

XVI. A KÖLTSEGVETÉSI CSALÁS

JACSÓ JUDIT

- XVI.1. Szabályozástörténet
 - XVI.1.1. Az első világháborút követő időszak
 - XVI.1.2. A második világháborút követő időszak
 - XVI.1.3. Az 1978. évi Btk. szabályozása
 - XVI.1.4. A pénzügyi büntetőjog 2011. évi reformja
- XVI.2. A hatályos szabályozás bemutatása
 - XVI.2.1. A költségvetés büntetőjogi védelmének koncepciója a hatályos büntetőkódexben
 - XVI.2.2. A költségvetési csalás tényállásának jellemzése
- XVI.3. A hatályos szabályozás elemzése és értékelése
 - XVI.3.1. Jogpolitikai koncepció
 - XVI.3.2. Az Alaptörvénnyel való összhang
 - XVI.3.3. Egyes kiemelt jogalkalmazási kérdések
 - XVI.3.3.1. Halmazati kérdések
 - XVI.3.3.2. A költségvetési csalás egységet teremtő jellege
 - XVI.3.3.3. Az üzletszerűség és a folytatólágosság problematikája a költségvetési csalás kapcsán
 - XVI.3.4. A hatályos szabályozás pozitívumai és negatívumai
- XVI.4. De lege ferenda javaslatok
 - XVI.4.1. A büntetés mellőzése
 - XVI.4.2. A költségvetés fogalma
- XVI.5. Felhasznált irodalom

XVI.1. SZABÁLYOZÁSTÖRTÉNET

A költségvetés bevételi és kiadási oldalának egységes büntetőjogi védelme hazánkban nem tekint régi múltra vissza. A költségvetési csalás törvényi tényállását a 2011. évi LXIII. törvény¹ iktatta a III. Büntetőkódexbe.² A 2012. január 1. napján hatály-

¹ 2011. évi LXIII. törvény a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról (a továbbiakban: 2011. évi Btk.-módosítás).

² 1978. évi IV. törvény a Büntető Törvénykönyvről (a továbbiakban: 1978. évi Btk.) 310. §

ba lépett, pénzügyi büntetőjogot érintő módosításokkal a jogalkotónak az volt a deklarált célja, hogy a költségvetésnek minden eddiginél nagyobb védelmet biztosítson.³ Az új szabályozási koncepciót a IV. Büntetőkódex is fenntartotta.⁴ A 2011. évi Btk.-módosítás óta eltelt rövid idő nem tette lehetővé, hogy a jogalkalmazás során felmerülő esetleges problémákra a jogalkotó az új kódexben reagálni tudjon. Így tehát a költségvetési csalás törvényi tényállásának szabályozástörténetét néhány mondatban össze lehetne foglalni. Nem hagyható azonban figyelmen kívül, hogy a jogalkotó e bűncselekményben több, a költségvetést – annak bevételi vagy kiadási oldalát, valamely alrendszerét, a társadalombiztosítási pénzügyi alapjait – károsító magatartást rendelt büntetni, amelyek korábban külön-külön törvényi tényállásban voltak szabályozva.⁵ A területi korlátok okán e rövid visszapillantás során leginkább a költségvetés bevételi oldalának büntetőjogi védelmét ellátni hivatott bűncselekményre, az adócsalásra fókuszálunk.

Amióta az állam a befolyt adókból fedezi az állami feladatokkal együtt járó kiadásokat, próbálják azt az adó fizetésére kötelezett személyek elkerülni. Szinte közhelynek számít, hogy amióta létezik adó, azóta létezik adócsalás is. A szabályozás és a kilátásba helyezett jogkövetkezmény jellege azonban koronként változott. Az első magyar büntető törvénykönyv⁶, a Csemegi-kódex még nem szabályozta ezt a magatartást. Hazánkban a pénzügyi büntetőjog kialakulásának kezdeti fázisában az adózással összefüggő kötelezettségek megszegése kihágásként került értékelésre.⁷ Az adócsalás büntetőjogi értékelése a XX. század elején jelent meg hazánkban. A kor neves büntetőjogásza, *Angyal Pál* a jogalkotási tapasztalatokra és a szabályozás hiányosságaira tekintettel 1930-ban megjelent kézikönyvében nem jósolt hosszú jövőt az adócsalás fogalmának.⁸ Ennek ellenére az adócsalás büntetőjogi tényállása szép kort élt meg: közel száz évig – 1920-tól 2012-ig – volt a büntetőjogunk része, ez időszak alatt azonban számos módosításon ment keresztül. Az azonban változatlan maradt, hogy mindvégig az államkassza bevételi oldalának büntetőjogi védelmét hivatott ellátni.

³ A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról szóló 2011. évi LXIII. törvény (a továbbiakban: a 2011. évi Btk.-módosítás) indokolása, Általános indokolás, 1. o.

⁴ 2012. évi C. törvény a Büntető Törvénykönyvről (a továbbiakban: Btk.) 396. §

⁵ Lásd B.2. A költségvetési csalás tényállásának jellemzése.

⁶ 1878. évi V. törvény a magyar büntetőtörvénykönyv a büntettekről és vétségekről.

⁷ Lásd például a közadók kezeléséről szóló 1883. évi XLIV. törvényt (III. fejezet: Az adótörvények és szabályok elleni kihágások büntetéséről), amely kihágásként szabályozta e cselekményeket. Az adócsalás szabályozásának történeti áttekintéséről lásd TÓTH (2000) 390. o.; MOLNÁR (2011) 24–43. o.; JÁVORSZKI (2005) 88–93. o.; KELEMEN (2015) 76–88. o.

⁸ Ennek legfőbb oka az volt, hogy az akkori adócsalás-fogalom még nem vonta szabályozási körébe az összes adónemet (például a fogyasztási adók nem tartoztak alá, de az egyenes adók igen, pedig az előbbi a társadalom is súlyos visszaélésnek tartotta, ellenben a közvetlen adók továbbra is az enyhébb megítélésű jövedéki kihágás fogalma alá tartoztak). ANGYAL (1930) 33., 43. o.

XVI.1.1. AZ ELSŐ VILÁGHÁBORÚT KÖVETŐ IDŐSZAK

Az adócsalás büntetőjogi üldözését hazánkban az államkincstár megkárosítására irányuló büntettekéről és vétségekről (*adócsalásról*) szóló 1920. évi XXXII. törvény-cikk (a továbbiakban: Acs.) vezette be. Erre a lépésre az első világháborút követően, hazánk válságból való kilábalásának egyik eszközeként került sor. Angyal Pál e deliktum jogi természetét vizsgálva találóan jegyezte meg, hogy az adócsalás büntetőjogi fogalma hazánkban egy „inflációs termék” volt. Az első világháborút követő inflációs idők után szükséges volt ugyanis a korábban pénzügyi kihágásként szabályozott cselekmények közül a súlyosabbakat kiemelni és a büntetőjog körébe vonni az államháztartás egyensúlyának megteremtése érdekében.⁹

Az Acs. meghatározása szerint azon cselekmény minősült adócsalásnak (büntetnek vagy vétségnek), amelyet adóról vagy egyéb köztartozásról rendelkező törvény kifejezetten adócsalásnak nyilvánított.¹⁰ Így tehát a definíció eleget tett a nullum crimen sine lege alapelvnek. A büntetendő magatartások tartalmára nézve azonban az Acs. nem állított fel kritériumokat, a büntetőjogi törvényi tényállás az adótörvények által került kitöltésre. Keretjellegű szabályozási technikával került tehát az adócsalás a büntetőjogunkba.¹¹ Közös tartalmi elem volt viszont, hogy valamennyi cselekménynek az államkincstár megkárosítására kellett irányulnia.¹² A törvényalkotó az adójogszabályok szerteágazó jellegében látta a valamennyi adónemre egyaránt vonatkozó tényállás törvénybe iktatásának akadályát.

Érdeemes megvizsgálni, hogy az első büntetőjogi szabályozás milyen kritériumok alapján tett különbséget az adócsalás büntette és a vétsége között. A bűnismétlés ténye, a speciális elkövetői kör (közhivatalnok általi hivatali körében történő elkövetés), valamint az üzletszerű elkövetés eseteiben az adócsalás büntette, míg az ezen kívül eső esetekben az adócsalás vétsége valósult meg.¹³ Láthatjuk tehát, hogy – ellentétben a későbbi szabályozással – az adócsalás legkorábbi büntetőjogi definíciójában az államkincstárnak okozott „károsodás” mértéke még nem vont maga után súlyosabb megítélést, vagy úgyis fogalmazhatunk, hogy annak mértékére tekintet nélkül az államnak bevételkiesést okozó cselekmények büntetőjogi következményekkel jártak. Fontos utalnunk azonban arra, hogy a Csemegi-kódex szubszidiárius jelleggel volt alkalmazható. Ha az Acs. nem tartalmazott eltérő szabályozást, az 1878. évi V. törvénycikk rendelkezései vonatkoztak az adócsalásra is.¹⁴

Az államkasszájának bevételkiesést okozó cselekmények azonban ebben az időszakban sem korlátozódtak az adócsalásra; alapvetően három részre tagolódtak. A jövedéki kihágások mellett külön szabályok vonatkoztak a vámjövedéki kihágásokra¹⁵, az adócsalásra pedig az Acs. és a Csemegi-kódex rendelkezései voltak irányadók.¹⁶

⁹ ANGYAL (1930) 42–44. o.

¹⁰ Acs. 1. §

¹¹ ANGYAL (1930) 50. o.

¹² ANGYAL (1930) 52. o.

¹³ Acs. 4. §

¹⁴ Acs. 13. §

¹⁵ 1924. évi XIX. törvénycikk a vámjog szabályozásáról.

¹⁶ Vö. MOLNÁR (2011) 30. o.

A legenyhébb cselekményeknek minősülő közigazgatás-ellenességet megtestesítő szabályellenességektől kiindulva, a jövedéki kihágásokon keresztül juthatunk el a leg-súlyosabb megítélés alá tartozó adócsaláshoz.¹⁷

XVI.1.2. A MÁSODIK VILÁGHÁBORÚT KÖVETŐ IDŐSZAK

A második világháborút követő időszakban kezdett meghonosodni hazánkban a pénzügyi büntetőjog – legalábbis az államkassza bevételi oldalának védelmét szolgáló rendelkezések tekintetében – egységes szemléletét követő szabályozási modell. A bűncselekmények súly szerinti felosztásában a dichotóm rendszert bevezető, *a büntetőtörvénykönyv általános részéről szóló 1950. évi II. törvény (Bt.)* rendelkezései alkalmazandóak voltak az *1950. évi 47. törvényerejű rendeletben* szabályozott pénzügyi bűncselekményekre is, amelynek két kategóriája volt: a *pénzügyi büntettek* és a *pénzügyi kihágások*. Az elhatárolás egyrészt a bűnösség (a gondatlanság alakzat pénzügyi kihágásnak minősült), másrészt az értékhatár alapján történt. Fontos megjegyezni, hogy a pénzügyi bűncselekmények tekintetében az *1950. évi 47. tvr.* vezette be a bagatellhatárhoz kötött szabályozást, ötezer forint alatt ugyanis pénzügyi kihágásnak minősült a cselekmény.

Az egységes szabályozási koncepció bevezetése ellenére a jövedéki termékekre még mindig különálló szabályok vonatkoztak.¹⁸ Ezen változtatott *az adócsalás büntetéről és a pénzügyi szabálysértésekre vonatkozó rendelkezések módosításáról szóló 1959. évi 18. törvényerejű rendelet*, amely már valamennyi adónem szempontjából egységesen határozta meg *az adócsalás büntettének* minősülő magatartásokat. Fontos azonban hangsúlyozni, hogy csak olyan magatartásokat rendelt adócsalásként büntetni, amelyek valamennyi adónem tekintetében megvalósulhattak. Ezzel a megoldással már nem volt szükség az egyes adónemeket külön felsorolni.¹⁹ Továbbá a bűncselekmény az illettekre is elkövethetővé vált. Az adócsalás büntettének egyetlen minősített esete az öt éven belüli ismételt elkövetés volt. Az 1959. évi módosítás is fenntartotta az ötezer forintos bagatellhatárt, amennyiben az államnak okozott kár ezt az összeget nem haladta meg, pénzügyi szabálysértés valósult meg. Fontos utalnunk arra, hogy a szabálysértési jog kialakulásával párhuzamosan bevezetésre került a *pénzügyi szabálysértés* fogalma is.²⁰

Az 1959. évi tvr. rendelkezéseit vette át II. Büntetőkódex is (*1961. évi V. törvény*).²¹ Fontos változás, hogy ezzel a jogalkotói lépéssel megszűnt az adócsalás különálló szabályozása. A törvényi tényállás a büntetőkódex rendszerébe, a pénzügyi büntettekről szóló fejezetbe került. A szabályozás az adócsalásnak három alapesetét különböztet-

¹⁷ ANGYAL (1930) 31. o.

¹⁸ MOLNÁR (2011) 32. o.

¹⁹ 1959. évi 18. tvr. indokolása az adócsalás büntetéről és a pénzügyi szabálysértésre vonatkozó rendelkezések módosításáról.

²⁰ Az 1953. évi 16. tvr. bevezető részében a jogalkotó kilátásba helyezte a kihágás intézményének megszüntetését; az 1955. évi 17. tvr. pedig azt felszámolta. Lásd JACSÓ – SÁNTHA (2012) 23–29. o.

²¹ 1961. évi V. törvény Magyar Népköztársaság Büntető Törvénykönyvéről.

te meg. A „klasszikus” adócsalás mellett [adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tény (adat) hatóság előtti valótlan előadása (aktív) vagy elhallgatása (passzív), és ezzel vagy más megtévesztő magatartással adóbevétel csökkenése] – az 1959. évi tvr. megoldásához hasonlóan – az adómentesség, adóbevétel hatóság megtévesztésével történő igénybevétele és a jövedéki visszaélés is büntetendő volt.²²

XVI.1.3. AZ 1978. ÉVI BTK. SZABÁLYOZÁSA

Az 1978. évi Btk. gazdasági bűncselekményekről szóló fejezetét a rendszerváltozást követően számos módosítás érintette, amelyet a piacgazdaságra való átállás, valamint a nemzetközi kötelezettségvállalásoknak való megfelelés tett szükségessé. Ezek közül a teljesség igénye nélkül csak a legfontosabb változásokat emeljük ki. Az 1993. évi Btk.-módosítás²³ átfogó változást hozott a gazdasági bűncselekmény szabályozásában. Az egyik leglényegesebb változás, hogy büntetendővé vált a már megállapított adó meg nem fizetése céljából történő megtévesztő magatartás, ha ezzel az adós a behajtást jelentősen késleltette vagy megakadályozta. A korábbi időszakban jelentkező tendencia tovább folytatódott, hiszen újabb elkövetési tárgyakat vont a jogalkotó a tényállás hatálya alá, amelyek szükségszerűek voltak az új járulékok (a társadalombiztosítás, egészségbiztosítási és nyugdíjjárulék) bevezetésével. Másik fontos változás, hogy a jövedéki visszaélés kikerült a tényállásból, azt a Btk. önállóan szabályozta. Az 1993. évi Btk.-módosítás indokolásában található megállapítás szerint az új elkövetési tárgyak vonatkozásában is fenn kívánta tartani a jogalkotó a már kialakult gyakorlatot, amely szerint az adócsalás adónemenként külön-külön bűncselekményt valósít meg, így a járulékok tekintetében is az adó és a járulékok egyidejű be nem fizetése halmazatot valósított meg. Utalnunk kell rá, hogy ezt a gyakorlatot a 2011. évi Btk.-módosítás gyökeresen megváltoztatta. A költségvetés kiadási oldala kapcsán kiemelendő, hogy a 1993. évi Btk.-módosítással hazánkban büntetendővé vált a jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, amely a gazdasági bűncselekmények közé került beiktatásra, és ezzel annak alkalmazási területét is a gazdálkodás körére szűkítette le.²⁴

Az adócsalás szabályozását érintette az 1997. évi LXXIII. és az 1999. évi CXX. törvény is. Fontos változást vezetett be a 2005. évi Btk.-módosítás²⁵, amely a „feke-temunka” elleni hatékonyabb fellépés érdekében szigorúbb szabályozást vezetett be; hiszen a Btk.-ba iktatta – az adócsaláshoz képest speciális tényállásként – a „munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalást”. Ezt a módosítást azért érdemes kiemelnünk, mert ezáltal lehetővé vált, hogy a munkáltató általi munkaszerződés nélkül vagy színlelt szerződéssel foglalkoztatottak után be nem fizetett adók és egyéb

²² 1961. évi Btk. 248. §

²³ 1993. évi XVII. törvény a büntető jogszabályok módosításáról.

²⁴ 1978. évi Btk. 288. §. Lásd bővebben e bűncselekmény szabályozástörténetéről: KELEMEN (2015) 76–88. o.

²⁵ 2005. évi XCI. törvény a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és más törvények módosításáról (a továbbiakban: 2005. évi Btk.-módosítás).

járadékok az adóbevétel-csökkenés meghatározásakor összeadódjanak. Így a törvényi egység létesítésével a halmazati szabályoknál súlyosabb büntetés kiszabása is lehetővé vált.²⁶ Ez a megoldás eltért az adócsalás esetében alkalmazott bírói gyakorlattól, amely szerint a cselekmény annyi rendbeli, ahány adó- vagy járuléknemre elköveték.²⁷ Nem tekinthetjük tehát előzmények nélkülinek a magyar büntetőjogban a 2011. évi Btk.-módosítással bevezetett egységes szabályozási koncepciót.

Az adónemek szerint alakuló rendbeliség abban az esetben is igaz volt, ha az elkövető több gazdasági társaság tekintetében mulasztotta el az adófizetési kötelezettségét. Bár meg kell jegyeznünk, hogy ezen alaptétel ellenére az egység-halmazati kérdéskörben ellentmondásosság jellemezte a bírói gyakorlatot. Leginkább az adócsalás és a csalás elhatárolása, a felmerülő halmazati kérdések jelentettek problémát. A 2011. évi reformot megelőzően e tárgyban a Legfelsőbb Bíróság egy jogegységi határozatot fogadott el. Az 1/2006. sz. Büntető jogegységi határozat három esetkört különböztetett meg.

- *Csalás bűncselekményét* valósítja meg az, aki *adóalanyiság nélkül, vagy adóalanyként, de valóságos gazdasági tevékenység nélkül kiállított bizonylatok alapján igényel vissza általános forgalmi adót*. A jogi minősítést meghatározó kár a visszaigényelt és visszautalt, illetőleg egyéb módon elszámolt általános forgalmi adó összege.
- Az *adócsalás büntetettét* követi el az általános forgalmi adó alanya, ha – akár az általa felszámított fizetendő adóra nézve, akár más adóalany által előzetesen felszámított levonható adó összegének a feltüntetése körében – *fiktív bizonylatok alapján valóltan adatokat közöl az adóhatósággal, amennyiben cselekményének az eredménye a törvényes mértékű adófizetési kötelezettség keretei között marad*. A jogi minősítés alapjául szolgáló elkövetési érték az adócsökkentés összege.
- Abban az esetben, ha az adóalany fiktív bizonylatok felhasználásával történő adóelszámolása a törvény szabályai szerint *fizetendő általános forgalmi adó összegének csökkentésén túlmenően jogszerűtlen adó-visszatérítési igényt is eredményez* – függetlenül a visszatérítés módjától –, az elkövető terhére az előző pont szerint megállapítandó *adócsalás bűncselekményével valóságos alaki halmazatban* a visszaigényelt adó összegére mint *kárra megvalósult csalás bűncselekményét* is meg kell állapítani.²⁸

²⁶ 2005. évi Btk.-módosítás miniszteri indokolása, Általános indokolás. GULA (2006) 370. o.

²⁷ TóTH (2007) 479. o. E gyakorlattal szemben foglalt állást *Molnár Gábor Miklós*, és a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás körében alkalmazandó szabály általánossá tétele mellett érvelt. Javaslata szerint az adócsalás attól függően minősülhetne egy-egy rendbeli bűncselekménynek, hogy azt a központi vagy a helyi adók vonatkozásában követték-e el. Így a sértettek számához és az adóbevallási időszakhoz kötődne a rendbeliség kérdése, amely által szükségtelenné válna a két bűncselekmény különálló szabályozása. Vö. MOLNÁR (2011) 161–162. o.

²⁸ Kiemelések a szerző által.

XVI.1.4. A PÉNZÜGYI BÜNTETŐJOG 2011. ÉVI REFORMJA

Hazánkban 2012. január 1-jétől a *költségvetés komplex védelmét* célul tűző új koncepció került bevezetésre, ezzel párhuzamosan kikerült a magyar büntetőjogi terminológiából az „adócsalás” fogalma. A költségvetési csalással²⁹ párhuzamosan került beiktatásra a Btk.-ba a *visszaélés társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással*³⁰, valamint a *költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása*³¹. A 2012. évi Btk. átvette az 1978. évi Btk. vonatkozó rendelkezéseit. Így a költségvetési csalás hatályos szabályozását valójában a harmadik büntetőkódex örökségének tekinthetjük. A jövedéki orgazdaság különálló szabályozása is megszűnt, e cselekmények ma a vagyon elleni bűncselekmények között szabályozott orgazdaság tényállása alá tartoznak.

XVI.2. A HATÁLYOS SZABÁLYOZÁS BEMUTATÁSA

XVI.2.1. A KÖLTSÉGVETÉS BÜNTETŐJOGI VÉDELMÉNEK KONCEPCIÓJA
A HATÁLYOS BÜNTETŐKÓDEXBEN

A költségvetési csalás törvényi tényállásában a 2013. július 1. napján hatályba lépett Btk. lényegi változást nem hozott. Rendszertani szempontból azonban mégis jelentős újítást vezetett be, hiszen a költségvetést megkárosító bűncselekmények immár önálló fejezetben kerültek szabályozásra. Ez a jogalkotói döntés jól illeszkedett a büntetőjogi kodifikáció általános koncepciójába. A jogalkotó a III. Büntetőkódex Különös Részeinek fejezeti felosztását „idejétmúlnak” tekintette, így szükségessé vált egy új törvényszerkesztési megoldás alkalmazása. Az új felosztás az Alaptörvényben megfogalmazott alapvető értékeket szem előtt tartva hangsúlyosabban juttatja kifejezésre a kiemelt védett jogi tárgyakat.³² A különböző fejezetek alá tartozó bűncselekmények a védett jogtárgy alapján szorosabb kapcsolatot alkotnak, ezért indokolt ezeket egy fejezeten belül szabályozni. A tagoltabb különös rész bevezetése által a különös részi fejezetek száma megháromszorozódott.

A költségvetést károsító bűncselekmények fejezete (XXXIX.) a pénz- és bélyegforgalom elleni bűncselekményeket (XXXVIII.) követően, a pénzmosásról szóló fejezet (XL.) előtt kapott helyet. A törvény a költségvetést károsító bűncselekmények fejezeten belül helyezte el a *költségvetési csalás*³³ mellett a *társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés*³⁴, a *költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása*³⁵, valamint a *jövedékkel*

²⁹ 1978. évi Btk. 310. §

³⁰ 1978. évi Btk. 309. §

³¹ 1978. évi Btk. 310/A. §

³² 2012. évi C. törvény indokolása a Büntető Törvénykönyvről (a továbbiakban: Btk. indokolása), Általános indokolás.

³³ 2012. évi Btk. 396. §

³⁴ 2012. évi Btk. 395. §

³⁵ 2012. évi Btk. 397. §

*visszaélés*³⁶ deliktumok törvényi tényállását. Egyértelművé vált ezáltal, hogy a költségvetési csalás nem sorolható a szűkebb értelemben vett gazdasági bűncselekmények³⁷ csoportjába. Az önálló fejezetbe rendezéssel a jogalkotó figyelembe vette azt a körülményt, hogy ezek a bűncselekmények gyakran, de mégsem kizárólagosan valósulhatnak meg a gazdasági élet szereplői által, gazdasági tevékenységgel összefüggésben.³⁸ Sokkal inkább tekinthetjük a költségvetési csalást és a hozzá kapcsolódó deliktumokat a tágabb értelemben vett gazdasági bűncselekmények körébe sorolandó *pénzügyi büntetőjog* egyik meghatározó tényállásának.³⁹ A fejezetek elrendezésével is kifejeződik a bűncselekmények absztrakt társadalomra veszélyessége. E szempontot figyelembe véve megállapítható, hogy a gazdasági érdekek védelmét megelőzi az állami költségvetés büntetőjogi védelme.

További érdemi változást a 2012. évi Btk. nem eredményezett, azt azonban meg kell jegyeznünk, hogy a költségvetési csalás új elkövetési magatartásaként bevezetésre került a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség, vagy a költségvetésből származó pénzeszköz vonatkozásában „*a valótlan tartalmú nyilatkozat tétele*”. A jogalkotó ezzel a megfogalmazással kívánta egyértelművé tenni, hogy az adóbevallás vagy beszámolási kötelezettség elektronikus formában történő teljesítése során tanúsított megtévesztő magatartás is a tényállás hatálya alá tartozik.⁴⁰ A *visszaélés társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással*⁴¹ elnevezésben történt ezen kívül egy apró változtatás (társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés), továbbá a *vagyonhiány* költségvetési csalásra vonatkozó fogalma nem különállóan, az értelmező rendelkezések között, hanem magában a törvényi tényállásában kapott helyet.⁴²

³⁶ 2012. évi Btk. 398. §

³⁷ Ezen érthetjük a 2012. évi Btk. XLI. fejezetében szabályozott, a gazdálkodás rendjét sértő bűncselekményeket.

³⁸ Tóth (2014) 507. o.

³⁹ E terminológia használatával kapcsolatosan utalhatunk az új szabályozást bevezető 2011. évi Btk.-módosítás címére is. A költségvetési csalást a Kúria is a *pénzügyi érdekeket sértő bűncselekmények* csoportjába sorolja. (Lásd a Kúria az üzletszerűség szempontjából hasonló bűncselekményeket kategorizáló 39. sz. büntető kollégiumi véleményét.) Az 1978. évi Btk.-ban még a gazdasági bűncselekmények fejezetén belül különálló címként voltak szabályozva a pénzügyi bűncselekmények. A hatályos Btk.-ban ilyen fejezetcímet már nem találunk, hiszen a jogalkotó a közvetlen jogi tárgyak alapján rendezte egy fejezet alá az összetartozó bűncselekményeket. Megjegyzendő továbbá, a szabálysértési törvény (2012. évi II. törvény a szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartási rendszerről – a továbbiakban: Szabs. tv.) XXV. fejezete szabályozza „A pénzügyi és kereskedelmi szabálysértéseket”. A szabálysértési jogban használatos „pénzügyi szabálysértések” terminológián azonban csak a „vámszabálysértés” (209. §), a „vámszabálysértés elkövetőjének segítése” (210. §), és a „vámorgazdaság” (211. §) értendő. Fontos különbség, hogy a pénzügyi szabálysértések csak a váموkat fogják át. A vámszabálysértés büntetni rendeli a nem közösségi áruk tekintetében a százezer forintot meg nem haladó vagyoni hátrány okozásával járó meghatározott cselekményeket (így például a valótlan nyilatkozattételt), valamint a vagyoni hátrány összegére tekintet nélkül a gondatlan elkövetést. Az ezt meghaladó vagyoni hátrány okozása esetén bűncselekmény valósul meg. 2015-től az érték-egybefoglalás jogintézménye is alkalmazandó. A bűncselekmény megállapítása kizárja a szabálysértés miatti felelősségre vonást [Szabs. tv. 2. § (4) bek.], ellenben az adók tekintetében alkalmazott adójogi szankciók tekintetében ilyen szabály nincs.

⁴⁰ Lásd 2012. évi Btk. indokolása, a 396. §-hoz fűzött indokolás.

⁴¹ 2012. évi Btk. 395. §

⁴² 2012. évi Btk. 396. § b) pontja

Az alábbiakban a *költségvetési csalás és az azzal párhuzamosan beiktatott tényállások összehasonlító elemzését* végezzük el a 2011. évi reform előtti szabályozással összevetve.

A *társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés* kapcsán kiemelendő, hogy a büntetőjogi felelősségre vonás határa kiszélesedett, hiszen azt a jogalkotó az adott államháztartási alrendszernek okozott ötvenezer forintot meghaladó kárhoz köti, a korábbi szabályozás – az adócsalás törvényi tényállásán keresztül – ezeket az eseteket százezer forinttól rendelte büntetni.

A *költségvetési csalás*nál – a vagyon elleni bűncselekményekhez hasonlóan – minősített esetként került szabályozásra a *bűnszövetségben és az üzletszerűen történő elkövetés*. Ezzel a jogalkotó figyelembe vette e bűncselekmény elkövetésében történt minőségi változást. Fontos továbbá hangsúlyozni, hogy az adócsalás esetében a maximális büntetési tételkeret korábban kettőtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés volt, ezzel szemben a költségvetési csalás legsúlyosabb esetére öttől tíz évig terjedő büntetési tétel vonatkozik. Ezek a módosítások egyértelműen a szigorítás irányába mutatnak.

A *költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása* deliktumban meghatározott cselekmény 2012. január 1. előtt kizárólag az Európai Közösségek költségvetése vonatkozásában volt büntetendő.⁴³ E bűncselekmény hatálya immár a költségvetési csalás valamennyi esetére, és ezáltal valamennyi költségvetésre kiterjed. A „vezetői felelősség” – az EK pénzügyi érdekeinek megsértése büntetetté⁴⁴ törvénybe iktatásával – a 2001. évi Btk.-módosítás⁴⁵ által került be a magyar büntetőjogba. A cselekmény kriminalizálására az *EK pénzügyi érdekeinek védelméről szóló 1995. évi egyezménynek*⁴⁶ való megfelelés érdekében került sor. A deliktum a gazdasági bűncselekmények fejezetén belül, azonban sajátos megoldásként a fejezet végén, a IV. cím vegyes rendelkezései között kapott helyet. E büntetőnorma kezdetben nehezen volt a magyar büntetőjogi dogmatikába illeszthető, a gyakorlatban is ritkán került alkalmazásra. A normaszöveg kapcsán értelmezési problémák merültek fel, amelyek a magyar igazságszolgáltatás és a többi tagállam, illetve az Európai Bizottság kapcsolatában nem egyszer vezettek feszültségekhez. Az új tényállással a jogalkotó ezeket az értelmezési problémákat igyekezett kiküszöbölni.⁴⁷ A jogalkotó további célja az új szabályozással, hogy megteremtse az összhangot az Európai Unió költségvetése és a magyar költségvetés büntetőjogi védelme között azáltal, hogy azonos védelmi szintet vezetett be. A magyar költségvetés ellen irányuló cselekmények ugyanis a 2011. évi Btk.-módosítás előtt enyhébb megítélésűek voltak. Megszűnt viszont az új szabályozásban a vezetői felelősség gondatlan alakzata, azzal

⁴³ Lásd KLENANC (2015) 462–466. o.

⁴⁴ 1978. évi Btk. 314. § (a 2011. évi módosítást megelőzően). Az EU-csalás témaköréről lásd FARKAS (2008) 454–456. o.; UDVARHELYI (2014) 171–172. o.

⁴⁵ 2001. évi CXXI. törvény a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény módosításáról.

⁴⁶ Az Európai Unióról szóló szerződés K.3. cikke alapján, az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezmény, HL C 316., 1995. 11. 27. (a továbbiakban: PÉV-egyezmény).

⁴⁷ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, Általános indokolás.

az indokkal, hogy ez a magyar büntetőjog dogmatikai rendszerével nem volt összeegyeztethető, és azt a joggyakorlat sem tudta megteremteni.⁴⁸

A *jövedékkel visszaélés elősegítése* sui generis deliktumot a 2001. évi LIX. tv.⁴⁹ kriminalizálta. Az előkészületi magatartások büntetendővé tételével a jogalkotó a büntetőjogi felelősségre vonást előbbre hozta. A deliktumot a 2012. évi Btk. is átvette, és rendszertani szempontból – az azonos jogi tárgyra tekintettel – a költségvetést károsító bűncselekmények között helyezte el.

XVI.2.2. A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS TÉNYÁLLÁSÁNAK JELLEMZÉSE

Ezen alponton belül a költségvetési csalás részletes dogmatikai elemzése⁵⁰ helyett a törvényi tényállás néhány jellemzőjét emeljük ki, továbbá megvizsgáljuk, hogy az 1978. évi Btk.-ban még külön-külön deliktumban szabályozott bűncselekményekhez képest milyen változást eredményezett a releváns cselekmények egységes tényállásba foglalása. *Tóth Mihály*⁵¹ a költségvetési csalást joggal nevezi „gyűjtő-tényállásnak”. Jól szemlélteti e megfogalmazás a tényállás alapvető jellemzőjét, hiszen általa különböző tényállások, amelyek korábban a Btk.-nak nem ugyanazon fejezetében voltak szabályozva, kerültek egy elnevezés alatt összevonásra.

1978. évi Btk. XVII. Fejezet: A gazdasági bűncselekmények	2012. évi Btk. XXXIX. fejezet: A költségvetést károsító bűncselekmények
I. cím Gazdálkodási köteleességeket és a gazdálkodás rendjét sértő bűncselekmények	
1) Jogosulatlan gazdasági előny megszerzése	
III. cím Pénzügyi bűncselekmények	
2) Adócsalás	
3) Munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás	
4) Visszaélés jövedékkel	Költségvetési csalás
5) Csempészet	
IV. címben a Vegyes rendelkezések	
6) Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése	
XXIII. Fejezet Vagyon elleni bűncselekmények	
7) Áfára elkövetett csalás és a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével jár	

⁴⁸ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, 3. §

⁴⁹ 2001. évi LIX. törvény a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény módosításáról.

⁵⁰ Lásd a téma kommentár- és tankönyvirodalmából MOLNÁR (2015) 1498–1597. o.; MOLNÁR (2014) 738–751. o.; TÓTH (2014) 506–515. o.; GULA (2013) 603–612. o.; KARSAI (2013a) 832–837. o.; MISKOLCI (2013) 9–40. o.; KARSAI (2013b) 253–260. o.; MOLNÁR (2011) 278–308. o.; továbbá JACSÓ (2014b) 98–109. o.; JACSÓ (2015b) 187–224. o.

⁵¹ TÓTH (2014) 506. o.

A jogalkotó nem titkoltan a tényállási elemek „absztrakt” megfogalmazása által érte el a bűncselekmények összevonását.⁵² A jogalkotó a tévedésbe ejtést, a tévedésben tartást és a valós tény elhallgatását olyan tipikus és „kellően absztrakt” elkövetési magatartásnak tekintette, amely valamennyi, a korábban a befizetési kötelezettségek teljesítését biztosító tényállás (adócsalás, munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás, csempészet stb.) elkövetési magatartását magában foglalja.⁵³ Kérdésként merülhet fel, hogy a legalitás alapelvéből levezethető törvényi pontos meghatározottság követelményével hogyan egyeztethető össze egy vállaltan absztrakt megfogalmazás. Mivel azonban az elkövetési magatartások a törvényi tényállásban kellően körül vannak határolva, így a tényállás nem ütközik e tilalomba.

A *költségvetési csalás törvényi tényállásának szerkezeti felépítését* tekintve megállapítható, hogy a jogalkotó három alapesetet különböztet meg. Az első két alapeset-hoz kapcsolódóan a törvény minősítő körülményeket, valamint a büntetés korlátlan enyhítésére vonatkozó, továbbá értelmező rendelkezéseket szabályoz.

Költségvetési csalás (396. §)				
(1) bek. a)–c)		(2)–(5) bek.	(8) bek.	(9) bek.
1. alapeset	Szűkebb értelemben vett költségvetési csalás	Minősítő körülmények	Korlátlan enyhítésre vonatkozó szabály	Értelmező rendelkezések
(6) bek.				
2. alapeset	Jövedéki termékre elkövetett költségvetési csalás			
(7) bek.				
3. alapeset	Adminisztratív költségvetési csalás	–	–	

De vajon a büntetőjogi felelősség köre csökkent vagy szélesedett az új szabályozással? E kérdésre általános válasz nem adható, hiszen az attól függ, hogy mely bűncselekmény korábbi szabályozásával vetjük össze a hatályos rendelkezéseket. A teljesség igénye nélkül néhány példán keresztül kívánjuk szemléltetni a legjellemzőbb változásokat. A két bűncselekményre – így az *adócsalásra és a jogosulatlan gazdasági előny megszerzésére* – fókuszálva vetjük össze a 2011. évi Btk.-módosítást megelőző és azt követő szabályozásokat.

a) Amíg az *adócsalás jogi tárgya* az államháztartás fiskális bevételei, a bevételi rendszer törvényes működése, az adók és járulékok megfizetéséhez fűződő érdek volt, addig a költségvetési csalás által közvetlenül a költségvetések, közvetve pedig a közteherviselési kötelezettséget teljesítő embereknek a költségvetések prudens működéséhez fűződő érdeke.⁵⁴ Így tehát a jogi tárgy – a gyűjtőtényállás megalkotása végett – sokkal tágabb lett. Ahogy arra *Miskolczi Barna* rámutat, a büntetőjognak

⁵² Egy a jogosulatlan gazdasági előny megszerzése miatt indult büntetőperben megfogalmazódott olyan védői érvelés, hogy a költségvetési csalásban több bűncselekmény összevonása „törvényszerkesztési” kodifikációs hiba, a Btk. az egyes elemeket nem megfelelően szabályozza, amely hibák a jogértelmezéssel nem korrigálhatók (BH 2013. 323.). Ezzel a védői érveléssel helyeseltető módon a bíróság nem értett egyet.

⁵³ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, 2. §

⁵⁴ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, 2. §.

már nem feladata „annak értékelése, hogy költségvetések megfelelő működése milyen célt takar”⁵⁵. A jogalkotó egy értelmező rendelkezés beiktatásával éri el, hogy a jogalkalmazás során egyértelmű legyen, mit kell „*költségvetés*” alatt érteni, ami nemcsak a jogi tárgy, hanem az elkövetési tárgy meghatározása kapcsán is jelentőséggel bír. Noha a tekintetben megoszlanak a jogirodalmi álláspontok, hogy az adócsalásnak dogmatikai értelemben volt-e *elkövetési tárggya*⁵⁶, annyi azonban bizonyossággal megállapítható, hogy az elnevezésével ellentétben a bűncselekmény már az 1978. évi Btk.-ban sem csak adó kapcsán volt elkövethető. Az adó büntetőjogi szempontból tágan volt értelmezendő, így a járulékok, illetékek is e fogalom alá tartoztak (Btk. 26. §), de fontos hangsúlyozni, hogy a jövedéki adók a jövedéki visszaélés bűncselekménye által részesültek büntetőjogi védelemben. A költségvetési csalás tényállásában az elkövetési tárgy ennél is szélesebb körben került meghatározásra, hiszen a bűncselekmény valamennyi költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel összefüggésben (sőt ezen kívül a költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában is, amely azonban már a kiadási oldal védelmét jelenti) megvalósulhat. A Btk. miniszteri indokolása szerint „a befizetési kötelezettségek nem korlátozódnak a hatályos törvény szerinti adókra és az adó fogalma alá eső (Btk. 26. §) befizetési kötelezettségekre, továbbá vámra, vámtartozás megfizetését szolgáló biztosítéokra, nem közösségi adókra és díjakra vonatkozó – jogszabályon alapuló – befizetési kötelezettségekre, annál szélesebb kört ölelnek fel. Ide tartoznak azok a magatartások is, amikor az elkövető a költségvetéssel szemben fennálló egyéb egyoldalú (pl. bírságfizetési), továbbá kontraktuális kötelezettségéből származó befizetési kötelezettségének csalárd módon nem tesz eleget, és ezzel okoz vagyoni hátrányt”⁵⁷. Megállapíthatjuk tehát, hogy a hatályos szabályozás sokkal tágabban húzza meg a határt a korábbi szabályozáshoz képest.

A IV. Büntetőkódex a *szűkebb értelemben vett költségvetési csalás négy elkövetési magatartását*⁵⁸ határozza meg, de azok között nem tartalmazza kifejezetten – az adócsalás korábbi szabályozásában megtalálható – adóvégrehajtáshoz kapcsolódó különállóan szabályozott esetet, amikor a hatóság irányában a megtévesztő magatartás kifejtésére *a már megállapított adó meg nem fizetése céljából kerül sor* és ezzel az elkövető az adó behajtását jelentősen késlelteti, vagy megakadályozza.⁵⁹ Kérdésként merülhet fel, hogy e cselekmények dekriminalizálásra kerültek-e a 2011. évi Btk.-módosítással. A nyelvtani értelmezés alkalmazásával arra a következtetésre juthatunk, hogy a törvény hatályos szövege kellően tágan van ahhoz megfogalmazva, hogy az alá az „utólagos” megtévesztő magatartások is beletartozhassanak, hiszen a felsorolt elkövetési magatartásokat a „*költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vonatkozásában*” kell megvalósítani (e tekintetben „mást tévedésbe ejt, tévedésben tart, vagy valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy a valót elhallgatja”).

Jelentős változást hozott az új szabályozás az *eredmény* tekintetében is. Az adócsalás első alapesetének eredménye az adóbevétel csökkenése volt, a második alapeset az

⁵⁵ MISKOLCI (2013) 16. o.

⁵⁶ Vö. TÓTH (2007) 476. o.; MOLNÁR (2011) 98–99. o.

⁵⁷ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, 2. §.

⁵⁸ Btk. 396. § (1) bek. a) pontja.

⁵⁹ 1978. évi Btk. 310. § (5) bek.

adó behajtásának jelentős késleltetése vagy megakadályozása. A költségvetési csalás ellenben az adóbevétel csökkenése helyett a *vagyoni hátrányt* határozza meg eredményként, megadva egyben annak a zárórendelkezésekben található értelmezéshez képest speciális jelentéstartalmát. A 2012. évi Btk. 396. § (9) bekezdés b) pontja szerint „vagyoni hátrány alatt érteni kell a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételkiesést, valamint a költségvetésből jogosulatlanul igénybe vett vagy céltól eltérően felhasznált pénzeszközt is”. Így tehát az adó behajtásának késleltetése esetén nem lesz befejezett a költségvetési csalás, annak legfeljebb kísérletéről lehet szó, ha az elkövető a megtévesztő magatartást már kifejtette. Fontos utalnunk arra, hogy a jogalkotó az eredmény megfogalmazásával a költségvetés több alrendszerének okozott vagyoni hátrány okozása esetében törvényi egységet hozott létre („és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz”).

A *büntetési tételek* tekintetében kiemelendő, hogy a vétségi alakzat a költségvetési csalás esetében is két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő, a büntetési alakzatoknál azonban még differenciáltabb szabályozás került bevezetésre, hiszen a különösen jelentős vagyoni hátrány okozását öt évtől tíz évig terjedő szabadságvesztéssel fenyegeti a törvény.

b) Ha összehasonlítjuk a *jogosulatlan gazdasági előny megszerzésének* tényállását a költségvetési csalás szabályozásával, szembetűnő változás, hogy már nemcsak a *jogszabály alapján, céljelleggel nyújtott pénzügyi támogatás vagy más gazdasági előny*, hanem bármely költségvetésből származó *pénzeszköz* vonatkozásában is megvalósulhat a bűncselekmény. Így tehát már nem szükséges gazdasági előnynek lennie, és nem feltétel a jogszabályon alapuló jelleg sem. Amíg a költségvetési csalás mind egyenes, mind pedig eshetőlegesen szándékkal megvalósulhat, addig a jogosulatlan gazdasági előny megszerzése bűncselekmény első alakzata csak célzatosan volt elkövethető. A második alapeset („*jogcímtől eltérő felhasználás*”) kapcsán kiemelendő, hogy az korábban csak akkor volt büntetendő, ha a visszafizetési kötelezettségének az elkövető nem tett eleget. A költségvetési csalás materiális deliktumként történő megfogalmazása miatt a jóváhagyott céltól eltérő felhasználás önmagában megalapozza a büntetőjogi felelősségre vonást, amelyet úgy ér el a jogalkotó, hogy a vagyoni hátrány fogalmába sorolja expressis verbis ezt az esetet. Jelentős változást hozott az új szabályozás a cselekmény *szankcionálása* és a *minősítő körülményei* tekintetében is. A korábban egytől öt évig terjedő szabadságvesztés helyére differenciáltabb szabályozás lépett, amelyet a jogalkotó a költségvetési csalás valamennyi alapesete vonatkozásában egységesen szabályoz, így a legsúlyosabb minősített esethez öttől tíz évig terjedő szabadságvesztést rendel. Végül fontos hangsúlyozni, hogy a költségvetési csalás valamennyi, korábban más törvényi tényállásban szabályozott költségvetést, vagy annak valamely alrendszerét, illetőleg a társadalombiztosítás pénzügyi alapjait károsító megtévesztő magatartást büntetni rendeli. Ezért – ahogy azt a Kúria megállapította – az új törvény hatálybalépését követő elbírálás során az elkövetés idején jogosulatlan gazdasági előny megszerzése büntetendő minősülő cselekmény miatt felmentésnek nincs helye.⁶⁰ Ez vonatkozik azonban az összes többi bűncselekményre

⁶⁰ BH 2013. 323.

is, amely az elnevezés tekintetében kiiktatásra került ugyan a Btk.-ból, de tartalmilag a költségvetési csalás tényállásán keresztül továbbra is büntetendő.

A költségvetés bevételi oldalának sérelmével járó bűncselekmények szabályozása a 2011. évi Btk.-módosítást megelőzően nem volt egységes sem a minősített esetek, sem pedig a büntetési tételek tekintetében. Az alábbiakban e két szempont alapján vizsgáljuk meg a törvényi tényállásokat:

- Csak a *jövedékkel visszaélés* bűncselekményében értékelte a jogalkotó a *különösen jelentős adóbevétel-csökkenést*, amelyhez öttől tíz évig terjedő szabadságvesztést fűzött.
- *Kizárólag az adóbevétel-csökkenés összege* volt szabályozva az *adócsalás és a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás* tényállásaiban.
- Az üzletszerűség minősítő körülményként került értékelésre a *visszaélés jövedékkel, a jövedéki orgazdaság és a jövedékkel visszaélés elősegítése* tényállásaiban.
- Az üzletszerűség és a bünszövegségben történő elkövetés csak a *csempészésnél* került minősítő körülményként meghatározásra. A hatályos szabályozással egyezően e körülmény eggyel súlyosabb büntetési tételkeretet eredményezett az értékhatárok szerint minősülő esetekhez képest.
- Sem a *jogosulatlan gazdasági előny megszerzésének*, sem pedig az *Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése* bűncselekménynek *nem volt minősítő körülménye* szabályozva.
- Az *adócsalás* és a *visszaélés jövedékkel* bűncselekmények minősítési rendszere eltérően volt szabályozva. Öttől tíz évig terjedő szabadságvesztéssel volt büntetendő, ha a visszaélés jövedékkel bűncselekményével a jövedékiadó-bevétel különösen jelentős mértékben csökkent. Az üzletszerűség szintén felminősítő körülményként volt szabályozva, amelyet az adócsalás törvényi tényállása nem tartalmazott. Adócsalásnál kettőtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés volt a maximális büntetési tétel, a különösen nagy vagy azt meghaladó adóbevétel-csökkenés esetén. Megfelelő indok valóban nem hozható fel arra, hogy a jövedékiadó-bevételek elvonásával járó cselekmények miért vonhattak maguk után súlyosabb jogkövetkezményt, mint a más adóbevételek csökkenésével járó deliktumok elkövetése.

Összefoglalva megállapíthatjuk, hogy a jogosulatlan gazdasági előny megszerzése bűncselekmény esetében a büntetőjogi felelősség köre kiszélesedett, a minősített esetekre és az ahhoz kapcsolódó büntetési tételkeret változására tekintettel a költségvetési csalás is súlyosabb bűncselekménynek tekinthető a korábbi szabályozáshoz viszonyítva.

XVI.3. A HATÁLYOS SZABÁLYOZÁS ELEMZÉSE ÉS ÉRTÉKELÉSE

XVI.3.1. JOGPOLITIKAI KONCEPCIÓ

Egy új szabályozás hátterében meghúzódó jogpolitikai célkitűzések feltérképezése a jogalkalmazás során felmerülő kérdések megválaszolásánál is jelentőséggel bír. Így a teleologikus értelmezés lehet az egyik támpont a jogalkalmazás során, mindemellett azonban természetesen a büntetőjogi normának a törvényi pontos meghatározottság feltételének is fokozottan eleget kell tennie. Ez következik a jogállamiság alapelvéből levezethető jogbiztonság követelményéből. Hangsúlyozandó továbbá, hogy hazánkban az Alaptörvény is meghatározza a bírói jogértelmezés irányvonalait, hiszen kifejezett rendelkezése szerint a bíróságoknak a jogalkalmazás során a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban kell értelmezniük.⁶¹

Ahogy arra korábban utaltunk, az új szabályozási koncepció legfontosabb célkitűzése az állami *költségvetés hatékonyabb védelmének megteremtése* volt. „*A Kormány a költségvetés védelmének minden eddiginél nagyobb jelentőséget tulajdonít. A védelem jelenlegi rendszere elavult, a védelmet biztosító tényállások a költségvetést támadó bűncselekmények egyes megjelenési formáira adnak választ, elmozdulva ezzel a túlzottan részletező szabályozás nem kívánt irányába*”⁶² – olvashatjuk a 2011. évi Btk.-módosítás miniszteri indoklásában. A költségvetés hatékonyabb védelme érdekében megalkotott költségvetési csalás kodifikálásának közvetlen célja, hogy *következetesebbé és használhatóbbá* tegye a büntetőkódexet a költségvetést károsító bűncselekmények vonatkozásában.

A költségvetés fokozottabb és összehangoltabb védelmének megteremtése, a kikapuk és visszaélési lehetőségek kiiktatása – kiemelt célkitűzésként került meghatározásra. Mindezek mellett az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése bűncselekmény kapcsán a gyakorlatban felmerülő értelmezési problémák megszüntetése is célja volt az új szabályozásnak.⁶³ A korábbi *kényszerhalmazatok megszüntetésére* is alkalmas szabályozást kívánt az új szabályozás megteremtteni.⁶⁴ A költségvetési csalás tényállása az EK pénzügyi érdekeinek megsértése büntetettét is magában foglalja, amellyel a jogalkotó egyrészt a korábbi szabályozásból eredő jogértelmezési problémákat igyekezett kiiktatni, másrészt az Európai Unió pénzügyi érdekeinek büntetőjogi védelmével azonos szintű védelmet kívánt megteremtteni a hazai költségvetés számára is. Mindezen célok megvalósítása érdekében a jogalkotó a költségvetést állította a védelem fókuszába.

További fontos vívmánya a 2011. évi Btk.-módosításnak az *egységes büntetőjogi védelem megteremtése*: az új tényállás egységesíti az eddigi széttagolt bűncselekmé-

⁶¹ Lásd Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.) 28. cikk. Természetesen – ahogyan arra az Alaptörvény indoklásában is utalást találunk – ez nem zárja ki más jogértelmezési formák alkalmazását.

⁶² 2011. évi Btk.-módosítás indoklása, Általános indoklás.

⁶³ Uo.

⁶⁴ A gyakorlatban a legnagyobb problémát az adócsalás és a csalás elhatárolása jelentette. Ezt bizonyítja, hogy számos eseti döntés és 2006-ban a Legfelsőbb Bíróságnak egy jogegységi határozata is született az elhatárolási kérdések tárgyában. Lásd erről bővebben TÓTH (2002) 83. o.; MOLNÁR (2011) 196–201. o.

nyi értékhatárokat, a költségvetést sértő valamennyi bűncselekményt egy fejezet alá vonja össze, és ezzel megszünteti a szankciók indokolatlan kuszaságát, és egységes, differenciált szankciórendszert vezet be.⁶⁵

XVI.3.2. AZ ALAPTÖRVÉNNYEL VALÓ ÖSSZHANG

Fontos azt is megvizsgálni, hogy a költségvetés komplex büntetőjogi védelme *alkotmányos indokokon* nyugszik-e. Magyarország Alaptörvénye 2012. január 1. napján lépett hatályba.⁶⁶ A közpénzekkel kapcsolatos rendelkezések hazánk új alkotmányában is helyet kaptak.⁶⁷ Összevetve a vonatkozó rendelkezéseket a régi Alkotmánnyal⁶⁸, lényeges különbséget fedezhetünk fel. Az Alkotmány 70/I. § (1) bekezdése szerint: „*Minden természetes személy, jogi személy és jogi személyiséggel nem rendelkező szervezet köteles jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni.*” Az Alaptörvény alapvetései között található O) cikk ezzel szemben az alábbiakat tartalmazza: „*Mindenki felelős önmagáért, képességei és lehetőségei szerint köteles az állami és közösségi feladatok ellátásához hozzájárulni.*” Látható, hogy az állam adókivetési jogát megalapozó rendelkezésben a hangsúly a közterhekről az állami feladatokhoz való hozzájárulásra tevődött át, és az a korábbi szabályozáshoz képest sokkal tágabb tartalommal bír.⁶⁹ Az Alaptörvény vonatkozó rendelkezése tehát már nem a közterhekhez való hozzájárulást fogalmazza meg kötelezettségként, hanem az állami, közösségi szükségletekhez, azaz a kiadásokhoz való hozzájárulást.⁷⁰ Így nem a bevételi oldal kerül előtérbe, hanem az állam működőképességének egésze, de főként annak kiadási oldalára fókuszálva kerül megfogalmazásra a minden állampolgárt terhelő kötelezettség.⁷¹ Úgy vélem, hogy az Alaptörvény szabályozásában megfigyelhető hangsúlyeltolódás tükröződik vissza a költségvetés komplex büntetőjogi védelmében is, amely 2012-től a bevételi és a kiadási oldal egységes szabályozásában jelenik meg. Az Alaptörvényben megfogalmazott új szemléletnek a büntetőjogi szabályozás is megfelelni látszik, hiszen az Alaptörvény

⁶⁵ 2011. évi Btk. Általános indokolás. E differenciáltság nyilvánvalóan a vagyoni hátrány szerinti különböző büntetési tételkeret meghatározására utal, amely egységesen vonatkozik a költségvetés bevételi és kiadási oldalára egyaránt. Nem áll tehát ellentmondásban a differenciált jellegű alapeseti szabályozás megszüntetésének elképzelésével [*a szerző megjegyzése*].

⁶⁶ Az Alaptörvény 36–44. cikkei szabályozzák a közpénzekre vonatkozó rendelkezéseket. A régi Alkotmány még nem tartalmazta a központi költségvetés megalkotásával kapcsolatos hatásköröket, ezt orvosolta az Alaptörvény.

⁶⁷ Alaptörvény 40. cikke. Ezzel összefüggésben meg kell még említenünk, hogy az Alaptörvény 40. cikke értelmében a közteherviselés általános szabályairól a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény rendelkezik, amely meghatározza a közteherviselés alapvető szabályait. A közteherviselés elvről lásd ERDŐS (2011) 46. o.

⁶⁸ 1949. évi XX. törvény a Magyar Köztársaság Alkotmánya.

⁶⁹ Lásd ÁRVA (2013) 59. o.

⁷⁰ Az Alkotmánybíróság a régi szabályozással kapcsolatosan is alapvetően úgy értelmezte a közteherviselési kötelezettséget, hogy a feladatokhoz való hozzájárulást helyezte előtérbe, erre lehet következtetni az elv történeti elemzéséből is. Lásd ERDŐS (2011) 56. o.

⁷¹ Alaptörvény O) cikkhez fűzött indokolás. Lásd a kétféle megközelítés közötti különbségről és az új szabályozás kritikájáról ERDŐS (2011) 46. o.

sem a bevételi oldalt állítja immár a központba, hanem a közteherviselési kategória helyett az ellátandó feladatokra fókuszál.

XVI.3.3. EGYES KIEMELT JOGALKALMAZÁSI KÉRDÉSEK

Az alábbiakban a költségvetési csalással összefüggésben felmerülő gyakorlati kérdéseket vizsgáljuk, amely során a költségvetési csalás és a társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés közötti elhatárolási kérdésekre, és a költségvetési csalás egységet teremtő jellegére fókuszálunk.

XVI.3.3.1. HALMAZATI KÉRDÉSEK

A jogalkotó a *szabályozás differenciáltságának megszüntetésében* látta a költségvetés hatékony védelmének egyik kulcsát.⁷² Ennek módja a bevételi és kiadási oldal egységes büntetőjogi védelmének megteremtése volt. A költségvetés meghatározott alrendszerei sérelmére megvalósuló cselekményeket azonban az új szabályozás is különállóan kezeli. A Btk. „a táppénz- és egyéb társadalombiztosítási csalásokat” a társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés tényállása⁷³ által részesíti védelemben.⁷⁴ E cselekmények kapcsán a Btk. nem a csalás kifejezést használja, az államháztartás meghatározott alrendszereit „kijátszó”, azzal „visszaélő” cselekményeket rendeli büntetni. Noha ezeknek a magatartásoknak – az okozott sérelemre tekintettel – kisebb a társadalomra veszélyességük, de mégis tömegesen előforduló visszaélésekről van szó. Ezért szükséges volt ennél a cselekménynél a büntetőjogi felelősségre vonás határának a leszállítása. E bűncselekmény már az ötvenezer forintot meghaladó kár okozásától büntetendő.⁷⁵ Szembetűnő, hogy a jogalkotó e tényállásban az államháztartás kifejezést használja, ezzel is kifejezésre juttatva azt, hogy e fogalom nem tágan értendő, mint a költségvetés a költségvetési csalás törvényi tényállásában. Az elkövetési magatartások a szűkebb értelemben vett költségvetési csalás első fordulatanál meghatározottak szerint kerülnek megfogalmazásra – azaz mást tévedésbe ejt, tévedésben tart, vagy a valós tény elhallgatja, ellenben a valótlan tartalmú nyilatkozat tétele nem kerül szabályozásra –, viszont itt *célzatot* is értékel a tényállás. Így az eshetőleges szándékkal megvalósuló cselekmények nem vonhatók a törvényi tényállás hatálya alá. A társadalombiztosítási ellátás vagy az államháztartás alrendszereiből jogszabály alapján természetes személy részére nyújtható pénzbeli vagy termé-

⁷² Az 1978. évi Btk. a 2011. évi módosítást megelőzően különbséget tett az adócsalás és a 310/A. §-ban szabályozott munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás között. Ez utóbbi kapcsán utalnunk kell arra, hogy a 2005. évi XCI. törvénnyel bevezetésre került az „érték-egybefoglalás” sajátos esete, amely szerint a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalásoknál az összes adó-, illetve járulékfajtajára elkövetett adócsalás összegét egybe kellett számítani (lásd a 2005. évi Btk.-módosítás indokolásának 22. §-át). Az adócsalás más eseteiben a különböző adónemekre elkövetett cselekmények halmazatot eredményeztek. E szabállyal kapcsolatosan megfogalmazott kritikáról lásd Somogyi (2008) 47–60. o.

⁷³ 2012. évi Btk. 395. §

⁷⁴ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, Általános indokolás.

⁷⁵ Vö. 2012. évi Btk. 462. § (1) bek. b) pont.

szetbeni juttatás megszerzése vagy megtartása céljából kell az elkövetési magatartást megvalósítani. *Eredményként* a kárt határozza meg a törvény, ami – a Btk. értelmező rendelkezése alapján⁷⁶ – a bűncselekménnyel a vagyonban okozott értékcsökkenést jelenti. E deliktum kapcsán az elmaradt előny nem értelmezhető. A kár összege meghatározó jelentőségű, hiszen az ötvenezer forintot meg nem haladó kárt okozó magatartás nem valósít meg bűncselekményt, sőt szabálysértés sem valósul meg.⁷⁷ A költségvetési csalás ellenben csak akkor valósul meg, ha az eredményként szabályozott vagyoni hátrány összege meghaladja a százezer forintot.⁷⁸ Így ezen értékhatár alatt a halmazat problematikája fel sem merülhet. A Btk. 395. §-a csak alapesetet szabályoz, amelyben a kár felső határára nem találunk utalást, és minősített eseteket sem rendel hozzá a törvény. Így ebből sem következtethetünk az alapese-ti kár összegére. Ezért felmerülhet az a kérdés, hogy hol húzható meg a határvonal a társadalombiztosítási alrendszerekhez kapcsolódó visszaélés és a költségvetési csalás között. A költségvetési csalás alapesetével – amely körbe a százezer forintot meghaladó, de az ötszázezer forint alatti vagyoni hátrány tartozik – azonos a büntetési tétel, hiszen mindkettő két évig terjedő szabadságvesztéssel fenyegetett cselekményt rendel büntetni. A költségvetési csalás – mint „generális” tényállás – megvalósul ugyan, de a halmazat a 395. §-sal csak látszólagos, amelyet a *specialitás elve*⁷⁹ oldhat fel. A költségvetés fogalmából kiemelt alrendszerek mellett a célzattal is indokolhatjuk a társadalombiztosítás, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés vétsége speciális tényállási jellegét. A társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés bűncselekménye tehát *speciális tényállás* a költségvetési csaláshoz képest.⁸⁰ A 2011. évi Btk.-módosítás indokolása⁸¹ szerint, amelyet a jogirodalmi álláspontok többsége⁸² is alátámaszt, a nagyobb kárt okozó társadalombiztosítási visszaélés esetén – azaz ötszázezer forintot meghaladó kár esetében – viszont már a költségvetési csalás állapítandó meg. Ebben az esetben a *konzumpció elve*⁸³ hívható segítségül a

⁷⁶ Btk. 459. § (1) bek. 16. pont.

⁷⁷ Btk. 462. § (1) bek. b) pont.

⁷⁸ Btk. 462. § (3) bek. Utalnunk kell arra, hogy vámok tekintetében a vámszabálysértés állapítandó meg nemcsak ezen összeghatár alatt, hanem a vagyoni hátrány összegére tekintet nélkül akkor is, ha gondatlanul valósul meg a cselekmény. Adók tekintetében adójogi következmények alkalmazandók.

⁷⁹ Lásd a specialitás tágabb és szűkebb értelemben vett fogalmáról AMBRUS (2014) 240–245. o.

⁸⁰ Vö. KARSAI (2013a) 831. o.; MISKOLCI (2013) 33. o.; GULA (2013) 603. o.; TÓTH (2014) 515. o.; MOLNÁR (2015) 1498. o.

⁸¹ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, 1. §

⁸² MOLNÁR (2015) 1498. o.; MISKOLCI (2013) 12. o.; TÓTH (2014) 515. o.; KARSAI (2013a) 831. o.; GULA (2013) 603. o. Utalnunk kell azonban arra, hogy megfogalmazódott olyan álláspont is, amely szerint a súlyosabb büntetési tétel önmagában nem elegendő a specialitás elvének feloldásához egyéb törvényi felhatalmazás hiányában. E vélemény szerint az in dubio mitius elve alapján ilyen esetben az elkövetőre kedvezőbb értelmezést kellene alkalmazni [lásd KARSAI (2013b) 256. o.]. A kérdés eldöntésénél kiindulópont lehet, hogy a 2012. évi Btk. 395. §-ában szabályozott vétségi alakzat a költségvetési csalás „privilegizált” alakzataként került-e meghatározásra. A miniszteri indokolás egyértelművé teszi ugyan ezen esetek megítélését, mégis a jogbiztonság követelményének megfelelés érdekében a törvényi tényállásban való rögzítése is indokolt lehetett volna. A specialitás és a konzumpció elvének alkalmazása között egyfajta rangsor figyelhető meg a fent nevezett két bűncselekmény kapcsán, ez utóbbi elv segítségül hívásával ugyanis a tényállás speciális jellege nem érvényesül maradéktalanul minden esetben.

⁸³ Lásd a konzumpció elvének különböző értelmezéséről AMBRUS (2014) 245–254. o.

látszólagos alaki halmazat feloldására, így a súlyosabb büntetéssel fenyegetett átfogó tényállás elnyeli az enyhébbet.

Végül utalnunk kell arra, hogy noha a jogalkotó a csalás „evolúciójával” létrejövő valamennyi tényállást egy önállóan szabályozott törvényi tényálláson – a költségvetési csaláson – keresztül kívánta szabályozni, mégis a Btk.-ba iktatott újabb, korábban nem szabályozott „csalásszerű” deliktumokat, így a *társadalombiztosítási, szociális vagy más jóléti juttatással visszaélés* mellett a *gazdasági csalás* törvényi tényállását is.⁸⁴ Megjegyzendő, hogy ezen esetekben – a költségvetési csalás valamennyi tényállási elemének megvalósulásánál – a halmazat csak látszólagos, a *specialitás elve* oldja fel az újabb „kényszerhalmazat” problémáját.⁸⁵ A költségvetési csalás speciális bűncselekmény a vagyoni elleni bűncselekmények között szabályozott csaláshoz képest is.

XVI.3.3.2. A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS EGYSÉGET TEREMTŐ JELLEGE

A költségvetési csalás tényállásával a jogalkotó deklarált szándéka volt, hogy törvényi egységet teremtsen.⁸⁶ A törvényi egység jellegére nézve azonban nem található támpont a 2011. évi Btk.-módosítás indokolásában. A Btk. 396. § (1) bekezdésében az eredmény megfogalmazásából következtethetünk a törvényi egységre („*ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrány okozása*”). A vagyoni hátránnak az elkövetési magatartással okozati összefüggésben kell létrejönnie. A nyelvtani értelmezés alkalmazásával arra következtetésre juthatunk, hogy nincs jelentősége annak, hogy a cselekmény hány költségvetés, a költségvetés bevételi vagy kiadási oldalának sérelmével jár, illetve hogy mely költségvetésnek (az államháztartás mely alrendszerének, vagy nemzetközi szervezetnek) okoz vagyoni hátrányt az elkövető. Egységteremtő ereje van a vagyoni hátrány eredményként történő meghatározásának is, hiszen a vagyoni hátrány fogalma felöleli nemcsak az állami költségvetésnek okozott kárt, azaz a bekövetkezett értékcsökkenést, hanem az elmaradt hasznot is.⁸⁷

A 2011. évi Btk.-módosítás általános indokolása is támpontot nyújthat a joggyakorlat számára. Kifejezett utalást találunk arra az esetre, hogyha az elkövető megtévesztő magatartással nemcsak csökkenti adóját, hanem még adót is igényel vissza, akkor ezen eset – ellentétben a korábbi bírói gyakorlattal – egységesen a költségvetési csalás bűncselekménye szerint minősül.⁸⁸ A korábbi bírói gyakorlatban problémát jelentő és végül a jogalkalmazási nehézségek megszüntetése érdekében megszületett 1/2006. Büntető jogegységi határozat⁸⁹ így már nem alkalmazandó.

Kérdésként merül fel e tekintetben, hogy a költségvetési csalásnál a hagyományos dogmatikai kategorizálás alapján a törvényi egységnek mely típusáról van szó.

⁸⁴ TóTH (2014) 506. o.

⁸⁵ Vö. MISKOLCI (2013) 31. o.

⁸⁶ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, Általános indokolás.

⁸⁷ Miskolci a törvényi egység megvalósulását három szempontból vizsgálja: több sértett, a költségvetés bevételi és kiadási oldala, valamint a részcselekmények időpontja tekintetében. MISKOLCI (2013) 29–31. o.

⁸⁸ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, 2. §

⁸⁹ 1/2006. BJE.

Amennyiben a nyelvtani értelmezésből indulunk ki, akkor a törvény azon megfogalmazásából, hogy egy vagy több költségvetésnek okozott vagyoni hátránnyal valósulhat meg a bűncselekmény, arra a következtetésre juthatunk, hogy a jogalkotó szándéka alapján az okozott eredmény „foglalja” egységbe a különböző cselekményeket. Ha az elkövető egyetlen elkövetési magatartással okoz több költségvetésnek sérelmet, a tényállás törvényi egységet teremt.⁹⁰

A büntetőjogi irodalomban a szerzők kezdetben nem foglaltak állást a tekintetben, hogy a törvényi egységnek mely esetéről van szó. Majd megfogalmazódott olyan álláspont, amely szerint a költségvetési csalás első alapeseténél összefoglalt bűncselekményről van szó (*delictum complexum*).⁹¹ A joggyakorlatban is találunk példát erre a kategóriára.⁹² A törvényi egység ezen esetének egyik jellemzője, hogy az egyes cselekmények között nem szükséges szoros kapcsolatnak fennállnia (lásd például a több ember sérelmére elkövetett emberölést). Az összefoglalt bűncselekménnyel azonban a jogalkotónak meghatározott célja van: annak lehetővé tétele, hogy a jogalkalmazás során a halmazati büntetésnél súlyosabb büntetést lehessen kiszabni.⁹³ A költségvetési csalásnál azonban a büntetési tétel nemhogy nőne, hiszen az alapesetnél két évig terjedő szabadságvesztésben került meghatározásra, amely a többrendbeli adócsalás megállapítása esetén kiszabható halmazati büntetést (három évig terjedő szabadságvesztés) sem éri el.⁹⁴ Kondorosi megközelítése szerint a bűncselekmény sokkal inkább mutat rokon vonásokat a foglalkozás körében elkövetett veszélyeztetés és a közúti baleset okozása bűncselekményekkel. Valóban, a törvényi egységnek egy sajátos esetéről van szó, amelyet azonban – álláspontom szerint – indokolt a fent nevezett esetkörtől is elkülönülten kezelni, hiszen a foglalkozás körében elkövetett veszélyeztetésnél a több sértett sérelmére történő elkövetést rendeli egységként büntetni a jogalkotó, de csak abban az esetben, ha azok azonos alkalommal (térben és időben ugyanakkor) valósulnak meg. Helyesebb lenne éppen ezért a költségvetési csalást az okozott eredményre – vagyoni hátrányra – tekintettel a *törvényi egység önálló különös típusaként* kezelnünk.⁹⁵

Megoszlanak a vélemények abban a kérdésben is, hogy mikor zárul le a *törvényi egység során értékelésre kerülő elkövetési időszak*. Az egyik megközelítés szerint a vádemelés időpontjával zárul le ez az időszak, amely alatt megvalósult részcselekmények a törvényi egységbe tartoznak⁹⁶, a másik ellenben – tekintettel arra, hogy

⁹⁰ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, 2. §

⁹¹ Btk. 396. § (1) bek. a) pont. A 396. § (6) bekezdésében szabályozott alapeset vonatkozásában viszont természetes egységről van szó, „mert az egységesen jelentkező eredmény – a költségvetésnek vagyoni hátrány okozása – azokat természetes egységbe olvasztja”. MOLNÁR (2014) 749. o.; MOLNÁR (2015) 1588. o.

⁹² Vö. BH 2015. 59. 76. pontja.

⁹³ AMBRUS (2014) 162. o.

⁹⁴ KONDOROSI (2014) 15. o.

⁹⁵ A Kúria a „különös törvényi egység” megfogalmazást is használta a költségvetési csalásra (BH 2015. 59. 72. pontja). Ahogy arra Rácsokné Fügedi Zsófia Eszter rámutatott, hasonló megoldással találkozhatunk a kábítószerrel kapcsolatos bűncselekményeknél, igaz, ott természetes egységet alkot a kábítószernek minősülő anyagok fogyasztásának számától függetlenül a bíróság ítéletével elbírált időszakban elkövetett valamennyi részcselekmény (1/2007. BJE). RÁCSOKNÉ (2014) 90. o.

⁹⁶ A Btk. 396. § (8) bekezdésében szabályozott korlátlan enyhítés szabályából következtetünk erre az időpontra. MOLNÁR (2014) 749. o.; 7.Bf.1106/2013/4. sz. Forrás: RÁCSOKNÉ (2014) 87–95. o.

az ügyész a vádat a Be. 321. § (1) bekezdése szerinti tanácsülésig kiterjesztheti – az ügyészi végindítványban fenntartott időt tartja elfogadhatónak.⁹⁷ Büntetőeljárás-jogi szempontból is relevanciával bír e kérdés. A 2012. évi Btk. előtt is egységes volt a bírói gyakorlat a tekintetben, hogy a törvényi egység – mint egyrendbeli bűncselekmény – különböző részcselekményeit egy eljárásban kell elbírálni, amely alaptétel az új Btk. vonatkozásában is alkalmazandó. A 6/2009. sz. Büntető jogegységi határozat szerint „ha erre bármely okból nem kerül sor, az utóbb ismertté vált részcselekmények önálló elbírálását – miként arra a Legfelsőbb Bíróság a Bfv.II.462/2007/5. számú határozatában rámutatott – a res iudicata kizárja, ezért ilyen esetben vádirat benyújtására nincs törvényes lehetőség”.

XVI.3.3.3. AZ ÜZLETSZERŰSÉG ÉS A FOLYTATÓLAGOSSÁG PROBLEMATIKÁJA A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS KAPCSÁN

Új minősítő körülményként került bevezetésre a költségvetési csalás tényállásába az üzletszerű elkövetés. Ahogyan arra korábban utaltunk, a magyar büntetőjog történetében nem volt előzmény nélküli az adócsalás esetében az üzletszerűség minősítő körülményként történő szabályozása. A bírói gyakorlat szerint a törvényi egység nem képezi akadályát annak, hogy a törvényi tényálláson belül értékelésre kerülő különböző elkövetési magatartások vonatkozásában az üzletszerűség megállapításra kerüljön.⁹⁸ Az üzletszerűség legáldefiníciójának tárgyi oldalán – „ugyanolyan vagy hasonló bűncselekmények elkövetése” – felmerülhetnek azonban problémák a jogalkalmazás során. *Tóth Mihály*⁹⁹ rámutatott arra, hogy értelmezési nehézséget jelenthet az üzletszerűség megállapítása a költségvetési csalásnál. Álláspontja szerint, ha a költségvetést károsító tetteket folyamatosan, haszonszerzés által motiváltan valósítják meg, akkor a törvényi egység ellenére megállapítható ez a minősített eset. Abból indult ki, hogy az üzletszerűség fogalmában szereplő „bűncselekmények” fogalmat nem formálisan kell érteni. Ezt a megközelítést támaszthatja alá az az ítélkezési gyakorlat is, amely szerint az üzletszerűség legáldefiníciójában nem abszolút feltétel a „bűncselekmények” megfogalmazás, hiszen akár egyetlen bűnelkövetés is megalapozhatja az üzletszerűség megállapítását, feltéve hogy az elkövető rendszeres haszonszerzésre törekedve valósította meg az első cselekményt.¹⁰⁰ Miskolczi Barna szintén úgy foglalt állást, hogy az üzletszerűség tekintetében azonos bűncselekmények a tényálláson belüli részcselekmények is.¹⁰¹ A törvényi egység folytán egyrendbeli bűncselekménynek minősülő költségvetési csalás esetén nem kizárt tehát az üzletszerűség megállapítása abban az esetben, ha azok különböző időben valósulnak meg és amelyek a törvényi egységbe foglalás nélkül valódi anyagi halmazatot alkotnának.

⁹⁷ MISKOLCI (2013) 31. o.

⁹⁸ BH 2015. 59.

⁹⁹ TÓTH (2014) 513. o.

¹⁰⁰ MÉSZÁR (2013) 1946. o.; BH 2011. 92. II.

¹⁰¹ MISKOLCI (2013) 33. o.

Az üzletszerűség mellett indokolt még a *folytatólagosság* megállapításával kapcsolatos kérdéseket is megvizsgálunk, amelyről megoszlanak a vélemények.¹⁰² A 2011. évi Btk.-módosítás miniszteri indokolása egyértelműen foglal állást e kérdésben: „a bűncselekmény *rendbelisége és a folytatólagosság* megítélése tekintetében az új tényállás az adócsalás esetében kialakult gyakorlatra kiható változást nem eszközöl”¹⁰³. A korábbi bírói gyakorlat egységes volt abban a kérdésben, hogy egyéb feltételek fennállása esetén, a folytatólagosság az adócsalásnál az azonos adónemben és több bevallási időszakon keresztül történő elkövetés esetén megállapítható.¹⁰⁴ A jogirodalmi álláspontok ezzel szemben a hatályos szabályozás alapján nem tartják megállapíthatónak a folytatólagosságot a költségvetési csalás esetén. Tóth Mihály¹⁰⁵ szerint – tekintettel az új szabályozás hátterében meghúzódó jogpolitikai indokokra és a költségvetés tág értelmű fogalmára – kizárt a *folytatólagosság* megállapítása a költségvetési csalásnál.¹⁰⁶ A bírói gyakorlatban is találhatunk példát erre a megközelítésre.¹⁰⁷ A Legfőbb Ügyészség szerint azonban a különböző adóbevallási időszakokban elkövetett cselekmények továbbra is tartozhatnak a folytatólagosság egységébe.¹⁰⁸ A problémát a gyakorlatban az okozhatja, hogy folytatólagosság esetén az egyes rész-cselekményeknek el kell érniük a bűncselekményi értékhatárt. A folytatólagosságot a jogalkotó a Btk. Általános részében szabályozza, tehát az valamennyi különös részi deliktum vonatkozásában alkalmazandó.¹⁰⁹ A költségvetési csalásnál a jogalkotó a törvényi egység különös esetét hívta életre, amely „speciális szabályként” megelőzi a folytatólagosság alkalmazását.¹¹⁰ Amennyiben a törvényi egységre tekintettel az okozott vagyoni hátrányok egybevonására kerülne sor, nem maradna el a büntetőjogi felelősségre vonás amiatt, hogy az egyes rész-cselekmények által okozott vagyoni hátrány a bűncselekményi értékhatár (százezer forint) alatt marad, de egyébként összeadva azt meghaladná.¹¹¹ Ezen indokok alapján – a jogalkotói szándékra is tekintettel

¹⁰² Lásd a folytatólagosság vizsgálatáról RÁCSOKNÉ (2014) 87–95. o.

¹⁰³ 2011. évi Btk.-módosítás indokolása, 2. §

¹⁰⁴ Megfogalmazódott olyan álláspont is a 2011. évi Btk.-módosítást megelőzően, hogy különböző adónemek tekintetében is megállapítható a folytatólagosság. Lásd erről és a folytatólagosság eltérő értelmezéséről KÉMÉNDI (2011) 11. o., 9–16. o.

¹⁰⁵ TÓTH (2014) 512. o.

¹⁰⁶ MOLNÁR (2014) 749. o.

¹⁰⁷ 7.Bf.1106/2013/4. sz. [RÁCSOKNÉ (2014) 87–95. o.]

¹⁰⁸ Lásd LÚ BF.72/2013 sz. iránymutatása; LÚ KF.6654/2011. sz. iránymutatása. [RÁCSOKNÉ (2014) 88. o.]

¹⁰⁹ E megközelítést alkalmazta *Kondoros András*, rámutatott viszont arra is, hogy a törvényi egység más eseteiben (pl. rablás) sem jelent problémát a folytatólagosság megállapítása. KONDOROSI (2014) 19. o.

¹¹⁰ A jogalkalmazásban találhatunk példát arra, amikor a törvényi egység egyes esetei között egyfajta „rangsor” kerül felállításra. Lásd a szabálysértési jogban szabályozott érték-egybefoglalással kapcsolatosan a 87. BKv-t.

¹¹¹ Utalnunk kell arra, hogy a Szabs. tv. 2015. évi módosításával a jogalkotó a pénzügyi szabálysértéseknél – így a vámszabálysértés esetén is – bevezette az érték-egybefoglalás jogintézményét. E szerint, ha az eljárás alá vont személy a vámszabálysértés tényállásában szabályozott elkövetési magatartásokat több alkalommal, legfeljebb egy éven belül tanúsítja, az okozott vagyoni hátrányok összegét össze kell adni. Eljárásjogi feltétel, hogy a cselekményeket egy eljárásban bírálják el. Ezáltal szabálysértés bűncselekménnyé minősülhet. A folytatólagosság megállapítására szabálysértések esetén nincs lehetőség (vö. 87. BKv). A Btk. kifejezett rendelkezése alapján [2012. évi Btk. 462. § (4) bek. e) pont] bűncselekmény valósul meg, ha érték-egybefoglalással a vagyoni érték meghaladja a százezer forintot. Lásd az érték-egybefoglalás jogintézményéről: SZOMORA (2015) 114–120. o.; AMBRUS (2014) 206–220. o.

– azt az álláspontot tartjuk elfogadhatónak, amely szerint költségvetési csalás tekintetében a folytatólágosság kizárt.

XVI.3.4. A HATÁLYOS SZABÁLYOZÁS POZITÍVUMAI ÉS NEGATÍVUMAI

E fejezet elején szükséges feltenni azt a kérdést, hogy vajon a költségvetés büntetőjogi védelmének magyar modellje mennyiben felel meg az uniós elvárásoknak, annak milyen pozitívumai vannak, és nem rejthetjük véka alá a szabályozás esetleges negatívumait sem. A szabályozás előnyeként elsőként említendő, hogy a jogalkotó a büntetőjogi védelem középpontjába a költségvetést állította és egységes szabályozást vezetett be a költségvetés bevételi és kiadási oldala tekintetében. Ez a koncepció teljes mértékben megfelel az Európai Unió elvárásának, amely az uniós költségvetés védelme tárgyában megszületett 1995. évi PÉV-egyezményben¹¹² és az Európai Bizottság 2012-ben kidolgozott irányelvjavaslatában¹¹³ is megfogalmazódott. A hazai és uniós költségvetés azonos büntetőjogi védelmi szintjének a bevezetése is üdvözlendő. Az Európai Unió más tagállamaiban megfigyelhető az a tendencia, hogy a jogalkotó a költségvetés bevételi oldalának védelmét a vagyoni elleni bűncselekményekhez igazítani törekszik, ezáltal kifejezésre juttatva, hogy a költségvetés bevételi oldalának sérelmével járó adócsalás nem tekinthető kisebb társadalomra veszélyességű cselekménynek a vagyoni elleni deliktumokhoz képest. További pozitívuma a magyar szabályozásnak, hogy a jogbiztonság követelményének megfelelően a törvény pontosan körülírja a költségvetés fogalmát, amelyet tágran határoz meg (*nemzetközi szervezetek, EU által vagy nevében kezelt költségvetés, a kiadási oldal tekintetében pedig a külföldi állam által vagy nevében kezelt költségvetés, pénzalapok*). Látható, hogy a halmazati problémák egy része a törvényi egység új típusának bevezetésével kiküszöbölésre került, de a folytatólágosság és az üzletszerűség megállapítása további egységes választ igénylő kérdéseket vetett fel a gyakorlatban. A korábbi büntethetőséget megszüntető ok helyett bevezetésre kerülő *korlátlan enyhítés tág* alkalmazási köre, amelyre az okozott vagyoni hátrány összegére tekintet nélkül sor kerülhet, szintén a szabályozás pozitívumának tekinthető.¹¹⁴ Az új szabály alkalmazásával kapcsolatosan azonban felmerülnek olyan kérdések, amelyek de lege ferenda javaslat megfogalmazását teszik szükségessé.

A pozitívumok mellett érdemes azokat a tényezőket is számba venni, amelyek a jogalkalmazást kedvezőtlen irányban befolyásolhatják vagy nem állnak összhangban más tagállamok megoldásaival. Az egységes szemlélet bevezetésének szükséges velejárója volt, hogy az ún. „rafinált” praktikákkal megvalósuló elkövetési formák az „egy-

¹¹² A Tanács jogi aktusa (1995. július 26.) az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek védelméről szóló egyezmény létrehozásáról [HL C 316., 1995. 11. 27., 48–57.]

¹¹³ Az Európai Bizottság javaslata: Az Európai Parlament és a Tanács irányelve az Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről [COM(2012) 363 final, Brüsszel, 2012. július 11.]

¹¹⁴ A jogirodalomban már korábban megfogalmazódott e jogintézmény bevezetésének indokoltsága, tekintettel a cselekmény „csalárd jellegére”, amelynek a büntethetőséget megszüntető ok helyére kellene lépnie. ТóTH (2004) 15. o.

szerűbb” családi esetekkel azonos megítélés alá esnek. Más tagországokban épp a differenciált szemlélet kezd meghonosodni.¹¹⁵ Németországban¹¹⁶ és Ausztriában is az adócsaláshoz – az önfeljelentés jogintézményén keresztül – speciális büntethetőséget megszüntető okot kapcsol a vonatkozó ágazati törvény, illetve a pénzügyi büntető törvénykönyv, nálunk épp ellenkezőleg, a jogalkotó a büntethetőséget megszüntető okot kiiktatta, és bevezette helyette a korlátlan enyhítés lehetőségét, amelynek alkalmazását a gyakorlatban a kizáró körülmények (bűnszövetség, üzletszerűség) indokolatlanul leszűkíthetik. A jövedéki termékekre megvalósuló költségvetési csalásnál indokoltnak tekinthető az üzletszerűség minősítő körülményként történő szabályozása, ugyanakkor nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy a szűkebb értelemben vett költségvetési csalás bizonyos eseteiben (például havi áfabevallások elmulasztása esetén) az üzletszerű elkövetés eleve benne foglaltatik az elkövetés formájában, e cselekményeknél az szinte „automatikusan” megállapításra kell hogy kerüljön.¹¹⁷

A Btk. 396. § (8) bekezdésében szabályozott *korlátlan enyhítés szabályozása* kapcsán az alábbi problémára kell felhívunk a figyelmet. Ahogy arra utaltunk, a 2011. évi Btk. novella kiiktatta a korábban az adócsalás¹¹⁸, a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás¹¹⁹, a jövedékkel visszaélés¹²⁰ és a csempészet¹²¹ törvényi tényállásában szabályozott büntethetőséget megszüntető okot. Az elkövető ezt megelőzően a vétségi alakzatnál (kétszáz ezer forintig terjedő adóbevétel-csökkenés esetén) nem volt büntethető, ha a vádirat benyújtásáig az adótartozását, a jövedékiadó-tartozását, az okozott vámbevétel csökkenésével azonos tartozását kiegyenlítette. E büntethetőséget megszüntető ok alkalmazására a bűncselekményi értékhatárookra vonatkozó szabályok miatt igen szűk körben kerülhetett sor (százazertől kétszáz ezer forintig terjedő adóbevétel-csökkenés esetén). A hatályos szabályozás a bűncselekménnyel okozott vagyoni hátrány „jóvátételének” lehetőségét szélesebb körben szabályozza, hiszen az nem korlátozódik a vétségi alakzatokra, a vagyoni hátrány nagyságára tekintettel megnyitja a korlátlan enyhítési szabály alkalmazását. Rá kell azonban arra is mutatnunk, hogy a kizáró okok körében szabályozott – üzletszerűség – fogalmának tág értelmezése a gyakorlatban kiüresítheti e szabály alkalmazását. További kérdésként merülhet fel, hogy e „kedvezmény” mennyire hat ösztönzőleg az elkövetőre.

A *különös részi deliktumok* közül harminc esetben szabályozza a jogalkotó a *korlátlan enyhítést*, amelyek bevezetésére különböző jogpolitikai indokokból került sor. A bűncselekményeket több csoportba sorolhatjuk:

a) A korlátlan enyhítés alkalmazásának időbeli korlátja van: aa) a bűncselekmény hatóság tudomására jutását megelőző időhöz köti (például vesztegetés elfogadá-

¹¹⁵ Lásd az osztrák pénzügyi büntetőjog reformjáról Jacsó (2015a) 195–201. o.

¹¹⁶ Lásd a német szabályozásról Jacsó (2015a) 189–194. o. Jacsó (2014a) 273–293. o.

¹¹⁷ Németországban is bevezetésre került 2001-ben az adózással összefüggő bűncselekmények tekintetében az üzletszerű elkövetés. A szabályozás – egyéb okok miatt – a német alaptörvénnyel nem volt összeegyeztethető, ezért 2008-ban hatályon kívül helyezték. Lásd Jacsó (2015a) 191. o.

¹¹⁸ 1978. évi Btk. 310. § (6) bek.

¹¹⁹ 1978. évi Btk. 310/A. § (6) bek.

¹²⁰ 1978. évi Btk. 311. § (6) bek.

¹²¹ 1978. évi Btk. 310. § (6) bek.

sa, vesztegetés); ab) a vádemelés időpontjához (például költségvetési csalás, kábítószer birtoklása); ac) az elsőfokú ítélet meghozatalához (például tartási kötelezettség elmulasztása, környezetkárosítás); vagy ad) az alapügy befejezéséhez (például hamis vád, hamis tanúzás) köti.

- b) E bűncselekmények másik csoportjánál e szabály alkalmazását a törvény a veszélyelhárításhoz (mielőtt a káros/súlyos következmény beállt volna) köti (például a közveszély okozása, a közlekedés biztonsága elleni bűncselekmény).
- c) Néhány bűncselekménynél az alapeset mellett a minősített esetekre is vonatkozik a korlátlan enyhítésre vonatkozó szabály (például a közveszély okozása).

A vesztegetés és a vesztegetés elfogadása bűncselekményeknél a bünszövetségben és az üzletszerűen történő elkövetés kizárja a korlátlan enyhítés alkalmazását. Az alapeset tekintetében azonban – különös méltánylást érdemlő esetben – a büntetés akár mellőzhető is.¹²²

Összefoglalva megállapíthatjuk, hogy a magyar szabályozási modell összhangban van az Alaptörvénnyel, és megfelel a szabályozás egységesítésére vonatkozó uniós elvárásoknak is. Végezetül utalnunk kell arra, hogy hazánkban a büntető anyagi jogi szabályozás reformjára egy átfogó intézkedéscsomag részeként került sor, amely érintette az adójogi szabályokat és a büntetőeljárás-jogot is. A magyar jogalkotó felismerte azt, hogy a költségvetés bevételi és kiadási oldalának effektív védelmét komplex eszközrendszerrel lehet csak elérni, amelynél nem hagyható figyelmen kívül, hogy e bűncselekmény az utóbbi években egyre inkább határokon átívelő jellegűt öltött és nemzetközi méretűvé vált, így ellene csak nemzetközi összefogással lehet eredményeket elérni.

XVI.4. DE LEGE FERENDA JAVASLATOK

A XVI.3. pontban megfogalmazottakra tekintettel az alábbi de lege ferenda javaslatokat fogalmazzuk meg.

XVI.4.1. A BÜNTETÉS MELLŐZÉSE

A *korlátlan enyhítés szabályozása* kapcsán – a korrupciós deliktumoknál található megoldáshoz hasonlóan – indokolt lenne a költségvetési csalásnál is azon kiegészítő szabály bevezetése, amely lehetővé *tenné különös méltánylást érdemlő esetben a büntetés mellőzését*. Több külföldi országban ismert olyan megoldás (Ausztria, Németország), ahol az önfeljelentés büntethetőséget megszüntető okként van szabályozva.¹²³ Hazánkban jelenleg az önfeljelentés csupán a büntetés kiszabása során az alanyi tényezők körében értékelendő enyhítő körülmény az 56. sz. BKv¹²⁴ alapján. Az

¹²² Btk. 290. § (5) bek.; 291. § (5) bek.

¹²³ Lásd az önfeljelentés (*Selbstanzeige*) német jogintézményéről ROLLETSCHKE – ROTH (2015).

¹²⁴ 56. BK vélemény a büntetés kiszabás során értékelhető tényezőkről, II. 11.

adózás rendjéről szóló törvény szabályozza ugyan az önellenőrzés esetét¹²⁵, azonban nem mentesíti az adózót a korábban szándékosan megvalósuló költségvetési csalás miatti felelősségre vonás alól.¹²⁶ Ez az eset a jogalkalmazás során értékelhetővé válna különös méltánylást érdemlő esetként. A joggyakorlatban figyelembe lehetne venni ezáltal, hogy nem a büntetőeljárás megindulását követően, hanem még azt megelőzően önkéntes alapon került sor a cselekmény felfedezésére, és a hatóság az elkövető közreműködése által szerezhetett tudomást az ügyről. Természetesen ebben az esetben is feltétel lenne a be nem fizetett adó megfizetése, azaz az okozott vagyoni hátrány megtérítése. A fiskális szempontok határozottabb érvényre juttatását jelentené, ha a – külföldi szabályozási példákat alapul véve – a jogalkotó a büntetethezesség megszüntető ok legalább e szűk körben történő visszavezetése mellett döntene. A resztoratív szemlélet minél szélesebb körben történő alkalmazásával is összhangban állna e szabályozás. Megjegyezzük, hogy a Btk. általános részében szabályozott tevékeny megbánás jogintézménye meghatározott feltételek mellett a vagyoni elleni bűncselekményekre is alkalmazandó¹²⁷.

Kiemelendő továbbá, hogy a korlátlan enyhítés szabálya nem vonatkozik a 396. § (7) bekezdésében szabályozott, ún. „*adminisztratív költségvetési csalásra*, így az elszámolási, számadási kötelezettség utólagos elégtételére. Igaz ugyan, hogy ennél az alapesetnél nem szabályoz eredményt a törvényi tényállás, így a vagyoni hátrány megtérülése fogalmilag kizárt, de ha a súlyosabb alakzatoknál a jogalkotó lehetővé teszi e jogintézmény alkalmazását, akkor annak – akár eltérő feltételekkel való – alkalmazása az enyhébb megítélésű esetekben is indokolt lehetne.

A *korlátlan enyhítésre vonatkozó szabály* alkalmazása a törvényben meghatározott esetekben lehetséges. Az Általános részben a Btk. azt néhány helyen (például kóros elmeállapot, kényszer vagy fenyegetés, tevékeny megbánás alkalmazásánál) szabályozza. A tevékeny megbánás¹²⁸ jogintézménye körében a kivételekre vonatkozó rendelkezéseknél láthatjuk, hogy a bünszövegségben való elkövetést nem, csak a bünszervezetben elkövetést szabályozza. A költségvetési csalásnál e szabály alkalmazását a bünszövegség zárja ki, nem rendelkezik viszont a törvény a bünszervezetben történő elkövetésről. A Btk. 91. § (3) bekezdésében található rendelkezés szerint „a bűncselekmény bünszervezetben való elkövetésének megállapítása esetén az e törvényben a bűncselekmény bünszövegségben történő elkövetésének esetére megállapított jogkövetkezmények nem alkalmazhatóak”. Ha ezt a szabályt a vizsgált esetre konkretizáljuk, ez azzal jár, hogy a társas bünelkövetés súlyosabb formája esetén a törvény nem zárja ki a büntetés korlátlan enyhítésének a lehetőségét, ellenben az „enyhébb” formánál igen, ami azonban nehezen egyeztethető össze a jogalkotói akaráttal.

¹²⁵ Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 49. §.

¹²⁶ Lásd a korábbi bírói gyakorlatból: EBH 2004. 1106.

¹²⁷ Btk. 29. §

¹²⁸ Btk. 29. §

XVI.4.2. A KÖLTSÉGVETÉS FOGALMA

A *költségvetés legáldefiníciójával* kapcsolatosan az alábbiakat kívánjuk megjegyezni. A magyar szabályozás nemcsak az Európai Unió által vagy nevében más tagállamok által kezelt költségvetést, hanem – a kiadási oldal tekintetében – bármely más *külföldi állam* költségvetését is védelemben részesíti.¹²⁹ Így a törvényi tényállás hatálya kiterjed nemcsak az Európai Unió tagállamaira, hanem más országok költségvetésére is. Mindemellett azonban különbséget tesz a Btk. a külföldi állam költségvetésének bevételi és kiadási oldala között, hiszen csak ez utóbbi tartozik a legáldefiníció hatálya alá. A külföldi országok adóbevételei – így az unió tagállamaiéi – sem sorolhatók ide. Kérdésként merülhet fel azonban, hogy miért nem tartotta ezt indokoltnak megtenni a magyar jogalkotó az uniós jogharmonizáció által érintett adóra, így a hozzáadottérték-adóra elkövetett költségvetési csalás vonatkozásában, abban az esetben, ha azt az Európai Unió más tagállamában követik el.¹³⁰ Az EU költségvetésének mind a bevételi, mind a kiadási oldala a legáldefiníció alapján a költségvetési csalás körébe tartozik. A problémát az jelenti, hogy máig nem tudott egységes álláspont kialakulni arról a kérdésről, hogy a tagállamok által beszedett általános forgalmi adó, amelynek meghatározott százaléka – a tagállami befizetések által – az uniós költségvetés saját forrásainak részét képezi, az unió pénzügyi érdekeinek büntetőjogi védelme tárgyában kidolgozott jogi aktusok hatálya alá kell-e hogy tartozzon. A Bizottság határozottan állást foglalt e kérdésben akkor, amikor – az Európai Unió Bíróságának joggyakorlataira hivatkozással – a hozzáadottérték-adót *expressis verbis* az EU pénzügyi érdekeinek büntetőjogi védelméről szóló 2012. évi irányelvjavaslat hatálya alá – azaz az uniós csalás fogalmi körébe – vette.¹³¹ Ha elfogadjuk a Bizottság állásfoglalását, akkor ilyen módon a tagállami áfacsalások mégis a költségvetési csalás hatálya alá tarthatnak. Kérdés azonban, hogy az értelmezés összhangban áll-e a jogalkotói akarrattal.

¹²⁹ Btk. 396. § (9) bek. a) pontja: „Költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában elkövetett bűncselekmény tekintetében a felsoroltakon kívül költségvetésen a külföldi állam által vagy nevében kezelt költségvetést, pénzalapot is érteni kell.”

¹³⁰ Németországban az adókijátszás (*Steuerhinterziehung*) fő szabályként a német adókra és járulékokra terjed ki, azonban az adózás rendjéről szóló törvény (AO) 2001. évi módosítása kiterjesztette annak hatályát más tagországoknak bevételkiesést eredményező esetekre is meghatározott adónemek tekintetében, amelyre uniós szabályozás vonatkozik, így a hozzáadottérték-adót is e körbe sorolja a törvény. Lásd a külföldi szabályozási példákról JACSÓ (2015a) 176–201. o.; DANNECKER – JANSEN (2007) 15–93. o.

¹³¹ Lásd Az Európai Bizottság *javaslata*: Az Európai Parlament és a Tanács irányelve az *Unió pénzügyi érdekeit érintő csalás ellen büntetőjogi eszközökkel folytatott küzdelemről* [COM(2012) 363 final, Brüsszel, 2012. július 11.], a hivatkozott bírósági ítélet: C-539/09. sz., Bizottság kontra Németország ügyben hozott 2011. november 15-i ítélet (HL 2012., C 25., 5. o.). A Tanács azonban ellentétes véleményen van. A jogalkotási folyamat még nem zárult le. Elképzelhető azonban az is, hogy az uniós jogalkotó külön jogi aktust fogad el az egyre inkább nemzetközi méreteket öltő adócsalás elleni egységes büntetőjogi védelem megteremtése érdekében. Vö. JACSÓ (2015a) 177–186. o.; JACSÓ (2016).

XVI.5. FELHASZNÁLT IRODALOM

- AMBRUS István (2014) *Egység és halmazat – régi dogmatikai kérdések, új megközelítésben*. Szegedi Tudományegyetem ÁJK Büntetőjogi és Büntető Eljárásjogi Tanszék–General Nyomda Kft., Szeged, 2014.
- ANGYAL Pál (1930) *A magyar büntetőjog kézikönyve. 8. Adócsalás*. Athenaeum, Budapest, 1930.
- ÁRVA Zsuzsanna (2013) *Kommentár Magyarország Alaptörvényéhez*. Wolters Kluwer–CompLex Kiadó, Budapest, 2013. [Közigazgatási és Jogi Kiadványok]
- DANNECKER, Gerhard – JANSEN, Oswald (2007) *Steuerstrafrecht in Europa und den Vereinigten Staaten*. Linde Verlag, Wien, 2007.
- ERDŐS Éva (2011) „A közteherviselés elvének kiterjesztő értelmezése az európai adóharmonizáció tükrében” *Miskolci Jogi Szemle*, 2011. évi Különszám, 46–61. o.
- FARKAS Ákos (2008) „28. § Az EU-csalás” In: *Az Európai Büntetőjog kézikönyve* (szerk. Kondorosi Ferenc – Ligeti Katalin). Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2008. 454–456. o.
- GULA József (2006) „A munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás” In: *Magyar büntetőjog. Különös rész II.* (szerk. Horváth Tibor – Lévay Miklós). CompLex Kiadó, Budapest, 2006. 369–373. o.
- GULA József (2013) „Költségvetési csalás” In: *Magyar büntetőjog. Különös rész* (szerk. Horváth Tibor – Lévay Miklós). Wolters Kluwer–CompLex Kiadó, Budapest, 2013.
- HÁGER Tamás (2014) „A költségvetési csalás pénzügyi, anyagi jogi és bizonyítási alapjai, különös tekintettel a terhelt vallomására” *Jogelméleti Szemle*, 2014/1. 20–37. o.
- JACSÓ Judit – SÁNTHA Ferenc (2012) *Közigazgatási büntetőjog*. Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc, 2012.
- JACSÓ Judit (2014a) „Gedanken über die deutsche Regelung der Selbstanzeige im Fall der Steuerhinterziehung” In: *Publicationes Universitatis Miskolcensis, Sectio Juridica et Politica, Tomus XXXII*. Miskolc University Press, Miskolc, 2014. 273–293. o.
- JACSÓ, Judit (2014b) „Straftatbestand des Haushaltsbetruges im ungarischen Strafrecht” *NZWiSt*, 3/2014. 98–109. o.
- JACSÓ Judit (2015a) „Az adócsalás elleni büntetőjogi fellépés aktuális tendenciái az Európai Unióban – különös tekintettel a német, az osztrák és a magyar szabályozásra” In: *Kriminológiai Közlemények 75.* (szerk. Inzelt Éva). Válogatás a 2014-ben és 2015-ben tartott tudományos rendezvények előadásáiból. Magyar Kriminológiai Társaság, Budapest, 2015. 176–201. o.
- JACSÓ, Judit (2015b) „Neue Wege zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung durch den Straftatbestand des Haushaltsbetrugs im ungarischen StGB” *ZStW*, (127) 1/2015. 187–224. o.
- JACSÓ Judit (2016) „Az adócsalás elleni büntetőjogi fellépés: Uniós törekvések, tagállami reformok” In: *Decem anni in Europaeae Unione V., Tanulmányok a bűnügyi tudományok köréből* (szerk. Róth Erika). Miskolci Egyetemi Kiadó, Miskolc, 2016. 118–160. o.
- JÁVORSZKI Tamás (2005) „Az adócsalás törvényi tényállásának története” *Belliügyi Szemle*, 2005/4. 88–93. o.

- KARSAI Krisztina (2013a) „XXXIX. Fejezet: A költségvetési károsító bűncselekmények”
In: *Kommentár a Büntető Törvénykönyvhöz* (szerk. Karsai Krisztina). CompLex Kiadó, Budapest, 2013.
- KARSAI Krisztina (2013b) „A költségvetést károsító bűncselekmények (Btk. XXXIX. fejezet)”
In: *Anyagi büntetőjog. Különös rész II.* (szerk. Karsai Krisztina – Szomora Zsolt – Vida Mihály). Iurisperitus Bt., Szeged, 2013. 253–260. o.
- KELEMEN József (2015) „A költségvetés kiadási oldalát sértő cselekmények szabályozástörténeti fejlődése Magyarország harmadik Büntető törvénykönyvében, és az azzal kapcsolatban felmerült jogalkalmazási problémák” *Büntetőjogi Szemle*, 2015/3. 76–88. o.
- KÉMÉNDI Konrád (2011) „A folytatólagosság eltérő értelmezései a gyakorlatban” *Ügyészek Lapja*, 2011. évi Különszám, 9–16. o.
- KLENANC Miklós (2015) „A költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása felügyelő- és audit bizottsági tagok által” *Magyar Jog*, 2015/7–8. 462–466. o.
- KONDOROSI András (2014) „A költségvetési csalás és az egység-többség kérdése” *Gazdaság és Jog*, 2014/11. 14–19. o.
- MÉSZÁR Róza (2013) „Záró Rész” In: *Magyar Büntetőjog. Kommentár a gyakorlat számára* (szerk. Kónya István). 3 kiadás. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2013. 1900–1967. o.
- MISKOLCZI Barna (2013) „XXXIX. A költségvetést károsító bűncselekmények” In: *Új Btk. Kommentár* (főszerk. Polt Péter). Nemzeti Közszolgálati és Tankönyv Kiadó, Budapest, 2013. 9–44. o.
- MOLNÁR Gábor Miklós (2011) *Az adócsalás a költségvetési csalásban*. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2011.
- MOLNÁR Gábor Miklós (2014) „XXXIX. Fejezet: A költségvetést károsító bűncselekmények” In: *Büntetőjog II. Különös rész. A 2012. évi C. törvény alapján* (szerk. Belovics Ervin – Molnár Gábor Miklós – Sinku Pál). 3., hatályosított kiadás, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2014. 736–757. o.
- MOLNÁR Gábor Miklós (2015) „XXXIX. Fejezet: A költségvetést károsító bűncselekmények” In: *Magyar Büntetőjog. Kommentár a gyakorlat számára* (szerk. Kónya István). 3 kiadás. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2015. 1496–1604. o.
- RÁCSOKNÉ FÜGEDI Zsófia Eszter (2014) „A költségvetési csalás megítélési problémái a gyakorlatban” *Ügyészek Lapja*, 2014/6. 87–95. o.
- ROLLETSCHKE, Stefan – ROTH, David (2015) *Die Selbstanzeige*. C.H. Beck Verlag, München, 2015.
- SOMOGYI Ferenc (2008) „Gondolatok a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalásról” *Ügyészek Lapja*, 2008/2. 47–60. o.
- SZOMORA Zsolt (2015) *Alkotmány és anyagi büntetőjog. A büntetőjog-alkalmazás alkotmányosságának egyes kérdései*. Szegedi Tudományegyetem ÁJK Büntetőjogi és Büntető Eljárásjogi Tanszék–Pólay Elemér Alapítvány–Iurisperitus Bt., Szeged, 2015.
- TÓTH Mihály (2000) *Gazdasági bűnözés és bűncselekmények*. CompLex Kiadó, Budapest, 2000.

- TÓTH Mihály (2002) *Gazdasági bűnözés és gazdasági bűncselekmények*. KJK-Kerszöv Kiadó, Budapest, 2002.
- TÓTH Mihály (2004) „Néhány szempont a gazdasági bűncselekmények újraszabályozásához” *Büntetőjogi Kodifikáció*, 2004/4. 3–16. o.
- TÓTH Mihály (2007) „A pénzügyi bűncselekmények” In: *Magyar büntetőjog. Különös rész* (szerk. Erdősy Emil – Földvári József – Tóth Mihály). Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 475–480. o.
- TÓTH Mihály (2014) „XXXIX. Fejezet: A költségvetést károsító bűncselekmények” In: *Magyar büntetőjog. Különös rész* (szerk. Tóth Mihály – Nagy Zoltán). Osiris Kiadó, Budapest, 2014. 506–514. o.
- UDVARHELYI Bence (2014) „Az Európai Unió pénzügyi érdekeinek védelme a magyar büntetőjogban” *Miskolci Jogi Szemle*, 2014/1. 170–188. o.