

DR. PFEFFER ZSOLT\*

## A közpénzügyi viszonyok védelme

### Bevezető gondolatok

A XXI. században egy államnak számos közfeladatot kell ellátnia: a klasszikus funkciók (hon- és rendvédelem, közigazgatás, igazságszolgáltatás) mellett különböző közszolgáltatásokat (így például oktatás, egészségügy, közlekedési infrastruktúra kialakítása, fenntartása) kell nyújtania, továbbá a gazdasági folyamatok alakulásába is be kell avatkoznia (például egy válsághelyzet következményeinek enyhítésével). E közfeladatok ellátásához értelemszerűen elengedhetetlen különböző pénzmozgások teljesítése: egyrészt meg kell szereznie az államháztartásnak (illetve valamely alrendszerének) a kiadások teljesítésének fedezetét jelentő forrásokat, másrészt pedig alapvető követelmény, hogy e megszerzett források felhasználása, a közkiadások teljesítése jogilag szabályozott módon, a közérdeket a legteljesebb mértékben szem előtt tartva, a leghatékonyabban valósuljon meg.

E célkitűzés érdekében a jogalkotás számos területen különböző jogi kötelezettségeket állapít meg: egyrészt előírja a közterhek fajtáit, a teljesítésük rendjét és az önkéntes teljesítés hiányában alkalmazandó szankciókat, másrészt pedig részletesen szabályozza azt, hogy milyen célokra milyen módon teljesíthető kiadás közpénzből. Ezen a téren kiemelendők az adójogi, az államháztartási, a támogatások odaítélésére és felhasználására, továbbá a közbeszerzésekre vonatkozó jogszabályok. Ezen jogi normák célja, hogy a pénzeszközök áramlása – a magánszférából a közszférába és fordított irányba – a lehető leghatékonyabban, a legjobb eredményt elérve valósulhasson meg. Ezen előírások megtartását különböző ellenőrzési mechanizmusok biztosítják: külön ellenőrzési rendszer működik az államháztartásban (számvevőszéki ellenőrzés, kormányzati ellenőrzés, belső kontrollrendszer – belső ellenőrzés) és az Európai Unió keretein belül,<sup>1</sup> számos szervezet foglalkozik a közpénzek felhasználásának ellenőrzésével, az adóhatóságok feladata pe-

dig a közterhek megfizetésének ellenőrzése, a feltárt jogsértések szankcionálása, továbbá az önkéntes teljesítés elmaradása esetében a végrehajtás foganatosítása.

A közpénzügyi érdekek védelme tehát rendkívül sokrétű feladat. A tanulmány egyik célkitűzése, hogy áttekintse azokat a főbb problémákat, amelyek e kérdéskör *büntetőjogi védelmének*, a büntetőjogi szabályok – így például a *költségvetési csalás tényál-*

*lásának* – tartalommal való megtöltéséhez adhatnak támpontokat. Figyelembe kell venni azonban e szándék lehetőségeinek határait, hiszen számos különálló terület közös elemeinek megtalálása összetett feladat. Másik célkitűzésként pedig a legfontosabb vonatkozó jogintézmények megemlítése, rövid elemzése határozható meg, figyelemmel arra, hogy a büntetőjog megfelelő alkalmazása igényli a pénzügyi jogi szabályok, fogalmak és jogintézmények megfelelő ismeretét, alkalmazását is.

### A közpénzügyek fogalma és a védelmük kialakítására vonatkozó állami igény lényege

Első feladatként a *közpénzügyek fogalma határozandó meg. Közpénzügyek alatt olyan gyűjtőfogalom értendő, amely magában foglalja a közbevételek megszerzését, a belőlük képezhető vagyon felhalmozását, kezelését, hasznosítását, valamint a közkiadások teljesítésének (teljesíthetőségének) rendjét.* A közbevételek megszerzése azon jellemző okán sorolható ebbe a körbe, hogy a rájuk vonatkozó jogi szabályozás folytán válnak magánpénzekből közpénzekké.<sup>2</sup>

Egyetlen állam sem képes biztosítani a működésének feltételeit, ha nem érvényesíti a közpénzügyekre vonatkozó érdekeit, azaz nem gondoskodik a közkiadások és a közvagyon megfelelő kezeléséről, a közbevételek hatékony beszedéséről. A közpénzügyi rendszer megfelelő kialakítása<sup>3</sup> és működtetése osztársá-

<sup>2</sup> Megjegyzendő ugyanakkor, hogy jogi szempontból a vagyon és egyes bevételek között különbséget kell tenni: „Bármely, a nemzeti vagyon részét képező vagyonelem értékesítéséből származó pénzbeli bevételre már nem a nemzeti vagyonra vonatkozó általános szabályok, hanem a közpénzekre vonatkozó speciális szabályok vonatkoznak.” 27/2017. (X. 25.) AB határozat

<sup>3</sup> A kialakítás megfelelőisége, szempontjai számos aspektusból vizsgálhatóak. Ld. pl. Szilovics Csaba: *Az igazságosság elveinek érvényesülése a természetes személyek adózásában*. Jura, 2012/1., 119–126. o. vagy Szilovics Csaba: *Stability and Calculability Regarding the Taxation of Natural Persons in the Period of 1998–2005*.

\* Adjunktus, PTE ÁJK, Pénzügyi Jogi Tanszék

<sup>1</sup> Ld. pl. a Számvevőszéket vagy az Európai Csalás Elleni Hivatalt (OLAF).

dalmi érdek; a közbevételeket bármilyen módon megrövidítő jogsértő magatartások felderítése és szankcionálása nem kizárólag az érintett hatóságok és egyének ügye, hanem már közérdek is, hiszen e magatartásokkal voltaképpen nem (csak) az adóztató hatalomnak okoznak kárt, hanem az egész társadalomnak.

A rendszer megfelelő működtetése érdekében számos jogintézményt, jogi kötelezettséget és jogkövetkezményt nevesítenek; ezek egy része uniós, illetve nemzetközi jogi normából is eredhet, nemcsak a nemzeti jogrendszer tekinti feladatának ugyanis az érdekei védelmét, hanem más országok és nemzetközi (például OECD), illetve nemzetek feletti szervezet (Európai Unió)<sup>4</sup> is. E célkitűzés megvalósítása érdekében az egyes jogágak eltérő eszközökkel lépnek fel: a pénzügyi jog (támogatások joga, adójog, közbeszerzések joga), a versenyjog, az uniós és a büntetőjog egyaránt érintett, ennek megfelelően differenciált eszközök állnak rendelkezésre. A következő fejezetekben ezen jogágak (jogterületek) különböző megközelítései, eszközei kerülnek megvilágításra, a teljesség igénye nélkül a legfontosabb jogi problémák, jogintézmények említésével.

## A támogatások kérdése: a felhasználási és elszámolási kötelezettség

Az állami gazdálkodással, a költségvetés készítésével és végrehajtással kapcsolatban meghatározhatóak olyan alapvető követelmények – alapelvek –, amelyeknek a jogállamiság követelményéből adódóan folyamatosan érvényesülniük kell. A szakirodalomban különböző álláspontok vannak ezen alapelvek körére nézve,<sup>5</sup> általában a nyilvánosság (átláthatóság), az ellenőrizhetőség, az éves költségvetés elve, a teljesség, a valóság, a részletesség, az egységesség, a közbeszerzési kötelezettség, a bruttó elszámolás, az előírázatokkal való gazdálkodás, a globális fedezet, a felhasználási kötelezettség, az állami támogatások korlátozásának (tilalmának) elvét,<sup>6</sup> továbbá – az Európai Unió vonatkozásában – a költségvetési egyensúly elvét szokás említeni.<sup>7</sup>

A támogatásokkal kapcsolatban – a közpénzügyi vi-

szonyok védelmének szempontjából – elsődlegesen a felhasználási kötelezettség (kötöttség) vizsgálendő, amelynek tartalma a globális fedezet elve felől közelítve határozható meg. A globális fedezet elve azt jelenti, hogy a bevételek összességükben szolgálnak a kiadások fedezésére, nincs előre meghatározva, hogy adott bevételi típust csak adott kiadásra lehet fordítani. E megközelítés szerint tehát az ún. „pántlikázott pénz” főszabály szerint nem alkalmazható. Vannak azonban olyan pénzeszközök, amelyeket csak adott célra lehet fordítani, és ezek adott célra történő felhasználását – szigorú elszámolási kötelezettség mellett – ellenőrzik is.

Az említett globális fedezet elvével ellentétes előjelű alapelv tehát a felhasználási kööttség elve, ami azt jelenti, hogy egy adott forrást (bevételt) csak adott célra lehet felhasználni, azaz a forrás nyújtója meghatározza (előírja), hogy mire lehet (kell) költeni az adott forrást. Így példaként említhetők a kötött felhasználású normatív támogatások, az európai uniós, illetve más költségvetési támogatások, elkülönített állami pénzalapokból teljesített kifizetések.

A különböző támogatások esetében a jogalkotó, illetve a támogató meghatározhatja a felhasználás, az elszámolás és az ellenőrzés részletes feltételeit, valamint a nem rendeltetésszerű felhasználás jogkövetkezményeit (szankcióit),<sup>8</sup> ilyen esetben a támogatást igénylő (a kedvezményezett) és a támogatást nyújtó (vagy az abban közreműködő) szervezet között egy speciális jogviszony, a támogatási jogviszony jön létre. E jogviszony lehet polgári jogi és közigazgatási jogi jogviszony is, a keletkezésének jogalapja, illetve a tartalma alapján.<sup>9</sup> A Kúria egyik eseti döntésében megfogalmazta, hogy a „Támogatás megszerzésével az állam és a támogatott személy között tartós, hosszútávú támogatási jogviszony jön létre, amely a támogatott személy számára a források 'kötött felhasználásának' kötelezettségét, évekre történő elköteleződését eredményezi. A támogatási összeget a támogatott csak meghatározott célra, a meghatározott szerződéses, illetve jogszabályi keretek között használhatja fel.”<sup>10</sup> Ha a támogatást felhasználó megszegi a kötelezettségeit, nem tudja igazolni, hogy a megjelölt célra fordította például a normatív támogatást, akkor a hatóságnak nincs mérlegelési jogköre, a visszafizetési kötelezettség méltányosságból sem engedhető el.<sup>11</sup>

Ugyancsak súlyos jogkövetkezményekkel kell számolnia annak a szervezetnek, amely az uniós alapokból nyújtott támogatásokra vonatkozó felhasználási kööttség szabályait sérti meg: szabálytalanság gyanúja esetén sor kerülhet szabálytalansági eljárás lefolytatására. Ha ennek eredményeképpen megállapítást nyer, hogy valóban jogsértés történt, akkor a jogsértés súlya, jellege alapján állapítják meg a pénzügyi követ-

In: Jakab András, Takács Péter, Tatham Allan F (szerk.): *The transformation of the Hungarian legal order 1985–2005: transition to the rule of law and accession to the European Union*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007.

<sup>4</sup> Ehhez a kérdéshez kapcsolódóan ld.: Gál István László: *Az uniós jog és a magyar jogrendszer viszonya – büntető anyagi jogi jogharmonizáció*. In: Tilk Péter (szerk.): *Az uniós jog és a magyar jogrendszer viszonya*. PTE Állam- és Jogtudományi Kar, Pécs, 2016.

<sup>5</sup> Ld. pl. Andel, Norbert: *Finanzwissenschaft*, (Tübingen, 1992, 3. kiadás), 54–62. o., Földes Gábor (szerk.): *Pénzügyi jog* (Osiris Kiadó, Budapest, 2003), 81. o., Navrátil Ákos: *A társadalmi gazdaságtan és a közházartartástan vázlata* (Grill Károly Könyvkiadóvállalata, Budapest, 1908), 247. o.

<sup>6</sup> Ld. Szilovics Csaba: *Az állambáztartás pénzügyi jogi rendszere* (Janus Pannonius Tudományegyetem, Pécs, 1997)

<sup>7</sup> Ld. Miskolczi Barna: *Mulasztásban? – Tűnődés a Btk. 314. § (1) bekezdés b) pontja körül*. Ügyészek Lapja, 2007/1. szám, 27. o.

<sup>8</sup> Ld. pl. az Áht. 53. §-át.

<sup>9</sup> Ld. az Áht. 48. §-át, valamint Pfejfer Zsolt: *A támogatási jogviszonyról pénzügyi és polgári jogi aspektusból*, Miskolci Jogi Szemle, 2016/2., 96–110. o.

<sup>10</sup> A Kúria Kfv.IV.35.017/2014/9. számú ítélete

<sup>11</sup> Ld. a Kúria Kfv.IV.35.738/2013/5. számú ítéletét

kezményeket (a pénzügyi korrekciót, támogatási összeg csökkentését, megvonását). Ha az adott támogatás vagy egy részének a felhasználása a közbeszerzésekről szóló 2015. évi CXLI. törvény (Kbt.) hatálya alá tartozik, és a közbeszerzési jogszabályok megsértését – vagy éppen megkerülését, mellőzését – gyanítja az ellenőrzést végző szervezet, akkor a Közbeszerzési Döntőbizottság (KDB) hivatalbóli jogorvoslati eljárását kezdeményezheti vagy közvetlen módon szankcionálhatja pénzügyi korrekció megállapításával. A jogalkotó ez utóbbi, közvetlen szankciót hatékonyabbá kívánta tenni oly módon, hogy csak bizonyos esetekben kell a KDB-hez fordulnia az ellenőrzést végző szervezetnek, egyébként pedig polgári jogi támogatási jogviszonyban is jogosult közvetlenül pénzügyi korrekciót alkalmazni.<sup>12</sup> Ez a megoldás azonban kifogásolható, hiszen még a közpénzügyi érdekek védelme sem indokolhatja a független jogorvoslati eljáráshoz való jog korlátozását, és azt, hogy a felektől független, külön hatáskörrel rendelkező szervezet – a KDB – helyett egy másik szervezet állapítsa meg közbeszerzési jogi jogsértésre alapított jogkövetkezményt.

A támogatások esetében fontosak azok a szabályok is, amelyek meghatározzák, hogy mely alanyi körnek nyújtható támogatás, illetve mely szervezetek zárandóak ki ebből a körből. Külön alapvető követelmény az *átláthatóság*; az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (Áht.) értelmében költségvetési támogatás, illetve kiadási előirányzatra vonatkozó visszatérő szerződés csak átlátható szervezetnek minősülő szervezettel köthető, illetve ilyen szerződés alapján kifizetés csak ilyen szervezet számára teljesíthető. Átlátható tulajdonosi szerkezetre vonatkozó kizáró okot a Kbt. is szabályoz ezzel párhuzamosan.<sup>13</sup>

Ezek a tilalmak, korlátozások egyébként az Alaptörvény 39. cikk (1) bekezdésében megállapított azon elvből erednek, amely szerint „A központi költségvetésből csak olyan szervezet részére nyújtható támogatás, vagy teljesíthető szerződés alapján kifizetés, amelynek tulajdonosi szerkezete, felépítése, valamint a támogatás felhasználására irányuló tevékenysége átlátható.” Az említett jogszabályi rendelkezések az Alaptörvény ezen alapvető szabályát konkretizálják tehát.

## Fellépés a káros adóversennyel szemben

Az egyes országok versenyezhetnek – és versenyeznek is – annak érdekében, hogy minél kedvezőbb környezetet biztosítsanak a külföldi beruházásoknak, befektetéseknek. Különböző feltételeket kínálhatnak a tu-

lajdon védelmére, az erőforrásokhoz való hozzáférésre, a szabályozási környezetre vagy az erőforrások megosztására. Az adózás tekintetében fennálló verseny csak az egyik az általános versenyfeltételek közül, sok más szempont is vizsgálható.<sup>14</sup>

A *káros adóverseny tilalmának* elve abból indul ki, hogy az adóverseny ezen kifogásolható módja komoly versenytorzító hatással rendelkezik. Ebből adódóan már több évtizede foglalkoznak e kérdéssel különböző nemzetközi szervezetek is. Így az Európai Unió vagy az OECD különböző kódexei, jelentései fontos megállapításokat, célkitűzéseket fogalmaznak meg e problémával kapcsolatban. Az OECD is használja az *agresszív adótervezés* (aggressive tax planning) fogalmát, amely a káros adóversenyhez kapcsolódik, és szoros összefüggésben van az adóelkerülés (az adóterhek túlzott mértékű csökkentésének) szándékával. Az agresszív adótervezés külön megtakarítást (nagyobb profitot) eredményez az adózónak, azonban káros a további szereplőkre nézve: káros az államok számára, mert adóbevételektől esnek el, és így kevesebb forrás fordítható a közkiadások finanszírozására, káros a többi egyéni adófizető számára, mert az ő terheik növekednek ezáltal (szétterítik a többiekre a keletkező hiány finanszírozásának igényét), végül káros a gazdasági élet számára, mert tisztességtelen előnyhöz jutnak az ilyen vállalkozások (a kisebb mértékű adóterhek lehetővé teszik az alacsonyabb árak alkalmazását). Az OECD külön akciótervet („BEPS Action Plan”) is kidolgozott az ilyen jellegű törekvések elleni fellépés érdekében. E terv különböző lépésekre, összehangolt cselekvésre tesz javaslatokat (például az elektronikus gazdasághoz kapcsolódó problémák vizsgálata, a telephelyhez kapcsolódó visszaélések érdekében a vonatkozó szabályozás újragondolása vagy a pénzügyi műveletek átláthatóságának biztosítása).<sup>15</sup>

Ennek megfelelően célkitűzés az olyan káros adópolitikai eszközök elleni fellépés, amelyek inkorrekt módon befolyásolják az üzleti döntéseket. Ilyennek tekinthetők a megkülönböztetést tükröző, külföldi befektetőknek juttatott adókedvezmények, a pozitív vagy negatív diszkrimináció, a befektetési adókedvezmények; ezekkel az adott ország ugyanis eléri, hogy a külföldi tőke beáramoljon az országba, ugyanakkor gazdaságilag nem a működő tőkevonzás a cél, hanem a befektető országának adókikerülése.<sup>16</sup> Ezek a kérdések már összefüggnek az *aluladóztatás* (az adóparadicsomok), az *adómenekülés*, az *offshore*,<sup>17</sup> illetve az *adótervezés* kérdéskörével is,<sup>18</sup> számos esetben azon-

<sup>14</sup> Morriss, Andrew P. – Moberg, Lotta: *Cartelizing Taxes: Understanding the OECD's Campaign against Harmful Tax Competition*, Columbia Journal of Tax Law, Vol. 4, Issue 1 (2012), 5. o.

<sup>15</sup> Ld. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing (<http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>), letöltve: 2016. február 17).

<sup>16</sup> Erdős Éva: *A köztehermésélés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmónizáció tükrében*, Miskolci Jogi Szemle 6:(különszám), 49–50. o.

<sup>17</sup> Az offshore-cégekről ld. pl. *Brother Layman: Adóamnesztiák – Feloldozás a bűnök alól?* Büntetőjogi Szemle, 2017/2., 5. o.

<sup>18</sup> Ld. Pfejfer Zsolt: *Pénzügyi jog és pénzügytan*, Menedzser Praxis Kiadó, Budapest, 2016, 477–480. o.

<sup>12</sup> Ld. a Kbt. 177. §-át (a 2016. évi CLX. törvény módosításait).

<sup>13</sup> Ld. az Áht. 41. § (6) bekezdését, az Áht. 55. §-át, az 50. § (1) bekezdés *o* pontját, valamint a Kbt. 62. § (1) bekezdés *k* pontját.

ban nehéz elhatárolni a jogszerű cselekményeket a jogellenes magatartásoktól.<sup>19</sup>

## Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelme

Az Európai Unió számára is kulcsfontosságú, hogy a pénzügyi érdekeit sértő cselekményeket felderítse, azokat szankcionálja, illetve hogy ezek ellen hatékonyan fellépjen. E küzdelem terén a tagállamoknak is fontos szerepük van, hiszen – ahogyan az Európai Bíróság rámutatott – a Szerződés „lojalítás-záradékanak” értelmében a tagállamoknak jogi kötelezettségük úgy fellépni az EU-t érintő csalási ügyekben, mint ahogy azt a nemzeti kincstár ellen elkövetett visszaéléseknél tennék. A csalások kérdésével a Számvevőszék a felállítását (1975) követően, az első jelentéseiben is foglalkozott. Miután e jelentésekben foglaltak alkalmasak voltak arra, hogy megingassák az emberek integrációba vetett hitét, ezért a Tanács, a Bizottság és a Bíróság is foglalkozni kezdett a kérdéssel. Ennek eredményeképpen állították fel például 1988-ban a csalások elleni küzdelemre szakosodott egységet, az UCLAF-ot (*Unité de Coordination de la Lutte Anti-Fraude*). 1994-ben a Tanács segítségével körvonalazódott egy megállapodás a büntetőintézkedések olyan rendszeréről, amely az EU-s pénzekkel való visszaéléseket, csalásokat bűncselekménynek minősíti. Az EU-ból származó források büntetőjogi védelme mellett azonban más kérdés is felmerül, nevezetesen a hatékonyság (a teljesítmény) kérdése, azaz valós értéket kapnak-e az adófizető EU-polgárok a pénzügért cserébe? A kérdés megválaszolása érdekében fontossá váltak a programok felmérései, utólagos értékelései.<sup>20</sup>

Az *Európai Csaláselleni Hivatal* (OLAF) létrehozásáról 1999-ben döntöttek a csalások és a Közösségek pénzügyi érdekei vonatkozásában hátrányos egyéb jogellenes cselekedetek elleni küzdelem hatékonysága növelésének érdekében.<sup>21</sup> Az OLAF által lefolytatandó vizsgálatokról külön rendelet<sup>22</sup> rendelkezik. E jogforrás tartalmazza a különböző vizsgálat típusokat (belső vizsgálat, külső vizsgálat, igazgatási vizsgálat), illetve a vizsgálati eljárás szabályait. A rendelet a preambulumban említést tesz arról, hogy mindez semmiféle módon sem csökkenti a tagállamok hatásköreit és felelősségét, hogy a Közösségek pénzügyi érdekeit sértő csalások elleni küzdelem céljaira szükséges intézkedéseket megtegyék.

A fenti követelményekből adódóan a magyar büntetőjog is tartalmaz EU-s közpénzekhez kapcsolódó tényállást. A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi

C. törvény (Btk.) a költségvetési csalás tényállásán belül tartalmazza a közpénzekhez (így az EU-s pénzalapokhoz, költségvetési forrásokhoz) kapcsolódóan megvalósítható, bűncselekményként értékelendő magatartásokat. Korábban – a 2011. évi LXIII. törvény hatálybalépéséig – külön tényállásként szerepelt a régi Btk.-ban (1978. évi IV. törvény) az „Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése”, azonban jelenleg egy tényállásban foglalta össze a jogalkotó a jellemző magatartásokat.

## Hatékonyabb végrehajtás – az adók módjára behajtandó köztartozások kategóriája

*Nem minősülnek adónak* az ún. adók módjára behajtandó köztartozások (követelések), amelyek nyilván tartása, illetve végrehajtása az állami adóhatóság hatáskörébe tartozik. Ezek olyan pénztartozások, amelyeknek érvényesítéséhez a jogalkotó az adók behajtásához (a végrehajtáshoz) kapcsolódó eljárások gyorsabb és hatékonyabb megoldásait kívánta kapcsolni (szemben a lassabb hagyományos követelésérvényesítési eszközökkel). Ennek megfelelően a jogalkotó egyes pénztartozásokat adók módjára behajtandó köztartozásként (követelésként) határoz meg, így ezek tekintetében alkalmazhatóak azok a jogintézmények (jogi eszközök), amelyek az adók esetében. Adók módjára behajtandó köztartozásokat (követeléseket) különböző – és nemcsak pénzügyi jogi – jogszabályok határozhatnak meg, jellemzően azon indokból kifolyólag, hogy az adott pénzkövetelés minél hatékonyabb érvényesítése közérdek, mert például visszakövetelendő, illetve megtérítendő közpénzről (támogatásról, juttatásról) vagy széles körben igénybevett szolgáltatás finanszírozásának az alapját képező díjról van szó.

A következő *néhány példa* említhető az adók módjára behajtandó köztartozásokra (követelésekre):

- A jogerősen kiszabott és meg nem fizetett bírságok főszabály szerint.<sup>23</sup>
- Ha az Európai Bizottság tiltott állami támogatás visszafizetését rendeli el, a visszafizetendő összeg adók módjára behajtandó követelésnek minősül.<sup>24</sup>
- Ha a *költségvetési támogatás jogosulatlan igénybevétele*, jogszabálysértő vagy nem rendeltetészerű felhasználása esetén visszaköveteli a támogató a támogatást, de az eredménytelen, akkor ezt az összeget és a kamatait az állami adóhatóság a támogató megkeresésére adók módjára hajtja be.<sup>25</sup>
- A *hulladékgyűjtési közszolgáltatás igénybevétele*ért az ingatlanhasználót terhelő *díjhát-*

<sup>19</sup> Ld. *Szilovics Csaba: Az adótervezéstől az adócsalásig*, Magyar Jog, 2013/7, 407–415. o.

<sup>20</sup> *Laffan, Brigid–Shackleton, Michael: A költségvetés*. Studia Europaea, 1999/5, 121–122. o.

<sup>21</sup> 1999/352/EK, ESZAK, EURATOM határozat

<sup>22</sup> Ld. az 1073/1999/EK rendeletet.

<sup>23</sup> Áht. 42. § (3) bekezdés

<sup>24</sup> Áht. 99. §

<sup>25</sup> Áht. 53/A. §

ralék és az azzal összefüggésben megállapított késedelmi kamat, valamint a behajtás egyéb költségei adók módjára behajtandó köztartozásnak minősülnek, valamint a hulladéklerakó által fizetendő hulladéklerakási díj is.<sup>26</sup>

- A víziközmű társulat tagjai kötelesek a víziközmű társulat részére *víziközmű társulati érdekeltségi hozzájárulást* fizetni, és ez a hozzájárulás adók módjára behajtható köztartozás.<sup>27</sup>
- Ha *gyermektartásdíj megelőlegezésére* kerül sor (a gyámhatóság dönthet erről mint pénzbeli ellátásról, ha a megítélt gyermektartásdíjat a kötelezett nem fizette meg és egyéb feltételek is fennállnak), akkor a megelőlegezett gyermektartásdíjat a kötelezett a Polgári Törvénykönyvben meghatározott kamattal az államnak megtéríti, a megelőlegezett gyermektartásdíjnak meg nem térült összegét viszont adók módjára kell behajtani.<sup>28</sup>

Az ilyen jellegű köztartozások kérdésével az Alkotmánybíróság is foglalkozott több döntésében. Az egyik esetben a következőket fogalmazta meg a lakosság által kötelezően igénybe veendő hulladékgazdálkodási (hulladékelszállítási és -ártalmatlanítási) szolgáltatáshoz kapcsolódóan megállapított köztartozás tekintetében: „Az Alkotmánybíróság már több hasonló tárgyú önkormányzati rendelet alkotmányellenességének vizsgálata során megállapította, hogy minden ingatlan használata során keletkezik hulladék, ezért környezetvédelmi és közegészségügyi érdekekre tekintettel a törvény kötelező közszolgáltatássá tette a települési szilárd hulladék elszállítását és ártalmatlanítását, valamint a szervezett szemétszállítás kötelező igénybevételét.” A határozat indokolásában az Alkotmánybíróság hivatkozott a 821/B/1990. AB határozatra, amelyben közteherként említi mindazokat „az állam javára előírható közbefizetéseket, amelyek az állam gazdasági tevékenységének, intézményei működtetésének fedezetét szolgálják.” (ABH 1994, 481, 486.) *A közteherviselésre, a közjogi bevételek körének megállapítására, így az e bevételek elmaradása esetén keletkező bevétel-kiesés, azaz tartozás köztartozássá minősítésére kizárólag törvény jogosult.* (ABH 2003, 1366, 1367–1368.) [...] Az [önkormányzati rendelet] a díjhátralékkal kapcsolatosan is a törvény rendelkezéseit ismételve, a törvényi rendelkezéssel egyezően mondja ki, hogy az adók módjára behajtható köztartozás.”<sup>29</sup>

Az említett esetben olyan díjról volt szó tehát, amelynek megfizetésétől – a szolgáltatás természetéből adódóan – nem lehet eltekinteni. Alapvetően hagyományos szolgáltatás-ellenszolgáltatás reláció áll fenn, azonban e szolgáltatást kötelező igénybe venni (mivel kizárt, hogy egy háztartás, illetve ingatlan esetében

ne merüljön fel e szolgáltatás igénybevételének szükségessége). Az e szolgáltatás igénybevételéből eredő díjhátralék – ami egyszerű polgári jogi kötelezettségként is definiálható lenne, mivel szerződéses jogviszonyon alapul – hatékonyabb érvényesítését teszi viszont lehetővé az a körülmény, hogy a jogalkotó adók módjára behajtandó köztartozásként határozta azt meg (ezáltal nem a hagyományos, nehezebb és lassabb polgári jogi eljárásokat kell alkalmazni, hozzájárulva ezáltal ahhoz, hogy egy közösséget érintő szolgáltatás finanszírozása hatékonyabban legyen biztosítható).

## A védelem szintjei – a különböző jogági megoldások, jogintézmények

### Általános kérdések

Az adózás rendjéről szóló jogi szabályozás meghatározza, hogy egy adójogi jogsértésnek milyen pénzügyi jogi következményei lehetnek: különböző bírságokat, pótlékokat, valamint intézkedéseket alkalmazhat az adóhatóság. Adóhiány esetében például az adóbírság szankciója merülhet fel: ha az adózó kevesebb adót vallott be és fizetett meg, mint amelyet a vonatkozó jogszabályi rendelkezések alapján kellett volna, így például tévesen csökkentette az adó alapját, nem megfelelően vett igénybe egy kedvezményt, vagy éppen megalapozatlan visszaigénylési kérelmet nyújtott be, e bírság megfizetésére kötelezhető. Az illetékkódex is tartalmaz speciális szankciókat arra az esetre, ha valamely mentességben (kedvezményben) részesülő személy utóbb nem teljesíti az előírt feltételeket.

Mind a közterheket szabályozó törvények, mind pedig a joggyakorlat megköveteli, hogy a jogsértő magatartásokat szankcionálják, illetve megelőzzék. Példaként említhető ebben a körben az általános forgalmi adó (áfa) kérdése: az Európai Unió Bírósága is egyértelmű követelményként fogalmazta meg a C-80/11 és C-142/11. számú egyesített ügyben hozott ítéletében, „*hogy a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadni az adólevonás jogát, az ezzel biztosított előnyt, ha az objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélésszerűen hivatkoztak.*”<sup>30</sup>

A pénzügyi jog által megállapított következmények mellett felmerülhet azonban a *büntetőjogi védelem* kérdése is. A büntetőjogot végső eszközként – *ultima ratió*ként – szokás alkalmazni, vagyis elsősorban más jogágak (közigazgatási jog, polgári jog, pénzügyi jog, versenyjog) által szabályozott jogkövetkezmények alkalmazandóak, és csak végső esetben célszerű a legszigorúbb (a legsúlyosabb joghátrányokat szabályozó) jogághoz fordulni.

<sup>26</sup> A hulladékról szóló 2012. évi CLXXXV. törvény 52. § (1) bekezdése, valamint a 68. § (1) bekezdése

<sup>27</sup> A vízgazdálkodásról szóló 1995. évi LVII. törvény 35. § (3) bekezdése

<sup>28</sup> A gyermekek védelméről és a gyámügyi igazgatásról szóló 1997. évi XXXI. törvény 24. § (8) bekezdése

<sup>29</sup> 259/B/2004. AB határozat

<sup>30</sup> A Kúria Kfv.V.35.562/2012/7. számú ítélete

A közpénzügyi érdekek védelme tehát különböző jogágak következő szintjein valósulhat meg: elsősorban pénzügyi jog, közigazgatási jog, büntetőjog. A következő bekezdésekben e jogágak eszközei kerülnek tárgyalásra.

## A pénzügyi jog

Az adózás rendjéről szóló jogszabályok által jogkövetkezményként meghatározott joghátrányok tartoznak ebbe a körbe elsődlegesen, így a már említett bírságok (adóbírság, mulasztási bírság), a pótlékok (önellenőrzési pótlék, késedelmi pótlék), továbbá a különböző intézkedések említhetők, de vannak más közbevételeket szabályozó törvények, amelyek ugyancsak meghatároznak szankciót. Ilyen például a vámtörvény vagy a jövedéki adóról szóló törvény által nevesített *vám-bírság* vagy *jövedéki bírság*, de emellett szintén alkalmazható (alkalmazandó) szankció az *elkobzás*.

El kell kobozni például a lefoglalt dolgot, ha azon a *jövedéki törvényt* sértés elkövetését célzó átalakítást végeztek. Jövedéki törvényt sértés elkövetésére célzó átalakítást jelent például az, ha a csempészésre alkalmas rejtkehelyek kialakítására vagy a gépkocsi szerkezetének átalakítására került sor: „Ez tehát azt jelenti, hogy amennyiben a szállításra használt eszközön jövedéki törvényt sértésre elkövetésre célzó átalakítást végeztek, minden további szempont vizsgálata nélkül kötelező az eszköz elkobzása. [...] Törvényi rendelkezés nem tartalmaz olyan előírást, hogy az elkobzandó eszköz tulajdonjogát is vizsgálni kellene. Ezen túl *nem jelent méltánylandó körülményt az sem, hogy ugyanazért a cselekményért a büntetőeljárás más feltételei alapján szankciót alkalmaztak az elkövetővel szemben.*”<sup>31</sup>

Vannak azonban olyan más jogterületek, amelyek szintén hátrányt kapcsolnak a köztartozásokhoz vagy az *átláthatatlan tulajdonosi szerkezethez*. Így például a Kbt. 62. § (1) bekezdés b) pontja alapján kötelezően alkalmazandó kizáró okok jelent az egy évnél régebbi köztartozás, és e körben öntisztázásra sincs lehetőség (a kizáró ok hatálya alól csak halasztás engedélyezésével vagy a tartozás és a kapcsolódó kamatok megfizetésével lehet mentesülni). A Kbt. szabályozza azt a kérdést is, hogy milyen országokban fennálló adóilletőségű lehet a gazdasági szereplő (ha nem ilyen országban rendelkezik adóilletőséggel, akkor az szintén kizáró okot jelent). De ugyancsak kizáró okot jelent az, ha a tulajdonosi szerkezet nem ismerhető meg, a tényleges tulajdonosait a gazdasági szereplő nem képes megnevezni (az átlátható szervezetekre vonatkozó feltételeknek nem felel meg). Az átláthatóságra (a megfelelő tulajdonosi szerkezetre) vonatkozó követelmények nemcsak a szerződés odaítélése, hanem a közbeszerzési eljárás eredményeként megkötött szerződés

sek esetében is érvényesítendőek, hiszen ha a teljesítés folyamán olyan változások következnek be a nyertes ajánlattevőként szerződő fél tulajdonosi szerkezetében, amelynek folytán már nem felel meg a vonatkozó kizáró okoknak, akkor a szerződéstől el kell állnia, illetve fel kell azt mondania az ajánlatkérőként szerződő félnek.<sup>32</sup>

Ugyancsak kizáró okot jelenthet a köztartozás fennállása bizonyos *támogatások* odaítélése szempontjából, vagyis ha valamely jogalany esetében fennáll valamilyen jellegű köztartozás, akkor a támogatási igénye nem részesíthető pozitív elbírálásban.

Ahogy arról már korábban szó esett, alkalmazható az *adók módjára behajtandó köztartozás* kategóriája is, vagyis egyes, jogszabályban meghatározott követelések érvényesítését adóigazgatási útra tereli a jogalkotó a hatékonyabb és gyorsabb<sup>33</sup> eredmény elérése érdekében: ilyen esetekben lényegében nincs másról szó, mint hogy egyes polgári jogi követeléseket inkább a pénzügyi jog tárgyává teszi a jogalkotó.

A *közvagyon* (a nemzeti vagyon) védelmére (a felelős, rendeltetésszerű gazdálkodásra) vonatkozó követelményeket a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény (Nvt.) tartalmazza. A szabályozásból megemlíthető, hogy a *nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű vagyonelemek* főszabályként terhelési tilalom alatt állnak, biztosítékul nem adhatóak, azokon osztott tulajdon nem létesíthető. Fontos szempont e területen is az *átláthatóság* (az offshore cégek kizárására vonatkozó követelmény) érvényesítése az állami, önkormányzati társaságok alapítása, tulajdonoszerzése, illetve a más társaságokkal való jogügyletkötések körében, valamint kiemelő azon előírás is, amely szerint meghatározott értékű<sup>34</sup> nemzeti vagyon tulajdonjogának átruházását főszabály szerint csak *versenyeztetés* útján, az összességében legelőnyösebb ajánlatot tevő részére, a szolgáltatás és ellenszolgáltatás értékarányosságával lehet megtenni. Lehetőség van meghatározott esetekben, illetve bizonyos feltételek megtartásával *ingyenes átruházásra* is (ilyen feltétel lehet például, hogy meghatározott ideig az ingyenesen átadott ingatlan nem idegeníthető el, illetve hogy be kell számolni évente a felhasználásról). Az előírt követelmények megsértése (a célhoz kötöttség meg nem tartása) külön szankciót (nemteljesítési kötbért) von maga után. Az Nvt. 15. §-a garanciális jelleggel rögzíti, hogy „A jelen törvény rendelkezéseibe ütköző szerződés, más jogügylet vagy rendelkezés semmis.”

Végül megemlíthető ebben a körben a *közbeszer-*

<sup>32</sup> Ld. a Kbt. 62. § (1) bekezdés k) pontját.

<sup>33</sup> Ld. *Ercsey Zsombor, Szilovics Csaba: Innovation in Tax Systems*. In: Harsányi János Szakkollégium (Komárno), Lifelong Learning Magyarország Alapítvány (Budapest), Selye János Egyetem, Gazdaságtudományi Kar (Komárno) (szerk.): Szellemi tőke, mint versenyelőny avagy A tudásmenedzsment szerepe a versenyképességben (Lifelong Learning Magyarország Alapítvány, Budapest, 2010)

<sup>34</sup> A törvényi értékhatárt a mindenkori központi költségvetésről szóló törvény tartalmazza. (2018-ban ez az értékhatár 25,0 millió forint egyedi bruttó forgalmi érték; ez az érték évente rendszerint nem szokott változni.)

<sup>31</sup> A Kúria Kfv.I.35.124/2007/7. számú ítélete. Ld. még a Kúria Kfv. VI.35.287/2009/4. számú ítéletét.

zések területe is. Komoly károkat okozhatnak azok a versenykorlátozó, jogellenes megállapodások, amelyeket a gazdasági szereplők köthetnek egymással annak érdekében, hogy a tényleges verseny kiküszöbölésével (korlátozásával) extraprofitot érjenek el. Ezen extraprofitot azonban a költségvetésnek, végső soron pedig az adófizetőknek kell állniuk, így alapvető célkitűzés ezen együttműködések (kartellek) elleni fellépés. (A versenykorlátozás több módon valósítható meg, így például ajánlatvisszatartással, illetve –elfojtással, színlelt ajánlattétellel, vagy éppen körbenyéréssel.)<sup>35</sup>

A Kbt. a kizáró okok körében szabályozza a versenyjogi jogsértések következményeit: egyrészt érvényesíthető a kizárás jogkövetkezménye, ha korábban marasztalták el az adott gazdasági szereplőt ilyen jogellenes magatartásért, másrészt ugyanúgy kizáró okot jelent, ha illet az adott közbeszerzési eljárásban észlelt az ajánlatkérő.<sup>36</sup> (Ezen túlmenően a Gazdasági Versenyhivatal irányába is bejelentést kell tenni a megfelelő eljárás lefolytatása érdekében).

## A közigazgatási jog – a szabálysértési alakzatok meghatározása

Vannak olyan „kriminális cselekmények”, amelyek a bűncselekményként történő büntetni rendeléshez szükséges kockázatokkal és veszélyességgel nem rendelkeznek, azonban a társadalmi együttélés általánosan elfogadott szabályait sértik vagy veszélyeztetik, ezért hatékony fellépés indokolt ellenük.<sup>37</sup> Ha a jogalkotó nem elégszik meg a pénzügyi jogi jogszabályok által alkalmazni rendelt joghátrányokkal, de a büntetőjogi védelmet még nem itéli arányosnak (szükségnek), akkor előírhat szabálysértési alakzatokat is az adott jogsértésre. Ilyen például a *vámszabálysértés*: a bűncselekménytől való elhatárolás alapja az elkövetési érték („a vagyoni hátrány a százezer forintot nem haladja meg”), de ettől függetlenül mindig szabálysértés valósul meg, ha a körülírt magatartást gondatlanul követik el.<sup>38</sup>

## A büntetőjog – a kriminalizálás

A büntetőjog elsődlegesen nem rendezi, hanem védi az életviszonyokat.<sup>39</sup> A jogalkotónak körültekintően, a gazdasági és társadalmi viszonyoknak megfelelően kell megalkotnia azokat a szabályokat, amelyek meghatározzák a tényállásszerű, a társadalomra veszélyes

és a bűnös magatartásokat. A bűncselekmények e definiálása során a jogalkotónak el kell döntenie, hogy milyen magatartásokat (aktív cselekvéseket, mulasztásokat) rendel büntetőjogi eszközökkel szankcionálni (azaz melyeket kriminalizál), mi az a szint, amelynek átlépésével már ezeket az eszközöket kell alkalmazni.

A Btk. a XXIX. fejezetében nevesíti a költségvetést károsító bűncselekmények törvényi tényállásait, így például a költségvetési csalást vagy a jövedékkel visszaélés elősegítését. A költségvetési csalás egységes tényállása különböző magatartásokat rendel szankcionálni. Így magában foglalja a klasszikus adócsalást (vagy más közbeveteli formákat megrövidítő) magatartásokat,<sup>40</sup> a jogosulatlan adó-visszaigénylést, visszatérítést, a kedvezmények jogosulatlan igénybevételeit, valamint a felhasználási kötelezettség megsértését (így ha például egy támogatást a jóváhagyott céltól eltérően használnak fel.)

A „költségvetésbe történő befizetési kötelezettséget” elsődlegesen a közterhek megállapítása jelenti. A Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. (Gst.) csak a jellemző formáit nevesíti, így az adók, a vámok, a járulékok, a különböző illetékek, díjak (igazgatási szolgáltatási díjak), hozzájárulások emelhetők ki. A tényállás így magában foglalja a korábbi adócsalást, az áfára elkövetett csalást, csempészetet vagy a jövedékkel való visszaélést.<sup>41</sup>

A védelem szempontjából alapvető jelentőségű a bűnösség kérdése. A költségvetési csalásnak nincs gondatlanságon alapuló alakzata, tehát csak a szándékos<sup>42</sup> elkövetés büntethető.<sup>43</sup> A Btk. 7. §-a szerint „Szándékosan követi el a bűncselekményt, aki cselekményének következményeit kívánja, vagy e következményekbe belenyugszik.” Éppen ezért mindig vizsgálni kell a bűnösség körében, hogy a magatartás minősíthető-e szándékosnak vagy pedig nem.

A büntetőjogi esetekben tehát különös tekintettel vizsgálandó a felelősség kérdése. A bírósági gyakorlat szerint egy gazdasági társaság vezető tisztségviselője (ügyvezetője) e minőségében felelősséggel tartozik a társaság adóbevallásaiért, tettesként tehát megvalósíthatja a költségvetési csalást. Ha az ő megbízása, utasításai alapján eljáró, a bevallást elkészítő és benyújtó könyvelő munkatárs nem tudott arról, hogy a bevallás valótlan adatokra épült, akkor az ő esetében tévedés áll fenn, tehát a könyvelő társtettesként nem vonható felelősségre.<sup>44</sup>

Az ilyen esetekben jellemzően hamis, meghamisított (valótlan tartalmú), illetve fiktív bizonylatokat

<sup>35</sup> Az egyes technikákról ld. *Juhász Ágnes: Közbeszerzés a versenyjog határára*. Miskolci Jogi Szemle, 2010/2., 141–142. o.

<sup>36</sup> Ld. a Kbt. 62. § (1) bekezdés *n*) és *o*) pontját

<sup>37</sup> A szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartási rendszerről szóló 2012. évi II. törvény (Sztv) preambuluma.

<sup>38</sup> Ld. a Btk. 462. § (3) bekezdését („Nem valósul meg bűncselekmény, illetve vámszabálysértés valósul meg, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány a százezer forintot nem haladja meg.”), valamint az Sztv. 209. § (1)–(2) bekezdését

<sup>39</sup> *Földvári József: Magyar Büntetőjog. Általános rész*, Osiris Kiadó, Budapest, 2003, 27. o.

<sup>40</sup> Ld. *Molnár Gábor Miklós: Adócsalás a költségvetési csalásban*, HVG-ORAC Kiadó, Budapest, 2011

<sup>41</sup> Az összevont bűncselekményekről ld. *Miskolczi Barna: XXXIX. fejezet A költségvetést károsító bűncselekmények*. In: A büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény Nagykommentárja (Opten, 2016), 1325. o.

<sup>42</sup> „Bűncselekmény az a szándékosan vagy – ha e törvény a gondatlan elkövetést is büntetni rendeli – gondatlanságból elkövetett cselekmény...” [Btk. 4. § (1) bekezdés]

<sup>43</sup> *Miskolczi Barna: XXXIX. fejezet A költségvetést károsító bűncselekmények*, i. m., 1329. o.

<sup>44</sup> Ld. a Fővárosi Törvényszék 11.B.1584/2010/132. számú ítéletét.

használnak fel. A bizonylatok kiállításához – mint az egyik adókötelezettség teljesítéséhez – rendszerint szigorú számadású nyomtatványokat, speciális, ellenőrzött szoftvereket (számlázó programot), eszközöket (például pénztárgépet vagy online kapcsolatra képes, adóügyi ellenőrzési egységgel is rendelkező pénztárgépet) kell használni.<sup>45</sup> A bizonylatok kiállításának eszközei és körülményei ellenőrizhetőek a részletes dokumentálási kötelezettségre tekintettel, így ha a különböző időpontok között ellentmondás áll fenn, akkor az adott ügylet jogszerűsége, a kibocsátott számlák valódisága megkérdőjelezhető. Egy esetben például a bíróság megállapította, hogy a számlák mögötti gazdasági események megtörténtét semmi nem bizonyította, a gazdasági társaság által kibocsátott számlák teljesítési időpontja korábbra esett, mint a számlákat tartalmazó számlatömb megvásárlása, és az egyes számlák kifizetése is jóval korábban történt meg, mint ahogy magát a bizonylatot kiállították. (Emellett az ügyben eljáró könyvszakértő nem talált az érintett számlákhoz kapcsolódó szerződést, fuvarlevelet, szállítólevelet, a számlázott fuvarok nem voltak beazonosíthatóak, az éves beszámolót a cégnyilvántartás számára nem nyújtották be, és a pénztárban kimutatott pénzkészlet nem tette volna lehetővé a szállítási számlák rendezését.) A terhelt egyébként a büntetőeljárás során meg sem kísérelte a számlák tartalmának valódi voltát igazolni.<sup>46</sup>

Ugyancsak megvalósítható a költségvetési csalás bűncselekménye akkor, ha egy lakáscélú állami támogatás igénylésének feltétele bizonyos mértékű önerő megléte, és az igénylő úgy nyilatkozik a hitelintézet felé, hogy ezzel rendelkezik, pedig valójában ilyen önerő nem áll rendelkezésre: „A tényállásban foglaltak szerint a támogatási szerződés aláírásakor az építető vádlottak önerő meglétéről nyilatkoztak, noha tisztában voltak azzal, hogy ilyen nem rendelkeztek. Önerő hiányában a kedvezmény nem lehetett volna igényelhető, a lakásépítési támogatás nem lehetett volna engedélyezhető.”<sup>47</sup>

A *közvagyon* érintő büntetőjogi tényállások közül megemlíthető a vagyon elleni bűncselekmények körében szabályozott *hűtlen kezelés* (illetve a helyette megállapítható tényállások). „A materiális bűncselekmény törvényi tényállási eleme, az eredménye, a vagyoni hátrány, amely a vagyonban okozott kárt és elmaradt vagyoni előnyt jelenti. Kárként a vagyonban okozott értékcsökkenés értelmezhető. Amennyiben az elkövetési magatartással ok-okozati összefüggésben nem következik be értékcsökkenés, akkor a magatartás nem tényállásszerű és a bűncselekmény nem valósul meg.” (Kamatvesztés is lehet akár elmaradt előny).<sup>48</sup> Hűtlen kezelés helyett azonban más bűncse-

lekmény elkövetése állapítandó meg, ha „a jogilag tilalmazott magatartásban valamely másik vagyon elleni bűncselekmény elkövetési magatartása – jogtalan eltulajdonítás, sajátjaként való rendelkezés vagy jogtalan haszonszerzés végett más tévedésbe ejtése, tévedésben tartása – ölt testet.”<sup>49</sup> Megállapítható hűtlen kezelés, vagy éppen csalás például, ha indokolatlanul vonnak be jogügyletbe egy, érdemi tevékenységet nem végző gazdasági társaságot (az e bevonás nyomán előállt többletköltség a vagyoni hátrány), ha szükségtelen beszerzéseket (indokolatlan készletezést) valósítanak meg, ha a beszerzett áruk nem felelnek meg a jogszabályi követelményeknek, ha nem valós (a tényleges mértéket lényegesen meghaladó) mértékű munkavégzésről kiállított számlát fogadnak be és fizetnek ki (tudatos túlszámlázás), ha a tényleges forgalmi értéket lényegesen meghaladó vételárat fizetnek ki egy áruért, ha a társaság munkavállalóit magáncélú munkavégzésre rendelik ki munkaidőben, vagy ha értéktelen termékek vételárának visszaszerzésére nem tesznek kísérletet.<sup>50</sup> Ugyancsak felmerülhet a büntetőjogi felelősség megállapíthatósága, ha az Áht. által szabályozott olyan kötelezettségvállalást lát el ellenjegyzéssel a pénzügyi ellenjegyző, amely jogsértő (mert például sérti a gazdálkodásra vonatkozó szabályokat), és a hozzá felterjesztett iratokból ez megállapítható volt. Egy esetben – egyéb jogsértő magatartások megvalósítása mellett – nem folytattak le közbeszerzési eljárást, és e nem orvosolható jogsértést utólagos ajánlatokkal próbálták meg elfedni, az ellenjegyző azonban nem tagadta meg az ellenjegyzést, pedig „egyértelműen tudta, hogy az adásvételi szerződés megkötésére mind az államháztartási törvény, mind a közbeszerzésről szóló törvény, mind az egyéb gazdálkodásra vonatkozó jogi normák megsértésével került sor, így a kötelezettségvállalást megelőző ellenjegyzés alkalmával olyan részjogosítványokat gyakorolt, ami a vagyonkezelői kötelezettség részének tekintendőek.”<sup>51</sup>

A pénzügyi jogi következmények körében is szó volt a közbeszerzések területéről. Bizonyos, a közbeszerzésekhez kapcsolódó jogellenes magatartások a Btk.-ban nevesített egyes különös törvényi tényállásokat is kimerítik. Ilyen lehet például a vesztegetés, a hivatali visszaélés vagy éppen a kifejezetten nevesített „*versenyt korlátozó megállapodás közbeszerzési és koncessziós eljárásban*” nevű tényállás.<sup>52</sup> Ez utóbbival kapcsolatban megjegyezhető, hogy privilegizált esetként határozza meg azt az esetet, ha a cselekményt jelentős értéket meg nem haladó közbeszerzési értékre követik el. E megoldással szemben kritikaként azonban megfogalmazható, hogy „A közbeszerzési eljárások okán kifizetésre kerülő közpénzek védelme

<sup>45</sup> Ld. az Sztv. 168. §-át, valamint a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendeletet.

<sup>46</sup> Ld. a Kúria Bhar.I.625/2016/8. számú ítéletét.

<sup>47</sup> A Kúria Bhar. II. 371/2015. számú ítélete (BH 2016.108)

<sup>48</sup> A Győri Ítéltábla, mint harmadfokú bíróság Bhar.63/2015/4. számú ítélete

<sup>49</sup> A Pécsi Ítéltábla, mint másodfokú bíróság Bf.III.101/2014/11. számú ítélete.

<sup>50</sup> Ld. a Pécsi Törvényszék B.395/2012/122. számú ítéletét.

<sup>51</sup> Ld. a Fővárosi Törvényszék mint másodfokú bíróság 23.Bf.7690/2015/30. számú ítéletét.

<sup>52</sup> A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény 420. §; ld. még a régi Btk. (1978. évi IV. törvény) 296/B. §-át.



az adott eljárás tárgyát képező összeg mértékétől függetlenül jellegükből adódóan fokozott védelmet igényelnek, ami [...] nem teszi lehetővé az egyébként a büntetőjogi szankciórendszerben megszokott, elkövetési értéken alapuló enyhébb elbírálást.”<sup>53</sup>

A jogalkotó döntésén múlik, hogy milyen kartelleket von a tényállás hatálya alá, illetve hogy az engedékenységi politikára is figyelemmel milyen büntethetőséget megszüntető okokat határoz meg. Felvetődött az a megoldás is, hogy kiterjesztik általánosságban a kartellekre a büntetőjogi védelmet, azonban „A kartelltilalom megszegése a versenyjog eszköztárával megfelelő védelmet biztosít, a bűncselekmény kiterjesztése valamennyi ilyen visszaélésre inkább veszélyeket hordozna magában, mintsem megfelelő eredménnyel kecsegtetne.”<sup>54</sup>

A *hivatali visszaéléshez* kapcsolódóan említhető az az eset, amelyben megállapítást nyert, hogy „Megszegi a hivatali kötelességét a közbeszerzés során feladatokat ellátó hivatalos személy, aki a pályázat átnézésével és javításával, az ajánlattételi árákról adott információval a közbeszerzési pályázat résztvevője számára jogtalan előnyt biztosít.”<sup>55</sup> (Megjegyzendő, hogy a „pályázat” kifejezés a közbeszerzési eljárások esetében, amikor ajánlattételre vagy részvételi jelentkezés benyújtására kerül sor, nem használható jogi értelemben, hiszen a pályázat – legalábbis pénzügyi jogi szempontból – a támogatási igények egyik fajtája.)<sup>56</sup>

Az ilyen jellegű jogsértések megelőzését egyébként a 2018-tól alkalmazandó *elektronikus közbeszerzési rendszer* (EKR) sem képes biztosítani: a közbeszerzési eljárásokhoz kapcsolódó egyéb visszaéléseket (például dokumentumok utólagos módosítása) valóban képes lehet kiküszöbölni, illetve átláthatóbbá, egyszerűbbé teheti a folyamatot. Az előterjesztő miniszter az expozében az elektronikus megvalósítás előnyeit a következők szerint foglalta össze: „Az elektronikus közbeszerzés meg fogja oldani a nyilvánosság problémáját, meg fogja oldani a számonkérhetőség, visszakereshetőség, átláthatóság kérdését, hiszen minden adat rögzítésre kerül, minden csuklómozdulat rögzítésre kerül, minden elkövetett vagy el nem követett papírcsere rögzítésre kerül. Tehát az a fajta barkácsolás, ami egy-egy közbeszerzési eljárásnál az elmúlt tíz évben előfordulhatott – nem mondom, hogy előfordult; előfordulhatott –, ez a fajta csehszlovák barká-

csolás véleményem szerint az elektronikus ügyintézésel kizárásra kerül. Nem szerettem volna senkit sem megsérteni érzékenységekben.”<sup>57</sup> Megállapítható azonban, hogy a súlyos, büntetőjogi megítélés alá eső magatartások rendszerint az eljárás folyamatán kívül valósulnak meg, így az elektronikus lebonyolítás – az EKR kötelező alkalmazása – nem kínál megoldást ezen problémák kezelésére, legfeljebb a megvalósítást tehetségteljesebbé némely esetben.

## Záró gondolatok

Az államok elsődleges célja, hogy a közfeladatok (az állam funkcióinak) ellátásához szükséges pénzügyi forrásokat megszerezzék. Az alapvető elvárás természetesen, hogy a jogszabályokban megállapított közteherfizetési kötelezettségeiknek eleget tegyenek a kötelezettek. Az önkéntes teljesítés elmaradásának esetére megfelelő szankciók alkalmazását kell kilátásba helyezni, és e szankciókat érvényre is kell juttatni.

Az említett joghátrányok különböző jellegűek és különböző jogágak (jogterületek) által szabályozottak: a különböző közigazgatási, illetve pénzügyi jogi jellegű szankciók mellett azonban büntetőjogi eszközök is alkalmazhatóak. A törvényhozás különböző különös részi törvényi tényállások megalkotásával erőteljesebb fellépést is lehetővé tesz, a jogellenes magatartást tanúsítóknak a büntetőjogi felelősségrevonással (felelősségre vonhatósággal) is számolniuk kell. Azonban figyelembe kell venni a büntetőjog ultima ratio jellegét, azaz azon általános követelményt, hogy e súlyos jogkövetkezményeket csak a legvégső esetben szabad (célszerű) alkalmazni, helyettük más, enyhébb súlyú joghátrányokkal sújtandóak a jogsértő magatartást tanúsító alanyok. Vagyis minden esetben kulcskérdés, hogy melyek azok a magatartások, amelyek már elérik a büntetőjogi felelősségre vonás szintjét, és már büntetőjogi eszközökkel üldözendőek, és melyek azok, amelyek esetében elegendő más jogágak által szabályozott szankciórendszer – jellemzően a különböző pénzügyi joghátrányok – alkalmazása. A büntetőjog megfelelő alkalmazása azonban igényli a pénzügyi jogi szabályok, fogalmak és jogintézmények megfelelő ismeretét, alkalmazását is. ■

<sup>53</sup> Kéryné Kaszás Ágnes Roxán: *Kartelljogi aktivitás a hazai és német büntetőjogban*. *Glossa Iuridica*. II. évfolyam 1. szám, 64. o.

<sup>54</sup> A Btk. 420. §-ához kapcsolódó miniszteri indokolás.

<sup>55</sup> BH 2002.471.

<sup>56</sup> Ld. Pfejfer Zsolt: *Fogalomhasználati problémák a pénzügyi jogban – közérthetőség kontra jog(ás)zi precizitás*. *Jura*, 2016/2., 130–133. o.

<sup>57</sup> A törvény általános vitájáról szóló jegyzőkönyv (2015. június 9.), 3. o. ([www.parlament.hu](http://www.parlament.hu), 2015. augusztus 3.)