

DR. STEINER GÁBOR*

A költségvetési csalás bizonyítási kérdései

Napjainkban – és ez változatlanul így van a rendszer-változás óta – Magyarországon a költségvetési csalás (a 2012. január 1. előtti jogi terminológiával: adócsalás, illetve csalás) bűncselekményi kategóriája körében az általános forgalmi adóra elkövetett költségvetési csalások a leggyakoribb elkövetési forma. Az ilyen módon elkövetett **áfacsalások** leggyakoribb elkövetési módszerei öt fő kategóriába sorolhatóak, amelyek a következők:

- (1) Az adóbevallás benyújtásának elmulasztása (működés eltitkolás).
- (2) A bevételek csupán egy részének a bevallása (bevétel eltitkolás).
- (3) A fizetendő adó összegének csökkentése fiktív számlákkal (csalárd levonás).
- (4) Jogosulatlan adó visszaigénylés (csalárd visszaigénylés).
- (5) Az ún. körhintacsalások.

A fentiek közül az első két eset elkövetése nem igényel különösebb szervezetséget, mint ahogy azok bizonyítása sem jelent(het) túl nagy problémát a bűnüldöző hatóságok számára, hiszen ezek esetében mindössze arról van szó – bár nemritkán kombinálódva kerülnek elkövetésre több másik kategóriával –, hogy az adott gazdasági társaság nevében vagy nem nyújtanak be, vagy pedig hiányosan nyújtanak be adóbevallást. Ilyen esetekben „mindössze” annak bizonyítása szükséges, hogy az érintett gazdasági társaságnak az adóbevallás be nem nyújtása ellenére a valóságban volt, vagy valójában több bevétele volt, mint amit ténylegesen bevallott.

Ezzel szemben ugyanakkor az elkövetők oldaláról szervezett bűnelkövetést, míg a bűnüldöző hatóságok részéről speciális – kizárólag ezen bűncselekménytípus felderítéséhez kapcsolódó – nyomozástechnikai ismereteket igényel azon áfacsalások elkövetésének a bizonyítása, amikor az elkövetői kör – soha sem egyetlen személy, gyakran bűnszövetség vagy bűnszervezet – a fizetendő adó összegét fiktív számlákkal kísérli meg csökkenteni (**csalárd levonás**), vagy jogosulatlanul igényli vissza a számlák szerint előzetesen felszámított – ám valós gazdasági

tevékenység hiányában valójában soha meg nem fizetett – adót (**csalárd visszaigénylés**).

A legkifinomultabb elkövetési módszer ugyanakkor az ún. **körhintacsalások** esete, ami szinte minden esetben a bünszervezeti bűnelkövetésre jellemző többtelemelettel jellemezhető, azaz a hosszú időn át, sok személy részvételével működő, hierarchikusan szervezett és konspi-

rálisan működő csoportot, amelyben mindenkinek megvan a saját szerepe és a szervezett bűnözői kör vezetése a háttérből irányítja és összefogja az egyes részfeladatokat ellátó tagok tevékenységét.

A csalárd levonásoknak, illetve a csalárd visszaigényléseknek bizonyításához két szükségszerű elkövetési elem vizsgálata nélkülözhetetlen. Ezek közül az első a számlagárak működésének, míg a másik az adólevonási jog gyakorlásának a kérdésköre.

A számlagárak működése

A számlagárak működésével összefüggésben három fő kérdéskört indokolt tisztázni. Egyrészt a számlagárak tipikus jellemzőit, másrészt az azokra utaló gyanús körülményeket, harmadrészt pedig az azokra utaló egyértelmű tényeket, melyekhez Újhelyi Bence tipizálását vettem alapul.

A számlagárak tipikus jellemzői

- az adott társaság nem ad be bevallást, avagy bead ugyan, azonban nagyságrendileg épp vagy megközelítőleg ugyanannyi levonható adót szerepeltet benne, mint felszámítottat (azaz összességében „nullás bevallást” nyújt be, vagy valamennyi minimális adót fizet),
- az adóigazgatási eljárás során a könyvelési iratokat az adóhatóság részére nem adja át (azok a közlés szerint „elvesztek” vagy „ellopták”, de „kreatívabb” magyarázat esetén feltörték a számítógépkocsit, amiben tárolták, csőtörés volt abban a helyiségben és elázott, vagy akár – megtörtént védekezési mód – megrágta a kutya és ezért kidobták),
- a valóságban nem rendelkezett a kibocsátott számlák kiállításakor az ahhoz szükséges, a számlákon szereplő gazdasági tevékenység végzéséhez elengedhetetlen személyi és tárgyi feltételekkel (bejelentett és szakképzett alkalmazottak, a tevékenység végzéséhez szükséges tárgyi eszközök, illetőleg a munkavégzéshez szükséges létesítmény hiánya),

* Fővárosi törvényszéki bírósági írásművelő.

- a székhelye székhelyszolgáltató, vagy – ha önálló ingatlan – azon a valóságban nem található meg, vagy ott gazdasági tevékenységet nem végez (cégtábla sincsen kirakva),
- az ügyvezetője stróman (nem rendelkezik szakirányú végzettséggel, a jogügyleteknek a tartalmáról, de sok esetben még a partnerekről sem tud semmit, sőt gyakran hajléktalan),
- a beérkező utalásokat a bankszámlára érkezést követően készpénzben azonnal felveszik, vagy továbbutalásra kerül egy másik céghez, ahol is azt – szintén nyomban – felveszik (a kedvezményezett céggel ugyanakkor semmilyen valós gazdasági kapcsolatban nem áll, az a részére tevékenységet nem végzett, sok esetben személyi összefonódás is van).¹

A számlagyárakra utaló gyanús körülmények

- a számlakiállító nem rendelkezett a munkák elvégzéséhez feltétlenül szükséges személyi és tárgyi feltételekkel (a termék értékesítéséhez vagy a szolgáltatás nyújtásához szükséges munkavállalói, tárgyi eszközei, létesítményei nem voltak meg),
- a számlakiállító nem nyújtott be adóbevallást, vagy minimális volt a befizetendő áfája,
- a számlakiállító nem volt elérhető az adóhatóság által az adóigazgatási vizsgálat során, székhelyének és telephelyének az ellenőrzése eredményre nem vezetett,
- a számlakiállító ténylegesen nem vette birtokba azt az árut, amit – a számlák alapján – eladott a számla befogadójának, hanem az iratok (szállítólevelek, levelezések) szerint közvetlenül a befogadóhoz irányította a szállítás során az árut, miután megrendelte azt,
- a számlakiállító könyvelője ténylegesen nem tud semmit a társaság valós működéséről, adott esetben nem is annak a vezető tisztségviselője tartotta fenn vele a kapcsolatot, vagy esetleg őt nem is ismerte,
- a számlakiállító székhelye eleve nem volt és nem is lehetett volna alkalmas arra, hogy ott a kibocsátott számlákon feltüntetett gazdasági tevékenységet végezzenek.²

A számlagyárakra utaló egyértelmű tények

- a számlakiállítónak – a kihallgatása során – fogalma sincsen a gazdasági eseményekről és eleve alkalmatlan az adott jellegű munka elvégzésére,

¹ Dr. ÚJHELYI Bence: Bizonyítási nehézségek és bizonyítási teher az adóigazgatási eljárásban és a büntetőeljárásban. In.: *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia-előadásainak szerkesztett változata*. Károli Gáspár Református Egyetem Állam-és Jogtudományi Kar, Budapest, 2017., 82. oldal.

² Dr. ÚJHELYI Bence: Bizonyítási nehézségek és bizonyítási teher az adóigazgatási eljárásban és a büntetőeljárásban. In.: *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia-előadásainak szerkesztett változata*. Károli Gáspár Református Egyetem Állam-és Jogtudományi Kar, Budapest, 2017., 85. oldal.

- a számlakiállító valójában nem is végez semmiféle valóságos gazdasági tevékenységet,
- a véletlenül túlmutató személyi összefonódások: a számlabefogadó bármilyen módon részt vett – akár korábban – magának a számlakiállító cégnek vagy akár az értékesítési láncolatban őt megelőzően szereplő bármelyik másik társaságnak a működtetésében (alkalmazott vagy tag volt benne, ő rendelte meg a leszállított árut, hozzáférése volt a bankszámlához, felvett pénzt róla, kapcsolatot tartott a könyvelővel, vitte a számlákat),
- ugyanazon személy hozott vevőt és eladót is a számlabefogadó cégnek, avagy éppen maga az eladó ajánlotta neki a vevőt, vagy fordítva, a vevő az eladót, hogy neki adja el vagy tőle szerezzze be az árut (ahelyett, hogy közvetlenül kereskedtek volna egymással),
- a vételről és az eladásról ugyanazzal a kézírással vagy formátumban kiállított számlák,
- az eleve lehetetlenül alacsony – a valós működést önmagában kizáró – értékesítési ár.³

A fenti körülmények fennforgása esetén nagy valószínűséggel számlagyárral van dolgunk, melyek közös jellemzőit bár nem lehet taxatív felsorolni, azonban ha az ismertetett feltételek fennállnak, akkor igencsak megalapozott lehet a gyanú, hogy az adott ügyben ilyenről lehet szó. Mindenesetre ennek vizsgálata végig alapos felderítést igényel, hiszen mindig akadhatnak olyan kivételek, amik formálisan a számlagyár látszatát keltik, ám valójában nem erről van szó.

Az adólevonási jog gyakorlása

A jogosulatlan adó- (áfa) visszaigénylésekkel kapcsolatosan merül fel az adólevonási jog visszaélésszerű gyakorlásának a problematikája, ami a költségvetési csalás – korábban csalás – elkövetésének az egyik leggyakrabban előforduló esetét jelenti régóta (csalárd visszaigénylés).

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal által az áthárított általános forgalmi adóra vonatkozó levonási jog érvényesítéséről és annak adóhatósági ellenőrzése során figyelembe vett szempontokról kiadott 3012/2018. útmutató rögzíti, hogy az adóalanyok alapvető joga, hogy amennyiben az ügylet teljesült, és az ügyletet tanúsító számla megfelel az Áfa tv. előírásainak, az általuk fizetendő áfából levonják az általuk beszerzett árukat és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adót, tehát az adólevonási jog főszabály szerint nem korlátozható.

³ Dr. ÚJHELYI Bence: Bizonyítási nehézségek és bizonyítási teher az adóigazgatási eljárásban és a büntetőeljárásban. In.: *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia-előadásainak szerkesztett változata*. Károli Gáspár Református Egyetem Állam-és Jogtudományi Kar, Budapest, 2017., 86–87. oldal.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 120. §-ában írtak alapján az adóalany abban a mértékben, amilyen mértékben – adóalanyi minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termék értékesítése, szolgáltatás nyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót (előzetesen felszámított adó), amelyet a) termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételehez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. tv. (2002. évi XLIII. törvény) hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított; b) termék beszerzéséhez – ideértve a termék Közösségen belüli beszerzését is –, szolgáltatás igénybevételehez – ideértve az előleget is, ha az adót a szolgáltatás igénybevevője fizeti – kapcsolódóan fizetendő adóként megállapított; c) termék importjához kapcsolódóan maga vagy közvetett vámjogi képviselője megfizetett, illetőleg maga vagy közvetett vámjogi képviselője fizetendő adóként megállapított; d) előleg részeként megfizetett; e) fizetendő adóként megállapított egyrészt a vállalkozási tevékenységén belül végzett saját beruházása eredményeként tárgyi eszköz előállítására miatt, másrészt a vállalkozásában kitermelt, előállított, összeállított, átalakított, megmunkált, illetőleg a vállalkozásához vásárolt vagy importált termék gazdasági tevékenységéhez történő felhasználása esetén, ha a termék ilyen állapotában másik adóalanytól történő beszerzésekor adólevonási jog nem illetné meg.

Az adólevonásra jogosító számla ellenőrzése

Az Áfa tv. előírásai alapján az előzetesen felszámított általános forgalmi adó levonásba helyezésének együttesen megkívánt tartalmi feltételei közé tartozik egyebek mellett, hogy a számlát valós adóalany állítsa ki, a számlát az azon feltüntetett adóalany felek között végbement valós gazdasági eseményről állítsák ki, és a számla minden, az Áfa tv. által előírt kötelező adattartalom körébe tartozó adata helytálló legyen. Az alakilag a jogszabályi előírásoknak megfelelő számla csak abban az esetben jogosítja a számlabefogadó adóalanyt adólevonásra, ha az tartalmilag hiteles, annak minden adata valós és helytálló (lásd NAV útmutató 46. pont).

Bizonyítási kérdések az adólevonási jog gyakorlásával összefüggésben

A gazdasági esemény vonatkozásában a termék értékesítését, szolgáltatás teljesítését igazoló tények, körülmények, bizonylatok alapján állapítható meg, hogy a számlában feltüntetett teljesítés a valóságban megtörtént-e és bizonyítható-e, valamint, hogy a termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást a számlán szállítóként szereplő adóalany teljesítette-e. Ezek vizsgálatakor az adott kérdés eldöntésnek az alapja minden esetben az adóbevétel csökkentéséhez felhasznált számlák mögötti gazdasági események meg nem történtének, illetőleg a számlák fiktív voltának a bi-

zonyíthatósága vagy adott esetben épp a bizonyíthatatlansága (lásd NAV útmutató 47. pont).

A számlában feltüntetett gazdasági esemény

Ha a számlabefogadó a számlán feltüntetett terméket nem vásárolta meg, a szolgáltatást nem vette igénybe, azaz a felek között kötött szerződés színellett szerződés, a számla nem alkalmas adólevonásra. Abban az esetben, amikor bizonyítást nyer, hogy a számlán feltüntetett gazdasági esemény egyáltalán nem valósult meg, mert az adóalany nem szerzett be terméket, nem vett igénybe szolgáltatást, nem teljesül az adólevonásnak az Áfa tv. 120. § a) pontja szerinti alapfeltétele, miszerint az előzetesen felszámított adó termék beszerzéséhez vagy szolgáltatás igénybevételehez kapcsolódik. Ezekben az esetekben a számlabefogadót adólevonási jog nem illeti meg, és ha azzal jogellenesen él, bűncselekményt követ el (lásd NAV útmutató 49. pont).

A vizsgálandó kérdések a bizonyítás körében

Vizsgálandó e körben, hogy számla kibocsátója rendelkezik-e egyáltalán a szóban forgó termékekkel, képes-e azok szállítására (honnnan szerezte be előtte, hol tárolta korábban). Ugyanígy vizsgálni kell, hogy vannak-e bejelentett munkavállalói, továbbá hogy megtalálható-e a székhelyén. Kérdés továbbá, hogy rendelkeznek-e a felek olyan szükségszerűen meglévő iratokkal, amelyek bizonyítják a köztük fennálló gazdasági kapcsolat tényleges fennállását (üzleti levelezés, szerződés, szállítólevél), vagy hogy vannak-e problémák a különböző partnerektől befogadott számlákkal (pl. feltűnő módon ugyanazon tollal vagy akár azonos kézírással írták meg az összeset, vizsgálandó, hogy a számlatömböt ki és mikor vásárolta meg).

Egy gyakorlati példa a nyilvánvaló ellentmondásokra

A Fővárosi Törvényszék előtt korábban folyamatban volt és jogerősen befejeződött egyik bűnyűben az elkövetői kör a következő „szarvashibákat” követte el akkor, amikor nem figyelt kellőképpen arra, hogy ne keltsen gyanút a levonáshoz használt számláknak a fiktivitása terén:

A vádbeli társaság által kiállított, illetve befogadott, a vádlott által az adóhatóságnál felhasznált **összes gépelt számla** kapcsán egyértelműen megállapítható volt, hogy szemmel láthatóan **ugyanolyan stílusban, tördeléssel és kifejezésekkel írták** az adott büntetőeljárás tárgyát képező valamennyi gépelt számlát, így az egyes eltérő – állítólagos – „eladóktól” származó beszerzési számlákat, és ugyanúgy a vádbeli társaság értékesítési számláit is, tehát azokat is, amiket a vádbeli társaság állítólagos „eladói” állítottak ki, és azokat is, amiket maga a vádbeli társaság állított ki a – nyilvánvalóan kizárólag papíron történt – továbbértékesítések során. Mindez egyértelműen arra utalt, hogy egy kézben összefutó

számlázás folyt valamennyi cégnél, ami így cáfolta a köztük fennálló tényleges gazdasági kapcsolatnak még csak a lehetőségét is.

Ugyanez az azonosság a **kézzel írt számlák** és bizonylatok esetében is fennállt, azonban azok vizsgálatára – mivel kézzel íródtak – módja nyílt a bíróságnak igazságügyi írásszakértőt is kirendelni. A bíróság az írásszakértővel megvizsgáltatta tehát a rendelkezésre álló számlák és bizonylatok közül valamennyi olyat, amelyik kézirással került kiállításra. A kirendelt igazságügyi írásszakértő pedig megállapította, hogy minden kétséget kizáróan **ugyanazon személy írta** az adott ügyben szereplő valamennyi kézzel írt számlát és bizonylatot. Minderre pedig csak abban az esetben kerülhetett sor – figyelemmel arra, hogy a vádbeli társaság a vádlott cége volt, míg az írásszakértői véleménnyel érintett másik három gazdasági társaság a vádbeli társaság számlák szerinti eladói, illetőleg vevői voltak –, ha a számla- és bizonylatkiállításokat az összes érintett társaságnál egyazon személy végezte, ami újfent egyértelművé tette, hogy tényleges gazdasági tevékenység a számlák mögött nem volt, tehát azok mind fiktívek voltak.

Az adott büntetőügy iratai között rendelkezésre állt **több olyan fizetési felszólítás**, amelyeket a fiktív számlázási láncolatban részt vevő egyes gazdasági társaságok írtak egymásnak, átutalás helyett részletekben és készpénzben való kiegyenlítésre felhíva a másik felet. Ránézésre is megállapítható volt, hogy szemmel láthatóan ugyanolyan stílusban, tördeléssel, kifejezésekkel és helyesírási-nyelvhelyeségi-stiliztikai hibák – nem túlzás – tömkelegével írták meg valamennyi rendelkezésre álló fizetési felszólítást, teljességgel független attól, hogy éppen melyik cég nevében adták ki, hogy a vádlott cége küldte-e ki, vagy pont fordítva, ő kapta meg az „üzleti partnerétől” azt. A bíróság ezek vizsgálatára igazságügyi nyelvi szakértőt rendelt ki, aki megállapította, hogy a fennálló nagyfokú hasonlóságok döntő száma miatt erősen valószínű, hogy **mindegyik egyazon minta alapján született, és így feltehetőleg ugyanaz a személy írta az adott ügyben fellelt – papíron teljesen eltérő más-más cégektől származó, hol a vádlott cége által kapott, hol általa küldött – valamennyi fizetési felszólítást**. Minderre pedig csak abban az esetben kerülhetett sor – figyelemmel arra, hogy a vádbeli társaság a vádlott cége volt, míg az írásszakértői véleménnyel érintett másik három gazdasági társaság a vádbeli társaság számlák szerinti eladói, illetőleg vevői voltak –, hogy ha a fizetési felszólításoknak a megírását az összes érintett társaságnál egyazon személy végezte, ami ugyancsak egyértelművé tette, hogy tényleges gazdasági tevékenység a számlák mögött nem volt, azok mind fiktívek voltak.

A körhintacsálás alapfogalmai

A körhintacsalások résztvevői a jogirodalomban a következő megnevezések alatt ismeretesek:

- a „missing trader” (hiányzó vagy eltűnő kereskedő) társaság,
- a „puffer” (csatorna vagy átszámlázó) társaság,
- a „conduit” (külföldi csatorna) társaság,
- a „bróker” (haszonhúzó) társaság.

A körhintacsálás lényege

A körhintacsálás lényege, hogy a „bróker” (haszonhúzó) társaság az árut az irányítása alatt álló személyekhez kapcsolódó, az általános forgalmi adó elkerülése céljából működtetett cégláncolatból szerzi be. Az elkövetők által irányított személyek (strómanok) és fiktív cégláncolat nettó áron szerzi be az árut, és azt a belföldi értékesítést terhelő általános forgalmi adó megfizetését elkerülve adja el utána a „bróker” (haszonhúzó) társaságnak, „áfátlanítva” azt.

Az egyik elkövetési mód szerint – ezzel kezdődik az „áfátlanítás” – az árut a közösség területén működő cégektől vásárolják meg a közösségi beszerzés szabályai szerint nettó áron a fiktív cégláncolathoz tartozó külföldi cégek nevében, majd innen adják tovább papíron a belföldi „missing trader” (eltűnő kereskedő) cégeknek, vagy a közösségi eladótól már rögtön a belföldi „missing trader” cégek veszik azt meg. A másik elkövetési mód szerint egy magyarországi cégtől – amely nem tud a csalásról – az ugyancsak a fiktív cégláncolathoz tartozó, de a közösség területén működő társaság nettó áron veszi meg az árut, majd ez a fiktív cégláncolathoz tartozó külföldi cég adja el utána szintén csupán papíron az árut a belföldi „missing trader” cégeknek.⁴

A „missing trader” (hiányzó vagy eltűnő kereskedő) társaságok szerepe

A „missing trader” (eltűnő kereskedő) cégek a számlázási láncolatban a közösségen belüli beszerzések első magyarországi láncszemei, akik ezt követően az árut továbbszámlázzák az ugyancsak belföldi „puffer” (átszámlázó) cégeknek. Ilyen módon a „missing trader” cégek ezen belföldi értékesítést terhelő, fizetendő általános forgalmi adóval szemben nem helyezhetnének levonásba belföldi beszerzést terhelő általános forgalmi adót, hanem éppen ellenkezőleg, meg kellene fizetniük a közösségi beszerzéshez kapcsolódó áfa összegét. A „missing trader” cégek azonban nem fizetik meg az általános forgalmi adót, mivel egyáltalán nem tesznek általános forgalmiadó-bevallást, vagy valótlan tartalmú bevallást nyújtanak be. Fő jellemzőjük tehát az, hogy ők azok a hiányzó vagy eltűnő kereskedők, amelyeknek a nevében az általa-

⁴ Lásd az alábbi példákat konkrét büntetőügyek vádiratai alapján

nos forgalmi adóra vonatkozó bevallási – és értelem-szerűen a befizetési – kötelezettséget nem teljesítik, hiszen létrehozásuk oka is mindössze annyi, hogy megteremtsék a lehetőségét a bűncselekmény elkövetéséből származó és a láncolat végén a „bróker” cégnél lecsapódó vagyoni előny, azaz a közösségen belüli beszerzés utáni senki által meg nem fizetett áfa későbbi kivételének.

A „missing trader” cégek valótlan tartalmú beval-lása adóminimalizáló és adóelkerülő jellegű, abban a nettó áron történő közösségi beszerzést nem szerepeltetik, és a bevallott belföldi értékesítéssel szem-ben – valótlanul – közel azonos összegű belföldi be-szerzést szerepeltetnek, miközben azok mögött val-ós gazdasági események, illetve számlák értelem-szerűen nem állnak (mivel nem belföldről, hanem közösségen belülről szerezte be az elkövetői kör az árut, ami után nem levonási joguk, hanem a nettó árú beszerzésük után befizetési kötelezettségük állna fenn). A „missing trader” társaságokat jellemző módon „stróman” vagy egyéb okból utolérhetetlen személyek nevére jegyzik be a cégnyilvántartásba, miközben a székhelyük valótlan cím vagy székhely-szolgáltató, ahol tevékenységet nem végeznek, va-gyonuk nincsen. Az elkövetői kör irányítói ezeket a cégeket a lelepleződés megnehezítése érdekében rendszeres időközönként lecserélik, és ilyenkor az „eldobott” céget általában másik „stróman” személy nevére íratják át. Ennek megfelelően „feláldozhatók”, az elkövetői kör maga is számít arra, hogy „lebuk-nak”, ezért a többszörös átszámlázásokkal igyekez-nek eltüntetni a „bróker” céghez vezető nyomokat.

A „puffer” (csatorna vagy átszámlázó) társa-ságok szerepe

Az ügyletben „bróker”-ként (haszonhúzó) szereplő társaság részére közbeiktatott láncszemek, a „puf-fer” (átszámlázó) cégek számlázzák tovább az árut, amely cégek a látszat megteremtése érdekében sza-bályosan eleget tesznek az adóbevallási és az adó-megfizetési kötelezettségüknek. Látszólag rendezett könyveléssel és bevallásokkal bírnak, mivel – azok valótlan tartalma szerint – belföldről beszerzett áru-akat értékesítenek tovább belföldi cégeknek, tehát belföldi beszerzést és belföldi értékesítést tüntetnek fel valótlanul, ezért az értékesítést terhelő általános forgalmi adóval szemben levonásba helyezik a „missing trader” cégektől – vagy több „puffer” tár-saság használata esetén a láncba tetszőleges szám-ban közbeiktatott további „puffer” társaságoktól – történő belföldi beszerzéseikről szóló valótlan szám-láknak az általános forgalmiadó-tartalmát.

Ügyelnek arra, hogy a feltüntetett belföldi beszer-zések és belföldi értékesítések összege közel azonos legyen, hogy minimálisra szorítsák az adófizetési kötelezettségüket, illetve arra is, hogy adóbevalla-saiknak – hogy működő cégeknek a látszatát keltsék – határidőben eleget tegyenek. Bizonyos időközön-ként az elkövetői kör irányítói a „puffer” cégeket is

lecserélik a lelepleződés megnehezítése érdekében, amelyeket ugyancsak „strómanok” vagy egyéb ne-hezen utolérhető személyek vezetnek, ami által el-kerülni törekszenek annak kiderülését, hogy e cé-gek tényleges gazdasági tevékenységet – a „missing trader”-hez hasonlóan – valójában szintén nem vé-geznek.

A „conduit” (külföldi csatorna) társaságok szerepe

A „conduit” (külföldi csatorna) társaság olyan, má-sik közösségi tagállamban létrehozott cég, amelyet az elkövetők a fiktív számlázási láncolatba a család elősegítése érdekében iktatnak be. Szerepük az áru szabályosan működő belföldi vagy közösségi keres-kedőtől való beszerzése, majd annak a „missing trader” cégek részére papíron történő továbbérté-kesítése, átszámlázása, de ritkább esetben a „missing trader” és a „puffer”, illetve a „puffer” cégek közé is beiktathatók.

A „bróker” (haszonhúzó) társaság érdeke

A „bróker” (haszonhúzó) társaság ilyen módon je-lentős árelőnnyel szerzi meg az árut, mivel az álta-lános forgalmiadó-fizetési kötelezettséget a fiktív cégláncolat felhasználásával elkerüli, és az áru nettó árán felül csak az általa irányított személyek és cég-láncolat nyújtotta jogellenes „adóelkerülő szolgálta-tás díját” kell a résztvevőknek megfizetnie. A „bró-ker” cég tehát az árut nettó áron szerzi be, azonban jogosulatlanul mégis levonásba helyezi a fiktív cég-láncolathoz tartozó „puffer” cégek által részére ki-állított valótlan tartalmú számlák általános forgal-miadó-tartalmát, és ez az, ami a jogosulatlan verseny-előnyt eredményező nyereséget keletkezteti nála.

A „bróker” cégek tehát azok, amelyek realizálják a profitot, ők a haszonhúzók. A közösségi árubeszer-zés a valóságban a „bróker” cégek beszerzési igényét elégíti ki, az egész számlázási láncolat felépítése ki-zárólag a „bróker” cégek kiszolgálása érdekében és azok vezetői irányítása alatt történik. Amennyiben a fiktív számlázási láncolatot nem hoznák létre, a közösségen belüli eladó gazdasági társaság közvet-lenül a „bróker” céggel állna felismerhető üzleti kap-csolatban, azaz az árut a „bróker” cég vásárolná meg a saját neve alatt a közösség területéről, ami részéről utána azzal a kötelezettséggel járna, hogy neki kel-lene a közösség területéről való áfamentes beszer-zés után megfizetnie a magyar állam irányába az ál-talános forgalmi adó teljes összegét.

A körhinta-csalásból származó jogosulatlan előny abból adódik, hogy az elkövetői kör irányítása alá tartozó személyek nem fizették meg a közösség te-rületén működő cégektől nettó áron vásárolt áru belföldi értékesítése után az általános forgalmi adót, a láncolathoz tartozó cégek nevében valótlan tar-talmú adóbevallásokat nyújtottak be, és a „bróker” cég részére ilyen módon a „puffer” cégek nevében valótlan tartalmú számlákat állítottak ki, így az ezen

számlákon szereplő, a „bróker” cég által végül jogosulatlanul levonásba helyezett általános forgalmi adót korábban senki nem fizette be a költségvetésbe. Tehát nincs olyan előzetesen felszámított adó, amit szabályosan le lehetne vonni – hiszen a belföldi számlázási lánc elején a „missing trader” társaságok nem fizették be azt –, mégis levonásba helyezik a senki által meg nem fizetett adót.

A vizsgálandó kérdések a bizonyítás körében

- az áruk szállításához használt járművek útvonala (GPS-adatok),
- a CMR okmányokon (nemzetközi fuvarlevél) szereplő kézírások,
- az internetes banki átutalásokhoz használt eszközök helye (IP-címek),
- az adóbevallások benyújtásához használt eszközök helye (IP-címek),
- a VIES adatok (uniós adószámok),
- a bankszámlaszereződések megkötése során keletkezett iratok,
- az érintett cégeknél foglalkoztatott személyekre vonatkozó adatok,
- a tagok, a vezető tisztségviselők és a könyvelők közötti átfedések.

a) Az áruk szállításához használt járművek útvonala (GPS adatok)

Valós közösségi termékértékesítés esetén teljességgel természetes, hogy az adott áru elhagyja az országhatárt, illetve hogy annak szállítása teherforgalommal történik. Fiktív értékesítés esetén azonban mindez értelemszerűen elmarad, a tehergépkocsik valójában vagy át sem lépik az országhatárt, vagy átlépik ugyan, de minimális időt töltenek azon túl, extrém esetben pedig ugyan elmennek egy létező (bérelt) külföldi telephelyre, de jellemzően – függetlenül a feladó, illetve a címzettek eltérő személyétől – mindig ugyanoda, ahol is várakoznak egy jó darabig, majd hazaindulnak, anélkül, hogy az árut – ha egyáltalán elszállították magukkal – kipakolnák.

Ezek az ellentmondások ugyanakkor a tehergépkocsikba beszerelt GPS nyomkövető rendszerek segítségével visszaellenőrizhetők, és a műholdas nyomkövetés alapján lekövethető a mozgásuk. A műholdas nyomkövető ugyanis optimális esetben lehetővé teszi a jármű, a vezető, a megtett útvonal, a vezetési idő és az üzemanyag visszaellenőrzését, mint ahogyan az útnyilvántartást is.

b) A CMR-okmányokon (nemzetközi fuvarlevél) szereplő kézírások

A CMR lényegében egy árukísérő okmány, amelynek kitöltésével igazolható, hogy szerződés alapján történik az adott fuvar. Mindemellett igazolja a jármű rendszámát, a fuvarozás tartalmát, de ami a körhinta csalások bizonyítása szempontjából a legnagyobb jelentőséggel bír, az az, hogy átvételi elismervényként szolgál arra nézve, hogy a fuvarozó

átvette a feladótól az árut, illetve akkor is, amikor a címzethez kerül a szállítmány, és ezeket névalírással kell igazolni.

Körhinta csalásnál gyakran elkövetik a terheltek azt a hibát, hogy minden esetben ugyanannak a személynek a neve alatt, illetve kézírásával ugyanaz a személy tölti ki a CMR-okmányt, melyen rögzíteni kell a kiállítás helyét és idejét, a feladó és a fuvarozó adatait, az áruátvétel és az árukiszolgáltatás helyét és idejét, az átvevő nevét, az árudarabok adatait, a fuvar költségeket, a kísérő okmányok jegyzékét, a jármű rendszámát, illetve a fuvarozó fenntartásait is. Ez alapján az átadó és az átvevő rendszeresen vizsgatérő névazonosságból, azaz abból, hogy mindig ugyanaz a személy adja át vagy veszi át az árut, függetlenül attól, hogy eltérő cégekről van szó, vagy ha a feltüntetett nevek eltérnek, a névalírássok mégis megállapított közös eredete alapján következtetést lehetséges levonni arra, hogy ha adott esetben csak fiktív árumozgásról van szó.

c) Az internetes banki átutalásokhoz használt eszközök helye (IP-címek)

A körhinta csalás természetes velejárója, hogy a szervezett elkövetői körből azok a személyek, akiknek ez a feladata, a számlázási láncolatban szereplő fiktív termékértékesítések ellenértékét az érintett cég bankszámlájáról átutalják a láncolatban előttük álló társaság bankszámlájára, annak érdekében, hogy ezzel a jogügylet valóságosságának a látszatát keltsék. A pénzüsszegek átutalását követően ugyanakkor azokat nyomban felveszik a kedvezményezett számláról, majd a továbbiakban ugyanabból az összegből fedezik a láncolat következő köreinek az utalásait is, így lényegében ugyanazt az összeget „utaztatják” a láncolatban részt vevő cégek számlái között.

Azzal azonban több esetben nem számolnak az elkövetők, hogy az internetes banki átutalásokhoz használt számítástechnikai eszközök helye azok IP-címei alapján beazonosítható, melynek révén igen gyakran megállapítható az, hogy a fiktív számlázási láncolatban szereplő valamennyi cég számlájáról az átutalásokat pontosan ugyanarról az eszközről kezdeményezték.

d) Az adóbevallások benyújtásához használt eszközök helye (IP-címek)

Az előzőekben írtak ugyanúgy igazak az adóbevallások benyújtására is, melyek kapcsán igen sokatmondó adatként jelentkezhet az, hogy ha a számlázási láncolatban részt vevő valamennyi – egymástól papíron független és piaci alapokon nyugvó üzleti kapcsolatban álló – társaság bevallását ugyanarról a számítógépről (melynek fizikai helyzete IP-cím alapján azonosítható), vagy azonos ügyfélkapu felhasználásával töltötték fel az adóhatóság elektronikus rendszerébe.

e) A VIES-adatok (uniós adószámok)

A VIES betűszó a VAT Information Exchange System kifejezés kezdőbetűiből tevődik össze, amely egy olyan elektronikus alkalmazást jelöl, melynek segítségével ellenőrizni lehet az EU-ban bejegyzett társaságok uniós adószámát. Az uniós adószám meglétének jelentősége abban rejlik, hogy az uniós gazdasági szereplők (cégek) kizárólag annak a birtokában végezhetnek termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást a honosságtól eltérő más uniós tagországokban.

A fiktív számlázási láncolatban szereplő külföldi gazdasági társaságok kapcsán az elkövetői kör sok esetben nem fordít figyelmet arra, hogy a cég uniós adószámmal rendelkezzen, amely adat – pontosabban adat hiánya – eleve kérdésessé teszi az állítólagos árumozgás megtörténtét.

f) A bankszámlaszerződések megkötése során keletkezett iratok

A körhíntacsítások elkövetői gyakran csúsznak el azon a „banánhéjon”, hogy a láncolatban részt vevő egyes – egymástól papíron független és pusztán üzleti kapcsolatban álló – gazdasági társaságok bankszámláihoz pontosan ugyanazok a személyek rendelkeznek hozzáféréssel, vagy korábban – akár évekkel előtte – ugyanazon személyek nyitották meg a cégek bankszámláit. Mindez a bankszámlaszerződések és az aláírási címpéldányok segítségével összevethető, ami alapján gyakran derül ki az, hogy pont ugyanaz a személy kezeli az összes cég bankszámláját, mely körülmény a közöttük fennálló üzleti kapcsolat valóságosságát nyomban kétségessé teszi.

g) Az érintett cégeknél foglalkoztatott személyekre vonatkozó adatok

Az egészségbiztosításért és a nyugdíjfolyósításért felelős állami szervek megkeresése útján tisztázható, hogy pontosan hány bejelentett alkalmazottja volt az elkövetési időben a számlázási láncolatban részt vevő egyes gazdasági társaságoknak. Amennyiben ennek alapján az derül ki, hogy az adott szám a számlákon feltüntetett szolgáltatások elvégzéséhez képest aránytalanul alacsony, vagy hogy mindegyik érintett cégnél pontosan ugyanazok az alkalmazottak voltak bejelentve – ami igen gyakran előfordul –, akkor megkérdőjelezhető a valós tevékenységük is.

h) A tagok, a vezető tisztségviselők és a könyvelők közötti átfedés

Egyértelműen fiktív cégláncolatra utal az, ha a láncban szereplő egyes cégekben – amelyek egyúttal vevők és eladók is – ugyanazok a személyek töltenek (vagy korábban töltöttek be) tagi vagy vezető tisztségviselői pozíciót, mint ahogy a könyvelők személyének azonossága is erre utalhat. E körben különös figyelmet kell fordítani annak vizsgálatára, hogy esetükben nem csupán „strómanokról” van-e szó, akiknek a személyes körülményeinek feltárása így nélkülözhetetlen.

Anyagi jogi szempontból vizsgálандó körülmények

Anyagi jogi szempontból a költségvetési csalás tárgyában indult büntetőeljárások elbírálásánál a következő kérdésekkel kapcsolatban merül fel a jogalkalmazási problémák legnagyobb része:

- (1) A számlagyáros és a stróman felelőssége.
- (2) A tévedés lehetőségének kérdése.
- (3) A törvényi egység.
- (4) Az üzletszerűség.

A számlagyáros és a stróman felelőssége

A számlagyáros: bűnsegéd.

A költségvetési csalásnak a tettese az adott gazdasági társaság vezető tisztségviselője, akinek jogszabályon alapuló kötelezettsége áll fenn az általános forgalmi adó bevallására és megfizetésére. A költségvetési csalás alanya tettesként kizárólag az adózó lehet. Büntetőjogilag azt a természetes személyt lehet e bűncselekményért tettesként felelősségre vonni, akinek a kötelezettségét képezte (volna) az, hogy intézkedjék az adókötelezettség teljesítése tárgyában. A számlagyáros pedig, aki ezen bevallási kötelezettség jogellenes megsértéséhez az általa kiállított hamis számlákkal segítséget nyújt, bűnsegédként felelhet az elkövetett cselekményért.

A számlagyárok esetében, az a személy, aki a felhasználásra kerülő számlákat kibocsátja és azokat közvetlenül vagy közvetett módon (közvetítők útján) a felhasználók rendelkezésére bocsátja – tudva azt, hogy a számlák mögött a számlakibocsátó részéről valós teljesítés nincs és a számlabefogadó a számlákat az adófizetési kötelezettségének a csökkentésére fogja felhasználni – („számlagyáros”), a cselekményt bűnsegédként valószínűsíti meg, de az is bűnsegéd, aki számlát közvetlenül ugyan nem állít ki, de tudomásul veszi azt, hogy az általa képviselt társaság nevében arra jogosulatlan személy állít ki nem létező tevékenységről számlákat és az ehhez szükséges bélyegzőt, illetve egyéb okiratokat az illető személy rendelkezésére bocsátja. Aki a számlák kiállításához, illetve azok továbbításához a számlamegrendelés és számlakiállítás, továbbá a számla továbbítása és az ellenérték visszajuttatása révén szándékosan segítséget nyújt, a költségvetési csalásért ugyancsak bűnsegédként vonható felelősségre.⁵

A stróman: tettes vagy felmentés (tévedés esetén), ettől függően pedig *a tényleges irányító:* felbujtó vagy közvetett tettes.

Abban az esetben, hogy ha a társaság tényleges irányítója olyan személyt használ fel bejegyzett – és ezáltal bevallásra kötelezett – vezető tisztségviselőként a bűncselekmény elkövetéséhez, akinek a tu-

⁵ PKKB 5.B.80205/2005/455., Fővárosi Törvényszék 23.Bf.12187/2012/36.

data valamilyen mérhető szinten átfogja a vezető tisztségviselői tevékenységgel járó bevallási kötelezettséget, akkor ők felbujtóként és tettesként felelnek, amennyiben pedig olyan személyt használ fel, aki az arra való teljes alkalmatlansága folytán ezen kötelezettsége kapcsán tévedésben van, úgy a tényleges irányító közvetett tettesként felel az elkövetett cselekményért, míg a tévedésben lévő stróman felmentésének van helye.

A költségvetési csalást szoros értelemben vett, azaz közvetlen tettesként az követheti el, aki az adóhatóságnak bevallani köteles az adókötelezettség szempontjából jelentős tényeket (így tehát gondoskodni az adóbevallásnak az elkészítéséről és benyújtásáról). A Kúria korábban, felülvizsgálati eljárásban hozott több határozatában (BH 2010.114., BH 2010.319., BH 2013.200.) is rámutatott, hogy e bűncselekményt azonban más elkövetői minőségben, így közvetett tettesként, bűnsegédként olyan személy is elkövetheti, akinek nincs jogi kötelezettsége a tényekre vonatkozó nyilatkozattételre (azaz nem ügyvezető). Következtes az ítélkezési gyakorlat abban, hogy az ún. közvetett tetteség állapítható meg, ha az elkövető más, a tévedése miatt nem büntethető személyt (strómant) mint eszközt használ fel a bűncselekmény elkövetéséhez.⁶

A gazdasági társaság adóbevallásának benyújtására, az adófizetéssel kapcsolatos jognyilatkozatok megtételére az ügyvezető köteles. A bírói gyakorlat kimunkálta azt az esetet, amikor a gazdasági társaság ügyvezetését névleg egy ún. strómanra átruházzák, de a gazdasági társaságot ténylegesen a mögötte álló személy irányítja, aki így a bírói gyakorlatnak megfelelően a költségvetési csalásnak közvetett tettese lehet, mivel a cég tevékenységében semmilyen szerepet nem vállaló bejegyzett ügyvezető felhasználásával követi el a cselekményt. Abban az esetben azonban, amikor a bejegyzett ügyvezető – amellet, hogy mindenben egy másik személy kérésére és irányítása alapján jár el – a cég tevékenységéről tudomást szerez, és abban az üzleti tárgyalásokon való megjelenésével, okiratok aláírásával szerepet vállal annyira, hogy nem állítható, teljes tudatlanságban (tévedésben) lett volna a cég tevékenységét illetően, őt mint ügyvezetőt fogja terhelni a felelősség a cég adóbevallásának benyújtásáért, és azért, hogy az adóbevallás a valóságnak megfelelő adatokat tartalmazzon. Az, hogy ezt a köteleességét nem teljesíti, és nem ellenőrzi, hogy a cég tevékenységét az ő hozzájárulásával irányító személy ennek eleget tesz-e, nem mentesítheti őt a mint a cég ügyvezetőjét terhelő kötelezettségek alól.⁷

A tévedés lehetőségének kérdése

A ténybeli tévedés (azaz a könyvelő alkalma-

⁶ Fővárosi Törvényszék 25.B.406/2013/181., Fővárosi Ítélet tábla 5. Bf.11/2016/32.

⁷ Fővárosi Törvényszék 1.B.1373/2015/79., Fővárosi Ítélet tábla 1. Bf.127/2017/7.

zása): a BH 2003.397. kimondja, hogy a társaság vezető tisztségviselője az általános forgalmiadó-bevallásának elmulasztásával elkövetett adócsalásért könyvelő alkalmazása ellenére is felel, ha a könyvelőnek nem adja át az adóbevallás elkészítéséhez szükséges iratokat, és nem ellenőrzi, hogy a bevallás megtörtént-e.⁸

Nincs akadálya annak, hogy a gazdasági társaság vezető tisztségviselője akár eseti, akár állandó jelleggel megbízza, meghatalmazza egy alkalmazottat, hozzátartozót, könyvelőt vagy jogi képviselőt a társasággal kapcsolatos feladatok ellátásával, azonban ez nem eredményezi a felelősség átszállását, a továbbiakban is a vezető tisztségviselő felel azért, hogy a céggel kapcsolatos gazdasági események megfelelően könyvelve legyenek, a könyvviteli nyilvántartások rendben legyenek, illetőleg az adóbevallások benyújtásra kerüljenek. A feladatok átengedése esetén a vezető tisztségviselő köteles folyamatosan ellenőrizni a megbízott személy tevékenységét, és amennyiben problémákat észlel, azokra azonnal reagálnia kell. Hiába jogosult adott esetben a könyvelő az adóbevallások aláírására, lebélyegzésére és benyújtására, a társaság vezető tisztségviselőjének legalább a bevallási időszak lejártát követően ellenőriznie kell, hogy a könyvelés rendben van-e, az adóbevallások benyújtása megtörtént-e. Ez az ellenőrzés nem állhat meg annál a pontnál, hogy e körben szóban tájékoztatást kér és kap, mivel a cég tevékenysége kapcsán kizárólagos polgári és büntetőjogi felelősséggel tartozik, a vezető tisztségviselő – függetlenül végzettségétől, felkészülésétől – köteles megismerni az adóbevallások tartalmát. Ilyen körülmények között a gondatlanság megállapítására nem kerülhetett sor, a cselekmények szándékosak, figyelemmel arra, hogy a könyvelő igénybevétele – a bírói gyakorlat szerint – csak mint teljesítési segédként van mód.⁹

A társadalomra való veszélyességben (azaz az adójogi norma tartalmában) való tévedés: a Legfelsőbb Bíróságnak a Bfv.13/2009/5. számú ítélete kimondja, hogy a szakirodalomra, a jogtudomány kiemelkedő alakjainak a munkájára, vagy akár büntetőjogi tankönyvére (az azokban megjelent okfejtésekre) történő hivatkozás sem elegendő az ilyen jellegű tévedésnek a megállapításához, azt legfeljebb csak a jogalkalmazó szervek döntései, illetőleg téves jogi tájékoztatásai alapozhatják meg.¹⁰

A törvényi egység

A költségvetési csalás 2012. január 1. napján hatályba lépett tényállásának törvénybe iktatásával a

⁸ Lásd részletesen: MOLNÁR Gábor Miklós: *Az adócsalás a költségvetési csalásban*. HVG-ORAC Kft., Budapest, 2011., 154-157. oldal.

⁹ PKKB 6.B.80.033/2012/2., Fővárosi Törvényszék 31.Bf.8633/2012/55.

¹⁰ Lásd részletesen: Dr. FODOR Balázs Gábor: *Az ÁFA-csalások büntetőjogi megítélésének elméleti és gyakorlati kérdései*. In.: *A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata*. Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Budapest, 2017., 104–106. oldal.

jogalkotói akarat az volt, hogy valamennyi, költségvetést károsító magatartás – függetlenül attól, hogy azt különböző adó- és járuléknemekre követték-e el – törvényi egységet képezzen. A különböző költségvetésekben és eltérő adónemekben okozott vagyoni hátrány vonatkozásában is törvényi egység keletkezik. Törvényi egységet képeznek a Btk. 396. § (1) bekezdés a), b) és c) pontjába ütköző cselekmények és a magatartásokkal külön-külön okozott vagyoni hátrány összegzett mértékéhez igazodóan minősül a cselekmény a Btk. 396. § (2)–(5) bekezdése szerint. A Btk. 396. § (8) bekezdésében írtakra – amely a korlátlan enyhítés lehetősége szempontjából az okozott vagyoni hátrány vádemelés előtti megtérítését tekinti cezúrának – figyelemmel a költségvetési csalás esetén a vádemelés időpontja zárja le a bűncselekményegységet, így valamennyi, az addig eltelt időszakban megvalósult tényállásszerű cselekmények a törvényi egység körébe tartoznak (BH 2018.162., BH 2015.296., EBH 2019.B.6.), azonban törvényi egységet csak törvényi tényálláson belüli magatartás, azaz tettesi cselekmény teremt (BH 2015.178.).¹¹

Van ugyanakkor olyan ettől eltérő jogalkalmazói álláspont is, amely szerint a törvényi egységet nem a vádemelés, hanem az elsőfokú ítélet zárja le a költségvetési csalás esetében. Ennek indokaként a tartási kötelezettség elmulasztása bűncselekményével kapcsolatban kialakult gyakorlat hozható fel (101/2012. BK vélemény), mely szerint – ügyészi vádkiterjesztés esetén – a bíróságoknak nem csupán a vádiratban szereplő, hanem azt meghaladóan, az elsőfokú ítélet meghozatalának időpontjáig történt összes mulasztást el kell bírálania, azonban ez az álláspont a költségvetési csalás vonatkozásában – bár az elvi lehetőség fennáll – nem nyert elfogadást.¹²

Az üzletszerűség

A költségvetési csalás vonatkozásában az üzletszerűség megállapításának nem akadályozó tényezője az, hogy a bűncselekmény törvényi tényállásán belül értékelésre kerülő különböző elkövetési magatartások törvényi egységet alkotnak. Tény, hogy a költségvetési csalás tényállása ún. összefoglalt bűncselekmény. Olyan tör-

vényi egység, amely akár egymással össze nem függő cselekményeket olvaszt egyetlen bűncselekmény tényállásába. Ennélfogva nem kizárt a bűncselekményegységként értékelése az egyébként térben is időben is elkülönülten végrehajtott cselekményeknek. Az ilyen, önmagukban is bűncselekmény megállapítását eredményező – valódi anyagi halmazatszerű – rész-cselekmények alapját képezhetik a több ugyanolyan bűncselekmény megállapításának az üzletszerű elkövetés fogalmában (BH 2015.59.).

A Kúria a fent már hivatkozott BH 2015.59. számú határozatában kimondta tehát, hogy a költségvetési csalás vonatkozásában az üzletszerűség megállapításának nem lehet akadályozó tényezője az, hogy ha a bűncselekmény törvényi tényállásán belül értékelésre kerülő különböző elkövetési magatartások törvényi egységet alkotnak. E határozatában a Kúria elvi jelentőséggel kifejtette azt is (lásd 71. pont), hogy ha az adóelvonás az elkövető részéről ismétlődik, különösen, hogy ha az ismétlődés többszörös, akkor a rendszeres haszonszerzésre törekvés tetten érhető. Mind az adócsalás folytatólagosan elkövetett bűncselekményegységébe, mind pedig a törvényi egység különös eseteként szabályozott költségvetési csalásba önmagukban bűncselekményt képező és a törvényi egység konstrukció hiányában egyébként valóságos anyagi halmazatban álló bűncselekmények tartoznak. Az a körülmény, hogy a törvény rendelkezése folytán a több, egymással valódi anyagi halmazatban álló bűncselekményt egyrendbeli bűncselekményként kell értékelni, nem vezet oda, hogy a mesterségesen kialakított egyrendbeli bűncselekményre figyelemmel a – rendszerint több bűncselekmény elkövetését igénylő – üzletszerűség megállapítására nem kerülhet sor (lásd 73. pont). Az üzletszerű elkövetésnek nem feltétele továbbá az sem, hogy a bűnözés legyen az elkövető egyetlen keresetforrása, elegendő, hogy ha a bűncselekményből származó vagyonnal rendszeresen kiegészíti a jövedelmét.¹³

Nyilvánvalóan a felsoroltakon kívül is számos bizonyítási, illetve jogalkalmazói probléma merülhet fel egy költségvetési csalás tárgyában indult büntetőügy elbírálása során, azonban tanulmányomban igyekeztem bemutatni a leggyakrabban előforduló ilyen jellegű dilemmákat.

¹¹ Fővárosi Törvényszék 25.B.614/2017/82., Fővárosi Ítélet tábla 3. Bf.100/2019/18.

¹² Dr. SCHMIDT Péter: *A költségvetési csalás jelenlegi minősítési, elhatárolási kérdései és bírói gyakorlata*. <https://ujbtk.hu/dr-schmidt-peter-a-koltsegvetesi-csalas-jelenlegi-minositesi-elhatarolasi-kerdesei-es-biroi-gyakorlata>

¹³ Fővárosi Törvényszék 25.B.1249/2015/118., Fővárosi Ítélet tábla 4. Bf.194/2018/6.