

A jövedéki adóztatás a jövedéki törvény és a büntetőjog aspektusából

Jelige: „Adó és két garas”

TARTALOMJEGYZÉK

BEVEZETÉS	1
1. A JÖVEDÉK FOGALMA, KIALAKULÁSA, A JÖVEDÉKI SZABÁLYOZÁS TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉSE.....	3
1.1. A jövedék, mint fogalom meghatározása	3
1.2. A jövedéki adózás rövid történeti áttekintése	4
1.3. A jövedék felélesztése, a jövedéki adó bevezetése	5
1.4. A jövedéki adó, mint a magyar adórendszer önálló adóneme.....	6
1.5. A jövedéki adókonstrukció rendező elve	7
2. A JÖVEDÉKI ADÓ JELENTŐSÉGE A KÖLTSÉGVETÉSBEN	8
2.1. A központi költségvetés bevételi oldalának vizsgálata	8
2.2. A 2011. évi központi költségvetés fő bevételei.....	9
3. A BÜNTETŐJOG, MINT A KÖLTSÉGVETÉS VÉDELMI ESZKÖZE.....	11
3.1. A folyamatosan változó büntetőjog.....	11
3.2. A gazdasági bűncselekmények jogi szabályozásának legújabb változásai és annak szükségessége	12
3.3. Jövedéki termékekre elkövetett bűncselekmények a Büntető Törvénykönyvben.....	14
3.4. A költségvetési csalás, mint új tényállás	15
3.4.1. A költségvetési csalás kodifikálásának célja.....	15
3.4.2. A költségvetési csalás új tényállása az alábbi bűncselekményeket vonta össze	15
3.4.3. A költségvetési csalás alapesetei az új Btk. szerint.....	16

4.	A JÖVEDEÉKI TERMÉKEKRE ELKÖVETETT KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS.....	18
4.1	Védett jogi tárgy.....	18
4.2	Elkövetési tárgy.....	19
4.3	Elkövetési magatartás.....	19
4.3.1	Előállítás.....	19
4.3.2	Megszerzés.....	20
4.3.3	Tartás.....	20
4.3.4	Forgalomba hozatal.....	20
4.3.4	Kereskedés.....	21
4.4	Elkövetési mód.....	21
4.5	Eredmény.....	21
4.6	Elkövetők.....	23
4.7	Bűnösség.....	23
4.8	Elkövetési értékhatárok.....	24
4.9	A vagyoni hátrány mértékének és a büntethetőség elévülésének kapcsolata.....	25
4.10	Minősítő körülmények.....	26
4.11	Korlátlan enyhítés lehetősége.....	26
5.	A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSHOZ KAPCSOLÓDÓ FELÜGYELETI VAGY ELLENŐRZÉSI KÖTELEZETTSÉG ELMULASZTÁSA.....	28
5.1	A „vezetői felelősség” megjelenése a Büntető Törvénykönyvben.....	28
5.2	Védett jogi tárgy.....	29
5.3	Elkövetési magatartás.....	29
5.4	Elkövetők.....	29
5.5	Bűnösség.....	30

6.	A JÖVEDÉKKEL VISSZAÉLÉS ELŐSEGÍTÉSE	31
6.1	A jövedékkal visszaélés elősegítése tényállás ismertetése.....	31
6.2	Védett jogi tárgy.....	32
6.3	Elkövetési tárgy.....	32
6.3.1	Berendezés	33
6.3.2	Készülék.....	33
6.3.3	Eszköz	34
6.3.4	Alapanyag.....	34
6.3.5	Zárjegy	35
6.3.6	Adójegy	35
6.4	Elkövetési magatartás.....	36
6.4.1	Előállítás.....	36
6.4.2	Megszerzés	36
6.4.3	Tartás	36
6.4.4	Forgalomba hozatal	37
6.5	Elkövetési mód.....	37
6.6	Elkövetők	38
6.7	Bűnösség	38
6.8	Befejezettség	38
6.9	Minősítő körülmények	39
6.9.1	Üzletszerűség	39
6.9.1	Jelentős mennyiség és jelentős érték.....	39
7.	A BÜNTETŐ TÖRVÉNYKÖNYV IDŐBELI HATÁLYA	40
	ÖSSZEGZÉS	43

BEVEZETÉS

Az adó nem egy közkezdvelt fogalom. A XVII. században szerződéselméletek fogalmazták meg az adózás lényegét, és szükségszerűségét. Ezen elméletek szerint a nép szerződik az állammal, a közösség létrehozására, fenntartására. A közös célok megvalósítása érdekében mindenki befizeti az általa megtermelt javak egy részét, az állam pedig az újraelosztás rendszerén keresztül, rászorultsági alapon visszajuttatja a befizetett javak egy részét, és közösségi szükségleteket kielégítő beruházásokat valósít meg.¹

Napjainkban a makrogazdaság egyik meghatározó része az állami szféra, amely központi, vagy helyi költségvetési szervein keresztül egyoldalú, közvetlen ellenszolgáltatás nélküli tranzakciókkal valósítja meg a jövedelem újraelosztását. A magánszférából – a háztartási és a vállalati szektorból – kiadásai fedezésére adókat (illetékeket, vámokat, stb.) szed be, illetve transzfereket juttat a magánszférának szociális és gazdálkodási céljai megvalósítása érdekében, emellett kormányzati vásárlásokat eszközöl társadalmi közös szükségletek kielégítésére (pl. autópálya építés).²

Az egyik ilyen jelenleg is használt adótípus a jövedéki adó. Igaz, nem a legszélesebb körben ismert adófajta, de jelentősége nem vitatható sem Magyarország költségvetésében, sem az Európai Unió adórendszerében, melyben kiemelt helyét mutatja a magas szintű jogharmonizációra való törekvés is.

A jövedéki adó meghatározó helyet foglal el az államháztartási bevételek között. Érdekessége, hogy a jövedéki termékek körébe olyan nagy múltra visszatekintő és komoly hagyományokkal rendelkező termékek tartoznak, mint a bor, a pezsgő, a pálinka vagy például a pipadohány, és nem utolsósorban a „fekete arany” különböző származékai.

Napjaink sokakat érintő témája a gazdasági- pénzügyi válság. Érdeklődéssel tekintünk minden olyan lehetséges eszközre, mellyel kezelni lehet, vagy legalábbis enyhíteni a válság negatív hatásait. Az állam által egyik leginkább alkalmazott eszköz az adóterhek növelése. Az adó mértékének növelésével azonban nem feltétlenül érjük el a költségvetés bevételeinek növelésére irányuló célkitűzéseinket, hiszen az adóterhek növelésével együtt nő az adóelkerülésre való hajlam is. A már korábban említett - az állam és a nép közötti -

¹ Fejezetek a jogbölcséleti gondolkodás történetéből. Második, bővített és javított kiadás Szerk.: Szabó Miklós, Bíbor Kiadó, Miskolc, 2004. 14-19 old.

² Gacsályi-Meyer-Misz-Simonits: Közgazdaságtan II., Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest, 2004.

szerződéses viszonyban mindkét oldalon egyre gyakrabban súlyos visszaélések tapasztalhatók egyrészt az adóbefizetés, másrészt az adójövedelmek felhasználása, újraelosztása terén. A gazdasági bűncselekmények tehát közvetlenül, vagy közvetetten a társadalom minden tagját érintik.

A helyzet orvoslására a kormányzat kiemelt célkitűzésévé vált a költségvetési hiány csökkentése a költségvetési bevételek maradéktalan beszedésén keresztül. Ezen célkitűzés eszköze a büntetőjog, melynek a jövedéki adózással kapcsolatos bűncselekményeket érintő részei folyamatosan változnak annak érdekében, hogy hatékonyan tudja csökkenteni az adóelkerülés szintjét.

Dolgozatom célja egyrészt, hogy rövid áttekintést adjon a jövedéki adóztatásról, bemutassa ezen kevésbé ismert adótípust, annak helyét, szerepét jelenlegi adórendszerünkben, illetve a jövedéki adóztatás jogharmonizációját az Európai Unió adórendszerével.

Vizsgálódásom meghatározó témája a jövedéki termékre elkövetett bűncselekmények büntetőjogi vonatkozásainak bemutatása. Igyekszem rávilágítani a büntetőjog aktuális változásaira, a változás okaira és lehetséges hatásaira, ismertetem a kutatásom során megfogalmazódott problémafelvető kérdéseimet.

Reményeim szerint kutatásom eredményei a későbbiekben hasznosnak bizonyulnak a téma iránt érdeklődők számára.

1. A JÖVEDÉK FOGALMA, KIALAKULÁSA, A JÖVEDÉKI SZABÁLYOZÁS TÖRTÉNETI ÁTTEKINTÉSE

1.1. A jövedék, mint fogalom meghatározása

„Jövedék: Így nevezi a magyar pénzügyi terminológia az egyedáruságokat. Az egyedáruság által az állam a gazdasági műfolyamat bizonyos pontján, legyen az a termelés, a forgalom vagy a fogyasztás, az árképzést megragadja és ezáltal jövedelmet biztosít a maga számára. Pénzügyileg az egyedáruságok különösen nagy jövedelmek biztosítása által nyújtanak előnyöket, bár másfelől a fogyasztásra és termelésre károsan hathatnak. Nálunk jelenleg a szó tágabb értelmében véve a következő pénzügyi egyedáruságok, illetőleg jövedékek állnak fenn: dohányjövedék, sójövedék, lottójövedék és italmérési jövedék. Újabban szóban forog a szeszegyedáruság behozatala.”³

Am jogtudomány a jövedék alatt nem határozott meg mindig pontos és egységes fogalmat, a múltban előfordult, hogy eléggé tágan, vagy egyáltalán nem is értelmezte. Az 1900-ban kiadott *Közgazdasági Enciklopédia* a jövedékhez sorolta a vámokat is, míg a jövedéki büntetőjog szempontjából valamennyi állami adóbevételt értette alatta. Az 1940-es években kiadott *Adók és Illetékek Lexikona* nem említi a jövedéket, mint fogalmat. Ez időtájt egyetlen elméleti szakember sem vállalkozott a jövedék általánosan elfogadott fogalmának meghatározására. Valószínű, hogy a jövedéki adókkal, regálékkal, a szabályozások fejlődésével foglalkozó jogtudósok nem tudtak megegyezni egy jól körülírt, pontos definíció megalkotásában. Ennek egyik oka az lehetett, hogy akkoriban sem létezett még egységes jövedéki adóztatási rendszer. Egy időben voltak jelen a klasszikus egyedáruságok, a jövedéki adóval és a lényegében hasonló szabályzókkal, de fogyasztási adóval terhelt termékkörök, melyeket akár ugyanaz a hatóság ellenőrzött. A Révai Nagy Lexikonának 1975-ös kiadása már így határozta meg a jövedék fogalmát: *“Az egyedáruság által az állam a gazdasági műfolyamat bizonyos pontján, legyen az a termelés, a forgalom vagy a fogyasztás, az árképzést megragadja, és ezzel jövedelmet biztosít a maga számára”⁴* Mára megvalósult az egységes jövedéki szabályozás, egyazon törvény hatálya alá vonták a kiemelt fogyasztási cikkeket, a rájuk terhelt köztartozást pedig egységesen jövedéki adóként jelölték meg. Az adójogban és a büntetőjogban egyaránt elkülönül a fogalom, így pontosan meghatározható annak jelentése is.

A jövedék ma az állami költségvetés bevételi forrása, önálló, elkülönült adónem, mely a jövedéki törvényben meghatározott monopolizált termékkör után, azok forgalomba hozatalának időpontjához kötődik.⁵

³ Pallas Nagy Lexikona, <http://mek.oszk.hu/00000/00060/html/053/pc005372.html#3>

⁴ Révai Nagy Lexikona, Babits Kiadó, Budapest, 1975.

⁵ Simon István (szerk.): Pénzügyi jog II., Osiris Kiadó, Budapest, 2012. 347-349. old.

1.2. A jövedéki adózás rövid történeti áttekintése

A **jövedék** kifejezés a német Gefäll szó fordításából származik. A tágabb értelemben vett jövedék magában foglalja az állam összes, pénzügyi felségjogán alapuló bevételt, szorosabb értelemben a jövedék a közgazdasági és pénzügyi regálékát (egyedáruság), illetve vámot és fogyasztási adót jelent.⁶

A „jövedék” kialakulása, története szorosan összefügg a gazdasági élet irányításával, az állami beavatkozással, így gyökerei az állam kialakulásáig nyúlnak vissza. Az állam viszonylag korán felismerte, hogy egyes termékekre stabil elvonást lehet érvényesíteni az irántuk meglévő, szenvedélyhez, szokáshoz kötött keresletre alapozva, vagy a gazdasági-társadalmi életben betöltött fontosságuk miatt. Az elvonás tárgyát általában a társadalom széles rétegei által keresett vagy luxusigényeket kielégítő termékek képezték. Ezek a termékek a társadalmi-gazdasági fejlődést követve, illetve a természeti-gazdasági adottságokat nézve idővel változtak⁷. Írásos dokumentumok bizonyítják, hogy Egyiptomban már i.e. 2800-2500 között működtek a fáraó irányítása mellett olyan közhivatalnokok, akiknek feladata az adók beszedése volt. Már akkor létezett az ún. „aratási adó” és a Níluson vámot szedtek. A középkorban a királyi regálék és a királyi földbirtokok biztosították az uralkodó hatalmának gazdasági alapját.⁸

Magyarországon az első, klasszikus jövedéki szabályozás az **Aranybullában** található. Könyves Kálmán többször is hivatkozik az országalapító István alkotta törvényekre, melyek közül a 34.§ kimondja: Ha valaki saját és házilag termelt dolgaiból ad el valamit a vásáron, Szent István törvényei szerint fizetnek vámot.⁹ **1690**-ben a Habsburg befolyás alatt álló pénzügyi közigazgatás a **sóra egyedáruságot** vezetett be, illetve az **állam fennhatósága alá utalta a bor, sör és a pálinka adózását**. A **kiegyezés**kor született a **sójövedéki törvény** melynek egyik célja volt, hogy a só eladásából az államkasszába bevételek kerüljenek. A dualizmus korában a Monarchia hatékony és rendkívül precízen szabályozott jövedéki- és fogyasztási adóztatási rendszert épített fel, és **az állam magának tartotta fenn a dohány, a szesz, és a só termelési jogát**. A II. világháborút követően megszüntették **az addigi szigorú, kötött jövedéki szabályozást és ellenőrzést**, mivel az állami vállalatok és szövetkezetek megbízható adófizetőnek számítottak és így csak az adókat szabályozták. A jövedéki adózást csak az 1990-es években „élesztették újjá”.

⁶ <http://jovedekiado.hu/contents/view/jovedeki-ado>

⁷ Simon István (Szerk.): Pénzügyi jog II., Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 261-263. old.

⁸ Molnár Gábor Miklós: Adócsalás a költségvetési csalásban, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft.; 2011.; 19-22. old.

⁹ Könyves Kálmán törvényei - I. törvénykönyv (<http://www.angelfire.com/zine/pantagruel/KalmanI.htm>)

1.3. A jövedék felélesztése, a jövedéki adó bevezetése

1990-től bekövetkezett társadalmi-gazdasági rendszerváltás következtében az állami vállalatokat felváltották a kis- és középvállalatok. A vállalkozók döntő többsége a jogszabályok betartásával dolgozott, ám sokan felismerték, hogy elsősorban a magas adótartalmú termékekkel elkövetett kisebb-nagyobb jogsértésekkel viszonylag rövid idő alatt jelentős haszonra lehet szert tenni.¹⁰

Az ABC termékekkel¹¹ - alkohol, benzin, cigaretta és dohányszármazékok -, valamint a kőolajipari termékeknel egyre nagyobb teret nyert az adók elcsalása, az illegális előállítás, a csempészet és a feketepiaci értékesítés.

Ez az állam részére kétféle összefüggésben is kárt okozott:

- egyrészt az állam a meg nem fizetett adók (áfa, fogyasztási adó) miatt sok milliárd forint bevételtől esett el,
- másrészt a legális vállalkozások oly mértékű versenyhátrányba kerültek, ami egy normálisan működő piacgazdaságban nem megengedhető.

A megoldás a jövedék újraélesztésében, fejlesztésében rejlett. Ekkor született meg a **jövedéki szabályozásról és ellenőrzésről, valamint a bérfőzési szeszadóról szóló 1993. évi LVIII. törvény (Jszt.)**, amely 1993. július 1-én lépett hatályba.¹²

A fogyasztási adóköteles jövedéki termékek ellenőrzése ekkor még megosztott volt, ami nem segítette elő a hatékony adóbeszedést. Emellett az Európai Unióhoz történő csatlakozási törekvés is megalapozta a magas fogyasztási adóval terhelt jövedéki termékek esetében a fogyasztási adót felváltó jövedéki adó bevezetését. **A jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 1997. évi CIII. törvény** (rég. Jöt.) 1998. január 1-jével lépett hatályba.

Magyarország 2004. május 1-én csatlakozott az Európai Unióhoz, amely változást eredményezett a jövedéki szabályozás területén is. A belső államhatáron megszűnt a vámeljárási és az egységes belső piacon az áruk, köztük a jövedéki termékek a belföldi adók kivetése nélkül szabadon mozoghattak. Annak érdekében, hogy a költségvetést megillető adók az új helyzetben is beszedhetők legyenek, a nemzeti szinten kialakított

¹⁰ Veress József: A gazdaságpolitika változó súlypontjai, Budapest, 1994.

¹¹ Az ABC termékek (alkohol, benzin, cigaretta) a jövedéki termékek korántsem teljes, ám nagy közismertségnek örvendő elnevezése.

¹² Dr. Vajda János: A jövedék története, Budapest 2003.

jövedéki-adórendszert uniós szintre kellett emelni¹³. Az európai uniós jogszabályi normák maradéktalan átvétele érdekében hosszantartó előkészületek után a csatlakozáskor lépett hatályba a **jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény** (a továbbiakban: Jöt.).¹⁴

1.4. A jövedéki adó, mint a magyar adórendszer önálló adóneme

Az **adó** olyan szolgáltatás, amelyet a közhatalom a társadalmi közös szükségletek kielégítését szolgáló kiadások teljesítéséhez, a saját maga által megállapított mértékben, az adókötelezett személyektől megkövetel.

Az **adóztatásnak** speciális **célkitűzései** vannak, ilyenek az elosztáspolitikai-, növekedéspolitikai-, ösztönzési-, valamint foglalkoztatáspolitikai célok.¹⁵

A **jövedéki jog** az adójogon belül elhelyezkedő, a fogyasztást terhelő adóhoz, azaz a jövedéki adóhoz kapcsolódó jogviszonyokat szabályozó speciális jogterület.

A jövedéki adó az alanyok viszonylag csekély száma miatt **főadó**, mivel az államháztartás bevételei között a harmadik legtöbb bevételt eredményezi¹⁶ az általános forgalmi adó¹⁷ és a személyi jövedelemadó¹⁸ után.

Főadónak tekintjük azért is, mert az EU csatlakozás után is kizárólagos nemzeti bevétel maradt, a Magyar Állam kiadásainak közvetlen finanszírozójaként.

A jövedéki adó egy **külön speciális adónem**, ami meghatározott - belföldön előállított, az Unió más tagállamában előállított és hazánkba szállított, illetve külföldről importált - termékek első belföldi szabadforgalomba bocsátáshoz, értékesítéséhez közvetlenül kötődik.

E kötődés maga, az adózásban nyilvánul meg, azonban ezt követően a termék az árában hordozza tovább azt az adótöbbletet, melyet a végső fogyasztó fizet majd meg közvetett módon. Éppen ezért a jövedéki adó egyfajta fogyasztási adó jelleggel bír.

¹³ Laczi – Henger – Kerekes: Jövedéki ismeretek; VIVA Média Holding, Budapest, 2004.

¹⁴ Ehhez kapcsolódóan lásd: Dr. Kampfmüller Sándor: A jövedéki adójog és a büntetőjog kapcsolata és szabályozásának változása a rendszerváltástól, Tudományos tevékenység a Vám- és Pénzügyőrségnél, 2008., 116-119. old.

¹⁵ Simon István (Szerk.): Pénzügyi jog I., Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 357-361. old.

¹⁶ A jövedéki adó az államháztartás bevételeinek mintegy 13 %-át adja.

¹⁷ Az általános forgalmi adó az államháztartás bevételeinek mintegy 38 %-át adja.

¹⁸ A személyi jövedelemadó az államháztartás bevételeinek mintegy 24 %-át adja.

1.5. A jövedéki adókonstrukció rendező elve

A jövedéki adókonstrukció rendező elve arra épül, hogy a kereskedelmi forgalomban, amelyet a jövedéki adótörvény szabad forgalomnak nevez, csak olyan adóköteles jövedéki terméket lehessen beszerezni, birtokolni, felhasználni, értékesíteni, szállítani, mely után a jövedéki adó már megfizetésre került.

Ennek érdekében a jövedéki adótörvény¹⁹ alapelvként mondja ki, hogy

- az adóköteles jövedéki termék kizárólag adóraktárban állítható elő,
- a jövedéki adó megfizetése nélkül belföldre behozott jövedéki termék –kivéve a vámfelügyelet alatt álló vagy a bejegyzett/nem bejegyzett kereskedő részére behozott jövedéki terméket –adóraktárba vagy adómentes felhasználó üzemébe, raktárába kerüljön,
- adózatlan jövedéki termék –kivéve, ha az a vámfelügyelet alatt áll- csak adóraktárban, adómentes felhasználó üzemében, raktárában vagy tranzitterületen legyen tárolható, raktározható.

A jövedéki adótörvény alapelvek között rögzíti a célhoz kötöttséget is, azaz az adómentesen beszerezett jövedéki termék csak az adómentesség alapjául szolgáló célra használható fel, illetve az adózott jövedéki termék után az adó-visszaigénylés (adólevonás) vagy adó-visszatérítés csak olyan célra történő felhasználás esetén vehető igénybe, amelyre e jog érvényesíthető.

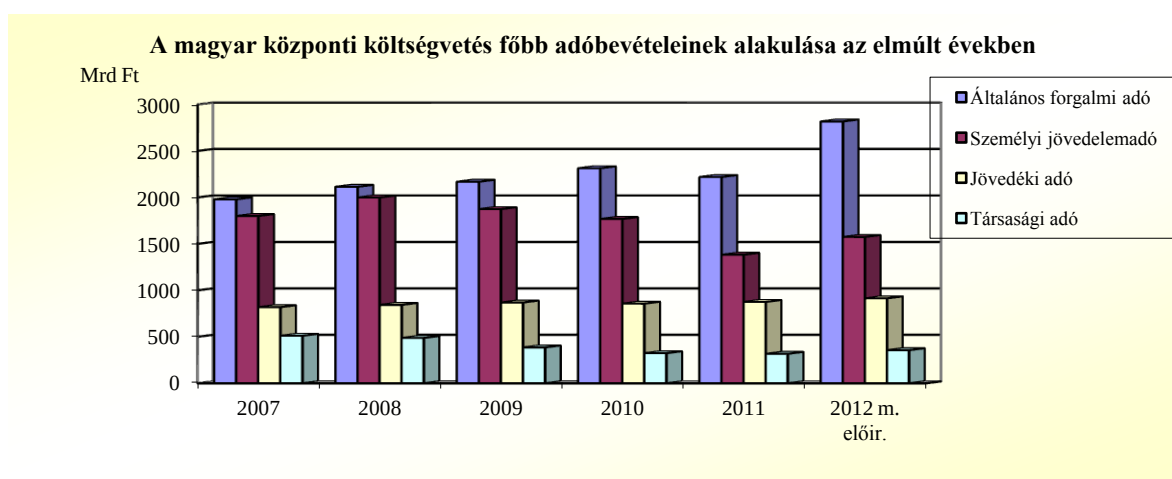
¹⁹ A jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXXVII. törvény (Jöt.) 1. §

2. JÖVEDÉKI ADÓ JELENTŐSÉGE A KÖLTSÉGVETÉSBEN

A jövedelem központosításban nem egyenlő súlya van az adóknak. A három fő adónem – az általános forgalmi adó, a személyi jövedelemadó, valamint a jövedéki adó fontos szerepet tölt be a központi költségvetésben. Magyarországon a közvetett adók súlya az EU régi tagállamaihoz képest nagyobb. Ez összefüggésben áll a feketegazdaság méretével, de alkalmazása mellett szólnak bizonyos hatékonysági tényezők is. Az indirekt adók részaránya Magyarországon az EU átlag alatti, de lassan növekvő.²⁰

2.1. A központi költségvetés bevételi oldalának vizsgálata

A magyar központi költségvetés, mint az államok költségvetései általában, legnagyobb részt az adóbevételekre támaszkodik, ez képezi a bevételi oldal legjelentősebb hányadát. Az alábbi ábra²¹ jól szemlélteti a magyar központi költségvetés főbb adóbevételeinek alakulását az elmúlt években.



A kimutatásból jól látható, hogy a költségvetés fő adónemeiből származó bevételek közül az általános forgalmi adó 2011-ben, a személyi jövedelemadó 2009-2011 között, a társasági adó 2008-2011 között csökkenést mutat, de a jövedéki adóból származó bevételek folyamatosan növekvő tendenciájúak. A jövedéki adó tehát jól tervezhető, az állam „megbízható” bevételeihez tartozik.

²⁰ Simon István (Szerk.): Pénzügyi jog I., i.m.. 383-386. old.

²¹ <http://www.asz.hu/jelentes/0928/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2008-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/0928j000.pdf>; 71.; 82-103. old

<http://www.asz.hu/jelentes/1016/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2009-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/1016j000.pdf>; 73; 84-102. old

<http://www.asz.hu/jelentes/1117/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2010-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/1117j000.pdf>

<http://www.asz.hu/jelentes/1297/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2011-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/1297j000.pdf>; 39. old

A központi kormányzat előzetes mérlege 2012. 1. számú melléklet
http://www.kormany.hu/download/8/d8/90000/mrg2012_05.pdf

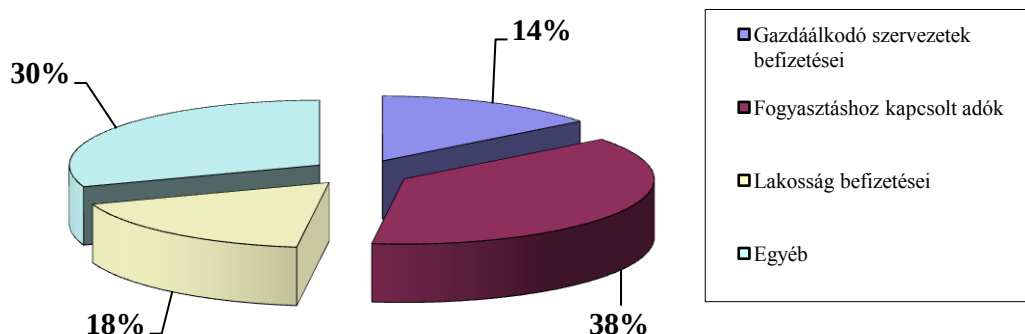
2.2. A 2011. évi központi költségvetés fő bevételei²²:

M.e.: Mrd forint

A központi költségvetés fő bevételi tételeinek megnevezése	Tényleges bevétel
Gazdálkodó szervezetek befizetései	
Társasági adó	316,6
Hitelintézeti járadék	9,4
Cégautó	25,3
Energiaellátók jövedelemadója	16,9
Egyszerűsített vállalkozói adó	172,3
Energiaadó	17,3
Környezetterhelési díj	6,3
Bányajáradék	111,5
Játékadó-bevétel	51,6
Egyéb befizetések	16,1
Egyéb központosított bevételek	108,7
Pénzügyi szervezetek különadója	186,5
Egyes ágazatokat terhelő különadó	171,9
Gazdálkodó szervezetek befizetései összesen	1 210,2
Fogyasztáshoz kapcsolt adók	
Általános forgalmi adó	2 219,5
Jövedéki adó	875,1
Regisztrációs adó	34,5
Népegészségügyi termékadó	3,2
Fogyasztáshoz kapcsolt adók összesen:	3 132,3
Lakosság befizetései	
Személyi jövedelemadó	1 382,8
Egyéb lakossági adók	0,2
Lakossági illetékek	75,3
Magánszemélyek jogviszony megszűnéséhez kapcsolódó egyes jövedelmének különadója	3,7
Lakosság befizetései összesen	1 462,0
Adó és adójellegű bevételek, a költségvetés közvetlen bevételei összesen	5804,5
Költségvetési szervek és fejezeti kezelésű előirányzatok bevételei	2169,6
Befizetés az államháztartás alrendszeréből	52,7
Állami vagyonnal kapcsolatos befizetések	40,0
Kamatbevételek	107,7
Egyéb bevételek	39,5
Nyugdíjreform és adósságcsökkentő alaphól származó bevétel	95,6
Egyéb Uniós bevételek	32,5
A KÖZPONTI KÖLTSÉGVETÉS BEVÉTELEI ÖSSZESEN:	8 342,1

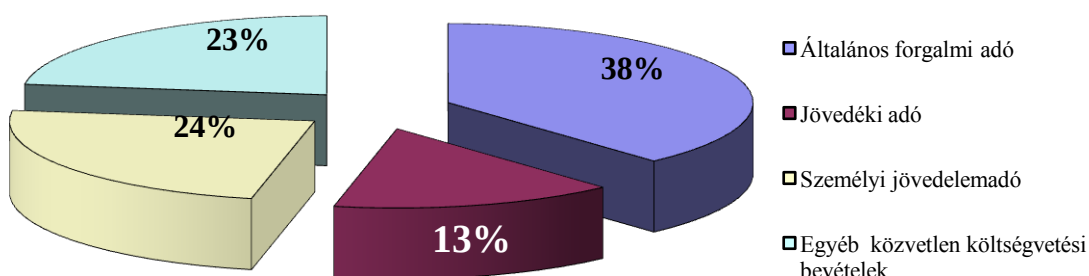
²² http://www.kormany.hu/download/d/fb/a0000/mrg2012_08_aug.pdf

A költségvetés közvetlen bevételeinek megoszlása befizetési címek alapján 2011. évben



A diagrammból jól látható, hogy a teljes költségvetési bevétel 37 %-át a fogyasztáshoz kapcsolt adóbevételek teszik ki, amelybe a jövedéki adó is tartozik. A 2011. évi fogyasztáshoz kapcsolt adóbefizetések összege 3132,3 Mrd forint volt, ennek közel egy harmadát – 27,9 %-át – a jövedéki adóbevételek teszik ki. Ez a tény a jövedéki adót kiemelkedő helyre emeli a többi adónem között. A jövedéki adó súlya a költségvetésben összbevételein belül is jelentős, hiszen a 2011. évi költségvetés közvetlen bevételeinek minden tizenharmadik forintja a jövedéki adókból származik. Ez a részarány egyébként közel megegyezik az előző évek részarányaival.²³

A költségvetés közvetlen bevételeinek megoszlása a bevételek nagyságrendje alapján 2011. évben



²³ <http://www.parlament.hu/irom38/03860/adatok/fejezetek/42.pdf>

3. A BÜNTETŐJOG, MINT A KÖLTSÉGVETÉS VÉDELMI ESZKÖZE

Dolgozatom eddigi részében áttekintettem a jövedéki adózás történelmi hátterét, helyét a magyar adózási rendszerben, megvizsgáltam hogy az adó és az adójellegű bevételek Magyarország költségvetésének legnagyobb bevételi forrásai és ezen belül is a jövedéki adó jelentős szerepet játszik. A költségvetés bevételeinek védelme társadalmi érdek, mivel az állam az újraelosztáson keresztül szociális- és egyéb állami gondoskodást biztosít a társadalom tagjai számára. A gazdasági bűncselekmények tehát közvetlenül, vagy közvetetten a társadalom minden tagját érintik. A büntetőjog a társadalmi érdekek védelme mellett a társadalmi problémák kezelésének, visszaszorításának is fontos eszköze. A továbbiakban a büntetőjog változásainak okait és a jövedéki adózással kapcsolatos bűncselekmények büntetőjogi aspektusait vizsgálom.

3.1. A folyamatosan változó büntetőjog

A bűnelkövetők rafinált állandóan változó eszközei, a „kiskapuk” folyamatos keresése szükségszerűvé teszi a büntetőjogi szabályozás folyamatos változtatását, mintegy reagálva a társadalomban bekövetkezett negatív változásokra.

A jelenleg is hatályban lévő a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény a hatályba lépése óta több mint száz alkalommal módosult.²⁴ Ezen módosítások – különösen a piacgazdaságra történő átmenet időszakától – szinte minden esetben érintettek egy, vagy több gazdasági bűncselekményt.

Az Igazságügyi Minisztérium kezdeményezésére és irányításával 1992-ben megalakult kodifikációs bizottság²⁵ átfogóan újraszabályozta a Btk. XVII. fejezetében²⁶ foglalt bűncselekményeket. A bizottság munkájának eredményeként jelent meg az 1994. évi IX. törvény. Az EU-s csatlakozást követő jogharmonizációt és a joggyakorlat tapasztalatainak feldolgozását alapul véve a gazdasági bűncselekményeket ismételten újraszabályozta a 2005.évi XCI. törvény, valamint a 2007. évi XXVII. törvény. Ezt követően 2010-ig a gazdasági bűncselekmények szabályozásában gyakorlatilag nem történt változás.²⁷

²⁴ T/6958. számú törvényjavaslat a Büntető Törvénykönyvről 189. old.; (<http://www.parlament.hu/irom39/06958/06958.pdf>)

²⁵ Molnár Gábor Miklós: Adócsalás a költségvetési csalásban; i.m., 16. old.

²⁶ A Btk. XVII. fejezete a gazdasági bűncselekményeket tartalmazza

²⁷ A büntetőjogi szabályozás alakulását részletesebben lásd: Dr. Kampfmüller Sándor: A jövedéki adójog és a büntetőjog kapcsolata és szabályozásának változása a rendszerváltástól, i.m. 120-124.

3.2. A gazdasági bűncselekmények jogi szabályozásának legújabb változásai és annak szükségessége

A jelenlegi gazdasági-pénzügyi válság kezelésének egyik leginkább alkalmazott eszköze az adóterhek növelése. Az egyre fokozódó teher azonban indukálja az adóelkerülés különféle módjainak - köztük a jövedéki bűncselekmények - kialakulását, terjedését. Az állam szempontjából fontos gazdaságpolitikai cél az adóztatás hatékonyságának fokozása mellett az adóelkerülés szintjének csökkentése. Az egyik ok tehát a jogi szabályozás változtatására az, hogy **a gazdasági válság következtében a kormányzat kiemelt célkitűzése lett a költségvetési hiány csökkentése, valamint a költségvetési bevételek maradéktalan beszedése.**

A jogszabályi változtatás szükségességét vetette fel továbbá az a tény, hogy a gazdasági bűncselekményeknek a kifogyhatatlan emberi leleményesség következtében újabb és újabb formái jelennek meg, ezért azok megfékezésére irányuló büntetőjogi védelem az elmúlt több mint harminc évben folyamatos változtatások következtében mára a **túlzottan részletező szabályozás** nem kívánt irányába mozdult el.

A rendszerváltás óta a gazdasági bűncselekményekben bekövetkezett változások továbbá azt idézték elő, hogy a költségvetés lett ezen időszak legnagyobb vesztese, ezért a kormányzat igyekezett kidolgozni egy **összehangoltabb védelmet a költségvetést sértő bűncselekményekkel szemben.** A védelem fókuszába a bűncselekmények közvetlen **jogi tárgya** (adó, vám, jövedék stb.) és az annak sérelmét jelentő **elkövetési magatartások** (pl.: adókötelezettség megállapítására vonatkozó valótlan tartalmú nyilatkozat tétele) kerültek azáltal, hogy **magasabb általánosított formában és a lehető legabsztraktabb formában kerültek meghatározásra.** Az új rendelkezés például a széles értelmű „pénzeszközök” kifejezést használja a korábbi „támogatások” gyakorlatban elterjedt szűkítő kifejezése helyett. A költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában nem követelmény többé, hogy az jogszabályon alapuljon, szemben a korábbi 288. § rendelkezéseivel. A jogalkotók úgy vélik, ez a megoldás alkalmas lesz arra, hogy kiiktassa a visszaélési lehetőségeket, és ez által fokozza a költségvetés védelmének hatékonyságát.

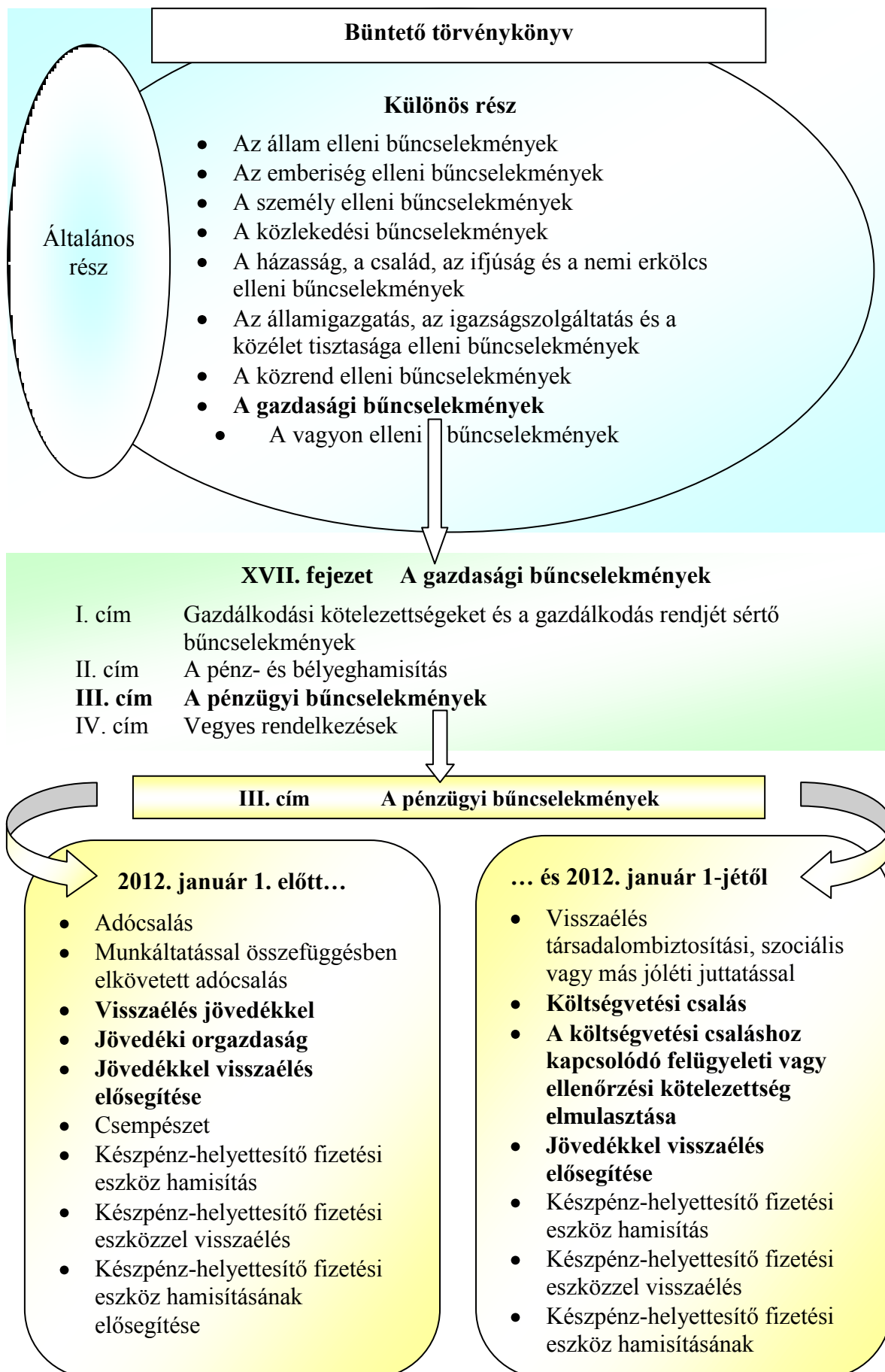
A költségvetést károsító bűncselekmények túlzott elterjedése tette szükségessé a büntetőjog különös részének újraszabályozását és került késlekedés nélkül elfogadásra a **2011. évi LXIII. törvény**, melynek 2.§-a 2012. január 1. napjától a Btk.-ba iktatta a **költségvetési csalás új tényállását**. Ennek célja, hogy átalakítsa a költségvetést károsító cselekményekkel szembeni büntetőjogi fellépés eszközeit, és ez által valamennyi erre irányuló cselekmény büntethető legyen. A Btk. különös része így már több olyan bűncselekményt is tartalmaz, melyeknek visszaszorítása biztosítani tudja a költségvetési bevételnek a költségvetésben való megjelenését.

A büntető törvénykönyv kodifikációs folyamatának eredményeként született meg a **2012. évi C. törvény**, mely 2013. július 1-jén lép hatályba, és egyben hatályon kívül helyezi az 1978. évi IV. törvényt. Az új Btk.-tól azt remélik, hogy meg fogja fékezni a bűnök elkövetőit, „és világossá teszi a társadalom minden tagja számára, hogy Magyarország nem a bűnelkövetők paradicsoma. Erős Magyarország csak akkor születhet, ha az ország házában olyan törvények születnek, amelyek garanciát jelentenek a törvénytisztelők biztonsága számára.” – fogalmaz a Nemzeti Együttműködés Programja.²⁸

A jövedékkel kapcsolatos bűncselekmények Btk-n belüli elhelyezkedését 2012. január 1. előtt és 2012. január 1-jét követően – amikor a jövedéki termékekre elkövetett bűncselekményeket már a költségvetési csalás tényállása öleli fel – a következő ábra szemlélteti.

²⁸ http://www.parlament.hu/internet/plsql/ogy_irom.irom_adat?p_ckl=39&p_izon=47 46. old

3.3. Jövedéki termékekre elkövetett bűncselekmények a Büntető Törvénykönyvben



3.4. A költségvetési csalás, mint új tényállás

3.4.1. A költségvetési csalás kodifikálásának célja²⁹

Legáltalánosabb célja az, hogy következetesebbé és használhatóbbá tegye a Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvényt a költségvetést károsító bűncselekmények vonatkozásában. Az új tényállás magát a költségvetést állítja a védelem fókuszába – a bűncselekmény védett jogi tárgya a költségvetés bevételeihez fűződő társadalmi érdek. A kodifikálás további célja, hogy kiküszöbölje az egyes rokon tényállások közötti, egyébként szakmai érveléssel nem indokolható kettősséget illetve, hogy a törvényi egység megteremtésével megszüntesse a kényszer- vagy automatikus halmazatokat, melyektől a joggyakorlat idegenkedik.

Fontos cél, hogy megszüntesse az értelmezési problémákat az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése büntett szövegében (korábbi 314. §).

Az átláthatóság érdekében talán a legfontosabb cél, hogy egyesítse a korábbi széttagolt bűncselekményi értékhatárokat, egy cím alá vonja össze a költségvetést sértő bűncselekményeket és megtörténjen egy egységes, differenciált szankciórendszer bevezetése.³⁰

3.4.2. A költségvetési csalás új tényállása az alábbi bűncselekményeket vonta össze³¹

Bevételi oldalon:

- adócsalás – 310. §
- munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás – 310/A. §
- **visszaélés jövedékkel – 311. §**
- csempészet – 312. §
- a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés sérelmével jár – 318. §

Kiadási oldalon:

- jogosulatlan gazdasági előny megszerzése – 288. §
- az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése – 314. §
- a csalás minden olyan esete, amely a költségvetés megsértésével jár – 318. §

²⁹ T/3006. számú törvényjavaslat a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról 26. old.
(<http://www.parlament.hu/irom39/03006/03006.pdf>)

³⁰ Ehhez kapcsolódóan lásd: Dr. Tóth Mihály: Vázlatok a gazdasági bűncselekmények köréből – az évezred vége felé közeledve. Magyar Jog 4/2000. 193-194. old.

³¹ Molnár Gábor Miklós: Adócsalás a költségvetési csalásban, i.m.; 281. old

3.4.3. A költségvetési csalás alapesetei az új Büntető Törvénykönyv szerint

A költségvetést károsító cselekményeket a költségvetési csalás tényállása három alapesetben határozza meg.³²

I. Alapeset: A költségvetési csalás általános elkövetési magatartásai

Btk. 310. § (1) Aki

- a) költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, tévedésben tart vagy a valós tény elhallgatja,
- b) költségvetésbe történő befizetési kötelezettséggel kapcsolatos kedvezményt jogtalanul vesz igénybe,
- c) költségvetésből származó pénzeszközöket a jóváhagyott céltól eltérően használ fel, és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, vétséget követ el, és két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

Minősítő körülmények

Btk. 310. § (2) A büntetés büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztés, ha

- a) a költségvetési csalás nagyobb vagyoni hátrányt okoz,
- b) az (1) bekezdés szerint minősülő költségvetési csalást
 - ba) bünszövetségben, bb) üzletszerűen követik el.

Btk. 310. § (3) A büntetés öt évig terjedő szabadságvesztés, ha

- a) a költségvetési csalás jelentős vagyoni hátrányt okoz,
- b) a nagyobb vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalást a (2) bekezdés b) pont ba)–bb) alpontjában meghatározott módon követik el.

Btk. 310. § (4) A büntetés két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés, ha

- a) a költségvetési csalás különösen nagy vagyoni hátrányt okoz,
- b) a jelentős vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalást a (2) bekezdés b) pont ba)–bb) alpontjában meghatározott módon követik el.

Btk. 310. § (5) A büntetés öt évtől tíz évig terjedő szabadságvesztés, ha

- a) a költségvetési csalás különösen jelentős vagyoni hátrányt okoz,
- b) a különösen nagy vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalást a (2) bekezdés b) pont ba)–bb) alpontjában meghatározott módon követik el.

³² Molnár Gábor Miklós: Adócsalás a költségvetési csalásban, i.m.; 283. old

II. Alapeset: A jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás elkövetési magatartásai

Btk. 310. § (6) Az (1)–(5) bekezdés szerint büntetendő, aki a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló törvényben, valamint a felhatalmazásán alapuló jogszabályban megállapított feltétel hiányában vagy hatósági engedély nélkül jövedéki terméket előállít, megszerez, tart, forgalomba hoz vagy azzal kereskedik, és ezzel a költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz.

III. Alapeset: A költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatos egyes kötelezettségek megszegésével elkövetett költségvetési csalás

Btk. 310. § (7) Aki költségvetésből származó pénzeszközökkel kapcsolatban előírt elszámolási, számadási vagy az előírt tájékoztatási kötelezettségének nem vagy hiányosan tesz eleget, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy valótlan tartalmú, hamis vagy hamisított okiratot használ fel, büntetést követ el, és öt évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

Korlátlan enyhítés

Btk. 310. § (8) Korlátlanul enyhíthető annak a büntetése, aki az (1)–(6) bekezdésben meghatározott bűncselekménnyel okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig megtéríti. A korlátlan enyhítés nem alkalmazható, ha az (1)–(6) bekezdésben meghatározott bűncselekményt bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el.

Dolgozatom további részében a jövedéki termékekre elkövetett bűncselekmények szempontjából releváns költségvetési csalás II. alapesete, a költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása és a jövedékkel visszaélés elősegítése tényállásokat vizsgálom meg.

4. A JÖVEDÉKI TERMÉKEKRE ELKÖVETETT KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS³³

A jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás elkövetési magatartásai a költségvetési csalás II. alapesete. A bűncselekmény keretdiszpozícióját alapvetően a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény (Jöt.), ezen felül pedig a Jöt. felhatalmazása alapján született jogszabályok határozzák meg. A korábban hatályos Btk.-ban a jövedékek visszaélés külön alapesetben került meghatározásra a 311. §- szerint. Ezt az indokolta, hogy a jövedéki termékek esetében a költségvetés sérelmére nem csak megtévesztő magatartással következhet be a visszaélés.

A vámhatárok megszűnése után az EU egységes belső piacán a tagállamok között a jövedéki termékek szabadon mozoghattak anélkül, hogy a jövedéki adó kivetésre került volna. Ez tette szükségessé új jövedéki szabályozás bevezetését, melynek alkalmazásával a jövedéki adó beszedhető maradt a magyar költségvetés számára.

4.1. Védett jogi tárgy

A költségvetési csalás 310. § (6) bekezdésében megfogalmazott tényállása a jövedéki rend megtartásához fűződő társadalmi érdek védelmét szolgálja, mivel a Jöt. 3. § (3) bekezdése alapján a jövedéki adózásból származó bevétel a központi költségvetést illeti meg.

A költségvetési csalás tényállásának védett jogi tárgya:

- közvetve: a közteherviselési kötelezettségét teljesítő embereknek a költségvetések működéséhez fűződő érdeke,
- közvetlenül: maguk a költségvetések.

A törvény tárgyi hatálya alá tartozik a jövedéki adó, és az adójegy elrendezéséből fakadóan a dohánygyártmányok utáni általános forgalmi adó. Hatálya kiterjed a jövedéki termékek előállítására, forgalmazására, valamint a jövedéki termékekkel kapcsolatos ügyekre.

³³ A fejezetben felhasznált forrásanyagok:

Molnár Gábor Miklós: Az adócsalás a költségvetési csalásban; i.m.; 289-296. old.

Fehér-Görgényi-Gula-Horváth-Lévay-Sánta-Váradi: Magyar büntetőjog Különös rész, Complex; Budapest, 2009., 547-550. old.

Dr. Belovics – Dr. Molnár – Dr. Sinku: Büntetőjog Különös rész, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2008.; 637-646. old.

Belovics Ervin-Molnár Gábor Miklós-Sinku Pál: Büntetőjog II. A 2012.évi C. törvény alapján, HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2012. 688-692. old.

4.2. Elkövetési tárgy

A költségvetési csalás II. alapesetének elkövetési tárgya maga a **jövedéki termék**.

A Jöt. 3. § (3) bekezdése alapján jövedéki terméknek minősül az ásványolaj, az alkoholtermék, a sör, a bor, a pezsgő, a köztes alkoholtermék és a dohánygyártmány.

Beazonosításuk a mindenkor hatályos vámtarifaszámokkal (VTSZ) történik.

Jövedéki termékek esetében a Jöt. 8. § (1) bekezdése alapján – amennyiben a Jöt. másként nem rendelkezik – az **adókötelezettség** a jövedéki termék előállításával, importálásával keletkezik, vagy adóraktárba, adómentes felhasználóhoz való betároláskor.

A jövedéki adó alanya a Jöt. 8. § (2) bekezdése alapján a jövedéki terméket előállító személy, az importáló, vagy a jövedéki terméket betároló adóraktár engedélyes, vagy adómentes felhasználó. Amennyiben a jövedéki terméket adóraktárban állítják elő, az adóraktár engedélyes fog adóalannak minősülni. Ebben az esetben az adóraktár-engedélyes felel az adóraktárban végzett minden tevékenységért, függetlenül a termék előállításában történő részvételétől.

4.3. Elkövetési magatartás

A költségvetési csalás II. alapesetének elkövetési magatartása a jövedéki termék előállítása, megszerzése, tartása, forgalomba hozatala, vagy az azzal való kereskedés a jogszabályban meghatározott feltétel hiányában, avagy hatósági engedély nélkül.

4.3.1. Előállítás

Jövedéki termék előállításának minősülő tevékenységeket, illetve azokat a magatartásokat, melyek büntetőjogilag nem minősülnek előállításnak – legfeljebb felhasználásnak - a Jöt. 7. § 1. pontja határozza meg részletesen, mivel a jövedéki termék előállítása adókötelezettséget keletkeztet. Ez alapján jövedéki termék belföldi előállításának minősül „a belföldön bármilyen alapanyag, termék felhasználásával, bármilyen eljárással végzett termelési, feldolgozási, kiszerezési (palackozási) tevékenység, amelynek eredményeként jövedéki termék jön létre...”

A továbbiakban tárgyalt jövedéki termék megszerzés, tartás, forgalomba hozatal vagy kereskedés elkövetési magatartását a Jöt. nem határozza meg, mivel az ilyen magatartás önmagában nem keletkeztet adókötelezettséget. Ezeket a fogalmakat ezért a büntetőjogban szokásos tartalmukkal kell értelmezni, mely megtalálható a Btk.-hoz - például 282. §-ához, vagy a 304/A. §-ához - fűzött magyarázatokban³⁴.

³⁴ Büntető Kollégiumi Vélemények – Megszerzés [57/2007. BK vélemény II.1-es pont indoklása]

4.3.2. Megszerzés

A jövedéki termék megszerzésének minősül minden olyan aktív és passzív magatartás, melynek révén jövedéki termékhez lehet jutni, vagy meg lehet szerezni a jövedéki termék sorsa feletti rendelkezési lehetőséget. A megszerzés e tényállásban tehát nem feltétlenül kapcsolódik a termék tényleges birtokbavételéhez. Aktív magatartás során a jövedéki termék megszerzése ingyenes vagy visszerhes jogügylet keretében valósul meg, mely a résztvevő felek aktivitását feltételezi. A jövedéki termék megszerzése megvalósulhat passzív, ráutaló magatartással, vagy vagyon elleni bűncselekmény (pl. lopás) elkövetésével. Ez utóbbi esetben azonban a jog nem várja el a jövedéki adó megfizetését, hiszen ez egyenértékű lenne azzal, hogy az elkövető saját maga ellen tenne feljelentést.

4.3.3. Tartás

A jövedéki termék tartásán a termék hosszabb ideig tartó tényleges birtoklását, és minden olyan magatartást kell érteni, amely a rendelkezési, használati jogot biztosítja. A tartós birtoklás szándékának hiányában a termék pillanatnyi birtokbavétele nem értékelhető tartásként. A birtoklás, tartás feltételezi az előállítást vagy megszerzést, ezért az azt meghaladó időtartamot jelenti, és magában hordozza a jogellenes állapot fenntartását. Ennek az elévülés kezdete szempontjából van jelentősége, mert a bűncselekmény elkövetése mindaddig fennáll, amíg az elkövető a jövedéki terméket fel nem használja, vagy tovább nem adja. A Btk. 304/A. §-ához fűzött magyarázat alapján a bűncselekmény befejezett a jogellenes helyzet létrejöttével, bevégezetté pedig a jogellenes állapot megszűnésével válik.

4.3.4. Forgalomba hozatal

Forgalomba hozatalról van szó, ha az elkövető a jövedéki termék egy vagy több személy részére közvetlen vagy közvetett úton eljuttatja, függetlenül attól, hogy az ellenérték fejében vagy ingyenesen történt. Egy személy részére történő átadáskor az elkövető tudatában van annak, hogy a jövedéki terméket nem kizárólag a megszerző használja fel, vagy fogyasztja, hanem továbbadja a terméket.

A gazdasági életben amennyiben a termék kikerül a gyártó kizárólagos rendelkezése alól – például a megrendelés elfogadásával, a szerződés aláírásával és a számla kiállításával – a termék már forgalomba került.

4.3.5. Kereskedés

Amennyiben a jövedéki termék forgalomba hozatala ellenszolgáltatás fejében, rendszeres jelleggel történik, jövedéki termékkel való kereskedés elkövetési magatartás valósul meg. A kereskedés tehát a forgalomba hozatalt is magában foglaló, de annál tágabb körű fogalom, mivel magában foglal minden olyan tevékenységet, amely elősegíti, hogy a bűncselekmény szempontjából meghatározó jövedéki termék eljusson más személyhez, fogyasztóhoz, vagy felhasználóhoz. Elősegítést szolgáló tevékenységek lehetnek például a csomagolás, tárolás, szállítás, stb. Ez a büntetőjog szempontból azért meghatározó, mert a kereskedés keretei között nem csak az eladó és a vevő, hanem a rendszeresen közvetítők is - a kereskedői tevékenység közreműködőiként - tettestársként felelősségre vonhatók.

4.4. Elkövetési mód

Jövedéki termékkel kapcsolatos költségvetési csalás csak abban az esetben válik tényállásszerűvé, ha az előbb tárgyalt elkövetési magatartás valamelyike a Jöt.-ben, vagy a felhatalmazásán alapuló jogszabályban megállapított feltételek-, vagy hatósági engedély³⁵ hiányával párosul. A jövedéki termékek előállítására, megszerzésére, tartására, forgalomba hozatalára, kereskedésére vonatkozó feltételeket, valamint a jövedéki tevékenység folytatására vonatkozó engedélyezés szabályait a már említett jövedéki igazgatási jogszabályok határozzák meg.

4.5. Eredmény

A jövedéki termékre elkövetett költségvetési csalás bűncselekményének eredménye a jogellenes magatartással okozati összefüggésben a **költségvetés vagyoni hátrányának**³⁶ **okozása**, amely a jövedéki adó bevételének csökkenésében jelentkezik. A Btk. 313.§ (2) alapján a 310. § alkalmazásában 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. Kiindulva a 137.§ 5. pontjában foglalt törvényi definícióból, elmaradt vagyoni előnyről beszélünk. A normaszövegből következően kérdésként merülhet fel, hogy például a jövedéki bírság, vagy az ehhez kapcsolódó egyéb jogkövetkezmények tekinthetők-e elmaradt vagyoni előnynek. A válasz nemleges, tekintettel arra, hogy az államnak okozott

³⁵ Hatósági engedély pl. adóraktári engedély [Jöt. 34. § (1) bek.]; keretengedély jövedéki termék adómentes célhoz kötődő adómentes beszerzéséhez [Jöt. 42. § (1) bek.]

³⁶ Btk. 137. § 5. vagyoni hátrány: a vagyonban okozott kár és az elmaradt vagyoni előny

vagyoni hátrány az a jövedéki adó kiesése. Az, hogy más jogterület a jövedéki termékekkel elkövetett jogsértéseket milyen módon szankcionálja, büntetőjogi szempontból irreleváns, vagyoni hátránynak részét nem képezi.

Fontos megjegyezni, hogy mindaddig, amíg a vagyoni hátrány okozása nem állapítható meg, az elkövetési magatartások tanúsítása esetén csak **kísérlet** valósul meg. A befejezettség megállapításához szükséges az adófizetési kötelezettség keletkezésének, valamint esedékessé válásának vizsgálata is.

Az adófizetési kötelezettség keletkezését a Jöt. 15. §-a szabályozza, mely szerint adófizetési kötelezettség keletkezik többek között, ha adóraktáron kívül jogellenesen előállított, vagy a harmadik országból, tagállamból belföldre jogellenesen behozott, átvett jövedéki terméket megszerzik, birtokolják, szállítják, felhasználják vagy forgalomba hozzák.

Az adófizetési kötelezettség esedékessé válásának idejét a Jöt. 16. §-a szabályozza, mely szerint az adófizetési kötelezettség esedékessé válásának ideje:

- a jogellenes előállítás, illetve belföldi forgalomba hozatal esetén a **jogellenes magatartás tanúsításának időpontja**, ha pedig ez nem állapítható meg, a hatóság tudomására jutásának időpontja,
- a Jöt. 15. § (1) bekezdés e)–f) pontja esetében a **külön jogszabályban meghatározott határidő lejártát követő napon**;
- minden más esetben – ha e törvény másként nem rendelkezik – a **meghatározott esemény bekövetkezésének időpontja**.

Fentiek alapján megállapítható, hogy a jövedéki termékre elkövetett költségvetési csalás akkor tényállásszerű, ha a jogellenes magatartás időpontjában adófizetési kötelezettség keletkezik, amely nyomban esedékessé válik, azonban a jövedéki adó nem kerül megfizetésre. Ebből az a következtetés vonható le, hogy a jövedéki adóbevétel csökkenés, mint büntetőjogi eredmény a jogellenes magatartással azonos időpontban következik be.

Bűncselekmény tényállásának megállapítása esetén a magatartás és az eredmény közötti okozati összefüggés vizsgálata és megállapítása nélkülözhetetlen.

4.6. Elkövetők

A költségvetési csalás II. alapesetének alanya tettesként bármely természetes személy lehet, aki a tényállásban meghatározott magatartást tanúsítja.

A leggyakoribb esetben olyan személy, aki:

- **nem rendelkezik** jövedéki termékek előállítására, importálására, forgalmazására vonatkozó **engedéllyel**, vagy
- engedéllyel rendelkező személy, aki
 - tevékenysége során nem tartja be a jogszabályi feltételeket, illetve
 - túllépi engedélyének kereteit.

4.7. Bűnösség

Jövedéki termékre elkövetett költségvetési csalás **csak szándékosan követhető el**, azáltal, hogy az elkövetője:

- tisztában van vele, hogy cselekményét jövedéki ellenőrzés alá eső termékre követi el, és
- e cselekményre csak a jogszabályban meghatározott feltételek, illetve engedélyek birtokában van törvényes lehetőség,
- annak ellenére tanúsítja a tényállásszerű magatartásokat, hogy a feltételeknek nem felel meg, valamint
- ismert előtte adófizetési kötelezettsége is, ennek ellenére nem tesz eleget neki.

A jogalkotó a gondatlan elkövetést nem rendeli büntetni, ebből adódóan a jogsértésnek szabálysértési alakzata sincs. A gondatlan magatartás tanúsítója jövedéki igazgatási eljárásban szankcionálható. Tényállásszerű a bűncselekmény mind egyenes, mind eshetőleges szándékkal történő elkövetés mellett.

A tapasztalat azonban azt mutatja, hogy a jövedéki termékre elkövetett költségvetési csalást rendszerint direkt szándékkal, az adó kikerülése céljából követik el.

4.8. Elkövetési értékhatárok

A Btk. értelmező rendelkezései között a 138/A. § rendeli hozzá az értékeket az okozott vagyoni hátrány, valamint az adóbevétel, illetőleg a vámbevétel csökkenésének súlyához.

Ennek értelmében az okozott vagyoni kár valamint az adóbevétel, illetőleg a vámbevétel csökkenése:

- a) **kisebb**, ha ötvenezer forintot meghalad, de kétszázezer forintot nem halad meg,
- b) **nagyobb**, ha kétszázezer forintot meghalad, de kétmillió forintot nem halad meg,
- c) **jelentős**, ha kétmillió forintot meghalad, de ötvenmillió forintot nem halad meg,
- d) **különösen nagy**, ha ötvenmillió forintot meghalad, de ötszázmillió forintot nem halad meg,
- e) **különösen jelentős**, ha ötszázmillió forintot meghalad.

A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény hatálybalépéséről és végrehajtásáról szóló 1979. évi 5. törvényerejű rendelet (Btké.) 27. § (2) bekezdése értelmében azonban „nem valósul meg bűncselekmény, illetve vámszabálysértés valósul meg, ha a költségvetési csalással (310. §) okozott vagyoni hátrány a százezer forintot nem haladja meg.”

Az elkövetés értékhatárokra vonatkozó rendelkezések

Elkövetési érték (Ft)			Okozott vagyoni hátrány		Jogsabályi hely	Kiszabható szabadság- vesztés
			súly	súly szerinti kategória		
	-	100.000	nem bűncselekmény		(Btké.) 27. § (2) bek.	vámszabály- sértési elj.
100.001	-	200.000	kisebb	vétség	Btk. 310. § (6) bek.	2 hónap ³⁷ – 2 év
200.001	-	2.000.000	nagyobb	büntett	Btk. 310. § (2) bek. a)	2 hónap – 3 év
2.000.001	-	50.000.000	jelentős		Btk. 310. § (3) bek. a)	2 hónap – 5 év
50.000.001	-	500.000.000	különösen nagy		Btk. 310. § (4) bek. a)	2-8 év
500.000.001	-		különösen jelentős		Btk. 310. § (5) bek. a)	5-10 év

³⁷ Btk. 40. § (2): A határozott ideig tartó szabadságvesztés legrövidebb tartama két hónap.

Az elkövetési érték megállapításánál – ellenkező ügyészi állásfoglalás, illetve bírósági határozat hiányában – a terméket terhelő jövedéki adó, valamint a gazdasági eseményhez kapcsolódó ÁFA mértékét kell figyelembe venni.³⁸

A jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás tényállás alapesetben a 100.001 – 200.000 Ft közötti vagyoni károkozást rendeli büntetni. 200.000 Ft feletti vagyoni kár okozása már minősített eset, büntett valósul meg.

A cselekménnyel okozott vagyoni érdeksérelem nagyságának megállapíthatósága mindig is a gazdasági bűncselekmények sarkalatos pontja volt és ma is az. Az elkövetési értékhatárok folyamatos változása³⁹ egyben azzal is járt, hogy a megindult büntetőeljárások egy részét meg kellett szüntetni arra való tekintettel, hogy az a cselekmény, ami az elkövetéskor még bűncselekmény volt, az értékhatárok változásának következtében az elbíráláskor – Btk. időbeli hatályára vonatkozó rendelkezésére tekintettel – már nem volt büntethető.

Változhat a cselekmény megítélése a felmerülő körülmények következtében abban a tekintetben, hogy melyik elkövetési értékhatár szerint minősül.

4.9. A vagyoni hátrány mértékének és a büntethetőség elévülésének a kapcsolata⁴⁰

A jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás eredmény-bűncselekmény. Már korábban kifejtettem, hogy a bűncselekmény az elkövetési magatartás megvalósításával lép kísérleti stádiumba, és az adóbevétel csökkenésével válik befejezetté.⁴¹ A Büntető Törvénykönyv kimondja, hogy a büntethetőség elévülési határidejének kezdő napja befejezett bűncselekmények esetén az a nap, amikor a tényállás megvalósul.⁴² Ez azt jelenti, hogy az elévülés azon a napon kezdődik meg, amikor a vagyoni hátrány bekövetkezik.

A vagyoni hátrány nagysága pedig az elévülés időpontja miatt bír jelentőséggel. A vagyoni hátrány nagysága arányos a büntetési tétellel, vagyis a jogalkotó úgy határozta meg a jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás tényállását, hogy a magasabb vagyoni hátrány okozása magasabb büntetést vonjon maga után. Ez azért bír jelentőséggel, mert az elévülés idejét a Büntető Törvénykönyv a büntetési tétel határával teszi megegyező mértékűvé.⁴³

³⁸ Dr. Szekeres István: Költségvetési csalás jegyzet; NAV KEKI Pénzügyőr Iskola 2011. 11. old.

³⁹ Dr. Tóth Mihály: Vázlatok a gazdasági bűncselekmények köréből – az évezred vége felé közeledve. Magyar Jog 4/2000. 193-200. old.

⁴⁰ Madai Sándor: A csalás büntetőjogi értékelése, HVG-ORAC, Budapest, 2011. 143-144. old.

⁴¹ Fehér-Görgényi-Gula-Horváth-Lévay-Sánta-Váradai: Magyar büntetőjog Különös rész, i.m., 550. old.

⁴² Btk. 34. § a) pont.

⁴³ Btk. 33. § (1), „A büntethetőség elévül: a) olyan büntett esetén, amely életfogytig tartó szabadságvesztéssel is büntethető, húsz év; b) egyéb bűncselekmény esetén a büntetési tétel felső határának megfelelő idő, de – ha e törvény másképp nem rendelkezik – legalább három év elteltével.”

4.10. Minősítő körülmények

Indokolt, hogy a bűncselekmény bünszövetségben és üzletszerűen történő elkövetése súlyosabban minősüljön, és az elkövetési értékhatár nagysága is minősítő körülmény. A minősített esetek büntetési tételei a 318. §-ban a csalásra alkalmazandó büntetési tételeket követi.

Az elkövetési értékhatár nagysága

A költségvetési csalással kapcsolatban fontos hangsúlyozni, hogy bizonyos mértékű vagyoni hátrány alatt nem valósul meg –minősítő körülmények hiányában– bűncselekmény, mivel a jogalkotó szabálysértési alakzatként rendeli büntetni

A költségvetési csalás minősítő körülménye a Btk. 310. § (2) – (5) bekezdései alapján az elkövetési értékek közül a nagyobb-, a jelentős-, a különösen nagy- és a különösen jelentős vagyoni hátrány okozása.

Az üzletszerűség

Üzletszerűen követi el a bűncselekményt a Btk. 137. § 9. pontja alapján, aki „ugyanolyan vagy hasonló jellegű bűncselekmények elkövetése révén rendszeres haszonszerzésre törekszik.”

Bűnszövetség

A Btk. 137. § 7. pontja értelmében „bűnszövetség akkor létesül, ha két vagy több személy bűncselekményeket szervezetten követ el, vagy ebben megállapodik, és legalább egy bűncselekmény elkövetését megkísérlik, de nem jön létre bűnszervezet.”

4.11. Korlátlan enyhítés lehetősége

A jogalkotók a büntetési tételek meghatározásánál mindenkor szem előtt tartották azt az alapvető érdeket, hogy az elkövető motiválva legyen a cselekményével a költségvetésnek okozott vagyoni hátrány megfizetésére. Ezzel összhangban a Btk. 310. § (8) valamennyi értékhatár esetén korlátlan enyhítésre ad lehetőséget azon bűnelkövetők számára, akik a Btk. 310. § (1)–(6) bekezdésben meghatározott bűncselekménnyel okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig megtérítik. Ez a lehetőség nem alkalmazható abban az esetben, ha a bűncselekményt bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el.

Ezen a ponton is hangsúlyos lehet a Btk. 2.§-ban rögzített időbeli hatály kérdése. A 2012. január 1. előtt hatályban lévő büntetőjogi szabályozás a 311.§ (6) bekezdésében a következőképpen rendelkezik a visszaélés jövedékkel tényállásra vonatkozóan: Az (1)

bekezdésben meghatározott bűncselekmény elkövetője nem büntethető, ha a vádirat benyújtásáig a jövedéki adótartozását kiegyenlíti.

A normaszöveg értelmezése alapján látható, hogy csak az alapeset vonatkozásában alkalmazható, a minősített eseteknél nem érvényesülhet a büntethetőség kizárása. A jelenlegi szabályozás hátrányosabb az elkövetőre nézve abból a szempontból, hogy a vagyoni hátrány vádirat benyújtásáig történő megtérítése nem büntethetőségi akadályként lép fel, csupán csak a korlátlan enyhítés lehetősége áll fent. Továbbá szűkítő körülmény, hogy ez a lehetőség nem alkalmazható, ha a bűncselekményt bünszövetségben vagy üzletszerűen követik el. Előnyösebb viszont abból a tekintetből, hogy a minősített esetekre is kiterjed, pontosabban valamennyi értékhatár esetén alkalmazható.

Elképzelhető olyan eset, amikor a bíróság egy ügyben vizsgál egy 2012. január 1. előtt elkövetett bűncselekményt, amelynek társtettesei közül az egyik az alapesetet, a másik pedig a minősített esetet valósította meg, és nem áll fenn bünszövetség vagy üzletszerűség, továbbá mind a ketten meg kívánják téríteni az általuk okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig. Ilyenkor az alapesetet megvalósító elkövető kapcsán a régi szabály az enyhébb, a minősített esetet megvalósító elkövetőt illetően viszont az új. Megoldásként merülhet fel, hogy elkülönítik az ügyeket. Az ilyen és hasonló jellegű kérdések megválaszolásában a bírói gyakorlatra támaszkodhatunk.

5. A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSHOZ KAPCSOLÓDÓ FELÜGYELETI VAGY ELLENŐRZÉSI KÖTELEZETTSÉG ELMULASZTÁSA

5.1. A „vezetői felelősség” megjelenése a Büntető Törvénykönyvben

Az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértése tényállása már korábban bekerült a Btk.-ba, ahol a 314. § (3) bekezdésében újdonságként fogalmazódott meg a szankcionálható magatartások között az ún. „vezetői felelősség”⁴⁴

Bár a fenti rendelkezés hatályát veszítette, a 2011. évi LXIII. tv. 2012. január 1. napjától hatályba léptette a **költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása** alcím alatt a 310/A §-t az alábbi tartalommal.

„A gazdálkodó szervezet vezetője, ellenőrzésre vagy felügyeletre feljogosított tagja vagy dolgozója, ha a 310. §-ban meghatározott bűncselekményt a gazdálkodó szervezet tagja vagy dolgozója a gazdálkodó szervezet érdekében követi el, és a felügyeleti vagy az ellenőrzési kötelezettség teljesítése a bűncselekményt megakadályozhatta volna, büntetett követ el, és öt évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.”

A 310/A §-ban megfogalmazott tényállás törvénybe iktatásának kettős **célja** volt:

- egyrészt szerették volna elérni, hogy a magyar költségvetés védelme felzárkózzon az EU költségvetés védelmének szintjére,
- másrészt szerették volna az eddiginél **felelősebb vezetői magatartást** kényszeríteni.

Ez utóbbi esetben nem csak a gazdálkodó szervezetek szűk értelemben vett vezetőire kell gondolni, hanem - a speciális felelősségükre való tekintettel – a szervezetek ellenőrzésre, vagy felügyeletre jogosított tagjaira is.⁴⁵

Jelen tényállás **jámulékos jellegű**, mivel feltételezi a Btk. 310. §-ban meghatározott bűncselekményt, mint előzményt.

Mivel az elmúlt 11 év alatt nem alakult ki számottevő gyakorlata a vezetői felelősség gondatlan alakzatának, ezért kikerült a Btk. rendelkezései közül.⁴⁶

⁴⁴ A Btk. 314. §-át és az azt megelőző alcímet a 2011. évi LXIII. tv. 2012. január 1. napjától hatályon kívül helyezi.

⁴⁵ A vezetői felelősséghez kapcsolódóan lásd még: Juhász László: A vezetői felelősséggel kapcsolatos perek néhány kérdése, Gazdaság és Jog, 2011. XIX. évf. 5. szám, 3-10 old.

⁴⁶ Mivel a költségvetési csaláshoz kapcsolódó felügyeleti, vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztásának bűncselekményét a 2012. évi C. törvény változatlan szöveggel vette át a jelenleg hatályos Btk.-ból, ezért a fejez forrásanyagát képezi:

Belovics Ervin-Molnár Gábor Miklós-Sinku Pál: Büntetőjog II. A 2012.évi C. törvény alapján, HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2012. 696-697. old.

5.2. Védett jogi tárgy

A Btk. 310/A §-ban megfogalmazott tényállás a költségvetések hatékony működéséhez fűződő társadalmi érdek védelmét szolgálja.

5.3. Elkövetési magatartás

Azon felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettség elmulasztása, melynek teljesítésével a költségvetési csalás megakadályozható lett volna.

A gazdálkodó szervezetek tevékenységére vonatkozó felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettségeket meghatározzák:

- jogszabályi előírások,
- a gazdálkodó szervezet Szervezeti és Működési Szabályzata,
- egyéb belső szabályzatok,
- munkaköri leírások.

Jelen tényállás bekövetkezését addig lehet megakadályozni, amíg a költségvetési csalás a kísérlet szakaszába nem jut. A tag, vagy dolgozó által megkezdett költségvetési csalással a vezető, illetve a felügyeletre, vagy ellenőrzésre feljogosított dolgozó bűncselekménye befejezetté válik.

5.4. Elkövetők

A tényállás tettesként a **gazdálkodó szervezet vezetőjét, ellenőrzésre vagy felügyeletre feljogosított tagját vagy dolgozóját** határozza meg.

Abban az esetben, amikor a különös részi törvényi tényállás „aki” szóval jelöli az alanyt, az elkövető tettesi minőségben bárki lehet, amennyiben rendelkezik az alannyá válás tényállásban megfogalmazott feltételeknek. Jelen tényállás esetében az általános feltételeken felül az elkövetővé váláshoz további speciális tulajdonságokkal is rendelkezni kell, mint pl. vezetői tisztségviselői minőség. A speciális alanyra vonatkozó többlettulajdonságokkal csak a tetteseknek kell rendelkezniük, így részese az ilyen bűncselekményeknek is bárki lehet.⁴⁷

⁴⁷ Dr. Tóth M. Gábor: A vezetők büntetőjogi felelőssége, In: Dr. Benke – Dr. Futó –Dr. Garamvölgyi – Dr.

A Btk. 137. § 19. pontja szerint gazdálkodó szervezet „a Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Ptk.) 685. §-ának c) pontjában felsorolt gazdálkodó szervezet, valamint az a szervezet, amelynek gazdálkodó tevékenységével összefüggő polgári jogi kapcsolataira a Ptk. szerint a gazdálkodó szervezetre vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni”.

A Ptk. 685. §-ának c) pontjában felsorolt gazdálkodó szervezetek a következők:

„az állami vállalat, az egyéb állami gazdálkodó szerv, a szövetkezet, a lakásszövetkezet, az európai szövetkezet, a gazdasági társaság, az európai részvénytársaság, az egyesülés, az európai gazdasági egyesülés, az európai területi együttműködési csoportosulás, az egyes jogi személyek vállalata, a leányvállalat, a vízgazdálkodási társulat, az erdőbirtokossági társulat, a végrehajtói iroda, az egyéni cég, továbbá az egyéni vállalkozó.”

Az állam, a helyi önkormányzat, a költségvetési szerv, az egyesület, a köztestület, valamint az alapítvány gazdálkodó tevékenységével összefüggő polgári jogi kapcsolataira is a gazdálkodó szervezetre vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni, kivéve, ha a törvény e jogi személyekre eltérő rendelkezést tartalmaz.”

A tényállásban felsorolt kötelezettségek saját tevékenységre kötelezik a bűncselekmény esetleges elkövetőit, ezért **tipikusan önálló tettesként valósítható meg**, de nem feledkezhetünk meg azokról az esetekről sem, amikor például egy gazdasági társaság képviselőjére több vezető közösen jogosult.

A dolgozókkal, mint a bűncselekmény tetteseivel kapcsolatban felmerülhet a kérdés – mivel a törvény nem tartalmazza a dolgozó definícióját – hogy csak a munkaviszonyban dolgozó személy, vagy az adott szervezettel megbízási viszonyban álló személy is kifejthet tényállásszerű magatartást?

5.5. Bűnösség

A bűncselekmény – éppen úgy, mint a költségvetési csalás – csak szándékosan követhető el. A tényállás akkor állapítható meg, ha a költségvetési csalást megvalósító tag, vagy dolgozó és a vezető között nincs szándékegység, de a jelen bűncselekmény elkövetője szándékosan mulasztotta el a felügyeleti vagy ellenőrzési kötelezettségét, amellyel a költségvetési csalást megakadályozta volna.

6. JÖVEDÉKKEL VISSZAÉLÉS ELŐSEGÍTÉSE

6.1. A jövedékkal visszaélés elősegítése tényállás ismertetése⁴⁸

A 2001. évi LIX. törvény iktatta be új elemként a Büntető Törvénykönyvbe a jövedékkal visszaélés elősegítése tényállását, mely 2002. július 20. napjától lépett hatályba.

A Btk. 311/B. § (1) bekezdése a alapján **vétséget** követ el, és két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő, aki jövedéki termék előállítására alkalmas, a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló törvényben, valamint a felhatalmazásán alapuló jogszabályban meghatározott berendezést, készüléket, eszközt, alapanyagot engedély nélkül, vagy a jogszabály megszegésével előállít, megszerez, tart, forgalomba hoz, illetve a forgalomba hozatalhoz szükséges zárjegyet vagy adójegyet engedély nélkül, vagy a jogszabály megszegésével előállít, megszerez, tart.

A (2) bekezdés alapján három évig terjedő szabadságvesztés jár, és **büntettnek** minősül, ha a cselekményt üzletszerűen, jelentős mennyiségű alapanyagra, zárjegyre, vagy jelentős, illetve azt meghaladó értékű adójegyre követik el.

A jövedékkal visszaélés elősegítésének cselekménye beleilleszkedik a költségvetési csalás II. alapesetének előkészületébe. Az önálló bűncselekményként történő szankcionálása azonban egyelőre hozott védelmet biztosít.⁴⁹

A törvényi tényállást olvasva felmerülhet az a kérdés, hogy ha valaki például egy jövedéki termék előállítására alkalmas készüléket vagy eszközt megszerez, illetve előállít, majd átad egy olyan személynek, aki engedély nélkül jövedéki terméket állít elő az átadó személy tudtával, akkor jövedékkal visszaélés elősegítését valósítja meg, vagy esetleg költségvetési csalás bűnsegédje lesz?

Ha az első feltevés mellé tesszük le a voksunkat, akkor a tényállásszerű magatartás megvalósítója vétség miatt két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő. Máskülönben, ha úgy ítéljük meg, hogy ugyanaz a magatartás kifejtője a költségvetési csalás bűnsegédje, vele szemben a tettesekre vonatkozó büntetési tétel az irányadó.⁵⁰ Az alapesetet tekintve a büntetési tétel felső határa megegyezik, azonban ha minősített esetről van szó, a büntetés öt

⁴⁸ Dr. Szekeres István: Jövedékkal visszaélés elősegítése; NAV KEKI Pénzügyőr Iskola jegyzetei, 2011. 1-3. oldal

⁴⁹ Belovics Ervin - Molnár Gábor Miklós - Sinku Pál: Büntetőjog II. A 2012.évi C. törvény alapján, i.m., 697. old.

⁵⁰ Btk. 21.§ (3): A részesekre is a tettesekre megállapított büntetési tételt kell alkalmazni.

évtől tíz évig terjedő szabadságvesztés is lehet, ha például a költségvetési csalás különösen jelentős vagyoni hátrányt okoz.

A költségvetési csalás tényállás megalkotása mögött meghúzódó szándékot jobban szolgálná, ha a fenti magatartást költségvetési csaláshoz kapcsolódó bűnsegédi magatartásként értékeljük. Így a prevenciót esetleg fokozottabban szolgálhatná.

A jövedékkel visszaélés elősegítése **alaki bűncselekmény**, mivel a törvényi tényállás eredményt nem tartalmaz. A felelősségre vonáshoz, elegendő a felsorolt magatartások valamelyikének tanúsítása.

A tényállás „**sui generis**” jellegű, ezért a Btk. 310. § (6) bekezdésében foglalt alapesethez, mint alapbűncselekményhez kötődő előkészületi magatartásokat, kísérletet önálló, befejezett bűncselekményként szankcionálja.

A bűncselekmény **keretkitöltő normája** a mindenkor hatályos jövedéki jogszabályok, a jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény, továbbá a felhatalmazásán alapuló jogszabályok.

6.2. Védett jogi tárgy

A bűncselekmény jogi tárgya az államháztartás bevételeinek, ezen belül az állami monopóliumon alapuló, a jövedéki termékeket terhelő jövedéki adóbevétel befizetéséhez fűződő érdek, a jövedéki adóval terhelt termékek illegális előállításának, forgalmának megakadályozása.

6.3. Elkövetési tárgy

A bűncselekmény elkövetési tárgyai a jövedéki termék előállítására alkalmas, **berendezés, eszköz, készülék, alapanyag**, valamint a forgalomba hozatalhoz szükséges **zárjegy és adójegy**.⁵¹

A berendezés, készülék, eszköz, alapanyag, valamint az árjegy és adójegy – mint a jövedéki termék egy részének forgalomba hozatalához szükséges dolog – meghatározását a Jöt., valamint a felhatalmazásán alapuló jogszabályok rendelkezései tartalmazzák, melyre a tényállás szövegezése is utal.

⁵¹ Fehér-Görgényi-Gula-Horváth-Lévay-Sánta-Várad: Magyar büntetőjog Különös rész, i.m., 554. old.

6.3.1. Berendezés

A tényállás nem nevesíti az egyes berendezéseket, hanem általában szankcionál. A berendezésnek azonban alkalmasnak kell lennie a jövedéki termék előállítására, és csak akkor szankcionálható, ha engedély nélkül, vagy a jogszabályok megsértésével állították elő, szerezték meg, tartották, vagy forgalomba hozták. Berendezésnek minősül a fent említettek alapján például az ásványolaj-termék előállítására alkalmas desztilláló berendezés, vagy az alkoholtermék előállítására alkalmas desztillálóberendezés.⁵²

A Jöt. 58. § (12) bekezdése értelmében az olyan ásványolaj előállítására alkalmas desztillálóberendezést, amely termékre a Jöt. adómértéket állapít meg, kizárólag a vámhatóság engedélyével szabad előállítani, importálni, – a kőolaj-finomító, a finomítói ásványolajraktár és a cseppfolyósítottgáz-töltő adóraktár kivételével – birtokolni, és – a kőolaj-finomító, a finomítói ásványolajraktár és a cseppfolyósítottgáz-töltő adóraktár részére történő értékesítés kivételével – értékesíteni.⁵³

A Jöt. 74. § (1) bekezdése szerint csak a vámhatóság engedélyével szabad alkoholtermék előállítására alkalmas desztillálóberendezést előállítani, – a magánfőző desztillálóberendezése kivételével – birtokolni, továbbá értékesíteni. Nem szükséges a vámhatóság engedélye a rendeltetésszerűen használt, túlnyomással üzemelő háztartási főzőedényekre, valamint a tudományos és oktatási célra használt üveg desztillálóberendezésekre.

Ugyancsak a tényállásban megjelölt berendezés lehet a sör előállítására alkalmas főzőüst és komlóforraló üst, melyeket a Jöt. 78. § (8) bekezdése alapján szintén kizárólag a vámhatóság engedélyével szabad előállítani, birtokolni és értékesíteni.

6.3.2. Készülék

A készülék fogalma alapvetően azonos a berendezésével, hiszen a pl. a desztilláló berendezés fogalma ugyanazt takarja, mint a desztilláló készülék. A Jöt. nem is tesz különbséget közöttük, illetve nem használja. Szükség esetén úgy lehet mégis a különbséget megfogalmazni, hogy a készülék a berendezés önálló működésre és termelésre alkalmas része, mint pl. egyes dohánygyártmányok gyártására alkalmas gépek.

⁵² Belovics Ervin-Molnár Gábor Miklós-Sinku Pál: Büntetőjog II. A 2012.évi C. törvény alapján, i.m. 698. old.

⁵³ Kis Norbert (Szerk.): A magyar büntetőjog tankönyve II. Különös rész; Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó; Budapest, 2008. 678. old.

6.3.3. Eszköz

A Jöt. 100. § (6) bekezdését alapul véve az eszköz a jövedéki termékek gyártására szolgáló, arra alkalmas berendezések, gépek működését szolgálja. Ezen a helyen a törvény azt határozza meg, hogy a **dohánygyártmány gyártására alkalmas** gépet és egyéb **eszközt** kizárólag adóraktári engedéllyel rendelkező dohányüzem vagy dohánygyár tarthat birtokában, csak részére lehet értékesíteni, importálni

Ilyen eszköznek minősül a **sörgyártásra alkalmas főzőüst**, vagy **komlóforraló** üst is a Jöt. végrehajtási rendeletének⁵⁴ 64. §-a alapján. Az (1) bekezdés szabályozza, hogy a sörgyártásra alkalmas főzőüst és komlóforraló üstöt... csak sörfőzde és sörgyár tarthat birtokában, csak részére lehet belföldön értékesíteni, külföldről behozni, mag a (4) bekezdés azt fogalmazza meg, hogy a sör előállítására alkalmas főzőüstöt és komlóforraló üstöt csak olyan személy állíthat elő, aki (amely) annak gyártására a hatósági felügyeletet ellátó vámszervtől engedélyt kapott. A gyártónak a főzőüst és a komlóforraló üst értékesítését – azt 15 nappal megelőzően – a készülék típusának, űrtartalmának megadásával a hatósági felügyeletet ellátó vámszervhez be kell jelentenie.

6.3.4. Alapanyag

A Jöt. 7. §-át alapul véve alapanyagon kell érteni minden olyan anyagot, amely jövedéki termék előállítására alkalmas. Ezen jogszabályhely 1. pontjában határozza meg, mit kell jövedéki termék belföldi előállításán érteni, mely szerint a jövedéki termék belföldi előállítása a belföldön **bármilyen alapanyag**, termék felhasználásával, bármilyen eljárással végzett termelési, feldolgozási, kisserelési (palackozási) tevékenység, **amelynek eredményeként jövedéki termék jön létre**.

Alapanyag kérdésében további tájékoztató pontként szolgál a Btké. 26/A. §-a, mely a jövedéki termék alapanyagának jelentős mennyiségét határozza meg. Ennek alapján alapanyagnak tekintendő különösen **az ásványolajtermék, a cseppfolyós vagy gáz halmazállapotú szénhidrogén, a cukorcefre, a cukor- vagy keményítőtartalmú mezőgazdasági eredetű termékből készült cefre, valamint a vágott dohány**.

Érdemes megemlíteni, hogy a fent felsorolt alapanyagok közül a Jöt. 74. § (2) bekezdése a szeszüzem kivételével tiltja a cukorcefre előállítását, értékesítését, birtoklását, valamint azt, hogy a cukorcefrekből alkoholterméket és a 2204, 2205, 2206 vámtarifaszám alá tartozó terméket állítsanak elő. A Jöt. több helyen is használja továbbá a **gyümölcsből származó alapanyag**, vagy a **kizárólag erjesztett szőlő eredetű alapanyag** fogalmakat is.

⁵⁴ A jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXXVII. törvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásáról szóló 8/2004. (III. 10.) PM rendelet

6.3.5. Zárjegy

A Jöt. az alkoholdermék palackozásáról és a zárjegy alkalmazásáról szóló 73. § (1) bekezdésében rendelkezik arról, hogy az alkoholderméknek – a jogszabályhelyen megjelölt kitételekkel – a szabadforgalomba bocsátása, importálása, más tagállamból való behozatalát követően belföldön való forgalomba hozatala, bérfőzető és a magánfőző által történő értékesítése csak zárjeggyel történhet.

A zárjegy az alkoholdermék palackjára vagy legkisebb fogyasztói csomagolási egységére helyezett olyan bélyeg, amely igazolja, hogy a termék adóraktárban került előállításra (palackozásra), és onnan került kiszállításra, a jövedéki adót megfizették, továbbá azt, hogy a harmadik országból, illetve tagállamból a közösségi vámjog, illetve e törvény rendelkezései szerint került behozatalra⁵⁵. A zárjegy önmagában nem képvisel értéket, hanem a jogszabályban rögzített módon felbélyegzett alkoholdermékkel együtt igazolja a termék szabályosan előállított és adózott jellegét.

A zárjegyet a magyar állam állíttatja elő, és a vámhatóság bocsátja az adóraktár engedélyese, a bejegyzett kereskedő és – Jöt. 104. §-ban meghatározott - jövedéki engedéllyel rendelkező importáló vagy közösségi kereskedelmi tevékenységet folytató kereskedő – együtt a zárjegyfelhasználó - rendelkezésére. A zárjeggyel a zárjegy előállítási költségének a megfizetése ellenében lehet hozzájutni, a közösségi kereskedelmi tevékenységet folytató kereskedő esetében továbbá a jövedékibiztosíték-nyújtási kötelezettség teljesítését követően⁵⁶.

6.3.6. Adójegy

A dohánygyártmány szabadforgalomba bocsátása – a jogszabályban meghatározott kivételektől eltekintve – kizárólag olyan adójeggyel ellátva megengedett, amelyen a kiskereskedelmi eladási ár feltüntetésre került⁵⁷.

Az adójegy átvételekor meg kell fizetni azt a jövedéki adó- és általános forgalmiadó-összeget, amelyet az igényelt adójegy a dohánygyártmány szabadforgalomba bocsátásakor hatályos adómérték alapján képviselnek⁵⁸.

⁵⁵ Jöt. 73. § (3) bekezdés

⁵⁶ Jöt. 73. § (3) bekezdés

⁵⁷ Jöt. 98 § (1) bekezdés

⁵⁸ Jöt. 98 § (5) bekezdés

6.4. Elkövetési magatartás

A bűncselekmény elkövetési magatartásait a tényállás tételesen felsorolja, melyek az alábbiak:

- a jogszabályban meghatározott berendezés, készülék, eszköz, alapanyag előállítása, megszerzése, tartása, forgalomba hozatala, illetve
- a forgalomba hozatalhoz szükséges zárjegy vagy adójegy előállítása, megszerzése, tartása engedély nélkül, vagy a jogszabály megszegésével.

6.4.1. Előállítás

Előállításnak minősül minden olyan művelet, amelynek eredménye a tényállásban meghatározott, jövedéki termék előállítására alkalmas:

- berendezés, készülék, eszköz – pl. komlóforraló üst, alkoholtermék előállítására alkalmas desztilláló berendezés, stb.;
- alapanyag – pl. cukorcefre
- adójegy vagy zárjegy jön létre.

6.4.2. Megszerzés

Megszerzés minden olyan aktív és passzív magatartás, amely révén a korábban ilyennel nem rendelkező személy a tényállásban meghatározott tárgyhoz jut. A megszerzés birtokbavételt jelent, amely végbemehet az adott dologgal rendelkező személlyel való megegyezés útján ingyenes, vagy visszerthes jogügylet keretében, de anélkül is pl. valamilyen vagyon elleni bűncselekmény – lopás, rablás, stb. elkövetésével.

6.4.3. Tartás

Tartás a jövedéki termék előállítására alkalmas berendezés, készülék, eszköz, alapanyag, illetve adójegy vagy zárjegy közvetlen birtoklása, és minden olyan magatartás, amely az ezek feletti rendelkezési, használati jogot biztosítja.

A tartás – birtoklás – feltételezi az előállítást, megszerzést is, azokat meghaladó időtartamot jelent, és magában hordozza a jogellenes állapot fenntartását. Ennek az elévülés kezdete szempontjából van jelentősége, mert a bűncselekmény elkövetés mindaddig fennáll, amíg az elkövetőnek a dolog feletti rendelkezési, használati joga – átruházással, megsemmisüléssel, eltulajdonítással, lefoglalással, stb. - meg nem szűnik.

6.4.4. Forgalomba hozatal

Forgalomba hozatalról beszélünk, ha az elkövetési tárgyak közül a jövedéki termék előállítására alkalmas berendezés, készülék, eszköz, illetve alapanyag birtokosa, vagy felettük rendelkezési joggal bíró az elkövetési tárgyakat visszterhesen, vagy ingyenesen egy vagy több személy részére átadja.

A magatartás befejezetté válik, ha az elkövetési tárgy - a megrendelés elfogadásával, a szerződés aláírásával, vagy számla kiállításával - a forgalom folyamatába került.

Érdekes megjegyezni, hogy az adójegy és a zárjegy forgalmazását a jelen törvényi tényállás nem rendeli büntetni. Ebben az esetben az alábbiak az irányadók.

A Btké. 25. § (1) bekezdésének c) pontja alapján a Btk. 307–308. §-ainak alkalmazása szempontjából **bélyegnek minősül** az adó biztosítására szolgáló hatósági jegy, fém természetének vagy tartalmának bizonyítására szolgáló hatósági jel, valamint termék minőségének, mennyiségének, egyéb lényeges tulajdonságának bizonyítására szolgáló hatósági jegy, így **a zárjegy és az adójegy is**.

Aki tehát forgalomba hozatal vagy felhasználás céljából zárjegyet vagy adójegyet utánoz vagy meghamisít, hamis vagy meghamisított zárjegyet vagy adójegyet megszerez, meghamisított vagy felhasznált zárjegyet vagy adójegyet mint valódit, illetőleg fel nem használtat forgalomba hoz, vagy felhasznál bélyeghamisítás büntetést követ el, és három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő⁵⁹.

6.5. Elkövetési mód

A bűncselekményi tényállás elkövetési módot is tartalmaz.

Az engedély hiánya negatív tényállási elem, vagyis a tényállásszerűség negatív feltétele. Azt fejezi ki, hogy az elkövetési magatartások tanúsítása az elkövetési tárgyak tekintetében csak akkor büntethető, ha azt engedély nélkül teszik.

A jövedéki termék előállítására alkalmas berendezés, készülék, eszköz, alapanyag, valamint az adó- és zárjegy előállítása –a későbbiekben hozzákapcsolódó, magas adót tartalmazó termékekre tekintettel – mint azt dolgozatomban korábbi részében már ismertettem – hatósági engedélyhez és felügyelethez kötött. Ez alól csak nagyon szűk körben engedélyez kivételt a jogszabály.

Aki engedély nélkül tanúsítja a tényállásszerű elkövetési magatartásokat, az egyúttal megszegi a jogszabály rendelkezéseit is.

⁵⁹ Btk. 307. § (1) és (2) bekezdés

A jogszabály megszegése, mint tényállási elem csak arra az esetre értelmezhető, ha az elkövető rendelkezik ugyan jövedéki engedéllyel, tényállásszerű magatartása azonban ütközik akár az engedélyben foglalt feltételekkel, akár a jogszabályban meghatározott követelményekkel.

6.6. Elkövetők

A bűncselekmény elkövetője tettesként bárki lehet.

Rendszerint azonban olyan személy követi el, aki a jövedéki engedélyek forgalmazására vonatkozó engedéllyel nem rendelkezik. Elkövetheti azonban az engedélyes is, ha engedélyének kereteit túllépi, vagy a rá vonatkozó egyéb jövedéki szabályokat megszegi.

6.7. Bűnösség

A bűncselekmény kizárólag **szándékosan** követhető el. Ez azt jelenti, hogy az elkövetőnek tudatában kell lennie azzal, hogy engedély nélkül, illetve a jövedéki jogszabályok megsértésével készít, tart, stb. olyan a tényállásban felsorolt tárgyat, amelyek vonatkozásában a jogszabályi előírások érvényesülnek, illetve ezekkel kapcsolatban tényállásszerű magatartást tanúsít. Tisztában kell lennie azzal is, hogy zárjegy, illetve adójegy tekintetében tanúsítja az elkövetési magatartásokat.

Tettének indítéka vagy célja közömbös, kivéve, ha az üzletszerű elkövetés minősített eset megállapítását eredményezi.

A bűncselekmény eshetőleges és egyenes szándék mellett egyaránt tényállásszerű.

6.8. Befejezettség

A tényállás sui generis jellegéből adódóan – mint azt már korábban említettem – a bűncselekményeknek **nem feltétele a költségvetésnek történő vagyoni hátrány okozása**. Úgyszintén nem feltétel a berendezés, készülék, eszköz működtetése, az alapanyag felhasználása, illetve a zárjegy vagy adójegy felhelyezése.

6.9. Minősítő körülmények

A bűncselekmény minősített esetei valósulnak meg, ha a cselekményt

- üzletszerűen,
- jelentős mennyiségű alapanyagra, zárjegyre, vagy
- jelentős, illetve azt meghaladó értékű adójegyre

követik el.⁶⁰

⁶⁰ Btk. 311/B. §-a (2) bekezdés

6.9.1. Üzletszerűség

Az üzletszerűség fogalmának meghatározása megegyezik a költségvetési csalás esetében megfogalmazottakkal, melynél a Btk. 137. § 9. pontjában foglalt értelmező rendelkezés az irányadó. Vagyis „üzletszerűen követi el a bűncselekményt, aki ugyanolyan vagy hasonló jellegű bűncselekmények elkövetése révén rendszeres haszonszerzésre törekszik.”

6.9.2. Jelentős mennyiség és jelentős érték

A **jelentős mennyiségű alapanyag** meghatározását a Btké. 26/A. § (1) bekezdése definiálja, amelyek:

- a) motorbenzinként vagy gázolajként, motorbenzin vagy gázolaj adalékként, illetve hígítóanyagként felhasználható adómérték nélküli ásványolajtermék esetén 20 000 litert,
- b) adómérték nélküli cseppfolyós szénhidrogén esetén 45 000 kilogrammot,
- c) adómérték nélküli gáz halmazállapotú szénhidrogén esetén 100 000 nm³-t,
- d) cukorcefre esetén 10 000 litert,
- e) cukor- vagy keményítőtartalmú mezőgazdasági eredetű termékből készült cefre esetén 25 000 litert,
- f) vágott dohány esetén 450 kilogrammot meghaladó mennyiségek.

Btké. 26/A. § (2) bekezdése alapján a **zárjegy jelentős mennyiségű**, ha az 5000 darabot meghaladja.

A Btké. az **adójegy jelentős értékét** nem határozza meg külön, mert az adójegy önmagában megtestesíti a fizetendő jövedéki adót. Az adójegy esetében tehát a költségvetési csalásnál alkalmazott elkövetési határok az irányadók, ahol a Btk. 138/A. §-ának c) pontja a jelentős értéket úgy határozza meg, hogy a kétmillió forintot meghaladja, de az ötvenmillió forintot nem haladja meg. Az adójegy vonatkozásában a kétmillió forint felett nincs további minősítő érték meghatározva, ebből következik, hogy kétmillió forint feletti értéknél minden esetben a bűncselekmény minősített esete valósul meg.

7. A BÜNTETŐ TÖRVÉNYKÖNYV IDŐBELI HATÁLYA

A változások sodrásában nem szabad azonban elfeledkeznünk a Btk. időbeli hatályáról, mely a 2. §-ban az alábbi szöveggel került meghatározásra:

„A bűncselekményt az elkövetése idején hatályban levő törvény szerint kell elbírálni. Ha a cselekmény elbírálásakor hatályban levő új büntető törvény szerint a cselekmény már nem bűncselekmény, vagy enyhébben bírálendő el, akkor az új törvényt kell alkalmazni; egyébként az új büntető törvénynek nincs visszaható ereje.”

Az időbeli hatály arra vonatkozik, hogy mikortól kezdve meddig alkalmazható egy adott jogszabály. A Btk. 2. §-a alapján általános szabály az **elkövetéskor** hatályos szabály alkalmazása, amely alól az egyetlen kivétel az **elbíráláskori enyhébb** büntetőtörvény visszaható ereje.⁶¹

Hatályos jogunk, ha csak szűk körben is, de elismeri a visszaható erő érvényesülését. A Btk. elismeri az elkövetőre kedvezőbb új büntető jogszabály visszaható erejét. Megállapítható, hogy csak a súlyosabb törvény visszaható erejének tilalmát rögzítik a jogalkotók.⁶²

Az általános szabály alóli kivételnek két esetét határozza meg a jogszabály, amikor az elbíráláskor hatályban lévő büntetőtörvényt kell alkalmazni:

- ha a cselekmény az új büntetőtörvény szerint már nem bűncselekmény, vagy
- ha a cselekmény enyhébben bírálendő el.

Amennyiben az új büntetőtörvény szerint a cselekmény már nem bűncselekmény, vagy enyhébben bírálendő el, vagyis a büntetőtörvény a büntetőjogi védelmet megvonja, vagy mérsékli, a „nullum crimen sine lege” és a „nulla poena sine lege” elvek már nem gátolják azt, hogy a cselekménynek az elbíráláskori jelentősége érvényesüljön az ügy megítélésénél.⁶³

A Btk. 2. §-a csupán az elbírálás idején hatályban lévő enyhébb büntetőtörvény alkalmazását teszi lehetővé, azaz egybevetés csak az elkövetéskor és az elbíráláskor

⁶¹ Nagy Ferenc: A magyar büntetőjog általános része, HVG-ORAC, Budapest, 2010. 78.old.

⁶² Földvári József: Néhány kérdés az elévülés témaköréből, Tanulmányok Benedek Ferenc tiszteletére, 1996. 82-88. old.

⁶³ Nagy Ferenc: A nullum crimen/nulla poena sine lege alapelvről. Magyar Jog, 5/1995. 257-268. old.

hatályban lévő büntetőtörvénykönyvek között lehetséges. A Btk. nem ismeri el az ún. legenyhébb büntetőtörvénykönyv alkalmazásának az elvét –ellentétben a Csemegi Kódex rendelkezéseivel-, tehát nem alkalmazható az elkövetést követően hatályba lépő, de az elbíráláskor már hatályát veszített büntetőtörvénykönyv még akkor sem, ha esetleg az tenné lehetővé a cselekmény legenyhébb megítélését.⁶⁴

A Btk. 2. §-a azt az esetet szabályozza, amikor maga a büntetőtörvénykönyv változik enyhítő irányba. Probléma merülhet fel abban az esetben, ha valamely keretdiszpozíció viszonylatában csak az azt tartalommal kitöltő egyéb jogágbeli rendelkezés módosul, de a mindenkorai részletszabályokhoz fűződő büntetőjogi védelem változatlan marad. A kérdés aktualitása vitathatatlan, hiszen a mögöttes jogszabályok egyre nagyobb teret hódítanak meg.⁶⁵⁶⁶ Megalapozhatja a kedvezőbb elbírálást a külsőleg régi, ám a keretet kitöltő háttérnorma változására tekintettel tartalmában új törvény hatályba lépése is. Abban az esetben, ha az egyéb jogágban olyan mértékű változásra kerül sor, ami a büntetőjogi védelmet eleve tárgytalanná teszi, az elkövető büntethetősége megszűnik.

A bírói gyakorlat egységesítésének érdekében az 1/1999. BJE határozatában a következőképp foglal állást a fenti kérdéskörrel kapcsolatban:

„Ha a Btk. Különös Részének valamely rendelkezése ún. keretdiszpozíció, és az annak keretét kitöltő jogszabályi rendelkezésekben a bűncselekmény elkövetése után olyan mérvű változás következik be, amely a kötelezettség megszüntetésével vagy a tilalom feloldásával az addigi büntetőjogi védelmet megszünteti, e változás - a meghatározott időre szóló jogszabályok kivételével - a Btk. 2.§-ának második mondatára figyelemmel az elbíráláskor hatályban lévő büntetőjogi szabályozás visszaható hatályú alkalmazását alapozza meg.”⁶⁷

Az idézett állásfoglalás alapján elmondható, hogy ha a keretdiszpozíció és a keretet kitöltő jogszabályi rendelkezésekben olyan mértékű változás következik be a bűncselekmény elkövetése után, ami az addigi büntetőjogi védelem megszüntetését eredményezi a kötelezettség megszüntetésével vagy a tilalom feloldásával, a Btk. 2. §-ának második

⁶⁴ Nagy Ferenc: A magyar büntetőjog általános része, i.m. 80. old.

⁶⁵ Tóth Mihály: Adalékok a büntető törvény időbeli hatályának kérdéséhez, Tanulmányok Földvári József tiszteletére, 1996. 161. old.

⁶⁶ Ehhez kapcsolódóan lásd: Dr. Tóth Mihály: Vázlatok a gazdasági bűncselekmények köréből – az évezred vége felé közeledve. Magyar Jog 4/2000. 197-198. old.

⁶⁷ <http://www.lb.hu/hu/joghat/1999-szamu-bje-hatarozat>

mondata alapján az elbíráskor hatályban lévő büntetőjogi szabályozás visszaható hatálya megalapozott.⁶⁸

Annak az eldöntését, hogy az új büntető törvénykönyv lehetővé teszi-e az enyhébb elbírálást, nemcsak az alkalmazandó büntetés neme és mértéke alapozza meg, hanem a büntetőjogi felelősségre vonatkozó összes rendelkezés egybevetésével kell megállapítani.⁶⁹

A jövedéki termékekre elkövetett költségvetési csalás esetében a Jöt. egy keretdispozíciót kitöltő jogszabálynak minősül. A visszaható hatály érvényesülését megalapozhatja például annak a változása, hogy mi minősül jövedéki terméknek, vagy az elkövetési értékhatárookra vonatkozó rendelkezések módosulása.

Lehetséges, hogy ugyanarra a cselekményre bizonyos szempontból az elkövetéskori, más szempontból pedig az elbíráláskori törvény tartalmaz enyhébb rendelkezéseket. Ebben az esetben, attól függően, hogy egészében és összehatásában melyik biztosít enyhébb elbírálást, vagy az elkövetéskor, vagy az elbíráláskor hatályos büntetőtörvényt kell alkalmazni. Nincs lehetőség a két jogszabály együttes vagy kombinatív alkalmazására.⁷⁰

Ez azt jelenti számunkra, hogy a Btk. korábbi rendelkezéseit éppúgy ismernünk kell, mint az újabbakat.

⁶⁸ Gellér Balázs József: A magyar büntetőjog tankönyve I. Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2008, 91. old.

⁶⁹ Gellér Balázs József: A magyar büntetőjog tankönyve I., i.m. 92. old.

⁷⁰ Nagy Ferenc: A magyar büntetőjog általános része, i.m. 81. old.

ÖSSZEGZÉS

Dolgozatomból kiderült, hogy a jövedéki adóztatás különös és meghatározó helyet foglal el Magyarország és az Európai Unió adórendszerében egyaránt. Fontosságát az is mutatja, hogy mára hazánkban ezen a területen megvalósult a teljes jogharmonizáció. Igyekeztem bemutatni, ezáltal közelebb hozni ezt a kevésbé ismert adótípust, és megpróbáltam elhelyezni a magyar adórendszerben. Egy dolog tényszerűen bebizonyosodott, hogy jelentősége nem vitatható a költségvetési bevételek között, jól tervezhető és az állam „megbízható” bevételei közé tartozik.

Az adó be nem vallása, ezáltal a meg nem fizetése azonban az emberi történelem kezdete óta problémát jelent, és igazságtalan azokkal szemben, akik teljesítik törvényi adófizetési kötelezettségeiket. Ez a mentalitás Magyarországon arra is visszavezethető, hogy évszázadokig idegen hatalmaknak kellett adót fizetni, ezért úgy tűnik, szinte beidegződött ez a formálásra szoruló gondolkodásmód. Azt lehet mondani, hogy az adóelkerülés a nemzeti ellenállás részévé vált.

Ezen társadalmi problémakezelés sajátos eszköze a büntetőjog. Dolgozatomban rávilágítottam, hogy az adóelkerülés módszereinek - a kifogyhatatlan emberi leleményességből adódó - állandó változása újabb és újabb kihívások elé állítja a jogalkotókat. Ez arról győz meg minket, hogy a büntetőtörvénykönyv gazdasági bűncselekményeivel foglalkozó része egy élő, állandóan és dinamikusán változó anyag. Úgy tűnik, az adóelkerülés érdekében talált „kiskapuk” jog erejével történő folyamatos bezárogatása ahelyett, hogy eltántorítaná az adókerülőket, inkább kihívásnak tekintik.

A jövedéki adózás büntetőjogi vonatkozása vizsgálatának aktualitást adott, hogy a 2011. évi LXIII. tv. 2. §-a 2012. január 1. napjától a Büntető Törvénykönyvbe iktatta a költségvetési csalás tényállását. Bemutattam a változás okait, és azt, hogyan védi még inkább a hatályos jogszabály a jövedéki rend megtartásához fűződő, ezáltal a költségvetések hatékony működéséhez fűződő társadalmi érdeket. Mivel jelenleg egy súlyos gazdasági-pénzügyi válságot élünk, Magyarország számára kiemelt célkitűzés lett a költségvetési hiány csökkentése, valamint a költségvetési bevételek maradéktalan beszedése. Azáltal tehát hogy a gazdasági bűncselekményekre jelenleg hatályos törvényi szabályozásban a bűncselekmények közvetlen jogi tárgya és az elkövetési magatartások magasabb általánosított formában és a lehető legabsztraktabb formában kerültek meghatározásra, összehangoltabb védelmet képes nyújtani a költségvetést sértő

bűncselekményekkel szemben. Ezen kívül a korábbi túlzottan részletező szabályozás helyett egy egységes, differenciált szankciórendszer vezetett be, ami szintén pozitív változás.

Az élet minden területén elengedhetetlen, hogy alaposan ismerjük a tevékenységünket meghatározó szabályokat. A gazdasági élet jövedéki termékekkel foglalkozó szereplőivel és a jövedéki termékek ellenőrzésével foglalkozó szakemberekkel sincs ez másként. Számukra a jövedéki törvény, a jövedéki törvény felhatalmazása alapján született jogszabályok és annak változásainak pontos ismerete tevékenységük létfeltétele. Bűncselekmény esetében a döntéshozatal szempontjából azonban nem csak ezen jogszabályok ismerete, hanem mind a jelenleg hatályban lévő, mind pedig – mivel az új büntető törvénynek nincs visszaható ereje – a korábban hatályban lévő büntetőjogi szabályozásának kifogástalan ismerete is elengedhetetlen követelmény.

Ebből kiindulva mutattam be dolgozatom első részében magát a jövedéki adót, a jövedéki adózást meghatározó jövedéki törvényt, valamint a jövedéki tevékenység költségvetési vonatkozásait. Dolgozatom további részében ismertettem a jövedéki termékre elkövetett bűncselekményekre vonatkozó, jelenleg hatályos büntetőjogi vonatkozásokat. Ezek részletes bemutatásával, az egyes fogalmak definiálásával próbáltam mélyrehatóan elemezni, értelmezni a benne megfogalmazottakat. Igyekeztem rávilágítani, milyen fontos összefüggések vannak a jövedéki törvény, a jövedéki törvény felhatalmazása alapján született jogszabályok és a jövedéki termékre elkövetett bűncselekményekkel foglalkozó büntetőjog között. A büntető törvénykönyv gazdasági bűncselekményekkel foglalkozó része nem létezhet a jövedéki szabályozások nélkül. Problémafelvető kérdésekkel igyekeztem rávilágítani azokra a helyzetekre, melyek megoldása ma még nehézséget jelentene számomra.

A dolgozat írás közben szembe tűnt, hogy a gazdasági bűncselekmények társadalmi jelentőségének megítélése jelenleg nincs a megfelelő helyén, hiszen egy kisebb nagyságrendű tényleges vagyoni sérelemmel járó bűncselekmény sokkal súlyosabb következményekkel jár, szigorúbb megítélésben részesül, mint az annál nagyságrendekkel nagyobb vagyoni sérelemmel járó gazdasági bűncselekmény. Ugyan nehezíti a költségvetési csalás társadalmi megítélését, hogy a költségvetés nem kézzel fogható, vagyis nincs fizikai valójában jelenlévő sértett, de ezzel nem magyarázható ez az ellentmondás.

Dolgozatomat gróf Széchenyi István gondolataival zárom, melyek rávilágítanak, hogy a problémát okozó renitens magatartás visszaszorításának, az adófizetési morál javításának eszközét ő miben látta:

„Ha ezer bajaink fő okát ... ámitás nélkül lehető legegyszerűbb alapokra kívánjuk vonni: szükségkép meg kell vallanunk, hogy főképp azért vagyunk mi magyarok mindenben olly pirulást okozólag hátra és erős nemzet helyett csak gyenge nép, mert ... bármilly jó törvényekkel birjunk s bármilly üdvös uj törvényeket halmozzunk is a régiekre: nincs a törvénynek elég sanctioja.”

Gróf Széchenyi István: Adó és Két garas (részlet)⁷¹

Bízom benne, hogy az új jogi szabályozás hatékonysága a későbbiekben mégis csak megmutatkozik majd a feltárt jövedéki bűncselekmények számának és elkövetési értékének csökkenésében. Ez majd egy későbbi vizsgálódásom témája lehet...

⁷¹ Jelenkor, 47. sz. 1843. jun. 15., II. fejezet (<http://mek.oszk.hu/08100/08188/08188.htm>)

IRODALOMJEGYZÉK

1. A büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény (Btk.)
2. A Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény hatálybalépéséről és végrehajtásáról szóló 1979. évi 5. törvényerejű rendelet (Btké.)
3. A büntető törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény
4. A jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény (Jöt.)
5. A jövedéki adóról és a jövedéki termékek forgalmazásának különös szabályairól szóló 2003. évi CXXVII. törvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásáról szóló 8/2004. (III. 10.) PM rendelet
6. A Nemzeti Együttműködés Programja 2010.
(http://www.parlament.hu/internet/plsql/ogy_irom.irom_adat?p_ckl=39&p_izon=47)
7. A Polgári Törvénykönyvről szóló 1959. évi IV. törvény (Ptk.)
8. Bíróági Határozatok. Közzéteszi Magyarország Legfelsőbb Bírósága. – BH2003. 182.
9. Büntető Kollégiumi Vélemények – 57/2007. BK vélemény II.1-es pont indoklása
10. Dr. Belovics Ervin – Dr. Molnár Gábor – Dr. Sinku Pál: Büntetőjog Különös rész Hetedik átdolgozott kiadás; HVG-ORAC Lap és Könyvkiadó Kft., Budapest 2008.
11. Belovics Ervin - Molnár Gábor Miklós - Sinku Pál: Büntetőjog II. A 2012.évi C. törvény alapján, HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2012.
12. Fehér Lenke – Görgényi Ilona – Gula József – Horváth Tibor – Lévy Miklós – Sántha Ferenc – Váradi Erika: Magyar büntetőjog Különös rész, Complex Kiadó Jogi és Üzleti Tartalomszolgáltató Kft.; Budapest, 2009.
13. Földvári József: Néhány kérdés az elévülés témaköréből, Tanulmányok Benedek Ferenc tiszteletére, 1996.
14. Gacsályi-Meyer-Misz-Simonits: Közgazdaságtan II., Nemzeti Tankönyvkiadó, Budapest, 2004.
15. Geller Balázs József: A magyar büntetőjog tankönyve I. Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó, Budapest, 2008.
16. <http://jovedekiado.hu/contents/view/jovedeki-ado>
17. Az Állami Számvevőszék jelentése a Magyar Köztársaság 2008. évi költségvetése végrehajtásának ellenőrzéséről <http://www.asz.hu/jelentes/0928/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2008-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/0928j000.pdf>; 71.; 82-103. old

18. Az Állami Számvevőszék jelentése a Magyar Köztársaság 2009. évi költségvetése végrehajtásának ellenőrzéséről <http://www.asz.hu/jelentes/1016/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2009-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/1016j000.pdf>; 73; 84-102. old
19. Az Állami Számvevőszék jelentése a Magyar Köztársaság 2010. évi költségvetése végrehajtásának ellenőrzéséről <http://www.asz.hu/jelentes/1117/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2010-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/1117j000.pdf>
20. Az Állami Számvevőszék jelentése a Magyar Köztársaság 2011. évi költségvetése végrehajtásának ellenőrzéséről <http://www.asz.hu/jelentes/1297/jelentes-a-magyar-koztarsasag-2011-evi-koltsegvetese-vegrehajtasanak-ellenorzeserol/1297j000.pdf>; 39. old
21. A központi kormányzat előzetes mérlege 2012. 1. számú melléklet http://www.kormany.hu/download/d/fb/a0000/mrg2012_08_aug.pdf
22. Dr. Kampfmüller Sándor: A jövedéki adójog és a büntetőjog kapcsolata és szabályozásának változása a rendszerváltástól, Tudományos tevékenység a Vám- és Pénzügyőrségnél, 2008.
23. Kis Norbert (Szerk.): A magyar büntetőjog tankönyve II. Különös rész; Magyar Közlöny Lap- és Könyvkiadó; Budapest, 2008.
24. Fejezetek a jogbölcséleti gondolkodás történetéből. Második, bővített és javított kiadás Szerk.: Szabó Miklós, Bíbor Kiadó, Miskolc, 2004.
25. Juhász László: A vezetői felelősséggel kapcsolatos perek néhány kérdése, Gazdaság és Jog, 2011. XIX. évf. 5. szám
26. Könyves Kálmán törvényei - I. törvénykönyv (<http://www.angelfire.com/zine/pantagruel/KalmanI.htm>)
27. Laczi – Henger – Kerekes: Jövedéki ismeretek; VIVA Média Holding, Budapest, 2004.
28. Madai Sándor: A csalás büntetőjogi értékelése, HVG-ORAC Lap és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2011.
29. Molnár Gábor Miklós: Adócsalás a költségvetési csalásban, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft.; 2011.
30. Nagy Ferenc: A magyar büntetőjog általános része Második átdolgozott kiadás; HVG-ORAC Lap és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2010.
31. Nagy Ferenc: A nullum crimen/nulla poena sine lege alapelvről. Magyar Jog, 5/1995.
32. Pallas Nagy Lexikona, <http://mek.oszk.hu>
33. Révai Nagy Lexikona, Babits Kiadó, Budapest, 1975.
34. Simon I (szerk.): Pénzügyi jog I., Osiris Kiadó, Budapest, 2007.

35. Simon István: Pénzügyi jog II., Osiris Kiadó, Budapest, 2007.
36. Simon István: Pénzügyi jog II., Osiris Kiadó, Budapest, 2012.
37. Gróf Széchenyi István: Adó és Két garas Jelenkor, 47. sz. jun. 15. 1843. II. fejezet (<http://mek.oszk.hu/08100/08188/08188.htm>)
38. Dr. Szekeres István: Költségvetési csalás jegyzet; NAV KEKI Pénzügyőr Iskola 2011.
39. T/3006. számú törvényjavaslat a Büntető törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény és egyes törvények pénzügyi bűncselekményekkel összefüggő módosításáról (<http://www.parlament.hu/irom39/03006/03006.pdf>)
40. T/6958. számú törvényjavaslat a Büntető Törvénykönyvről <http://www.parlament.hu/irom39/06958/06958-0237.pdf>
41. Dr. Tóth M. Gábor: A vezetők büntetőjogi felelőssége, In: Dr. Benke – Dr. Futó –Dr. Garamvölgyi – Dr. Kovács – Dr. Pál - Dr Tóth M.: Vezetők Kézikönyve, HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2009.
42. Tóth Mihály: Adalékok a büntető törvény időbeli hatályának kérdéséhez, Tanulmányok Földvári József tiszteletére, 1996.
43. Dr. Tóth Mihály: Vázlatok a gazdasági bűncselekmények köréből – az évezred vége felé közeledve. Magyar Jog 4/2000.
44. Dr. Vajda János: A jövedék története, Budapest 2003.
45. Veress József: A gazdaságpolitika változó súlypontjai, Budapest, 1994.
46. 1/1999. számú BJE határozat (<http://www.lb.hu/hu/joghat/11999-szamu-bje-hatarozat>)