú-

⁴⁴ 1979. évi 5. tvr. 27/B. §

⁴⁵ EBH 2004.1107.

⁴⁶ 1979. évi 5. tvr. 27/B. §

lékbevételt nagyobb mértékben csökkentő adócsalást, míg a jelentős vagy különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás a korábbiakhoz képest súlyosabban volt büntetni rendelt azzal, hogy az öt évig terjedő büntetési tétel helyett egy évtől öt évig terjedő szabadságvesztést határozott meg a jogalkotó. A bűncselekmény új minősítő körülményeként került meghatározásra a bűnszervezet tagjaként történő elkövetés is, mely a tényálláshoz tartozó legsúlyosabb büntetési tétellel került fenyegetésre az adóbevétel-csökkenés mértékétől függetlenül. A megállapított adóra elkövetett adócsalás minősítése a megállapítás körében elkövetett adócsalás minősítésével egyező maradt, ezen a téren a módosítás nem eredményezett változást.

A bűnszervezet tagjaként történő elkövetés mint minősítő körülmény 2002. március 31. napjáig volt hatályban, amikor az 1978. évi IV. törvény az azt módosító 2001. évi CXXI. törvény hatályba lépésétől kezdődően a bűnszervezetben történő elkövetést nem az egyes bűncselekmények minősítő körülményeként határozta meg, hanem általános részi rendelkezéssel írta elő az öt évi vagy azt meghaladó szabadságvesztéssel büntetendő szándékos bűncselekmény bűnszervezetben történő elkövetése esetén a büntetési tétel felső határának kétszeresére, legfeljebb húsz évre történő emelkedését.

Mivel azonban a Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék fizetési kötelezettség megszegése és a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási, nyugdíjbiztosítási járulékfizetési kötelezettség megsértése tényállásokat a jogalkotó nem módosította, így a bűncselekmények minősített eseteiben egymáshoz képest aránytalanság következett be. Míg ha az adóbevételt kisebb mértékben csökkentő adócsalást az elkövető bűnszervezet tagjaként követte el, két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztéssel volt fenyegetve, addig, ha azt a külön tényállásban védett munkaadói vagy munkavállalói járulékra követte el, az csak a bűncselekmény egy évig terjedő szabadságvesztéssel, közérdekű munkával vagy pénzbüntetéssel büntetni rendelt alapesetének számított, és a bűnszervezet tagjaként történő elkövetést legfeljebb a büntetés kiszabása körében lehetett súlyosító körülményként értékelni.

XI. A tényállások 2000. évben történt módosítása

A tényállások módosítására az 1999. évi CXX. törvénnyel került sor 2000. március 1. napi hatállyal. Az általmazott közterhek köre az adó-, társadalombiztosítási csalás és a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási, nyugdíjbiztosítási járulék-fizetési kötelezettség megsértése tényállásokban a baleseti járulékkal és a magán-nyugdíjpénztári tagdíjjal, míg a Munkanélküliek Szolidaritási Alapjába fizetendő munkaadói és munkavállalói járulék fizetési kötelezettség megszegése tényállás

a rehabilitációs és a szakképzési hozzájárulással egészült ki, és ez utóbbi tényállás elnevezése a Munkaerőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértésére változott. A baleseti járulékfizetési kötelezettséget a kiegészítő tevékenységet folytató egyéni vállalkozó vállalkozói kivétje terhére állapította meg az 1998. január 1. napján hatályba lépett Tbj., a magán-nyugdíjpénztári tagdíj fizetési kötelezettséget pedig ugyancsak e törvény határozta meg.

A rehabilitációs hozzájárulás-fizetési kötelezettséget az 1993. március 26. napján hatályba lépett, a Rehabilitációs Alapról szóló 1993. évi XVIII. törvény állapította meg, melyet 1996. január 1. napjától a Rehabilitációs Alapnak a Munkaerőpiaci Alapba történő bevonását követően az Ft. szabályozott. A szakképzési hozzájárulás-fizetési kötelezettséget az 1989. január 1. napján hatályba lépett, a szakképzési hozzájárulásról és a Szakképzési Alapról szóló 1988. XXIII. törvény határozta meg, melyet 1997. január 1. napjától a szakképzési hozzájárulásról és a szakképzés fejlesztésének támogatásáról szóló 1996. LXXVII. törvény, 2001. július 1. napjától a szakképzési hozzájárulásról és a képzési rendszer fejlesztésének támogatásáról szóló 2001. évi LI. törvény, 2004. január 1. napjától a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2003. évi LXXXVI. törvény, 2012. január 1. napjától a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról szóló 2011. évi CLV. törvény szabályozott.

Az újonnan védelembe részesített közterhek közül a magán-nyugdíjpénztári tagdíjon kívül a baleseti járulék, a rehabilitációs és a szakképzési hozzájárulás megfelelt a külön jogszabályban meghatározott, az állam javára fennálló és ellenszolgáltatásra nem jogosító fizetési kötelezettségnek, azaz a Btké. szerint azok az adó-, társadalombiztosítási csalás alkalmazása szempontjából adónak minősültek. Erre tekintettel álláspontom szerint a baleseti járulékra, a rehabilitációs és a szakképzési hozzájárulásra elkövetett adócsalás a tényállások módosítását megelőzően is büntetendőnek minősült, az 1978. évi IV. törvény módosítása feltétlenül csak a már 2 éve bevezetett magán-nyugdíjpénztári tagdíj büntetőjogi védelme céljából volt szükséges.

A módosítás mind az adó-, társadalombiztosítási csalás, mind a Munkaerőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértése tényállásoknál jogpolitikai szempontból indokolt rendelkezést tartalmazott. A társadalombiztosítási, egészségbiztosítási, nyugdíjbiztosítási járulék-fizetési kötelezettség megsértésének eddigi szabályozásához hasonlóan a módosítás hatályba lépésétől kezdődően nem volt büntethető, aki a tényállásokban meghatározott adó-, járulék-, hozzájárulás- és magán-nyugdíjpénztári tagdíj-tartozását a vádirat benyújtásáig kiegyenlítette. Fontos kiemelni, hogy a korábbi büntethetőséget megszüntető ok szűkült, mivel a tartozásnak csak az elkövető általi kiegyenlítése eredményezett büntethetőségi akadályt. Ilyen szűkítésre került sor a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási, nyugdíjbiztosítási járulék-

fizetési kötelezettség megsértése büntethetőséget megszüntető okánál is.

Az adó-, társadalombiztosítási csalás alkalmazása szempontjából a Btk. 2000. március 1. napjától hatályos 26. §-a szerint adónak minősült változatlanul az illeték és az illeték módjára fizetendő díj is, továbbá a bemutatott három tényállásban nem említett, külön törvényben vagy törvény felhatalmazásán alapuló jogszabályban meghatározott, az államháztartás alrendszereinek költségvetéséből ellátandó feladatok fedezetére előírt közteherfizetési kötelezettség, amely ellenszolgáltatásra nem jogosított. A korábbi szabályozáshoz képest újdonság volt, hogy adónak csak az olyan ellenszolgáltatásra nem jogosító fizetési kötelezettségek minősültek, melyek törvényben vagy törvény felhatalmazása alapján kibocsátott jogszabályban kerültek meghatározásra, és amelyek valamely államháztartási alrendszer költségvetéséből ellátandó feladat fedezetét biztosították. Az államháztartás alrendszerei közé tartozott 2009. december 31. napjáig a központi költségvetés, a társadalombiztosítási költségvetések, az elkülönített állami pénzalapok költségvetései, valamint az önkormányzatok költségvetései. 2010. január 1. napjától az államháztartás központi alrendszerébe tartozott az állam, a költségvetési szerv, az ide sorolt köztestület, az ilyen köztestület által irányított köztestületi költségvetési szerv, míg az önkormányzati alrendszerbe a helyi önkormányzat, a nemzetiségi önkormányzat, a társulás, a térségi fejlesztési tanács, valamint a helyi önkormányzati és nemzetiségi önkormányzati költségvetési szervek.

XII. A tényállások 2005. évben történt módosítása

A tényállások következő módosítására a 2005. évi XCI. törvénnyel került sor 2005. szeptember 1. napi hatálylallyal. Az oltalmazott közterhek körét a jogalkotó egységesen az adó fogalmával határozta meg az adó-, társadalombiztosítási csalás tényállásában, melynek elnevezését adócsalásra változtatta.

Ezzel egyidejűleg a Munkaerőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértése tényállás helyébe a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás tényállása lépett, mely a munkaszerződés nélkül vagy színlelt szerződéssel alkalmazott munkavállaló részére járó személyi jellegű juttatáshoz kapcsolódó, a kifizetőt terhelő, az államháztartás valamely alrendszerébe kötelezően előírt közteher-fizetési kötelezettség teljesítésének adóbevétel-csökkenést eredményező *elmulasztását* rendelte büntetni a bűncselekmény első alapeseteként. A második alapeseteként a hatóságnak a megállapított adó meg nem fizetése céljából történő, és az adó behajtásának jelentős késleltetését vagy megakadályozását eredményező megtevesztése került pönalizálásra.

A munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás tényállásának megalkotása az ún. fekete foglalkoztatás elleni szigorúbb állami fellépés eredménye volt. A bűncselekmény alanya a munkáltató volt, a tényállás első alapesetének elkövetési magatartása pedig a munkaszerződés nélküli vagy színlelt szerződés alapján foglalkoztatott munkavállaló részére bármilyen jogcímen folyósított személyi jellegű juttatáshoz kapcsolódó, a kifizetőt terhelő, az államháztartás valamely alrendszerébe kötelezően előírt közteher-fizetési kötelezettség teljesítésének elmulasztása volt. Az elkövetési magatartás tehát az egyes adók és járulékok megfizetésének elmulasztása volt, azonban a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési kötelezettség megsértése elkövetési magatartásával szemben az önhiba már nem volt feltétel. Az elkövetési magatartást már szükségszerűen megelőzte vagy egy, az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tény hatóság előtti elhallgatása, azaz a munkaviszony létesítésének az adóhatóság előtti bejelentésének elmulasztása, vagy pedig a hatóságnak a színlelt szerződéssel történő megtévesztése, melyek megegyeznek az adócsalás első alapesetének elkövetési magatartásával. Ebből következik, hogy ilyen előcselekmény után a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás első alapesetének elkövetési magatartásánál az önhiba mindenképpen fennállt. A bűncselekmény második alapesetének elkövetési magatartása a hatóságnak a megállapított adó meg nem fizetése céljából történő megtévesztése volt. Mivel a bűncselekményt szükségszerűen megelőzte a hatóság megtévesztése az adófizetési kötelezettség elkerülése érdekében, ezért az adó megállapítására ilyen esetben kizárólag az adóhatóság által volt lehetőség.

Mivel a tényállás első alapesete célzatot nem tartalmazott, ezért az akár egyenes, akár eshetőleges szándékkal elkövethető volt, míg a második alapesetet az adó meg nem fizetésének célzatára tekintettel kizárólag egyenes szándékkal lehetett megvalósítani. A bűncselekmény eredménye az adóbevétel-csökkenés, azonban annak mértékét a korábbi gyakorlattal ellentétben nem adónemenként és járulékfajtanként, hanem az elvont adók együttes összegeként kellett meghatározni. Az új tényállás lehetővé tette, hogy a munkáltató által munkaszerződés nélkül, vagy színlelt szerződéssel foglalkoztatottak után be nem fizetett adók és egyéb járulékok értéke összeadódjon, és ezzel lehetőség nyílt az esetlegesen többrendbeli adócsalás esetén alkalmazott halmazati szabályoknál súlyosabb büntetés kiszabására.⁴⁷

A bűncselekmény minősített esetei az adócsalás minősített eseteivel egyezően kerültek meghatározásra. Az adócsaláshoz hasonlóan nem volt büntethető az elkövető, ha a vádirat benyújtásáig az adótorozását kiegyenlítette.

A módosítás mindezek mellett a társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíjjárulék fizetési

⁴⁷ 2005. évi XCI. törvény 22. §-ához fűzött indokolás

kötelezettség megsértése tényállást hatályon kívül helyezte, és a Btké. 26. §-ában az adó fogalmát módosította. A korábban az adó fogalma alá tartozó közterhek körét a jogalkotó kiegészítette a társadalombiztosítási járulékkal, a baleseti járulékkal, az egészségbiztosítási járulékkal, a nyugdíjjárulékkal, a magán-nyugdíjpénztári tagdíjjal, az egészségügyi hozzájárulással, a Munkaerőpiaci Alapba fizetendő munkaadói és munkavállalói járulékkal, a vállalkozói járulékkal, valamint a rehabilitációs és a szakképzési hozzájárulással.

XIII. A költségvetési csalás

A 2012. január 1. napján hatályba lépett 2011. évi LXIII. törvény a pénzügyi bűncselekmények közül a költségvetést károsító tényállásokat átalakította, és bevételi oldalon összevonta az adócsalást, a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást, a jövedékkel visszaélést, a csempészetet, az általános forgalmi adóra elkövetett csalást, illetve a csalás minden olyan esetét, amely a költségvetés sérelmével járt. Az új költségvetési csalás bűncselekmény kodifikálásának célja az volt, hogy következetesebbé és használhatóbbá tegye az 1978. évi IV. törvényt a költségvetést károsító bűncselekmények vonatkozásában. A költségvetések védelmére hivatott addigi törvényi tényállások a bűncselekmény közvetlen jogi tárgyát (adó, vám, jövedék stb.) és az annak sérelmét jelentő elkövetési magatartást (például az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre vagy adatra vonatkozó valótlan tartalmú nyilatkozat tétele stb.) hangsúlyozták. Indokolt volt, hogy a jogalkotó magát a költségvetést állítsa a védelem fókuszába, és az elkövetési magatartást a lehető legabsztraktabb módon fogalmazza meg. A jogalkotó ezt megoldást alkalmasnak látta arra, hogy kiiktasson számos „kiskaput”, visszaélési lehetőséget az elkövetők oldaláról, így a védelem hatékonysága ugrásszerűen javuljon.⁴⁸

A bűncselekményt bevételi oldalon az követte el, aki költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást *tévedésbe ejtett, tévedésben tartott, vagy a valós tény elhallgatta*, és ezzel *egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okozott*.

A bűncselekmény védett jogi tárgya a költségvetési bevételekhez fűződő állami érdekek védelme volt. A költségvetési csalás alanya általános volt, azt bárki elkövethette, akit költségvetésbe történő befizetési kötelezettség terhelt, és ezzel kapcsolatban tanúsított megtévesztő magatartást, illetve aki e magatartást költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában tanúsította, feltéve, ha ezzel a költségvetésnek vagyoni hátrányt okozott.⁴⁹ Mivel a tényállás célzatot nem tartalmazott, ezért az akár egyenes, akár eshetőleges szándékkal elkövethető volt. Az elkövetési magatartás

a tévedésbe ejtés, a tévedésben tartás és a valós tény elhallgatása volt. Ez utóbbira tekintettel a bűncselekményt mulasztással is el lehetett követni. A megfogalmazás kellően absztrakt volt a jogalkotó szerint ahhoz, hogy ezáltal valamennyi, a korábban a befizetési kötelezettségek teljesítését biztosító tényállás (adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, csempészet stb.) elkövetési magatartását magában foglalja.⁵⁰ A költségvetésbe történő befizetési kötelezettség elmulasztása, ha ahhoz tényállásszerű, megtévesztő elkövetési magatartás nem kapcsolódott, bűncselekményt nem valósított meg. A bűncselekmény materiális volt, ezért a tévedésbe ejtéssel, tévedésben tartással vagy a valós tény elhallgatásával jutott a kísérlet stádiumába, és a költségvetésben történő vagyoni hátrány bekövetkezésével vált befejezetté.

Jogalkotói jogértelmezéssel vagyoni hátrány alatt bevételi oldalon a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételkiesést kellett érteni. A befizetési kötelezettségek nem korlátozódtak az adókra és az adó fogalma alá eső, a Btké. 26. §-a szerinti befizetési kötelezettségekre, továbbá a vámmra, a vámtartozás megfizetését szolgáló biztosítékra, a nem közösségi adókra és díjakra vonatkozó, jogszabályon alapuló befizetési kötelezettségekre, annál szélesebb kört öleltek fel. Ide tartoztak azok a magatartások is, amikor az elkövető a költségvetéssel szemben fennálló egyéb egyoldalú (pl. bírságfizetési), továbbá kontraktuális kötelezettségéből származó befizetési kötelezettségének csalárd módon nem tett eleget, és ezzel okozott vagyoni hátrányt.⁵¹ A vagyoni hátrány fogalmának erre a széles körű meghatározására tekintettel szükségtelessé vált a Btké. adó fogalma, ezért az hatályon kívül helyezésre került.

Lényeges, hogy az eredménynél a jogalkotó egy vagy több költségvetést határozott meg, ezért a több adónemre vagy járulékfajta elkövetett költségvetési csalás törvényi egységet képezett, azaz többrendbeli bűncselekmény helyett egy bűncselekmény jött létre. A törvényi egységre figyelemmel a tényállásszerű elkövetési magatartás folytán a költségvetésben bekövetkezett valamennyi vagyoni hátrány összeadásával kellett meghatározni a bűncselekmény eredményét.⁵²

Korlátlanul volt enyhíthető annak a büntetése, aki az okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig megtérítette. A korábbi szabályozáshoz képest szigorítást eredményezett az új tényállás, amikor a vádirat benyújtásáig történő megtérítést már nem büntethetőséget megszüntető okként határozta meg, hanem korlátlan enyhítésre adott lehetőséget.

Költségvetés alatt az államháztartás költségvetését – ideértve a társadalombiztosítás pénzügyi alapjainak költségvetését és az elkülönített állami pénzalapot –, a nemzetközi szervezet által vagy nevében kezelt költségvetést, valamint az Európai Unió által vagy

⁴⁸ 2011. évi LXIII. törvényhez fűzött általános indokolás

⁴⁹ 2011. évi LXIII. törvény 2. §-ához fűzött indokolás

⁵⁰ 2011. évi LXIII. törvény 2. §-ához fűzött indokolás

⁵¹ 2011. évi LXIII. törvény 2. §-ához fűzött indokolás

⁵² *Kelemen: i. m.* 85. oldal

nevében kezelt költségvetést és pénzalapokat kellett érteni. Mivel az államháztartás alrendszerei köréből 2010. január 1. napjával kikerültek a társadalombiztosítási költségvetések és az elkülönített állami pénzalapok, ezért szükséges volt az államháztartás alrendszereinek költségvetése mellett ezeket a költségvetéseket is nevesíteni a költségvetési csalás szempontjából alkalmazandó költségvetés fogalmában.

A bűncselekményi értékhatár 100 001 Ft-ban került meghatározásra. A bűncselekmény minősítő körülménye a bünszövetség és az üzletszerűség volt, egyebekben pedig a minősített esetek büntetési tételei a csalásra alkalmazandó büntetési tételekkel egyezően kerültek megállapításra.⁵³

A kérdésként merült fel, hogy ha az elkövető hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú magán-, illetve közokirat felhasználásával ejtett tévedésbe valakit, és ezzel okozott vagyoni hátrányt egy vagy több költségvetésnek, az elkövető a költségvetési csalás mellett a magánokirat-, vagy közokirat-hamisítást is elkövette-e. Mivel egyrészt a költségvetési csalás törvényi tényállása a tévedésbe ejtéssel kapcsolatban nem tartalmazta sem a hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú magánokirat, illetve közokirat felhasználását, másrészt a költségvetést sértő bűncselekmény és a közbizalom elleni bűncselekmények találkozása nem volt szükségszerű, harmadrészt az eltérő jogtárgysértésekre – melyet a törvényi tényállásoknak az eltérő fejezetekben történő elhelyezése is kifejezett – figyelemmel, álláspontom szerint a két bűncselekmény halmazata valószínű volt, tehát az elkövető a költségvetést károsító bűncselekmény mellett megvalósította a közbizalom elleni bűncselekményt is.

Mivel a költségvetési csalás tényállása a lehető legabsztraktabb módon került megfogalmazásra, és az adó behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett adócsalás elkövetési magatartásaként meghatározott megtévesztés fogalmilag megegyezett a költségvetési csalás elkövetési magatartásaként megállapított tévedésbe ejtéssel, valamint a korábbi tényállásban szereplő megállapított adó fogalmát lefedte a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség, illetve az adó behajtásának megakadályozása mint eredmény egyúttal költségvetésnek okozott vagyoni hátránynak minősült, ezért álláspontom szerint a korábbi terminológia szerinti adó behajtása megakadályozásával elkövetett adócsalás továbbra is bűncselekménynek minősült azzal a kivétellel, hogy mivel az adó behajtása jelentős késleltetése esetén a vagyoni hátrány nem következett be – mert a megállapított adót ugyan jelentős késedelemmel, de az adóhatóság behajtotta – ezért ennek az eredménynek a bekövetkezése esetén a költségvetési csalás viszont már nem volt megállapítható. A költségvetési csalás tényállása célzatot már nem tartalmazott, ezért a bűncselekmény megvalósulásához már nem volt arra szükség, hogy az elkövető a megállapított adó meg nem fizetése céljából tévesz-

sze meg a hatóságot, elegendő volt az is, ha az adó behajtása megakadályozásába mint eredménybe bele nyugodott.

A megállapított adóra elkövetett költségvetési csalás – a korábbi terminológia szerinti adó behajtása megakadályozásával elkövetett adócsalás – esetén álláspontom szerint akkor következhetett be valamely költségvetésnél vagyoni hátrány, ha az elkövetési magatartás kifejtésekor az adózónak volt olyan értékű vagyona, amely az elkövetési magatartás hiányában az adóvégrehajtás esetén a megállapított adó fedezetül szolgált volna. Ebből következően, ha az adózó a tévedésbe ejtő magatartás kifejtésekor vagyonnal már nem rendelkezett, a bűncselekmény megállapítására a tényállásszerű eredmény bekövetkezésének hiányában nem kerülhetett sor.

XIV. A hatályos szabályozás

A költségvetési csalásnak az 1978. évi IV. törvényben meghatározott tényállását kisebb korrekcióval átvette Magyarország negyedik Büntető Törvénykönyve is.⁵⁴ A Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontját a jogalkotó újabb elkövetési magatartással, a *valótlan tartalmú nyilatkozattétellel* egészítette ki, egyértelművé téve, miszerint az adóbevallás vagy beszámolási kötelezettség elektronikus formában történő teljesítése során megtett valótlan adatszolgáltatással elkövetett megtévesztés is a költségvetési csalás alatt értendő.⁵⁵

XV. Következtetések

Az 1978. évi IV. törvény 1993. május 15. napjától kezdődően a megállapított adók, járulékok és illetékek védelme érdekében büntetni rendelte a hatóságnak ezeknek a közterheknek a meg nem fizetése céljából történő megtévesztését, ha az a behajtást jelentősen késleltette, vagy azt megakadályozta. A jogalkotó a közteherviselés rendszerének folyamatos változásának megfelelően – kisebb késedelmekkel – büntetőjogi védelemben részesítette az újonnan bevezetett közterheket.

A harmadik Büntető Törvénykönyvbe 2012. január 1. napján beiktatott költségvetési csalás törvényi tényállása lényegében megegyezik a hatályos Büntető Törvénykönyv ugyanilyen elnevezésű tényállásával. A költségvetési csalás kodifikálásakor a jogalkotó célja a költségvetések hatékonyabb védelme volt, melynek eszköze az elkövetési magatartásnak a lehető legabsztraktabb módon történő megfogalmazása volt a visszaélések minél szélesebb körű kiszűrése érdekében. A jogalkotó a rendszerváltás óta az addig eltelt idő történései alapján bizonyítottan látta, hogy a költségvetés – elsősorban

⁵³ Kelemen: i. m. 85. oldal

⁵⁴ Kelemen: i. m. 88. oldal

⁵⁵ Btk. 396. §-ához fűzött indokolás

a hazai központi költségvetés – az átmenet, a változások legnagyobb vesztesévé vált.⁵⁶ Ennek megfelelően a tényállást olyan rugalmasan határozta meg, hogy az a költségvetéseknek megfelelő és időtálló védelmet biztosítson az elkövetői kreativitás ellen.

A költségvetések minél hatékonyabb védelme érdekében a közvetlen jogi tárgyak már nem képezik a törvényi tényállás részét, ezért minden olyan megtévesztő magatartás, amely valamely költségvetésben vagyoni hátrányt okoz, bűncselekményt valósít meg attól függetlenül, hogy az eredmény mely költségvetési bevétel tekintetében következik be.

Mindezekből levonható az a következtetés, hogy a jogalkotói szándék nem irányult a korábbi, az adó behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett csalást megvalósító cselekmény dekriminalizálására.

Az adó behajtása késleltetésével vagy megakadályozásával elkövetett adócsalás elkövetési magatartásaként meghatározott megtévesztés megegyezik a költségvetési csalás elkövetési magatartásaként megállapított tévedésbe ejtéssel, valamint a korábbi tényállásban szereplő megállapított adó fogalma megfeleltethető a költségvetésbe történő befizetési kötelezettségnek, illetve az adó behajtásának megakadályozása mint eredmény egyúttal költségvetésnek okozott vagyoni hátránynak minősül, ezért a korábbi szabályozás szerinti adó behajtása megakadályozásával elkövetett adócsalás továbbra is büntetendő, az költségvetési csalásnak minősül.

Mivel azonban az adó behajtása jelentős késleltetése esetén a vagyoni hátrány nem valósul meg, ezért ennek az eredménynek a bekövetkezése esetén a költségvetési csalás jelenleg már nem állapítható meg. ■

XVI. Felhasznált irodalom

- Gál István László: A gazdasági válságok, a gazdasági bűnözés és a gazdasági büntetőjog egyes összefüggései. In: Virág György (szerk.): OKRI Szemle, 2. kötet. Budapest: OKRI-KJK, 2012.
- Gál István László: Új magyar Büntető Törvénykönyv és a gazdasági válság elleni küzdelem. Büntetőjogi Szemle, 2012, 1. szám
- Kelemen József: A költségvetés kiadási oldalát sértő cselekmények szabályozástörténeti fejlődése Magyarország harmadik Büntető Törvénykönyvében és az azzal kapcsolatban felmerült jogalkalmazási problémák. Büntetőjogi Szemle, 2015, 3. szám
- Klicsu László: Közteherviselés az új Alkotmányban. Pázmány Law Working Papers, 2011, 3. szám
- Ligeti Miklós: Büntető- és kriminálpolitika, illetve büntetőjog-alkotás Magyarországon 1993–2003 között, II. rész. Ügyészek Lapja, 2007, 2. szám
- Ligeti Miklós: Büntető- és kriminálpolitika, illetve büntetőjog-alkotás Magyarországon 1993–2003 között, III. rész. Ügyészek Lapja, 2007, 3. szám
- Molnár Gábor: Gazdasági bűncselekmények, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2009.
- Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás. Doktori értekezés, 2011.
- Magyarország Alaptörvénye
1975. évi II. törvény a társadalombiztosításról
1978. évi IV. törvény a Büntető Törvénykönyvről
1988. XXIII. törvény a szakképzési hozzájárulásról és a Szakképzési Alapról
1990. évi XCIII. törvény az illetékekről
1990. évi C. törvény a helyi adókról
1991. évi IV. törvény a foglalkoztatás elősegítéséről és a munkanélküliek ellátásáról
1991. évi LXXVIII. törvény a fogyasztási adóról
1991. évi LXXXII. törvény a gépjárműadóról
1991. évi LXXXVI. törvény a társasági adóról
1991. évi XC. törvény a magánszemélyek jövedelemadójáról
1992. évi LXXIV. törvény az általános forgalmi adóról
1993. évi XVII. törvény a büntetőjogszabályok módosításáról
1993. évi XVIII. törvény a Rehabilitációs Alapról
1994. évi LIII. törvény a bírósági végrehajtásról
1995. évi CXVII. törvény személyi jövedelemadóról
1996. LXXVII. törvény a szakképzési hozzájárulásról és a szakképzés fejlesztésének támogatásáról
1996. évi LXXXI. törvény a társasági adóról és az osztalékadóról
1997. LXXIII. törvény a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény módosításáról
1997. évi LXXX. törvény a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről
1997. évi CIII. törvény a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól
1999. évi CXX. törvény a büntető jogszabályok módosításáról
2001. évi LI. törvény a képzési rendszer fejlesztésének támogatásáról
2001. évi CXXI. törvény a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény módosításáról
2003. évi LXXXVI. törvény a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról
2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről
2005. évi XCI. törvény a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és más törvények módosításáról
2011. évi LXIII. törvény a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról
2011. évi CLV. törvény a szakképzési hozzájárulásról és a képzés fejlesztésének támogatásáról
2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról
2012. évi C. törvény a Büntető Törvénykönyvről
1979. évi 5. törvényerejű rendelet a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény hatálybalépéséről és végrehajtásáról
- az adótartozás behajtásával kapcsolatos feladatok ellátásáról 7003/2002. (AEÉ 9.) APEH irányelv
- BK. 1. számú állásfoglalás a bűncselekmények megnevezéséről
- EBH 2004.1107.
- BH 2010.240.
- BH 2011.244.

⁵⁶ 2011. évi LXIII. törvény 2. §-ához fűzött indokolás