

**Károli Gáspár Református Egyetem
Állam-és Jogtudományi Kar**

Az Áfára elkövetett költségvetési csalás

Készítette:
Fodor Balázs
Konzulens:
Dr. Deres Petronella

Budapest, 2014.10.24.

TARTALOMJEGYZÉK

1. Bevezetés	5
1.1 Alapvetés	5
1.2 A kutatás	6
2. Védett jogi tárgy és az új tényállás törvényi indoklása	6
3. A bűncselekmény tárgyi oldalának áttekintése	8
3.1. Elkövetési tárgy	8
3.2. Elkövetési magatartás	10
3.2.1. Tévedésbe ejtés, tévedésbe tartás	10
3.2.2. Valótlan tartalmú nyilatkozat	10
3.2.3. Valós tény elhallgatása	10
3.2.4. Az eredmény előidézésére alkalmas csalárd magatartások	11
3.2.5. Tévedésbe ejtés dogmatikai kérdése	11
3.2.6. A fiktív számlák fogalma	12
3.2.7. Az önellenőrzés	13
3.2.8. Az adójogi norma változása, illetve hatályon kívül helyezése	14
3.3. Eredmény	14
3.3.1. Az adónemek, mint a vagyoni hátrány elemei	15
3.3.2. Általános forgalmi adó	16
3.3.3. Társasági adó	17
4. Stádiumok	18
4.1. A költségvetési csalás kísérlete	19
5. Az adóvégrehajtás hoz kapcsolódó adócsalás	19
6. A bűncselekmény alanyi oldalának áttekintése	20
6.1. Tettes	20
6.2. Bűnsegéd	20
6.3. Közvetett tettes	21
6.4. Felbujtó	21
6.5. A bűnsegély járulékos szerepe és az üzletszerűség	22
6.6. Bűnösség	22
6.6.1. A tévedés	23
6.6.2. Az ügyvezető bűnössége	24
6.6.3. Tényleges gazdasági eseményeket igazoló fiktív számlák megítélése	24

7. Elkövetés helye és ideje	25
7.1. Az elkövetés helye	25
7.2. Hatáskör és illetékesség	25
7.3. Az elkövetés ideje	26
7.4. Elévülés	26
8. Egység, többség, halmazat	27
8.1. A gazdasági társaságok száma a rendbeliségnél	28
8.2. Folytatólagosság kérdése	29
8.3. A törvényi egység elbírálása után kiderült (ezen időszakban elkövetett) adócsalások kérdése	30
8.4. A folytatólagosság megállapításának korábbi gyakorlata	30
8.5. Tipikus halmazatok	31
8.5.1. Magánokirat hamisítás, hamis magánokirat felhasználása	31
8.5.2. Számvitel rendjének megsértése	32
8.5.3. Változások miatti felmentések	33
8.5.4. Közokirat hamisítás	33
9. Értékhatárok	34
10. A büntetés korlátlan enyhítése	34
11. Üzletszerűség és bünszövedtség	35
11.1. Bünszövedtség	35
11.2. Üzletszerűség	36
11.3. Az eltérő jogalkalmazói gyakorlat bemutatása az üzletszerűség kérdésében	37
11.4. A költségvetési csalás és az üzletszerűség	38
11.5. A saját haszonra törekvés	39
12. Büntetések	39
12.1. A változásokat átívelő elkövetések kérdése	40
12.2. Középmérték alkalmazása	41
12.3. Súlyosító és enyhítő körülmények	42
12.4. Vagyonek Kobzás	43
13. Egyes eljárás jogi kérdések	43
13.1. A pénz felvevő személy	43
13.2. Tanúvallomás és terhelti vallomás	44

13.3. Bizonyítottság hiányára történő felmentés	44
14. A büntetés mértékének várható változásai	44
15. Összegzés	46
16. Forrásjegyzék	48

„A gazdasági büntetőjog és ezen belül is az olyan pénzügyi bűncselekmények, mint pl. az adócsalás kikerült a morális alapú büntetőjogi normák köréből.”

(Dr. Molnár Gábor Miklós)

1. Bevezetés

1.1. Alapvetés

A felvilágosodás és a polgári berendezkedés kialakulásának korában megfogalmazott szerződés-elméletek lényege az volt, hogy a nép szerződik az Állammal a közösség létrehozása, illetve fenntartása érdekében.

Az adó a közösség fenntartása érdekében a központi kormányzathoz teljesített egyoldalú fizetési kötelezettség.

Ebből következően az adócsalás bűncselekménye, tehát ahogyan Angyal Pál meghatározta: Sérti az államnak a közjogias vagyoni követelésen nyugvó jogát; Veszélyezteteti az állami köztevékenység zavartalanságát, Sérti az állampolgároknak az adóteher arányos megosztására vonatkozó jogilag biztosított érdekét.¹

Az adó a társadalmakkal egyidős jelenség. Gondoljunk csak a tizedre, kilencedre illetve a regáléjővedelmekre. Az 1848 -as forradalom követelése és vívmánya volt a közös teherviselés, tehát az általános és egységes adókötelezettség, ami a nemesi adómentesség eltörlését és egy polgári társadalom kialakulását jósolta.

Az adócsaló magatartások megítélése Magyarországon és Európa más részein egészen a XX. századig, rendezetlenül alakult és általában kiesett a büntetőjogi üldözés alól.

Mai adójogunk alapjait korábbi Alkotmányunk és Alaptörvényünk is szabályozta azzal, hogy **minden személy köteles teherbíró képességének, jövedelmi és vagyoni viszonyainak megfelelően a közterhekhez hozzájárulni.**²

Az adócsalások és főként az Áfa csalások Hazánkban és az Európai Unióban is súlyos milliárdos hiányokat okoznak. Ezért üldözése érdekében mind itthon, mind az EU –ban intézkedések születnek az esetek visszaszorítására.³

¹ CSEMÁNÉ–GÖRGÉNYI – GULA J – LÉVAY – SÁNTHA : MAGYAR BÜNTETŐJOG KÜLÖNÖS RÉSZ, 363. o.

² ALKOTMÁNY 70/I., ALAPTÖRVÉNY XXX. CIKK.

³ EZZEL SZEMBEN AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA AZ ADÓCSALÓ, ADÓELKERÜLŐ ÜGYLETEKBEN RÉSZT VEVŐ JÓHISZEMŰ ADÓALANYOK ADÓLEVONÁSI ÉS VISSZAIGÉNYLÉSI JOGÁT KÖVE TKEZETESEN VÉDI.

Ezen intézkedések Hazai mérföldköve volt 2011-ben az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal és a Vám- és Pénzügyőrség összevonása a Nemzeti Adó- és Vámhivatal néven és a **2011 évi LXIII törvény** elfogadása, ami többek között az adócsalás tényállást is magába olvasztva lett hivatott a költségvetés hatékonyabb védelmére. ⁴

Fontos tétel, hogy mind az adóigazgatási, mind a büntető eljárásban (nyomozati és bírósági szakban is) az anyagi jog érvényesülése csak fair, tisztességes és törvényes eljárás keretei között képzelhető el. ⁵

1.2. A kutatás

A kutatás módszere és célja az Áfára elkövetett Költségvetési csalás⁶ és az ehhez kapcsolódó tényállások elemzése, a témához kapcsolódó kisszámú tudományos munka vizsgálata, a kommentárok összevetése, száznál több bírósági határozat feldolgozása és kisebb külföldi kitekintés után a várható következmények vizsgálata és szerény javaslatok tétele jogalkotó és jogalkalmazó számára.

Az itt vizsgálat alá vont törvényi tényállások változásai miatt sok helyen értelemszerűen kell vizsgálni az 1978 évi IV. Törvény (III. Btk.) 2012.01.01 előtti és utáni és a 2013.07.01.-től hatályos, tehát az új 2012 évi C. Törvény (IV. Btk.) tényállásait, azok szakasz számait és elnevezéseit. Jellemzően az Adócsalás, Költségvetési csalás, Magánokirat hamisítás és Hamis magánokirat felhasználása tekintetében. ⁷

2. Védett jogi tárgy és az új tényállás törvényi indoklása

Az új tényállás bevezetésével **jogalkotó szándéka egyértelműen az állami feladatok ellátásához szükséges források védelme és az onnan származó bevételek jogszerű**

⁴ MAGYARORSZÁGON AZ ADÓZÁSSAL KAPCSOLATOS HATÓSÁGI JOGKÖRÖKBEN A NAV JÁR EL MIND ADÓIGAZGATÁSI, MIND BÜNTETŐELJÁRÁSI HATÁSKÖRREL ÉS JUTTATJA ÉRVÉNYRE AZ EGYES ANYAGI JOGI ÉS ELJÁRÁSJOGI SZABÁLYOKAT.

⁵ A FAIR ELJÁRÁS KRITÉRIUMAIT FŐKÉNT AZ ALAPTÖRVÉNY XXIV., XXVIII. CIKKE, AZ ALAPJOGI CHARTA 41. CIKKE, 6/1998. (III. 11.) AB HATÁROZAT, A RÓMAI EGYEZMÉNY 6. CIKKE ÉS MÁS FORRÁSOK ADJÁK.

⁶ 2012 ÉVI C. TÖRVÉNY 396. § (1) AKI A) KÖLTSÉGVETÉSBE TÖRTÉNŐ BEFIZETÉSI KÖTELEZETTSÉG VAGY KÖLTSÉGVETÉSBŐL SZÁRMAZÓ PÉNZESZKÖZÖK VONATKOZÁSÁBAN MÁST TÉVEDÉSBE EJT, TÉVEDÉSBEN TART, VALÓTLAN TARTALMÚ NYILATKOZATOT TESZ, VAGY A VALÓS TÉNYT ELHALLGATJA, ÉS EZZEL EGY VAGY TÖBB KÖLTSÉGVETÉSNEK VAGYONI HÁTRÁNYT OKOZ...

⁷ AZ ÁFA CSALÁSOKAT ÜLDÖZŐ 2012.01.01 ELŐTTI BÜNTETŐJOGI TÉNYÁLLÁSOK AZ 1978 ÉVI IV. TV. 310 § ADÓCSALÁS ÉS A 318 § CSALÁS TÉNYÁLLÁSAI VOLTAK. 2006/1BJE ALAPJÁN.

felhasználása és az ezeket támadó magatartások eddigieknél jóval szigorúbb szankcionálása.

A tényállás mind a befizetési kötelezettségek, mind pedig a költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában tanúsított megtévesztő magatartást bünteti.

Az EU esetében államról, és állami feladatokról nem lehet beszélni, csak közös célokról és politikákról.

A 1978 évi IV. Btk. szerinti törvényi tényállások a bűncselekmény közvetlen jogi tárgyát (adó, vám, jövedék, stb.) és az annak sérelmét jelentő elkövetési magatartást hangsúlyozták. Indokolt volt, hogy a jogalkotó immár magát a költségvetést állítsa a védelem fókuszába, s az elkövetési magatartást a lehető legabsztraktabb módon fogalmazza meg. Ez a megoldás alkalmas lehet arra, hogy kiiktasson számos "kiskaput", visszaélési lehetőséget az elkövetők oldaláról.

Továbbá az eddigi szabályozások nem voltak alkalmasak arra, hogy megszüntessenek a kényszer- vagy automatikus halmazatokat, ezért egyes esetekben csalást más esetekben adócsalást állapított meg a bíróság illetve ezek halmazát.⁸

Az új tényállás egységesíti továbbá az eddigi széttagolt bűncselekményi értékhatárokat, illetve az összes, a költségvetést sértő bűncselekményt egy cím alá vonja össze.

Végül megszünteti a szankciók indokolatlan kuszaságát, és egységes, differenciált szankciórendszert vezet be.⁹

A bűncselekmény **jogi tárgya** közvetve a közteherviselési kötelezettségét teljesítő embereknek a költségvetések prudens működéséhez fűződő érdeke, közvetlenül pedig maguk **a költségvetések.**

A befizetési kötelezettségek nem korlátozódnak a korábban hatályos törvény szerinti adókra és az adó fogalma alá eső (Btké. 26. §) befizetési kötelezettségekre, továbbá vámrá, vámtartozás megfizetését szolgáló biztosítékra, nem közösségi adókra és díjakra vonatkozó - jogszabályon alapuló - befizetési kötelezettségekre, annál szélesebb kört ölelnek fel. Ide

⁸ A TÖRVÉNY MEGALKOTÁSA ELŐTT, A 2006/1 JOGEGYSÉGI ALKALMAZÁSA VOLT KÖTELEZŐ, AMINEK LEGFŐBB JELENTŐSÉGE AZ VOLT, HOGY ÁFA VISSZAIGÉNYLÉS ESETÉBEN CSALÁST KELLETT MEGÁLLAPÍTANIA A BÍRÓSÁGNAK. AZ EKKOR ALKALMAZOTT BTK. ALAPJÁN A CSALÁS MAXIMÁLIS BÜNTETÉSE 10, MÍG ADÓCSALÁS BÜNTETÉSI TÉTELE MAXIMUM 8 ÉV VOLT. ÍGY A HALMAZAT SZABÁLYAI ALAPJÁN AKÁR 5-15 ÉV IS LEHETETT A BÜNTETÉSI KERET. EZEN KÍVÜL AZ EGYIK BÜNCSELEKMÉNY CÉLZATOS VOLT, MÍG A MÁSIK NEM.

⁹ A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS TÉNYÁLLÁSA AZ ALÁBBI BÜNCSELEKMÉNYEKET VONTA ÖSSZE:

BEVÉTELI OLDALON: ADÓCSALÁS (310. §), MUNKÁLTA TÁSSAL ÖSSZEFÜGGÉSBEN ELKÖVETT ADÓCSALÁS (310/A. §), VISSZAÉLÉS JÖVEDÉKKEL (311. §), CSEMPÉSZET (312. §), ÁFA-RA ELKÖVETT CSALÁS, ILLETVE A CSALÁS MINDEN OLYAN ESETE, AMELY A KÖLTSÉGVETÉS SÉRELMEVEL JÁR (318. §).

KIADÁSI OLDALON: JOGOSULATLAN GAZDASÁGI ELŐNY MEGSZERZÉSE (288. §), AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK PÉNZÜGYI ÉRDEKEINEK MEGSÉRTÉSE (314. §), ILLETVE A CSALÁS MINDEN OLYAN ESETE, AMELY A KÖLTSÉGVETÉS SÉRELMEVEL JÁR (318. §).

tartoznak azok a magatartások is, amikor az elkövető a költségvetéssel szemben fennálló egyéb egyoldalú (pl. bírságfizetési), továbbá kontraktuális kötelezettségéből származó befizetési kötelezettségének csalárd módon nem tesz eleget, és ezzel okoz vagyoni hátrányt.

A költségvetést támadó tényállásoknak az 1978. évi IV. törvénybe beillesztése idején hatályban volt Alkotmány 9. §-ának (1) bekezdése szerint a köztulajdon és a magántulajdon egyenjogú, és egyenlő védelemben kell részesíteni.¹⁰

A büntetőjog fejlődése azonban időközben olyan irányt vett, hogy a köztulajdon védelme a magántulajdonéhoz képest nemhogy ugyanolyan lett, de sok tekintetben inkább még gyengült is.

A régi Btk. 288. §-a szerinti jogosulatlan gazdasági előny megszerzése, vagyis az állami támogatások csalárd megszerzése egységesen, a költségvetésnek okozott kár mértékére tekintet nélkül öt évig terjedő szabadságvesztéssel volt büntethető, míg ha az elkövető magánszemélytől vagy cégtől "csalt ki" pénzt, akkor az az okozott kártól függően akár öt évtől tíz évig terjedő szabadságvesztést is eredményezhetett.

Ha valaki ÁFA tekintetében tévesztette meg a költségvetést annak bevételi oldalán, és ez a bűncselekmény adócsalásként (a régi Btk. 310. §-a) minősült, a büntetés maximuma nyolc év volt, míg ha csalásnak (rég Btk. 318. §-a), akkor 10 év volt a maximum.

Tehát nem csak a köz- és a magántulajdon büntetőjogi védelme volt egyenlőtlen, de a költségvetés azonos oldalának ugyanolyan elkövetési tárggyal történő megsértése is eltérő szankciórendszer alkalmazásához vezethetett.

Eltérő volt továbbá a védelem a hazai és az európai uniós költségvetés tekintetében is, ami sérti az EUMSZ 324. Cikkében írtakat.¹¹

3. A bűncselekmény tárgyi oldalának áttekintése

3.1. Elkövetési tárgy

A bűncselekmény elkövetési tárgya a költségvetésbe történő befizetések (pl. adó, vám, illeték) a Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontja esetében; az azokkal kapcsolatos kedvezmények (pl. adókedvezmény, adómentesség) a 396. § (1) bekezdés b) pontja esetében; illetve a költségvetésből származó pénzeszközök (pl. állami vagy EU-támogatások) a 396. § (1)

¹⁰ AZ ALKOTMÁNYOZÓI SZÁNDÉK A KÖZTULAJDON PRIVILEGIZÁLT HELYZETÉNEK FELSZÁMOLÁSÁRA IRÁNYULT.

¹¹ A 2011 ÉVI LXIII. TÖRVÉNY INDOKLÁSA

bekezdés a) és c) pontja esetében, attól függően, hogy a csalás a költségvetést annak bevételi, vagy pedig kiadási oldalán sérti-e. A költségvetés értelmezését a Btk. 396.§ (9) bekezdése tartalmazza.

Az általános forgalmi adó vagy hozzáadott érték adó forgalmi jellege abból adódik, hogy a termékek és szolgáltatások teljes forgalma után esedékes.

Általános jellegét mutatja, hogy néhány adómentes szolgáltatástól eltekintve, kiterjed a belföldi eredetű szolgáltatások és termék értékesítések teljes körére, továbbá az import termékekre és az exportértékesítésre is.

Az adó az értékesítés minden fázisában esedékes.

A hozzáadott érték adózása az úgynevezett „nettó elszámolás” által valósul meg: az adó elszámolásának általános szabályait alkalmazó vállalkozás, az általa kibocsátott termékek teljes értéke (adóalap) után felszámítja az adót. A termék előállításához felhasznált anyagok, áruk beszerzési ára előzetesen felszámított adót tartalmaz. Az általános szabályok szerint adózó vállalkozás az általa felszámított (fizetendő) adóból jogosult levonni a rá áthárított (levonható) adót, és így csak a különbözetet számolja el (pozitív összeg esetén fizeti be, vagy negatív eredmény esetén igényli vissza) az adóhatósággal. Az adólevonás rendszere biztosítja, hogy a vállalkozások tényleges adókötelezettsége az általuk hozzáadott érték arányában alakuljon.

Az adót az önadózás keretében kell a költségvetésnek megfizetni. Ez főszabály szerint azt jelenti, hogy az adóalanynak kell az adót megállapítani, nyilvántartani, összesíteni, bevallani és a költségvetésnek megfizetni.¹²

A fenti szabályozási mód ad lehetőséget a tipikus Áfa csalási mechanizmusok működésére, mint az áfa bevallását részben vagy egészben nem teljesítő vállalkozások (Pl.: Kér számlát? Köszönöm nem kérek vagy a könyvelést ellopták, elázott.) illetve a fiktív gazdasági eseményeket valótlan tartalmú számlákkal igazoló cégek (Pl.: számlagyárak), akik jogellenes áfa csökkentésükkel vagy visszaigénylésükkel okoznak a költségvetésnek vagyoni hátrányt.

Fontos megjegyezni, hogy az Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvényben (továbbiakban: ÁFA-törvény) szabályozott adólevonási jog nem kedvezmény - vagyis az alanyi adómentességet élvezők nem is élhetnek vele -, hanem a hozzáadottérték-adózás egyik jellegzetessége. A célja pedig az adó halmozódásának a kiküszöbölése, ezért **a**

¹² Súlyom: 10-11 o.

legtípikusabbnak mondható ÁFA-bűncselekmények (levonás, visszaigénylés vonatkozásában történő elkövetés) eseteire nem a Btk. 396. §-a (1) bekezdésének b), hanem az a) pontja vonatkoztatható.¹³

3.2. Elkövetési magatartás

3.2.1. Tévedésbe ejtés, tévedésben tartás

Tévedésbe ejtés esetében az elkövető a valótlan-ságot valóságként tünteti fel, és ennek eredményeként a megtévesztettben téves képzetek alakulnak ki.

Tévedésben tartás esetén az elkövető magatartásától függetlenül létező tévedés el nem oszlatását vagy megerősítését jelenti. A passzivitás csak akkor releváns, ha az elkövetőnek jogi kötelessége lett volna a felvilágosítás, adatszolgáltatás.¹⁴

3.2.2. Valótlan tartalmú nyilatkozat

A nyilatkozat nem egyszerű tényközlés, illetve tudomás-közlés, mert a nyilatkozó személy akarat-kijelentését tartalmazza. Tartalmára és a formájára vonatkozó előírásokat a jogszabály határozza meg. Nyilatkozat tételére a jogszabály kötelező előírása (lásd pl. önadózás keretében az adóbevallás megtételét), vagy a hatóság felszólítása alapján (pl. az elrendelt vagyonosodási vizsgálat keretében) avagy az adózó saját kezdeményezésére kerülhet sor.

Valótlan tartalmú a nyilatkozat, ha az abban közölt tény (adat) nem felel meg az objektív valóságnak.¹⁵

3.2.3. Valós tény elhallgatása

Büntetőjogi értelemben a tény fogalmának körébe tartozik a múltban lejátszódott vagy a jelenben folyamatban lévő emberi cselekedet, magatartás, illetve bármilyen esemény és történés. Az adókötelezettség megállapítása szempontjából, jelentős tény (adat) hatóság elől történő elhallgatására a legegyszerűbben úgy kerülhet sor, hogy **az adófizetésre kötelezett személy elhallgatja, eltitkolja, hogy adóköteles jövedelme keletkezett.**

¹³ KOMMENTÁR A BÜNTETŐ TÖRVÉNYKÖNYVRŐL SZÓLÓ 2012 ÉVI C. TÖRVÉNYHEZ

¹⁴ BUSCH-BELOVICS-MOLNÁR-SINKU BÜNTETŐJOG II. 686. o.

¹⁵ MOLNÁR: AZ ADÓCSALÁS A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN 100-103 o.

Előfordulhat azonban, hogy adóbevallást tesz (tehát nyilatkozik az adóhatóság felé), és az ebben közölt adathalmazban titkol el egy vagy több, az adófizetési kötelezettségének a megállapítása szempontjából jelentős tény (adatot).¹⁶

*Mulasztással elkövetett adócsalás esetén a tényállásban mindig rögzíteni kell azt is, hogy melyik adójogszabály milyen adóbevallási és adóbefizetési kötelezettséget ír elő (Legfelsőbb Bíróság Bfv.II.879/2010.).*¹⁷

3.2.4. Az eredmény előidézésére alkalmas csalárd magatartások

Az adócsalás tényállását és abban **az elkövetési magatartásokat** – a csalás tényállásához hasonlóan – **a törvényhozó a lehető legrugalmasabb módon határozta meg** annak érdekében, hogy az emberi kreativitáshoz igazodóan állandó változó elkövetési magatartások értékelésére is alkalmas legyen.

Az elkövetési magatartás megnyilvánulhat tevékenységben (valótlan adat bejelentése, az adócsökkentés célját szolgáló hamis könyvelés) vagy valamilyen kötelességszerű magatartás elmulasztásában (pl. valamely az adómegállapításnál jelentős adat elhallgatása, eltitkolása, a könyvviteli kötelezettség elmulasztása, a könyvekből egyes adatok kihagyása), adómentességnek vagy adókedvezménynek a hatóság megtévesztésével való kieszközlése útján, stb.¹⁸

Ezért helyes lehet az a megállapítás, hogy a releváns magatartásokat valójában az eredmény előidézésére történő hatására utalással határozza meg a törvény.

3.2.5. Tévedésbe ejtés dogmatikai kérdése

A költségvetési csalás **2011. évi LXIII.** törvénnyel bevezetett tényállása **még nem tartalmazta a valótlan tartalmú nyilatkozat tételét**, mint elkövetési magatartást.

Ez kérdéseket vetett fel a tévedésbe ejtést illetően, amellyel kapcsolatban uralkodóvá vált nézet szerint megtéveszteni csak természetes személyt lehet. Bár a jogalkalmazói gyakorlat

¹⁶ MOLNÁR: AZ ADÓCSALÁS A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN 100-103 O.

¹⁷ PÉLDÁUL AZ ART.-BAN MEGHATÁROZOTT VÉGSŐ SZABÁLYOS ÁFA BEVALLÁSI IDŐPONTJÁT, MERT ENNEK AZ IDŐPONTNAK AZ ELMULASZTÁSÁVAL LESZ BEFEJEZVE A BŰNCSELEKMÉNY.

¹⁸ MOLNÁR: AZ ADÓCSALÁS A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN 100-103 O.

nem volt ilyen egyértelmű.¹⁹ A bíróság megtévesztésként több alkalommal is az "adóhatóságot" vagy más nem természetes személyt jelölt meg, vagy megállapította, hogy az elkövető számítástechnikai rendszerbe bevitt adatokkal követte el a megtévesztést (pl. BH. 1986. 53., Bh. 1993. 271., BH 1993. 408).

Az új Btk. jelentős dogmatikai változást hozott a számítógéppel elkövetett csalás bűncselekményében. A költségvetési csalás tényállásához kapcsolódó indokolás szerint az új elkövetési magatartás beiktatásának a célja az volt, hogy egyértelművé tegye, miszerint az adóbevallás vagy beszámolási kötelezettség **elektronikus formában** történő teljesítése során megtett **valótlan adatszolgáltatással elkövetett megtévesztés is e cselekmény alá értendő.**²⁰

3.2.6. A fiktív számlák fogalma

A gazdasági életben gyakran előfordul, hogy a vállalkozók adóterheiket fiktív számlák befogadásával próbálják csökkenteni, eltüntetni. Ez lehet akár egy valós gazdasági tevékenység „lepapírozása” vagy egy a valóságban meg sem történt vagy máshogy megtörtént ügylet fiktív lekönyvelése. Ezzel adózók téves képet keltenek például saját Áfa és Társasági adófizetésük tekintetében. (Például a számla nélkül vásárolt gabonát vagy vasat fiktív számlákkal már Áfa felszámításával könyvelik le, hogy a későbbi őket terhelő Áfa fizetési kötelezettségüket eladáskor csökkentsék.)

A fiktív számla ismérveinek és eseteinek a meghatározásához a régi általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény 44. § (5) bekezdésének alkalmazásáról rendelkező 7003/2002. (PK. 21.) PM irányelv, valamint a kiutalás előtti ellenőrzések végrehajtásának elősegítéséről - tekintettel az általánosforgalmiadó-ellenőrzések igényére és tapasztalataira - szóló, a fenti irányelv "elődjének" is tekinthető, bírósági döntvényekre is utaló 7012/1997. (AEÉ 13.) APEH irányelvet adott iránymutatást.

A fiktív számlák formailag megfelelnek a törvényi követelményeknek, azonban lényeges tartalmi hiányosságaik vannak. **Fiktívnek, azaz nem valós számlának minősül az a számla, (1) amely valótlan adatokat tartalmaz** az általa dokumentált gazdasági eseményre, (2) illetve az abban részt vevő felekre vonatkozóan. **A gazdasági esemény fiktív, (1)** ha a számlán szereplő felek viszonylatában egyáltalán nem jött létre gazdasági esemény, (2) a

¹⁹ CSALÁST ÁLLAPÍTOTT MEG A BÍRÓSÁG A TERMÉSZETES SZEMÉLY MEGTÉVESZTÉSE NÉLKÜL IS PÉLDÁUL A BH 1989.184 SZÁMÚ ESETBEN

²⁰ KOMMENTÁR A BÜNTETŐ TÖRVÉNYKÖNYVRŐL SZÓLÓ 2012 ÉVI C. TÖRVÉNYHEZ

felek között létrejött szerződés semmis – színlelt, jogszabályba ütközik,(3) a valós gazdasági esemény nem azonos a számlában feltüntetett értékesítéssel, illetve szolgáltatással.

Az utóbbi esetben egyrészt előfordulhat, hogy a számlán szereplő gazdasági eseményhez képest a valóságban más esemény jött létre. Ekkor az Art. 1. § (7) bekezdése szerint indokolt a szerződéseket a valós gazdasági tartalom alapján vizsgálni, és az adójogi következményeket ennek megfelelően megállapítani.

Másrészről megtörténhet, hogy a gazdasági esemény a számlában feltüntetettel ellentétben csak részben valósult meg (például mennyiségi eltérés). Ilyenkor az adójogi jogkövetkezmények a tényleges teljesítéshez igazodhatnak.

A büntetőügyekben eljáró hatóságok a gazdasági események megtörténtének vizsgálata során a rendelkezésre álló bizonyítékok mérlegelésével állapítják meg a tényállást. De nincsenek kötve az adóhatóság ezen irányú határozatához (BKv. 20)

A valóságban lezajlott eseményeket vetik össze a szerződésekben, a számlákon feltüntetett adatokkal azok között a felek között, akikre az adott jogügylet kapcsán azok vonatkoznak. Ez utóbbi feltétel tehát azt jelenti, hogy az adózásra vonatkozó jogszabályok megtartását adózónként kell vizsgálni.²¹

3.2.7. Az önellenőrzés

A gyakorlatban értelmezést igényelt az, hogy az adóhatóság szándékos megtévesztése esetén az önellenőrzés alkalmas lehet-e az adócsalás büntetőjogi következményeinek az elhárítására.

Az önadózás útján megállapított vagy megállapítani elmulasztott adót, adóalapot – az illeték kivételével – és a költségvetési támogatást az adózó helyesbítheti.

Ha az adózó az adóhatóság ellenőrzésének megkezdését megelőzően feltárja, hogy az adóalapját, az adót, a költségvetési támogatást nem a jogszabálynak megfelelően állapította meg, vagy bevallása számítási hiba vagy más elírás miatt az adó, költségvetési támogatás alapja, összege tekintetében hibás, bevallását önellenőrzéssel módosíthatja.

Nem minősül önellenőrzésnek, ha az adózó bevallását késedelmesen nyújtja be, és késedelmét nem igazolja, vagy igazolási kérelmét az adóhatóság elutasítja.

²¹ MOLNÁR: AZ ADÓCSALÁS A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN 103-109 o.

Az ellenőrzés megkezdésétől a vizsgálat alá vont adó és költségvetési támogatás – a vizsgált időszak tekintetében – önellenőrzéssel nem helyesbíthető. Az adóhatóság által utólag megállapított adót, költségvetési támogatást az adózó nem helyesbítheti [Art. 49. § (2) bek.].²² Az irányadó bírói gyakorlat szerint **az adóhatóság szándékos megtévesztése esetén az utólagos önellenőrzés az adócsalás büntetőjogi következményeinek elhárítására nem alkalmas. (EBH 1106, BH 399/2007)**²³

Ezzel szemben **Németországban** az adótörvény (AO) 371§ alapján ²⁴ való **önfeljelentéssel elkerülhető a büntetőjogi felelősségre vonás**, de csak akkor, ha a hatóságok elsőként az érintettől szereznek tudomást az adócsalásról és korábban nem indítottak vizsgálatot.

De lege ferenda ez Magyarországon is megfontolandó, hiszen ez egyfajta önkéntes eredmény elhárítás és Németországban ettől a rendelkezéstől Euro 100 milliók kerültek befizetésre a költségvetésbe.

3.2.8. Az adójogi norma változása, illetve hatályon kívül helyezése

A költségvetési csalás, mint keretdiszpozíció esetén az adójogi normákra a 1/1999. BJE alkalmazandó²⁵.

3.3. Eredmény

A költségvetési csalás I. alapesete eredmény-bűncselekmény, **a befejezettséghez egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrány okozása szükséges.**

A Btk. 459. §-a (1) bekezdésének 17. pontja a következőképpen szól: vagyoni hátrány: e törvény eltérő rendelkezése hiányában a vagyonban okozott kár és az elmaradt vagyoni előny". Eltérő rendelkezést a Btk. egyedül a költségvetési csalás vonatkozásában fogalmaz meg: "(9) E § alkalmazásában (....) b) vagyoni hátrány alatt érteni kell a költségvetésbe

²² MOLNÁR: AZ ADÓCSALÁS A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN 120-121 o.

²³ A BÍRÓI GYAKORLAT ELLENÉRE A TAPASZTALAT AZ, HOGY NEM IS INDUL BÜNTETŐ ELJÁRÁS ÖNELLENŐRZÉSEK ESETÉBEN, MIVEL NEM TESZ FELJELENTÉST AZ ADÓHATÓSÁG, HISZEN AZ ADÓ KÉSŐBB MEGFIZETÉSRE KERÜL. AZ ÖNELLENŐRZÉS VALÓS CÉLJA EGYÉBKÉNT AZ ELSZÁMOLÁSOK ÉS EGYÉB NEM SZÁNDÉKOS MAGATARTÁSOK KIKÜSZÖBÖLÉSE.

²⁴ ABGABENORDNUNG § 371 SELBSTANZEIGE BEI STEUERHINTERZIEHUNG. NÉMETORSZÁGBAN AZ ADÓCSALÁS TÉNYÁLLÁSÁT ÉS EZZEL KAPCSOLATOS BÜNTETŐJOGI KÉRDÉSEKET AZ ADÓTÖRVÉNY RENDEZI.

²⁵ LEGFELSŐBB BÍRÓSÁG BfV.II.879/2010

történő befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételekiesést, valamint a költségvetésből jogosulatlanul igénybe vett vagy céltól eltérően felhasznált pénzeszközt is." ²⁶

A költségvetési csalás nem gazdasági bűncselekmény. Ezért nem kizárólag a piaci tevékenységgel összefüggésben beállt költségvetés-sérelem lehet tényállásszerű eredmény. Amennyiben tehát valaki adóra követ el költségvetési csalást, ami miatt adóhiány formájában jelentkezik vagyoni hátrány, és az adóhatóság adóbírságot szab ki vele szemben, a bírság megfizetésére kötelezettsége keletkezik. E kötelezettséggel kapcsolatban tanúsított tényállásszerű megtévesztő magatartás, ha annak eredményeként a bírság legalább részbeni be nem fizetése révén ismét vagyoni hátrány jelentkezik, költségvetési csalás újabb eljárásban történő megállapításához vezethet.

A költségvetési csalás miatti adóhiány meg nem fizetése azonban újabb költségvetési csalás megállapításához nem vezethet. Az adóhiány megfizetése viszont a (8) bekezdés értelmében korlátlan enyhítést eredményezhet.

Az elkövetési magatartás és az eredmény közötti ok-okozati magatartást mindig vizsgálni kell. Az adóbevétel csökkenése mindig forintban meghatározott pontos összeget jelent. ²⁷

20/2007. BK vélemény (BK 45.):*A büntetőbíróság az ügy eldöntése szempontjából lényeges tényeket a Be. szabályai szerint önállóan állapítja meg, az adóhatóság, illetve a társadalombiztosítási szerv jogerős határozatához nincs kötve.*

3.3.1 Az adónemek, mint a vagyoni hátrány elemei

Az elkövetési magatartással okozati összefüggésben álló vagyoni hátrány pontos megállapításánál elemi fontosságú mely adónemek tekintetében lehet megállapítani a büntetőjogi felelősséget.

A személyi jövedelemadó, osztalékadó és egészségügyi hozzájárulás tekintetében a fiktív számlák könyvelésben való szerepeltetése vagy az adó részben vagy egészben be nem vallása esetén **a bíróság jellemzően nem állapít meg büntetőjogi következményt, mivel az önvádra kötelezés tilalma és bizonyítatlanság miatt ezekre nincs lehetőség.**

A Debreceni ítélet tábla Bhar.251/2013/5 ítéleti indoklása szerint *az Szja és Eho adónemekre vonatkozóan ugyanazon fiktív számlák felhasználásával áfa adónemre megvalósult adócsalás,*

²⁶ TEHÁTEZZEL FELOLDÁSRA KERÜL TÖBBEK KÖZÖTT A MÁR TÖBBSZÖR EMLÍTETT 2006/1 BJE ÁLTAL LEÍRT PROBLÉMA A CSALÁS ÉS AZ ADÓCSALÁS MEGÁLLAPÍTÁSA KÖRÉBEN.

²⁷ KOMMENTÁR A BÜNTETŐ TÖRVÉNYKÖNYVRŐL SZÓLÓ 2012 ÉVI C TÖRVÉNYHEZ

illetve csalás, ezen további adónemekre a büntetőjogi felelősség kiterjesztését a Be. 8. §-ában foglaltak értelmében nem vonhatja maga után.

A Legfelsőbb Bíróság Bfv.II.416/2008/5 határozatában kimondta, hogy a bíróságok által megállapított és a felülvizsgálati eljárásban irányadó tényállás sem tartalmazott adatot arra, hogy a társaságok könyvelésében a hamis számlák beállítása révén költségként elszámolt összegek kikerültek az adott vállalkozások vagyonából, illetve, hogy milyen módon kerültek ki onnan....Az osztalékadóra vonatkozó adójogszabály – amely egyben az adócsalás háttérnormája is – alapján tehát megállapítható, hogy osztaléknak nem általában a társaság vagyonából bármely jogcímen kivont pénzösszeg, hanem csak a meghatározott jogcímen kifizetett részesedés tekinthető, amelynek a kifizetésre a gazdasági társaság taggyűlésének, közgyűlésének a döntése alapján kerülhet sorAz osztalékadó megfizetésének elmulasztásához kapcsolódó bűnösség téves megállapítása maga után vonta a bűnösség téves megállapítását az egészségügyi hozzájárulás tekintetében is.

3.3.2. Általános forgalmi adó

Az Áfa tekintetében jellemző, hogy a fiktív számlák befogadása illetve gazdasági események le nem könyvelés, esetleg a könyvelés be nem adás vagy teljes hiánya ezen adónem csökkentésére irányul, tehát az Áfa adónemben lévő hiány (esetlegesen jogellenes visszaigénylés) megállapítása az eljárások tipikus tárgya.

A szakértő és a bíróság számára fontos feladat kirekeszteni a büntetőeljárásból a valós tartalmú illetve jóhiszeműen befogadott, azonban fiktív számlákat. Mivel ezen, számlákhoz szabályszerű adó levonási és visszaigénylési jog párosul, tehát büntető jogellenességük szóba sem kerülhet.²⁸

Az eljárás tárgya azon számlák megítélése, amit a befogadó rosszhiszeműen fogadott be, tehát tudta vagy tudnia kellett volna, hogy adócsalásban vesz részt.²⁹

Ezen kívül Kecskeméti Törvényszék B.278/2012/3 számú határozatában kimondta, **hogy a bevallást be nem adó, de egyes tételeknél hiteles bizonylattal rendelkező cégek esetében az adott tételekkel csökkenteni kell a vagyoni hátrány mértékét,** hiszen azon esetekben elkövető megfizette az Áfát és a bizonylatok is tényleges gazdasági eseményt igazoltak.

²⁸ Kfv. I. 35 661/2011/4: OBJEKTÍV BIZONYÍTÁS SZÜKSÉGESSÉGE

²⁹ EZEN ESETEKBEN A BÍRÓSÁG FELADATA AZT TISZTÁZNI, HOGY TERHELT VALÓBAN TUDOTT-E AZ ADÓCSALÁSRÓL VAGY CSAK TUDNIA KELLETT VOLNA, HISZEN A BŰNCSELEKMÉNY GONDATLAN ALAKZATA NEM BŰNTE TENDŐ.

3.3.3. Társasági adó

A társasági adó tekintetében a kialakult bírói gyakorlat szerint szintén meg lehet állapítani a büntetőjogi felelősséget. Az adóalap megállapítása pedig jellemzően a Kecskeméti Törvényszék B.278/2012/36 határozatához hasonlóan történik miszerint. *Társasági adó esetén az adóalap megállapítása során a bíróság a ténylegesen elért eredményből indul ki, függetlenül attól, hogy a figyelembe vehető tényezők dokumentálása milyen módon történt meg, vagyis: a ténylegesen realizált bevételek és a valóban felmerült ráfordítások figyelembe vételével történik meg az adóalap kiszámítása.*

A bevételeket jellemzően a kiállított számlák, banki pénzforgalom alapján lehet bizonyítani, de **a gyakorlat (ha másra nincs lehetőség) a kiadási oldalt becsléssel állapítja meg.**³⁰

A Pécsi Törvényszék B.200/2012/46 és a Debreceni Törvényszék B.645/2012/32 eseteiben a bíróság az Art. alapján becslési eljárással valószínűsítette a költségeket a társasági adóalap kiszámításához. Ami egy adóigazgatási eljárás keretében megengedett, de kétséges egy büntető eljárás keretében, hiszen **a büntetőeljárásban érvényesülő alapelvek (in dubio pro reo, Be 4 § 2. bek.) a valószínűsítést kizárják az eljárásból.** Ilyenkor ezen adónemben nem lehetne hiányt megállapítani, ha nem lehet kétséget kizáró módon bizonyítani a kiadások mértékét.

Ezen álláspont mellett foglalt állást a Legfőbb Ügyészség 2010 évi vizsgálati tervében az egyik ítélet tábla is amikor kimondta, hogy *a terheltek egy épület felújítását bejelentés nélkül alkalmazott munkásokkal végeztették el, a munkát pedig fiktív számlákkal dokumentálták. A bíróság álláspontja szerint a ténylegesen elvégzett felújítási munkák költségének becslési eljárás alapján történő megállapítása oly mértékű bizonytalanság és pontatlanság lehetőségét hordozza, mely nemcsak az adóhiány összegét, hanem annak meglétét is kétségessé teszi. Ezért a bíróság a terhelteket felmentette a társasági adónemre elkövetett adócsalás miatt emelt vád alól.*

³⁰ PÉCSI TÖRVÉNYSZÉK B.200/2012/46

4. Stádiumok

Az önadózás rendszerében az adóalanyok maguk állapítják meg – az irányadó jogszabályok önkéntes végrehajtása útján – az adókötelezettség alá eső jövedelmüket és maguk számítják ki annak adóvonzatát. Az adóbevallás benyújtásának és az adó megfizetésének határidejét az adójogszabályok pontosan meghatározzák.

Az adóbevallás és az adó megfizetésének egyidejű elmulasztása esetén a kísérlet fogalmilag kizárt. A határidő utolsó napjának elmúltával befejezetté válik a bűncselekmény. Tehát az Áfa bevallások esetén az adójogszabályban leírt utolsó napjáig jogszerűen megtehető, utána viszont már befejezett a bűncselekmény.

Befejeződhet azonban ezt megelőzően is, ha pl. az adóhatóság a korábban benyújtott adóbevallást a határidő lejárta előtt elfogadja és visszaulja a „visszatérítendő adót”.

Mindez irányadó a járulékok és a tagdíj megállapítása, megfizetése során is.³¹

Az olyan bűncselekmények esetén, amelyek több tevékenységi mozzanattal valósulnak meg, az elkövetési magatartás utolsó mozzanatához kapcsolódik a cselekmény befejezésének az időpontja. Ennek megfelelően önmagában az a körülmény, hogy az elkövető az adóelvonást tervezi (és ehhez igazodóan gazdasági eseményeket nem bizonylatol, bizonylatokat nem könyvel le, fiktív számlákat állít a könyvelésébe, stb.) és esetleg már az adóelőleg fizetési kötelezettségét sem teljesíti, önmagában még nem eredményezi az adócsalás befejezett megállapítását.

Mindaddig ugyanis, amíg az adójogszabályok szerint jogi lehetősége van adóbevallásának megtételére és az adó megfizetésére, legfeljebb a bűncselekmény nem teljes, nem befejezett kísérlete valósulhat meg. Ennek megfelelően az elkövetési magatartás utolsó mozzanata az adó bevallására és megfizetésére biztosított határidő utolsó napja. Ha az adózó ekkor sem teszi meg bevallását és nem fizeti meg az adót, akkor ez a mulasztása az elkövetési magatartásának a része. Az esetleg több mozzanatból álló elkövetési magatartás utolsó mozzanata tehát e legutóbbi mulasztása lesz. Mindennek különös jelentősége lehet a Btk. 2. §-ában szabályozott időbeli hatály alkalmazása során is.³²

³¹ MOLNÁR: ADÓCSALÁS A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN 128-129 o.

³² KOMMENTÁR A BÜNTETŐ TÖRVÉNYKÖNYVRŐL SZÓLÓ 2012 ÉVI C TÖRVÉNYHEZ

4.1. Költségvetési csalás kísérlete

A költségvetési csalás kísérlete megállapítható, ha az elkövetési magatartás megkezdődik vagy be is fejeződik, de az eredmény elmarad. Tehát nem lesz befejezett a bűncselekmény. **Az elkövetési magatartás megkezdése lehet a számla kiállítása, könyvelésbe való betétele. Ekkor még fennáll az önkéntes elállás lehetősége**, ahol már csak az eseteleges maradék cselekményekért kell felelnie elkövetőnek (Ebben az esetben hamis magánokirat felhasználása). A bevallás adóhatóságához való benyújtása esetén a kísérlet úgy képzelhető ez el, hogy a visszaigénylés feltételei nem állnak fent, bár ezt adózó megkísérli, de vagyoni hátrány nem keletkezik. Ez lehet befejezett kísérlete az adócsalásnak, ezen esetben csak az önkéntes eredmény elhárítás adhat büntetlenséget (Kúria Bfv.528/2012/6).

A korábbi Btk.-ban leírt büntethetőséget megszüntető ok (tartozás kiegyenlítése) kizárólag alapesetben és befejezett alakzat esetén lehetséges (BH 176/2013).

5. Az adóvégrehajtás hoz kapcsolódó adócsalás

Az adócsalás ezen esete a már megállapított adó behajtásának jelentős késleltetésével vagy végleges megakadályozásával volt megvalósítható. Felelősségre vonásra csak akkor kerülhetett sor, ha az adó megállapítása megfelelt a vonatkozó előírásoknak, törvényes volt, tehát az elkövető az adó megállapítás körében nem követett el adócsalást.³³

Az új tényállás körében is büntetendő ez a típusú elkövetés (a jelentős késleltetés kivételével), mivel bármely megtévesztés alkalmas cselekmény lehet, amellyel okozati összefüggésben a tényállásszerű eredmény bekövetkezik vagy bekövetkezhet.

Az adóvégrehajtáshoz kapcsolódó elkövetés **csak tevékenységgel, aktív cselekvéssel képzelhető el**, ezért az adócsalás korábbi II. alapesete mindig aktív magatartással valósul meg, pusztán mulasztással a fordulat nem követhető el (Legf.Bír Bfv.II.837/2008/5.).

Példa erre a cégfantomizálások esete.³⁴ Tehát tényállásszerű cselekményével az elkövető az adó megállapítását követően olyan félrevezető, valótlan és jogellenes helyzetet teremt, amellyel a megállapított adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot. (Tehát magában a meg nem fizetés és a végrehajtás kivárása nem büntető jogellenes mulasztás)³⁵

³³ 1978 ÉVI IV. 310 §(5) BEK.

³⁴ HA FIKTÍV ÜZLETRÉSZ-ÁTRUHÁZÁSI SZERZŐDÉSE A Z ADÓ BEHAJTÁSÁNAK MEGAKADÁLYOZÁSÁRA IRÁNYUL, AZ ADÓCSALÁS MEGÁLLAPÍTHATÓ.

³⁵ MOLNÁR: ADÓCSALÁS A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN 129-138 O.

Megjegyzendő még, az a tény, hogy a Legfelsőbb Bíróság gyakorlata alapján az a tény sem fontos, hogy volt-e egyáltalán a cégnek vagyona.³⁶

A bevallott, de meg nem fizetett adó esetében vizsgálni kell, tehát, hogy van-e aktív csalárd magatartás és bűnös szándék a vagyoni hátrány okozására. Ezért tévesnek tartom Egri Törvényszék B.568/2012/83 ítéleti indoklását, amiben *a bíróság megállapítja, hogy büntetőjogi felelősség nem állapítható meg abban az esetben, ha az adózó az adófizetési kötelezettségét bevallja, az adóhatóságot nem téveszti meg, azonban a bevallott adót nem fizeti meg. Az ilyen tényállás csak adójogi jogviszonyt keletkeztet, ennek szankcionálása az adójog feladata.*

6. A bűncselekmény alanyi oldalának áttekintése

6.1. Tettes

A költségvetési csalás I. alapesetének **alanya általános**. A költségvetésből származó pénzeszközök, a befizetések, illetve az azokhoz kapcsolható kedvezmények vonatkozásában felsorolt elkövetési magatartásokat bárki elkövetheti, azonban a **tipikus elkövetők** - tettesként - **a gazdálkodó szervezetek vezető tisztségviselői**. (Nyilatkozatot tehet azonban pl. a kezes is.)³⁷

Hivatalos személyek esetén annak megállapítása, hogy költségvetési csalás mellett hivatali visszaélés is megállapítható-e a terhükre, annak vizsgálatát igényli, hogy hivatalos személyként (közhatalmi, közfeladati tevékenységükben eljárva) valósították-e meg a tényállást, vagy pedig e tevékenységükön kívül, munkajogi, stb. jogkörben eljárva. (BH. 2004. 93., BH. 2007. 282.)

6.2. Bűnsegéd

Btk. 14 § (2) (2) Bűnsegéd az, aki bűncselekmény elkövetéséhez másnak szándékosan segítséget nyújt. A költségvetési csalás esetében is elképzelhető ez fizikai és pszichikai

³⁶ HA A CÉGET PÉLDÁUL FANTOMIZÁL TÁK AKKOR TÉNYÁLLÁSSZERŰ A MAGATARTÁS (Bfv. II. 527/2008), DE AZ ÜGYÉSZSÉG (BF 1505/2008 SZÁMÚ) IRÁNYMUTATÁSÁBAN EZZEL SZEMBEN A VAGYON BEHAJTÁS ELŐTTI HIÁNYA ESETÉBEN A FELELŐSSÉGRE VONÁST TÉVESNEK TARTJA.

³⁷ AZ TETTESÉ VÁL ÁSHOZ SZÜKSÉGES EGY ADÓJOGVISZONY, AMI ALAPJÁN ADÓFIZETÉSI KÖTELEZETTSÉG KELETKEZIK.

bűnsegély formájában is, de tipikus esete a számla gyáros. BH 2010/290: ***Az adóhatóság megtévesztésére szolgáló valótlan tartalmú számlákat beszerző és azokat az adóbevallást elkészítője (bevallásra kötelezett) számára rendelkezésre bocsátó személy az adócsalásnak nem társtettese, hanem bűnsegéde.***

Megjegyzendő még, hogy a tipikus számlázási láncokban a számla befogadó tettesnek fiktív számlát kiállító „bűnsegéd cégek” jellemzően ezt az áfát tovább hárítják, a pénzeket további cégeknek utalják (hogy ezzel a felderítést megnehezítsék) tovább, akik majdan ezt nem fizetik meg. Ezen cégekben ténykedő számla gyárosok szintén bűnsegédek (BH 2001/513).

6.3. Közvetett tettes

Az adócsalások körében tipikus eset, hogy az elkövető más, a tévedése miatt nem büntethető személyt, mint eszközt használ fel a bűncselekmény elkövetéséhez. A Legfelsőbb Bíróság precedens értékű döntésében **a kültag használta fel a beltagot, mint bevallásra kötelezett a bűncselekmény elkövetéséhez.** (BH 2010/319. I)

BH 2010/114. I. ***Közvetett tettesként követi el az adócsalást a gazdaság társaságnak az az ügyvezetője, akinek ez a minősége az adóév vége előtt megszűnt, ha ügyvezetői rendelkezése folytán a társaság ténylegesen realizált árbevételeit nem tünteti fel az üzleti könyvekben, ezáltal a társasági adóbevallás benyújtására köteles későbbi ügyvezető az üzleti könyvek tartalmi valóságát feltételezve a valótlan adatok alapulvételével készíti el s nyújtja be a társaság adóbevallását, s ezzel a társasági adóbevételt csökkenti.***

6.4. Felbujtó

Btk. 14. § (1) Felbujtó az, aki más bűncselekmény elkövetésére szándékosan rábír.

BH 2004/270. II: ***Ha a bűncselekmény felbujtója a tettesnek a bűncselekmény elkövetéséhez bűnsegélyt is nyújt, magatartását egységesen felbujtásnak kell minősíteni.***

Ha a bevallásra kötelezett személy tud a bűncselekmény elkövetéséről és legalább eshetőlegesen szándéka van rá úgy a háttérben irányító személy a bűncselekmény felbujtója vagy bűnsegédje.

6.5. A bűnsegély járulékos szerepe és az üzletszerűség

Legf.Bír. Bfv.II.416/2008/6: A határozatban többek között rámutat Legfelsőbb Bíróság arra, hogy a tévedéssel való védekezés a vagyoni hátrány tekintetében sem az adócsalás, csalás korábban releváns viszonylatában (2006/1 BJE) sem a már bemutatott adónemek esetében nem vezet eredményre.

Továbbá a bűnsegéd járulékos szerepét mutatja itt be, amikor az üzletszerűség megállapítása esetében a számla gyáros nyilvánvalóan haszonszerzésre törekvő magatartása esetén sem engedi megállapítani ezt a körülményt, amennyiben tettes cselekménye nem üzletszerű.³⁸

6.6. Bűnösség

A költségvetési csalás I. alapesete szerinti bűncselekményt **csak szándékosan lehet elkövetni**, akár egyenes, akár eshetőleges szándékkal. A Btk. gondatlan elkövetést nem bünteti.

Az elkövetőnek tisztában kell lennie a megtévesztő jellegű magatartásával és azzal is, hogy ezzel okozati összefüggésben egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz.

Fontos megjegyezni ugyanakkor, hogy ugyanazon tényállásszerű magatartás több költségvetést is sérthet. A Legfelsőbb Bíróságnak a 2012. január 01. napja előtt hatályos Btk. 314. §ában szabályozott, az EK pénzügyi érdekeinek megsértése bűncselekménye kapcsán a kérdésben kifejtett álláspontja továbbra is követendő a törvényi egységet teremtő költségvetési csalás esetében is: "az elkövető tudatának nem kell átfognia a sértett személyét, azt, hogy egy vagy több támogató támogatás-politikáját sértette-e". (EBH. 2008. 1854.) Természetesen a költségvetési csalás esetében ugyanez érvényes a bevételek tekintetében is: az elkövetőnek nem kell tudnia, hogy a hamis számlák felhasználása folytán a hazai és az uniós ÁFA-bevétel egyaránt csökken. Vagyis egyik költségvetés vonatkozásában sem hivatkozhat a Btk. 20. §-a szerinti tévedésre.³⁹

Az új szabályozás ezzel megszünteti azt a korábban már említett gyakorta előforduló kettősséget, hogy egyazon aktussal elkövetett több bűncselekmény esetében az eltérően minősülő bűncselekmények egyik részénél vizsgálni kellett a célzatot, másutt nem.⁴⁰

³⁸ A SZÁMLA GYÁROS BŰNSEGÉD BŰNRÉSZESI FELELŐSSÉGGÉNEK JÁRULÉKOS JELLEGE MIATT, ANNYI RENDBELI ADÓCSALÁSBAN ÁLLAPÍTANDÓ MEGFELELŐSÉGE, AHÁNY RB. TETTESI CSELEKMÉNY ELKÖVETÉSÉT ELŐMOZDÍTÓTTA.

³⁹ KOMMENTÁR A BÜNTETŐ TÖRVÉNYKÖNYVRŐL SZÓLÓ 2012 ÉVI C. TÖRVÉNYHEZ

⁴⁰ 2006/1 BJE CSALÁS ÉS ADÓCSALÁS ESETÉBEN.

6.6.1. A tévedés

A tévedés kérdésében a könyvelő igénybevétele kiemelendő. A Legfelsőbb Bíróság BH 2003/397 határozatában a következő jogértelmezést adja a témában: ***A könyvelő alkalmazása a terheltnak a bevételek benyújtásáért fennálló felelősségét nem szüntette meg, mivel még abban az esetben is ellenőriznie kellett volna, hogy a bevételek megtörténtek-e, ha a könyvelő megbízása a bevételek benyújtására is kiterjedt volna.***

Az ítélet alapjául szolgáló tényállás alapján a vádlott bűnösségét véleményem szerint **LB** helyesen állapította meg, de ezen később sokat idézett és kiragadott indoklása egy **szigorú bűnös „tudati vélelmet” állít fel.**

Ami alapján Debreceni ítélet Bhar.473/2013/3 döntését a következőképpen indokolja: *A törvény alapján a cég ügyvezetőjeként az adóbevételekért és annak ellenőrzéséért felelő személy alappal nem hivatkozhat ténybeli tévedésre. Miként már utalt rá az ítélet, a könyvelő igénybevétele, a szükséges okiratok átadása sem mentesíthet az adózási kötelezettség teljesítése alól, mert **a cégvezető alapvető kötelem az adózás gondos figyelemmel kísérése, melyre jelen esetben nem került sor.***

Ezt az analógiát követve, ha egy cégvezető szabályszerű és gondos számviteli politikát folytat, könyvelője részére mindent szabályosan átad és megbízza őt a könyvelés beadásával is. Tehát nem célja az adócsalás, de a könyvelő megválasztása és ellenőrzése esetében gondatlanul jár el, mert bízik annak gondos munkájában, akkor eshetőleg szándékú adócsaló.

Kizárólag ezen érvekkel **nem látom alátámasztottnak a bűnös tudat bizonyítottságát**, hiszen ahogy a Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012 évi C törvényhez írja: Az elkövetőnek tisztában kell lennie a megtévesztő jellegű magatartásával és azzal is, hogy ezzel okozati összefüggésben egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz.

Véleményemmel párhuzamosan Legfőbb Ügyészség 2010-es, Az adócsalással kapcsolatos ítélkezési gyakorlat vizsgálata során mutat be egy „könyvelős esetet”, amikor az ügyész, tévedésre való hivatkozással indítványozta a terhelt felmentését: ***Egy másik fellebbviteli főügyészség ügyében az ügyész büntethetőséget kizáró ok, tévedés miatt indítványozott felmentést azzal a terhelttel szemben, akinek az adóbevételeit az általa megbízott könyvelő készítette el, és a terhelt jövedelemszerző tevékenységét úgy tüntette fel, amely következtében alacsonyabb összegű személyi jövedelemadót fizetett.***

6.6.2. Az ügyvezető bűnössége

A korábbi könyvelési esetekhez kapcsolódva, de azokkal szemben **a cég tényleges irányítójának** (közvetett tettes) **felelőssége mellett nem látta bizonyítottnak az eshetőleges szándékot Szegedi ítélőtábla az ügyvezető esetében** annak ellenére, hogy a cégben ténylegesen dolgozott, és nem vitás, hogy vitt számlákat a könyvelőnek is (Szegedi ítélőtábla Bf.23/2014/6).⁴¹

Más esetben az ügyészség vádat sem emelt az a műgy valós ügyvezető esetében és váddal nem érintettsége ellenére Egri Törvényszék B.568/2012/83 indoklása kimondja: *Megállapítható, hogy a tanú neve-től elvárható figyelem és körültekintés körébe tartozott volna az, hogy az általa vezetett gazdasági társaság könyvelését, a befogadott számlákat és a mögötte lévő jogviszonyokat tényleges tartalmuk szerint ellenőrizze, ebben a körben tanú neve esetében a Btk. 14. §-a szerinti gondatlanság enyhébb foka, az ügynevezett negligentia körénél magasabb fokú felelősség vádlott neve vádlott cselekvőségének vizsgálatával összefüggésben nem állapítható meg.*

6.6.3. Tényleges gazdasági eseményeket igazoló fiktív számlák megítélése

Pécsi Törvényszék B.200/2012/46 döntésben **a terhelti védekezést elutasította arra hivatkozással, hogy tudta és tudnia kellett** arról, hogy a vád tárgyává tett számlákon szereplő tevékenységeket nem a számlakibocsátóként feltüntetett gazdasági társaságok végezték el. Indoklásában az eset körülményeiből vonja le azt a helyes következtetést, hogy több millió forintos számlaösszegek esetén a bíróság megítélése szerint elvárható az ügyvezetőtől, hogy a számlakibocsátók irányába nagy körültekintéssel járjon el. Csak, hogy véleményem szerint ezen **körültekintés elmulasztása nem egyenlő a szándékos elkövetéssel.** (Ezen ügynél még az eset adójogi következményi is vizsgálándók, hiszen tényleges gazdasági események esetén befogadott fiktív számláknál irányadó az Európai Unió Bíróságának gyakorlata.⁴²)

⁴¹ TEHÁT NEM A KLASSZIKUS STROHMANN ESET ÁLLT FENN, HOGY A HAJLÉKTALAN ÜGYVEZETŐ PÁR EZER FORINT TÉRT ÍRT ALÁ CÉGPAPÍROKAT.

⁴² TÓTH ÜGY C.324/11: TÓTH G. ÉPÍTKEZÉSI VÁLLALKOZÓ ALVÁLLALKOZÓKÉNT OLYAN EGYÉNI VÁLLALKOZÓT VETT IGÉNYBE ÉPÍTÉSI MUNKÁK ELVÉGZÉSÉHEZ, AKIRŐL KÉSŐBB MEGÁLLAPÍTÁST NYERT, HOGY EGYÉNI VÁLLALKOZÓI IGAZOLVÁNYÁT KORÁBBAN VISSZAVONTÁK, ADÓFIZETÉSI KÖTELEZETTSÉGÉT NEM TELJESÍTETTE, VALAMINT BEJELENTÉS NÉLKÜL FOGLALKOZTATOTT ALKALMAZOTTAKAT... CSAK AKKOR UTASÍTHATÓ EL A LEVONÁSI JOG, HA AZ ADÓHATÓSÁG OBJEKTÍV

Más tényleges gazdaság eseményeket bizonylatoló fiktív számlák esetében Fővárosi ítélet Bf.71/2013/9 **nem látta bizonyítottnak, hogy az, hogy az I. r. vádlott tudott volna arról, hogy bár a munkák elvégzésére kerültek, a számlák mégsem a valóságnak megfelelően kerültek kiállításra.**⁴³

7. Elkövetés helye és ideje

7.1. Az elkövetés helye

Az elkövetés helye az adózó székhelye, címe szerinti illetékes adóhatóság székhelye.⁴⁴ Ennek megállapítása igen fontos (a hatóság, ügyészség és bíróság illetékessége miatt is). Amint azt a Legfőbb Ügyészség 2010. évi vizsgálati tervének 3. pontja is hozza, mint tipikus tényállási hiányosság.

7.2. Hatáskör és illetékesség

Költségvetési csalás esetén a Be 17§ (6) alapján, **a törvényszék székhelyén lévő járás bíróság**, a Fővárosi Törvényszék területén a Pesti Központi Kerületi Bíróság jár el a megye, illetve a főváros területére kiterjedő illetékességgel. Kivéve a Be. 16. § (1) eseteit. Mivel a Be 16§ (1) alapján **a törvényszék hatáskörébe tartoznak a különösen nagy vagy a különösen jelentős vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalások.**

A 2012.01.01 előtt indult eljárások tekintetében 98/2011. BK vélemény irányadó.

KÖRÜLMÉNYEK ALAPJÁN MEGÁLLAPÍTTA, HOGY A SZÁMLA CÍMEZTTE TUDTA, VAGY TUDNIA KELLETT VOLNA, HOGY AZ ÜGYLETTEL ADÓCSALÁSBAN VESZ RÉSZ.

⁴³ ITT A MÁR KORÁBBAN EMLÍTETT VALÓS GAZDASÁGI ESEMÉNYEK ADÓJOGI ÉS BŰNTETŐJOGI MEGÍTÉLÉSÉT ISMÉT HANGSÚLYOZNÁM. HISZEN AZ, HOGY VALAKINEK TUDNIA KELLETT VOLNA - HA A JÓGAZDÁLKODÓ KÖRÜL TEKINTÉSÉVEL JÁR EL -, HOGY ADÓCSALÁSBAN, ADÓELKERÜLÉSBEN VESZ RÉSZT, CSAK AZ ADÓJOGI KÖVETKEZMÉNYEK MEGÁLLAPÍTÁSÁHOZ VEZETHET. LÁSD: KÚRIA, Kfv.I. 35 661/2011/4, MAHAGÉBEN (C-80/11) ÉS DÁVID P. (C-142/11) ÜGYEK.

⁴⁴ A LEGFŐBB ÜGYÉSZSÉG 2010. ÉVI VIZSGÁLATI TERVE: AZ ADÓCSALÁSSAL KAPCSOLATOS ÍTÉLKEZÉSI GYAKORLAT VIZSGÁLATA II. 3. BEK.

7.3. Az elkövetés ideje

Az elkövetés ideje a bevallás teljes elmaradása esetén az **adó jogszabályban foglalt beadási határidő**.

Fiktív számlák szerepeltetése illetve egyes adóköteles ügyletek be nem vallása esetén **az adóbevallás beadása**. Ezek fontosságára szintén a Legfőbb Ügyészség 2010. évi vizsgálati terve utal például az elévülés kapcsán.

7.4. Elévülés

Az elévülési idő kezdete a befejezett bűncselekmény esetén befejezettségétől, bevégeztségétől kezdődik, tehát költségvetési csalás esetén az eredmény beálltától. Kísérlet esetén, amikor a megvalósító cselekmény véget ér.

A költségvetési csalás esetében **kiemelt fontosságú a tipikus járulékos cselekmények** (quasi eszközcselekmények) **elévülése is**, mint magánokirat hamisítás, közokirat hamisítás, számvitel rendjének megsértése.

A folytatólagosság egységbe tartozó esetekben az elévülés az utolsó cselekmény befejezésével kezdődik el, ami törvényi egységbe befér.⁴⁵

Itt kérdéses lehet, hogy az új törvényi tényálláson belül megállapítható-e folytatólagosság egyes cselekményekre? Mivel a Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012 évi C törvényhez és a Magyar Büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára a következőket írja le: *a folytatólagosság megállapításának nem lehet helye a költségvetési csaláson belül*. (Ezen logika alapján az egyes cselekmények önállóan évülnek el, de ezzel még foglalkozunk a rendbeliségek kérdésénél.)

A BH 363/2007. értelmezését adja a törvény vonatkozó szakaszának⁴⁶. **I. A bűncselekmény elévülését csak azok az – ügy előbbrevitelét célzó, tehát érdemi – eljárási cselekmények szakítják félbe, amelyek ténybeli alapja azonos az utóbb vád tárgyává tett cselekmény ténybeli alapjával (tárgyi feltétel); illetve amelyek meghatározott személy – a későbbi vádlott – ellen, a fentebb említett tények bekövetkezésében, előidézésében játszott szerepének tisztázására irányulnak (személyi feltétel).**

⁴⁵ FOLYTATÓLAGOSSÁG, AVAGY TÖRVÉNYI EGYSÉG: BTK 6 § ...HA AZ ELKÖVETŐ UGYANOLYAN BŰNCSELEKMÉNYT, EGYSÉGES ELHATÁROZÁSSAL, AZONOS SÉR TETT SÉRELME, RÖVID IDŐKÖZÖNKÉNT TÖBBSZÖR KÖVET EL

⁴⁶ BTK. 28 § (1) BEK.

II. A fenti feltételek együttes teljesülése esetén az elévülés attól függetlenül félbeszakad, hogy a büntetőeljárás megindítására a későbbi vádlott, ismeretlen személy vagy más ismert személy ellen került-e sor; illetve, hogy a vádlottal szemben a bűncselekmény megalapozott gyanújának közlése, gyanúsítottkénti kihallgatása megtörtént-e [Btk. 35. § (1) bek.].

Ezen határozat és a törvény értelmezése alapján kimondható, hogy **az adóigazgatási eljárás semmiképpen nem szakítja félbe az elévülést, de a nyomozó hatóság eljárási cselekményei közül is csak azok, amik fenti kritériumoknak megfelelnek.** Megszakító cselekmény például: az elkövető tanúkénti kihallgatása vagy házkutatás nála.

8. Egység, többség, halmazat

A 2012. január 01. előtt elkövetett adócsalás vonatkozásában adónemenként és adómegállapítási időszakonként külön rendbeli bűncselekmény megállapításának volt helye (pl. BH.2004.270.), és ugyanazon adónem vonatkozásában a folytatólagosság megállapításának is helye lehetett (pl. BH 2010. 60.)

Ezzel szemben az új tényállásban nincs helye adónemenkénti rendbeliség megállapításának és fiktív számlás esetekben is megszünteti az esetleges kényszerű halmazatokat. (2006/1 BJE, Csalás, Adócsalás esetében)

Az új Btk. Nagykommentár álláspontja szerint folytatólagosság megállapításának sincs többé helye: *A költségvetési csalás tényállásával a jogalkotó - a következetesség és egyszerűség kodifikációs elveit szem előtt tartva - törvényi egységet teremtett. Miután a cselekmények elbírálása során nincs már jelentősége annak, hogy melyik cselekmény melyik költségvetést (egyet vagy többet), annak melyik oldalán, mikor és hányszor sértette, az egyes rész-cselekmények vonatkozásában a folytatólagosság megállapításának nem lehet helye, és (a költségvetés bevételi oldalán elkövetett bűncselekmény vonatkozásában) megszűnt az adónemenkénti halmazat megállapíthatósága is. A költségvetési csalásban összevont bűncselekmények kapcsán korábban követett gyakorlat emiatt a továbbiakban nem alkalmazandó.*

Irreleváns, tehát, hogy amennyiben az elkövető több cselekménye valósítja meg a költségvetési csalást, ezek a rész-cselekmények időben közel állnak-e egymáshoz. Mivel a jogalkotó kifejezetten és szándékoltan törvényi (és nem természetes) egységet hozott létre (delictum complexum), az egységbe vonásnak nem feltétele a cselekmények időbeli közelsége, az egységbe vonás lehetőségét kizárólag az elévülés, illetve az egységbe tartozó

bűncselekményeket elbíráló jogerős bírósági ítélet zárhatja ki. (A helyzet gyakorlatilag azonos a több emberen elkövetett emberölésre vonatkozó jogi helyzettel.)

A törvényi egység lezárásának időpontját illetően a Btk. 396. §-ának (8) bekezdése tartalmaz rendelkezést, amennyiben azt a vádemelés időpontjában határozza meg. Ugyanis ha az elkövető az általa okozott vagyoni hátrányt eddig az időpontig megtéríti, a büntetése korlátlanul enyhíthető. E szerint a vádemelésig eltelt időszakban elkövetett valamennyi tényállásszerű cselekmény tartozna a törvényi egység körébe. Ugyanakkor az ügyész a Be. 321. §-ának (1) bekezdése szerinti tanácsülésig a vádat kiterjesztheti, tehát olyan bűncselekményt is a vád tárgyává tehet, amelyet az eredeti vádirat még nem tartalmazott, ezért helytállóbb - a 10/2012. BK véleménnyel is összhangban - az az értelmezés, hogy a bűncselekményi egységet az ügyész által a végindítványban fenntartott vád, illetve az abban megjelölt elkövetési időszak zárja le.

A bűncselekmény speciális a csaláshoz (Btk. 373. §) képest.⁴⁷

8.1. A gazdasági társaságok száma a rendbeliségnél

Legfelsőbb Bíróság BH 2004/270/I. döntésében leírja, hogy **a rendbeliség az elkövetők, nem pedig a gazdasági társaságok számához igazodik.** Amennyiben az elkövető szándéka az állami költségvetésnek az adóhoz való egyoldalúan kikényszeríthető joga megsértésére irányul, a gazdasági társaságok elnevezésétől és tevékenységétől függetlenül a bűncselekmény minősítésekor az elsődlegesen védett jogi tárgy megsértését kell alapul venni. **Ezzel szemben** A Legfőbb Ügyészség 2010-ben ellenkező álláspontot fogalmaz meg a gazdasági társaságok estében. A Legfőbb Ügyészség már hivatkozott iránymutatása a BH 2004/270. számú eseti döntéssel ellentétes jogalkalmazást ír elő az ügyész számára arra hivatkozással, hogy **az adócsalás rendbeliségét alapvetően az adójogviszonyok száma határozza meg,** ami a gazdálkodó szervezetek, és nem a képviselők – elkövetők – számához igazodik.

⁴⁷ KOMMENTÁR A BÜNTETŐ TÖRVÉNYKÖNYVRŐL SZÓLÓ 2012 ÉVI C. TÖRVÉNYHEZ

8.2. Folytatólagosság kérdése

Ahogy már korábban utaltam rá nem egységes a tudomány sem a gyakorlat a folytatólagosság kérdésében az új törvényi tényállás esetében. Hiszen a Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012 évi C törvényhez és a Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012 évi C törvényhez és a Magyar Büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára című munkák **nem látják sem ésszerűségét sem lehetőségét az új törvényi tényálláson belül megállapított folytatólagosságnak.**⁴⁸

Ezzel szemben az 2011 évi LXIII indoklása szerint: *A bűncselekmény rendbelisége és a folytatólagosság megítélése tekintetében az új tényállás az adócsalás esetében kialakult gyakorlatra kiható változást nem eszközöl.*

A gyakorlat szintén megosztott, hiszen Pécsi Törvényszék Bf.10/2012/10 indoklásában: *Szemben az adócsalás bűncselekménye kapcsán kialakult bírói gyakorlattal - mely szerint a bűncselekmény adónemenként és bevallási időszakonként egy-egy rendbeli, illetőleg a fenti időpontokra figyelemmel kell állást foglalni az esetleges folytatólagos elkövetés kérdésében - a költségvetési csalás esetén a törvényhozó célja az volt, hogy egységet teremtsen a költségvetés vagy költségvetések sérelmére elkövetett több - akár egymással össze sem függő - cselekmények között.*

Ezzel szemben Szegedi ítélőtábla Bf.407/2013/11 indoklásában a *folytatólagos egység megállapításának a Btk. 6. § (2) bekezdésében meghatározott törvényi feltételei, vagyis az ugyanolyan bűncselekmény egységes akaratelhatározással, rövid időközökben való többszöri elkövetése mind a költségvetési csalás, mind a II. tényállásban körülírt hamis magánokirat felhasználása esetén megállapítható. A több bevallási időszakban elkövetett költségvetési csalási cselekmény törvényi egységbe foglalása esetén ugyanis a további adóbevallási időszakban elkövetett cselekmények büntetőjogi értékelés nélkül maradnának. Ezzel kapcsolatosan az ítélőtábla nem osztja a Magyar Büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára (HVG ORAC II. kötet 1589-1590. oldal) szerzőjének álláspontját.*

Ezzel kapcsolatban felmerül az elévülés kérdése is, hiszen ha nincs helye folytatólagosság megállapításának, akkor az egyes cselekmények, bevallások egyesével, önálló esetként évülnek el, mintha mind külön rendbeli esetek lennének.

⁴⁸ MAGYAR BÜNTETŐJOG KOMMENTÁR A GYAKORLAT SZÁMÁRA 1589-1990 o.

8.3. A törvényi egység elbírálása után kiderült (ezen időszakban elkövetett) adócsalások kérdése

Amennyiben, tehát a költségvetési csalás összefoglalt bűncselekmény akkor ahogyan a korábbi adócsalás folytatólagos eseteiben is irányadó Legfelsőbb Bíróság. Bfv.II.462/2007/5 döntése: ***Alapvető követelmény, hogy a természetes és a törvényi egység, mint egy rendbeli bűncselekmény különböző részselekményeit egy eljárásban kell elbírálni. Ha erre bármely okból nem kerül sor, az utóbb ismertté vált részselekmények önálló elbírálását a res iudicata kizárja.*** Tehát a jogerősen lezárt időszak után ezen időszakból később kiderült cselekmények esetén a felelősségre vonás gátját szabja a res iudicata. Ennek feloldási formuláját a 6/2009 BJE adja: *Amennyiben a bíróság a vád tárgyává tett és a bűncselekmény egységébe tartozó cselekményt jogerősen elbírált, határozata e bűncselekmény tekintetében res iudicata-t eredményez... Ebben az esetben a Be. 408. § (1) bekezdésének a/2. pontja alapján perújításnak lehet helye.*

Dr. Molnár Gábor Miklós gyakorlati tapasztalata, hogy perújításra többnyire nem kerül sor. Az ügyészségek vagy a bíróságok a jogerős ítélet meghozatala után kiderült cselekmények miatt az eljárást ítélt dolog címén rendszerint megszüntetik. Ennek egyenes következménye, hogy számtalan bűncselekmény elkövetését indokolatlanul nem követi büntetőjogi felelősségre vonás.

8.4. Folytatólagosság megállapításának korábbi gyakorlata

A költségvetési csalás hatályba lépése előtt előtt egységes volt a bírói gyakorlat abban, hogy, ha folytatólagosság törvényi feltételei fennálltak,⁴⁹ akkor a bíróság adónemenkénti (Áfa, Tao) folytatólagos adócsalást állapított meg, ahol a bevallási időszakok egymásutánisága jellemzően rövid időszakonkénti elkövetésnek felelt meg.

A fiktív számlákat bűnsegédként rendszeresen rendelkezésre bocsátó (számla gyáros) elkövetők felelőssége a cselekmények járulékos jellege miatt jellemzően folytatólagosan

⁴⁹ 1978. évi IV. Btk. 12 § (2)

elkövetett (a tettes befogadó szerint minősülő) adócsalás bűnsegédje és folytatólagosan elkövetett magánokirat hamisítás bűnsegédje.

8.5. Tipikus Halmazatok

8.5.1. Magánokirat hamisítás, hamis magánokirat felhasználása

A következetes és töretlen bírói gyakorlat alapján **az adócsalás és a magánokirat-hamisítás alaki halmazata valóságos**. Amennyiben akár a felhasznált adóbevallás, akár annak mellékletét képező bármely irat hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú. Kétségtelen, hogy az Art. 31. §-ának (1) bekezdése értelmében az adózó az önadózással megállapított adóról – az eljárási illeték kivételével –, továbbá költségvetési támogatásról adónként, költségvetési támogatásonként az erre a célra rendszeresített nyomtatványon adóbevallást tesz, tehát az adózás, illetve járulékfizetés bizonyos eseteiben kötelező írásbeliség érvényesül. Ugyanakkor a Btk. hatálybalépése óta is következetesen érvényesül az a dogmatikai megközelítés, hogy szükségszerű eszközselekményre hivatkozással látszólagos anyagi halmazat megállapítására csak akkor kerülhet sor, ha valamely bűncselekmény tényállása az ugyancsak diszpozíciószerű eszközselekmény nélkül egyáltalán nem valósulhat meg. (Lásd például kettős házasságnál, ahol a közokirat hamisítás büntetlen eszközselekménye ennek.)

Az adócsalásnak azonban számtalan olyan egyéb elkövetési formája ismeretes (pl. a mulasztással megvalósuló elkövetési magatartásokra), amikor a magánokirat-hamisítás megállapítására nem is kerülhet sor.⁵⁰

Ezzel szemben a Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012 évi C törvényhez szerzői szerint. A bűncselekmény alaki halmazata hamis magánokirat felhasználásával (Btk. 345. §) valóságos lehet. Ebben az esetben azonban figyelemmel kell lenni arra, hogy a Btk. 396. §-a (1) bekezdésének elkövetési magatartásai hamis magánokirat felhasználásában is megvalósulhatnak, ez esetben a halmazat látszólagos.

Az a személy, aki a fiktív számlákat tettes részére átadja a hamis magánokirat felhasználásának bűnsegédje. Ahogy az adócsalásnak/költségvetési csalásnak és adott esetben a számvitel rendjének megsértésének is.

⁵⁰ MOLNÁR: ADÓCSALÁS A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁSBAN 187 O.

A fiktív számlák felhasználása, mint magánokirat hamisítás és annak folytatólagossága körében Pécsi Törvényszék Bf.10/2012/10 indoklása ad teljes körű eligazítást: *A fiktív számlákat azonos adójogviszonyokban, egymást követően többször történt meg, a számlák kiállítása, átadása és lekönyvelése között rövid idő telt el és a vádlottak részéről az egységes akaratelhatározás sem kétséges. Ezért a másodfokú bíróság a közbizalom elleni bűncselekményt a Btk. 12. § (2) bekezdése szerint, folytatólagosan elkövetettként minősítette.*(BKv. 36.).

8.5.2. Számvitel rendjének megsértése

A számvitel rendjének megsértése és az adócsalás/költségvetési csalás a bírósági gyakorlat alapján **valóságos halmazatban állhat egymással**. Példa erre Bfv.II.904/2009/5 amiben Legfelsőbb Bíróság nem értett egyet a Legfőbb Ügyészség indítványával mert véleménye szerint *számvitel rendje megsértésének vétsége és az adócsalás nem képez cselekményegységet, nem tartozik a tett azonosság keretei közé.*

2012.01.01-ig minden a számviteli fegyelmet megsértő cselekmény, legyen az fiktív számla befogadása vagy egyes tételek le nem könyvelése, **számvitel rendjének megsértése bűncselekményét valósította meg.**

A bűncselekménnyel kapcsolatos **módosításokat a 2011. évi CL. törvény vezette be**. A büntetőnovella kapcsán, kijelenthetjük, hogy **jelentős dekriminalizáció történt. Kivezetésre került a büntetőjog területéről az ellenőrzésének a megnehezítése**, és a hatályos szöveg szerint csupán a megghiúsítás és az adott üzleti évet érintően a megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hiba előidézése maradt meg.⁵¹

Véleményem szerint helyes volt a jogalkotó azon szándéka, amellyel az apróbb jogsértéseket kivette a bűncselekmény fogalmi köréből, ugyanis ezáltal elkerülhetővé vált az, hogy valamennyi adócsalás esetén – amikor is csupán néhány kisebb értékű fiktív számla került a könyvelésbe – halmazati büntetést kelljen kiszabnia a felelősséget megállapító bíróságnak.

⁵¹ A LÉNYEGES HIBA ESETÉN A BTK. 403. § (4) BEKEZDÉSE AD MAGYARÁZATOT

A könyvelő alkalmazásának kérdésében itt is fennáll a korábban a tévedésnél leírt eset (BH 2203/397), tehát a LB álláspontja szerint a számvitel rendjének megsértése esetén sem hivatkozhat terhelt érdemben tévedésre.

8.5.3. A változások miatti felmentések

Jellemzően a bíróságok **a dekriminalizáció és az időbeli hatály alkalmazása miatt a számviteli vétség alól felmentették a vádlottakat.** (Kivétel ahol a vádtól eltérő minősítéssel megállapították a büntetési alakzatot) **Illetve az ügyész ejtette ezt a vádat.**

A vádejtés és vádhoz kötöttség kapcsán irányadó Kúria Bfv.305/2013/7 határozata.

8.5.4. Közokirat hamisítás

A cégek fantomizálása gyakori jelenség az adócsalások esetében. Ezzel a fiktív számlák befogadásának, és, más elkövetési magatartásokkal megvalósult adócsalásoknak a bizonyítása nehezebbé válik, illetve a jogszerű bevallás után a behajtás lehetetlenül el. Jellemzően a cégek új vezetői általában már nem vagy nagyon nehezen fellelhetők, mivel vagy hajléktalanok, fiktív személyek, halottak vagy olyan külföldi állam polgárai, amely országokkal nehézkes vagy nincs is jogsegély egyezmény. A felderítést és bizonyítást főleg az teszi érdekessé, ha a valótlan tartalmú bevallást már az új vezetők tették meg vagy ők nem vallottak be semmit, tehát az elkövetési magatartást az új személyek tanúsították.⁵²

A fiktív üzletrész eladás cégbíróshoz benyújtásával keletkező valótlan tartalmú cégjegyzék megvalósítja, akár adócsalással halmazatban is a közokirat hamisítás büntetét. (BH 176/2013)

⁵² ILYENKOR AZ IS ELŐFORDUL, HOGY AZ ÚJ VEZETŐK CSAK NÉVLEGESEN, STROMANNKÉNT VESZIK ÁT A CÉGET VAGY SZEMÉLYES IRATAIKKAL ÉLNEK VISSZA, DE AZ IS, HOGY AZ EGÉSZ ELKÖVÉ TÉS BEN TUDATOS, AK TÍV RÉSZTVE VŐK. LÁSD: K Ö Z V E T E T T T E T T E S, T E T T E S.

9. Értékhatárok

A költségvetési csalás tényállása **egységesíti a szétagolt bűncselekményi értékhatárokat, megszüntetve a szankciók indokolatlan kuszaságát, egységes, differenciált szankciórendszert vezet be.** Ez a büntetőjogi védelem erejét tekintve bizonyos részselekmények esetében egyértelmű szigorítást is jelent. A költségvetési csalás esetében a **büntetési tételek a vagyoni hátrány mértékéhez progresszíven igazodnak,** a legsúlyosabb büntetési tétel öt évtől tíz évig terjedő szabadságvesztés.

Az új tényállás ugyanakkor de minimis szabályt is felállít, vélelmezve, hogy bizonyos értékhatár alatt a cselekmény büntetőjogi üldözéséhez nem fűződik érdek. A Btk. 462. §-a (3) bekezdése értelmében a **százezer forintot meg nem haladó vagyoni hátrányt okozó, egyébként tényállásszerű magatartás nem bűncselekmény.** Ez esetben vámmra elkövetett költségvetési csalásra a vámszabálysértés szabályait kell alkalmazni, ha pedig a költségvetési csalás a többi elkövetési tárgy vonatkozásában valósult meg, a vonatkozó jogszabályokban meghatározottak szerinti szankcionálásra van mód. (Adók esetében például késedelmi pótlék, önellenőrzési pótlék, adóbírság, mulasztási bírság, intézkedések - Art. 165-174/A. §§.)

A csalásnak is van szabálysértési alakzata. Mégis, mivel a jogalkotó egyedül a vámszabálysértést emelte ki, contra legem értelmezés lenne a költségvetést sértő, ötvenezer forintot meg nem haladó cselekményekre a szabálysértésekről szóló 2012. évi 2. törvény (Szabs. tv.) 177. §-a szerinti tulajdon elleni szabálysértést alkalmazni. Értelemszerű, hogy az előlotti, de százezer forintot meg nem haladó vagyoni hátrányt okozó cselekmények esetében, ha azok a költségvetést sértik, szintén nem lehet bűncselekményt megállapítani.⁵³

10. A büntetés korlátlan enyhítése

A törvény szövege szerint: Korlátlanul enyhíthető annak a büntetése, aki az (1)-(6) bekezdésében meghatározott költségvetési csalással okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig megtéríti. Ez a rendelkezés nem alkalmazható, ha a bűncselekményt bünszövegben vagy üzletszerűen követik el. A jogalkotó - jogpolitikai okból - nem tartotta indokoltnak e lehetőség kiterjesztését a bírósági eljárási szakra, (ezzel ösztönözve az

⁵³ KOMMENTÁR A BÜNTETŐ TÖRVÉNYKÖNYVRŐL SZÓLÓ 2012 ÉVI C. TÖRVÉNYHEZ

elkövetőt a vagyoni hátrány minél korábbi megtérítésére), továbbá a bűncselekményt bünszövetségben vagy üzletszerűen elkövetőkre sem. Ugyanakkor a korlátlan enyhítési lehetőség a költségvetési csalás 396. § (1)-(6) bekezdésében írt bűncselekmények mindegyike esetében rendelkezésre áll (szemben például a régi Btk. adócsalásával, ahol a büntethetőséget kizáró ok csak az (1) bekezdést érintette).

De lege ferenda, véleményem szerint **mind az üzletszerűen, mind a bünszövetségben történő elkövetés esetét indokolatlanul veszi ki a jogalkotó a korlátlan enyhítés alkalmazási köréből,** ugyanis ezen esetekben semmi sem motiválja az elkövetőt arra, hogy a bűncselekménnyel érintett pénzüsszeget visszatérítse. Álláspontom szerint ugyanis a korlátlan enyhítés ezen esetekre történő kiterjesztése, különös tekintettel az üzletszerűen illetve bünszövetségben elkövetett cselekmény magasabb büntetési tétellel fenyegetésére, továbbra sem fenyegetné a kiszabandó büntetés célját, ugyanis a bírói mérlegelés biztosításával továbbra is olyan büntetések kerülnének kiszabásra, amelyek alkalmasak lennének a büntetés kiszabásával elérendő célok megvalósítására. Kifejezetten vizsgálendő ez amiatt, hogy a költségvetési csalás általunk vizsgált és legtipikusabb esetét az Áfára elkövetett költségvetési csalást jellemzően üzletszerűen követik el.

11. Üzletszerűség és bünszövetség

A jogalkotó az üzletszerűen és a bünszövetségben történő elkövetést minősítő körülményként szabályozta, a büntetési tételek e minősítő körülményekhez, valamint az okozott vagyoni hátrányhoz képest alakulnak.

11.1. Bünszövetség

459 § 2. pont két vagy több személy bűncselekményeket szervezeten követ el, vagy ebben megállapodik, és legalább egy bűncselekmény elkövetését megkísérlik, de nem jön létre bűnszervezet;

A Legfelsőbb Bíróság IV. számú Büntető Elvi Döntése elvi döntése és a kommentárok egységes álláspontja alapján, **az elkövetők több bűncselekmény elkövetését szervezik meg,** azaz magának a bűnözésnek a megszervezésében vesznek részt. **A szervezettség szükségessé teszi** a bünszövetség tagjai részéről a bűncselekmények megvalósítására irányuló **előzetes megállapodást.** Nem szükséges azonban, hogy az elkövetők pontosan az előzetes terveknek

megfelelően hajtsák végre a bűncselekményt, vagy a szervezettség a bűncselekmény elkövetésének minden körülményére pontosan kiterjedjen.⁵⁴

Az általános tapasztalat szerint a pusztán fiktív számlákat befogadó, adóbevallást nem teljesítő „tipikus elkövetések” esetében ezt a körülményt nem állapítja meg a bíróság szemben az üzletszerűséggel, ami jellemző minősítés. (Debreceni ítélőtábla Bf.627/2012/19) Annak ellenére, hogy Áfa csalások esetében jellemzően több bűncselekmény kerül elkövetésre (több bevallási időszak), több személy közreműködésével (számla befogadó és kiállító) és elkövetőknek legalább eshetőleges szándéka van a további elkövetésekre.

A bűnszervezetben történő elkövetés (Btk. 459 § 1.) a költségvetési csalások esetében is gyakran előforduló bűnkapcsolati alakzat. Gondoljunk csak a szervezett céghálózatokon keresztül folyó százmilliós, akár milliárdos számlázások esetére, amik akár országokon is keresztülívelnek. (Például körhintacsalások az EU –ban.)

A bűnszervezet, illetve bűnszövetség nyomozati szakban történő megállapításához gyakran taktikai okok szoktak vezetni. Például az előzetes letartóztatás elrendelése illetve fenntartása miatt.⁵⁵ De a bűnkapcsolati alakzatok és a költségvetési csalás kérdése egy önálló dolgozat témája lehetne.

11.2 Üzletszerűség

Btk. 459 § 28.pont: Üzletszerűen követi el a bűncselekményt, aki ugyanolyan vagy hasonló jellegű bűncselekmények elkövetése révén rendszeres haszonszerzésre törekszik;

A Btk. -ban ahol nem alap tényállási elem az üzletszerűség (Zugirászat 286. §) ott vagy minősítő, vagy súlyosító körülmény. Részben ezért is egyes szerzők a Btk. általános részében, mint törvényi egység látnák szívesen.⁵⁶

Az üzletszerűség keretében alapvetően a jogalkotó azt a többlet-veszélyt értékeli, amely a bűnöző életmódra történt berendezkedésből fakad. Társadalomra való fokozott veszélyessége a rendszeres haszonszerzése törekvési célzat, (alanyi oldal) és az ugyanolyan vagy hasonló bűncselekmények elkövetésében (tárgyi oldal) érhető tetten. A hasonló jellegű

⁵⁴ KOMMENTÁR A BÜNTETŐ TÖRVÉNYKÖNYVRŐL SZÓLÓ 2012 ÉVI C TÖRVÉNYHEZ

⁵⁵ BH 2002.88.; BH 2007.403: A BÜNSZERVEZETI ELKÖVETÉSI MÓD A SZÖKÉS ÉS ELREJTŐZÉS VESZÉLYÉT MEGALAPOZZA, UGYANIS E SZERVEZETI ELKÖVETÉSI MÓD A FOKOZOTT TÁRSADALOMRA VESZÉLYESSÉGÉN TÚL A BENNE RÉSZTVE VŐK SZEMÉLYÉBEN REJLŐ, A KONSPIRÁCIÓBAN MEGNYILVÁNULÓ, A TÁRSAS ELKÖVETÉSSSEL EGYÜTT JÁRÓ HANGSÚLYOSABB ÉRTÉKELÉST IGÉNYEL, MELY ESETBEN A BÜNTETLEN ELŐÉLET JELENTŐSÉGE IS ELEVE KISEBB.

⁵⁶ AMBRUS: AZ ÜZLETSZERŰSÉG BÜNTETŐJOGI MEGÍTÉLÉSÉNEK LEHETSÉGES IRÁNYAIRÓL

bűncselekmények felsorolását az üzletszerűségnél a 39/2007. BK vélemény (BK 109.) adja. Megállapíthatósága a védett jogi tárgy alapján vizsgálható az új tényállások esetén.

A folytatólagosan elkövetett cselekmény egyúttal üzletszerűen megvalósítottként is minősülhet (BKv 37.) és az üzletszerűség folytatólagosság hiányában is megállapítható.

(Például más sértett vagy hosszabb idő eltelte miatt)

Az üzletszerűség halmazati értékelése körében, ha törvényi egységet nem lehet megállapítani sem összefoglalt, sem folytatólagos bűncselekmény formájában, akkor annyi rendbeli elkövetést kell megállapítani ahány bűncselekmény történt.

Alanyi oldal tekintetében: **Célzatos az elkövetés, aminek iránya a vagyoni haszonszerzés, ami nem keverendő össze a jogtalan előnnyel.** (Ott lehet más, nem vagyoni előny is a cselekmény célja)

11.3. Az eltérő jogalkalmazói gyakorlat bemutatása az üzletszerűség kérdésében

Finkey Ferenc szerint: A mindennapi élet meggyőzhet minket a felől, hogy tényleg vannak, akik üzletet csinálnak a büntettek elkövetéséből, akik abból élnek, élethivatásuknak tekintik azt.

Egy 1983-as LB döntés alapján az üzletszerűség egy üzletszerű bűnelkövetésre, bűnözői életmódra történő berendezkedést is magában foglal. A bírói gyakorlat kettészakadása előtt egyértelmű volt, hogy a rendszeres haszonszerzésre irányuló bűnözésre - mint életformára - számos együttthatóból kell következtetést levonni. Vizsgálni kell többek között az elkövető vagyoni helyzetét, életvitelét, személyi és családi körülményeit. (BH 2005. 165) Ugyanakkor LB kimondta, hogy **az esetek nagy száma önmagában a szubjektív oldal vizsgálata nélkül nem adhat okot az üzletszerűség megállapítására.** (BH 2005. 165)

A közelmúltban az üzletszerűség megállapítása tekintetében a Legfelsőbb Bíróság (Kúria) egyes tanácsai is eltérnek egymástól, hiszen **a szigorúbb értelmezés alapján már akár 1 cselekmény elégséges lehet a körülmény megállapításához.** (BH.2011.33) **Ezzel szemben a másik értelmezés szerint kell hozzá egyfajta bűnöző életmód,** arra való berendezkedés és általában több bűncselekmény megvalósítása szolgálhat alapul az üzletszerűség megállapítására. A bűncselekmények elkövetéséből származó haszonnak az elkövető bűnöző életmódjának a kialakításában jelentősége van. A bűncselekményekből szerzett haszon ilyen életvitelt biztosító jellege. (1585/2007. büntető elvi határozat, Bfv.53/2012)

11.4. A költségvetési csalás és az üzletszerűség

Az üzletszerűség a költségvetési csalás tényállásának talán legfontosabb kérdése. Mivel ennek megállapítása, mind a korlátlan enyhítés, mind a büntetési tétel keret vizsgálata során igen jelentős.⁵⁷ Ez a minősítő körülmény egy az életben tipikus költségvetési csalási elkövetést (A folyamatos és jogellenes Áfa csökkentéssel elkövetett költségvetési csalást) értékel a társadalomra olyan fokban veszélyesnek, hogy a fent említett korlátlan enyhítésből kizárja az elkövetőt és eggyel magasabb büntetési tételkerettel fenyegeti.

A korábbi adócsalások esetén jellemzően megállapításra került a folytatólagosság. Mivel általában több bevallási időszakban szerepeltetett fiktív számlák, illetve be nem vallott tételek vagy adóbevallás elmaradása ennek megállapításához vezetett. Az adócsalások esetén ez általában rendszeres haszonszerzésre törekvésnek minősül, tehát az üzletszerű minősítés feltételei fennállnak.

Tehát a szigorúbb jogértelmezést alapul véve, egy cég, aki havi Áfa befizetési kötelezettségét több hónapon keresztül fiktív számlák befogadásával csökkenti az minden képen üzletszerű minősítésben követi el a bűncselekményt.⁵⁸

Az új törvényi tényállás hatályba lépése óta egy-két esetet leszámítva⁵⁹ az üzletszerűség megállapításra került⁶⁰, mikor az új és a régi törvény alapján a visszamenőleges hatály (Btk. 2§) lehetőségét vizsgálta a bíró, (Tehát, azt, hogy az elkövetéskori vagy az elbíráláskori törvény alkalmazása enyhébb-e a terhelte nézve.) Így rendszerint a régi, tehát elkövetéskor hatályos törvény alkalmazását látta kedvezőbbnek a bíróság, hiszen akkor még nem volt büntetési tétel keretet emelő, minősítő hatása az üzletszerűségnek.

⁵⁷ KIALAKULT BÍRÓI GYAKORLATRÓL A KÖLTSÉGVETÉSI CSALÁS ESETÉBEN NEM BESZÉLHETÜNK.

⁵⁸ BÁR KÉRDÉSEKET VET FÖL, HOGY A KORÁBBI ÍTÉLKEZÉSI GYAKORLAT MIÉRT NEM ÁLLAPÍTOTTA MEG SÚLYOSÍTÓ KÖRÜLMÉNYKÉNT AZ ÜZLETSZERŰSÉGET.

⁵⁹ PÉCSI TÖRVÉNYSZÉK Bf.10/2012/10: ILYEN KÖRÜLMÉNYEK KÖZÖTT A MÁSODFOKÚ BÍRÓSÁG ÁLLÁSPONTJA SZERINT A BTK. 137. § 9) PONTJÁBAN ÍRT RENDSZERES HASZONSZERZÉSRE TÖREKVÉS, BÜNELKÖVETŐI ÉLETVITELRE TÖRTÉNŐ BERENDEZKEDÉS MEGÁLLAPÍTÁSÁRA NINCS KELLŐ ALAP. AZ EGRÍ TÖRVÉNYSZÉK ÁLTAL VIZSGÁLT (B.568/2012/83) ÜGYBEN 2005. JANUÁR 10-TŐL 2007. NOVEMBER 17-IG TERJEDŐ IDŐSZAKBAN ELKÖVETETT FOLYTA TÓLAGOS ADÓCSALÁS ESETÉN SEM SÚLYOSÍTÓ KÖRÜLMÉNYKÉNT, SEM AZ ÚJ BTK. –VAL VALÓ ÖSSZEVETÉS ESETÉN NEM KERÜLT MEGÁLLAPÍTÁSRA AZ ÜZLETSZERŰSÉG.

⁶⁰ DEBRECENI ÍTÉLTÁBLA Bf.627/2012/19

11.5. A saját haszonra törekvés

BH 1993. 212 és 3/2011 BJE alapján: Az üzletszerűség megállapítása szempontjából - **alanyi feltételként** - annak van jelentősége, hogy a bűncselekményből származó (bármekkora) haszon (**saját célú**) **elérésére törekvésnek** egyben át kell fognia az ugyanolyan (vagy hasonló) jellegű bűncselekmény e célból történő ismételt (illetve ismétlődő) elkövetésére vonatkozó akarat-elhatározást is. Ezen szándék megállapítására már következtetési alapot adhat - de nem önmagában - az elkövető életvitele, annak bűnöző jellege, jövedelmi helyzete, illetve a bűncselekményből származó haszon abban betöltött vagy betölteni szándékolt szerepe, aránya. Tehát a Költségvetési csalások esetében felmerül a cég javára, mint nem saját célra történő elkövetés kérdése. Ebben az esetben, ahogy az osztalékadó, EHO, SZJA tekintetében általában nem bizonyítható, hogy milyen célra fordította, követte el a fiktív számlát befogadó elkövető a pénzt. (Lásd: Legf.Bír. Bfv.II.416/2008/5)

Ezzel szemben Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012 évi C törvényhez szerzőinek álláspontja szerint rendszeres haszonszerzésre törekszik az is, aki cselekményeit más személy hasznára, vagyoni gyarapodása érdekében követi el.

12. Büntetések

Ahogy azt már korábban hoztam, a költségvetési csalás törvényi tényállásának megalkotásánál a **jogalkotó** célja az államháztartás, költségvetés hatékonyabb védelme volt. Ennek érdekében **a köz és magántulajdon egyenlő védelmére hivatkozva a csalás büntetési rendszeréhez igazította a költségvetési csalás szankcióit**, azzal a változtatással, hogy törvényi egységet alkotott, amit a vádemelés, illetve vád fenntartása zár le. Eddig a pillanatig az elkövető megfizetheti a teljes okozott vagyoni hátrányt a sértett, költségvetés felé, ezért cserébe korlátlan enyhítést kap. Ami akár a legmagasabb büntetési tétel esetén (5-10) is lehetővé teszi a legenyhébb intézkedések alkalmazását is. Ez alól kivételt tesz abban az esetben, ha a költségvetési csalást bűnszervezetben illetve üzletszerűen követték el. De ezen

minősítő körülményeket kétszer értékeli, mivel ezek megállapítása esetén terhelt felelőssége eggyel súlyosabb büntetési tételkeretben értékelendő, mint azt a vagyoni hátrány mutatná.⁶¹

Az átmeneti időszakban, amíg két Btk.-t kell jogalkalmazónak használnia problémákat vett föl a változás. Itt a **Btk. 2 § (időbeli hatály) helyes alkalmazása a megoldás.**⁶² Ezekben az esetekben szem előtt kell tartani többek között a 2012.01.01 kor hatályba lépő változásokat. Mégpedig a 2011 évi LXIII. (Költségvetési csalás bevezetése az adócsalás tényállása helyébe) és a 2011 évi CL. (A számvitel rendjének megsértése, mint vétség dekriminalizálását), illetve a 2010. évi LVI. (Ami a középértéket vezeti vissza a Btk.-ba, 2010.07.23. napjával.) törvényeket. De figyelembe kell vennie, hogy egy eljárásban csak egy Btk.-t lehet alkalmazni, és ezt az amúgy sem egyszerű helyzetet még tovább rontja az új 2012 évi C. törvény hatályba lépése 2013.07.01.-vel. Ahol a feltételes szabadságra bocsátás legkorábbi idejét az új Btk. főszabályként egységesen a büntetés 2/3-tól teszi lehetővé. (Debreceni Törvényszék B.645/2012/32)

12.1. A változásokat átívelő elkövetések kérdése

A változások előtt megkezdett és befejezett esetekben a dolog „viszonylag egyértelműen” a régi szabályok és bírói gyakorlat alapján értékelhető. (Itt meg kell vizsgálni az elbíráláskori törvény eseteleges visszamenőleges hatályát, Btk. 2 §)

A változások utáni elkövetések esetén a folytatólágosságnál leírt kérdések relevánsak, tehát, hogy az összefoglalt bűncselekményen⁶³ belül van-e helye folytatólágosságnak? Illetve, hogy az egyes cselekmények hogyan érvülnek el, ha nincs folytatólágosság?

De nagy kérdés még, hogy az ezen időszak előtt megkezdett és utána befejezett esetekben melyik törvény alkalmazása szükséges? Hiszen azt tudjuk, hogy az ezen időszak előtt megkezdett és utána befejezett folytatólágos esetekben az új törvény alkalmazása szükséges. (BH 1996/179) De mi van, ha 2012.01.01 után nem lehet folytatólágosságot megállapítani? Az addig folytatólágosság egységébe tartozó esetek önálló cselekményekké esnek szét? Vagy

⁶¹ TEHÁTEGY 4.500.000 FORINT VAGYONI HÁTRÁNYT ÜZLETSZERŰEN OKOZÓ KÖLTSÉGVETÉSI CSALÓ ESETÉBEN, NEM A NAGYOBB VAGYONI HÁTRÁNY (0-3) BÜNTETÉSI TÉTELKERET AZ IRÁNYADÓ, HANEM A KÖVETKEZŐ (1-5). EZEN KÍVÜL A KORLÁTLAN ENYHÍTÉS KEDVEZMÉNYÉBŐL IS KI VAN ZÁRVA AZ ILYEN MÓDON ELKÖVETŐ.

⁶² 2012 ÉVI C. TV. 2. § (1) A BÜNCSELEKMÉNYT - A (2)-(3) BEKEZDÉSBEN FOGLALT KIVÉTELEKKEL - AZ ELKÖVETÉSE IDEJÉN HATÁLYBAN LÉVŐ BÜNTETŐ TÖRVÉNY SZERINT KELL ELBÍRÁLNI.

(2) HA A CSELEKMÉNY ELBÍRÁLÁSAKOR HATÁLYBAN LÉVŐ ÚJ BÜNTETŐ TÖRVÉNY SZERINT A CSELEKMÉNY MÁR NEM BÜNCSELEKMÉNY, VAGY ENYHÉBBEN BÍRÁLANDÓ EL, AKKOR AZ ÚJ BÜNTETŐ TÖRVÉNYT KELL ALKALMAZNI.

⁶³ MAGYAR BÜNTETŐJOG KOMMENTÁR A GYAKORLAT SZÁMÁRA 1588 O.

a hatályba lépés napjáig egy folytatólagos egység jön létre, de az már nem folytatódhat, tehát lezárul?

Példaképp, ha egy cég fiktív számlákat fogad be 2011 januárjától- 2012 októberéig, majd újra kezdi ezt 2013 októberében, de akkor már másik cégtől fogad be számlát új akarat elhatározásból, tehát a folytatólagos egység megbomlana. Ekkor az első cselekmény sorozat elvileg a folytatólagos egység miatt 2012 októberében válik befejezetté. Viszont a Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012 évi C törvényhez szerzőinek álláspontja szerint ekkor már nincs helye folytatólagosság megállapításának 2012.01.01-től az összefoglalt bűncselekmény miatt. A 2013 októbertől történő elkövetés esetén elvileg már mindegy, hogy folytatólagos-e az elkövetés vagy sem. De itt is kérdéses, hogy a korábbi 2011 januárjától- 2012 októberéig lezajlott időszakkal törvényi egységbe fogalható-e ez az elkövetés? Hiszen még az előző törvény hatálya alatti cselekményeket is tartalmaz.

És mi van akkor, ha egy elkövetés történik a régi Btk. hatálya alatt és egy az új alatt. Akkor, ha egy eljárásban lesznek elbírálva az új Btk. alapján lesz mindkét cselekmény költségvetési csalásnak minősítve? Hiszen egy eljárásban egy Btk.-t lehet alkalmazni, ami viszont sérti a nullum crimen sine lege és nulla poena sine lege elvet, hiszen sem az üzletszerűség nem volt még minősítő körülmény, sem (5-10) éves büntetési tételkerete nem volt az adócsalásnak.

Véleményem szerint minden ilyen kétséges esetben a terhelte nézve kedvezőbb, de a dogmatikával összeegyeztethető értelmezés a jogszerű.

12.2. Középmérték alkalmazása

A középmérték beiktatásával jogalkotó nem titkolt szándéka egy szigorúbb büntetőpolitika visszavezetése volt. Ennek ellenére **nem feltétlenül kell, hogy súlyosítást jelentsen az adott esetekben**, hiszen ahogy Győri ítélőtábla Bf.50/2013/9 határozatában írja, *a középmértéket 2010. július 23. napjától hatályba léptető 2010. évi LVI. törvény indokolása rögzítette, hogy a középmérték nem jelent büntetés kiszabási kényszert, nem kötelező érvényű, viszont annyiban orientál, hogy a bíróságnak az indokolásában számot kell adnia arról, hogy adott tételkereten belül milyen mértékű büntetést, mire alapozva szabott ki.*

12.3. Súlyosító és enyhítő körülmények

A büntetés kiszabásánál a speciális és generális prevención kívül a Btk. 80§ (1) szempontjai érvényesülnek. A költségvetési csalások esetében az itt leírt súlyosító és enyhítő körülményeknek igen nagy jelentősége van. Mivel a új tényállás és a középérték bevezetése jelentős súlyosítást eredményezhet. Ebből kifolyólag indokolt a személyi és tárgyi körülmények részletes vizsgálata és ennek eredménye képen adott esetben a Btk. 82§ alkalmazása. (Büntetés enyhítése, „leszállás alkalmazása”.)

A súlyosító és enyhítő körülményeket nem taxatív jelleggel a **BKv. 56** tartalmazza.

A Kollégiumi vélemény igen jelentős kijelentést tesz a költségvetési csalás kapcsán is, amikor leírja, hogy az **önkéntes elállás, önkéntes eredményelhárítás megközelítésének büntetést enyhítő hatása van.** Hiszen az önrevízió kapcsán megállapítottuk, hogy nincs a büntetőjogi felelősségre vonás kapcsán megszüntető hatása⁶⁴, de megjegyzendő, hogy a vagyoni hátrány ezzel megtérülhet és a megtévesztést is helyesbíti elkövető. Így megközelíti az önkéntes eredmény elhárítás esetét.

A kollégiumi vélemény költségvetési csalást érintő tipikus enyhítő körülményei a bűncselekmény méltányolható indítókai (például, ha munkabéreket fizet ki a fiktív számlából szerzett fekete jövedelemből elkövető), illetve a szándék eshetőleges volta, továbbá az elkövető önfeljelentése (lásd önrevízió). Ha a minősítés függ az értékhatártól, enyhítő körülmény, ha a kár, az érték vagy a vagyoni hátrány az alsó határ, súlyosító, ha a felső határ közelében van. A bűnsegédnek általában kisebb a szerepe a bűncselekményben, mint a tettesnek, ezért a bűnsegédi minőség általában enyhítő körülmény, ami viszont nem igaz számlagyárak esetén. Az elkövető javára kell értékelni, ha az okozott kárt vagy annak egy részét megtérítette, és kisebb nyomattal azt, ha a kár tőle függetlenül megtérült. **Enyhítő körülmény, ha a bűncselekmény elkövetésétől hosszabb idő telt el;** minél súlyosabb a bűncselekmény, annál hosszabb az az idő, amely enyhítőként értékelhető, **nagyobb a nyomatéka, ha megközelíti az elévülési időt;** csökken a nyomatéka, vagy el isenyészhet, ha az időmúlást maga az elkövető idézte elő. **Enyhítő körülmény, ha az elkövető hosszabb ideig állt a büntetőeljárás súlya alatt; nagyobb a nyomatéka, ha előzetes fogva tartásban volt,** és ilyenkor az előzőnél rövidebb tartam is enyhítőként értékelhető.

⁶⁴ EBH 1106

Kiemelendő még a költségvetési csalások esetében a feltáró jellegű beismerő vallomás nagyfokú enyhítő körülményként való értékelése a büntetés kiszabása során, mivel ennek nagy jelentősége van az eljárás gyorsításában és az esetleges justizmordok elkerülésében. (Debreceni ítélőtábla Bf.148/2014/6)

Adócsalás esetén speciális súlyosító körülmények például, ha az elkövető a felkészültségét vagy szakmai képzettségét bűncselekmény véghezvitelére használja fel, jelen esetben például ha adócsalásban könyvelőként, volt adóhatósági dolgozóként, ügyvédként működik közre.

12.4. Vagyonelkobzás

A költségvetési csalások esetében **főszabályként vagyonelkobzásnak van helye.**

Ez alól is van azonban kivétel, lásd: Debreceni Törvényszék B.645/2012/32.: ***nincs azonban helye vagyonelkobzásnak, ha az adó kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt, vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik a vagyonnal gazdagodott, a kiesett adóbevétel megfizetésére kötelezte. (BKv. 95.)***

Nincs helye továbbá vagyonelkobzásnak elkövetővel szemben, **ha nem bizonyítható, hogy ő gazdagodott a vagyonnal és a vagyon mértéke sem megállapítható.** (Szegedi Törvényszék B.682/2012/96).

13. Egyes eljárás jogi kérdések

13.1. A pénz felvevő személy

A költségvetési csalás tipikus esetében a **fiktív számlát kiállító bűnsegedek** a pénz tettes részéről történő átutalása után rögtön **felveszik az egész összeget a cég bankszámlájáról.** Ezért kritikus kérdés a pénz felvevőjének szerepe, vallomása. Aki lehet ugyan tévedésben lévő személy⁶⁵, de jellemzően az elkövetői kör tagja. Meghallgatása mindenképpen kulcs fontosságú az eljárás során.

⁶⁵ SZEGEDI TÖRVÉNYSZÉK B.611/2012/13

13.2. Tanúvallomás és terhelti vallomás

A tanú és terhelti vallomások nagyon fontos bizonyítékforrások a költségvetési csalások esetében is. Ezért mind a közigazgatási, mind a büntető eljárás során **befolyástól mentes, tisztességes és hitelesen rögzített formájuk az anyagi igazság érvényesülésének egyik alapeleme.**

Tehát itt emelném ki a tanú segítőjének, a szó szerinti jegyzőkönyvnek és a hang és képrögzítésnek a fontosságát. Különösen fontos ez azért, mert **a bíróságok következetes álláspontja, hogy a nyomozati, adóigazgatási szakban tett vallomások korrigálására, megváltoztatására kevés mód van.** (Egri Törvényszék B.568/2012/83)

13.3. Bizonyítottság hiányára történő felmentés

Az ártatlanság vélelme, az in dubio pro elve, és más büntetőjogi alapelvek alapján a kétséget kizáró módon nem bizonyított bűnösség esetén a terheltet fel kell menteni (Be 330§). Ennek alkalmazása mai igazságszolgáltatásunkban igen ritka (mutatja ezt az ügyészség 95% feletti váderedményessége), de nem példanélküli (Fővárosi Törvényszék B.72/2012/14).

14. A büntetés mértékének várható változásai

A költségvetési csalások esetében büntetéseket és minősített eseteket a köz és magántulajdon egységes védelme érdekében, jogalkotó a csaláshoz igazította, ahogy azt már korábban leírtam.

Azokkal a különbségekkel nem számolva, hogy költségvetési csalás esetén a vádemelés, vád fenntartása törvényi egységet teremtő momentum.⁶⁶ (Tehát az addig elkövetett cselekmények által okozott vagyoni hátrány összeadódik, nem szükséges hozzájuk a folytatólagosság feltételeinek megfélelniük.)⁶⁷ Ilyen törvényi egység a csalásnál nincs és jellemzően nem is egy sértett sérelmére követik el azokat így a folytatólagosság feltételei sem állnak fenn. Ezért

⁶⁶ DE JELLEMZŐ ELKÖVETÉSE IS A FOLYTATÓLAGOS VOLT.

⁶⁷ MAGYAR BÜNTETŐJOG KOMMENTÁR A GYAKORLAT SZÁMÁRA 1889-1990 O.

a csalások annyi rendbelinek számítanak ahány sértettje a csalásnak van. Így halmazati értékelése a többszöri, üzletszerű elkövetés esetén a következő: Egy havonta 400.000 forintot más- más személyektől kicsaló személy üzletszerűen, de kis kárt okozó csalás annyi rendbeli elkövetője ahány sértettje van. Tehát büntetési tételként az üzletszerűség és a halmazat szabályai alapján 0-4,5 év.

Akkor is, ha ezt 200 rendben, 200 sértett sérelmére teszi. Így az összes kár 80.000.000 Forint. De, ha ezt egy fiktív számlát 200 hónapon keresztül befogadó és ezzel Áfa fizetési kötelezettségét havonta 400.000 Forinttal (összességében 80.000.000 Forinttal) csökkentő személy teszi. Akkor ő üzletszerűen és különösen nagy vagyoni hátrány okozásával követi el a költségvetési csalást, aminek büntetési tételkerete 5-10 év.

Nem beszélve arról, hogy a fiktív számlák befogadása hamis magánokirat felhasználásának vétsége, és felmerülhet a másik quasi eszközselekmény a számvitel rendjének megsértése büntette is amennyiben megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hibát idéz elő. Amitől a maximális büntetési tétel 13 évre nő.

Ezen 5-10 illetve 5-13 éves büntetési tételkeret és a középérték, mint kiindulópont alkalmazása esetén az imént leírt bűncselekmények esetében 7,5 illetve 9 évből kell kiindulnia a bírónak. Szemben a csalásos esettel, ahol 0-4,5 esetében 2,25 évből. De itt fennáll az intézkedések illetve büntetések egész tárháza is, sőt a szabadságvesztés végrehajtásának felfüggesztése is.

Ez a súlyosítás a korábbi adócsalásokkal szemben is kontrasztos, hiszen a fent leírt esetekben 2-8 év illetve 2-11 év volt a maximális fenyegetettség 2012.01.01 előtt. Ahol még fennállt a szabadságvesztés végrehajtásának a felfüggesztési lehetősége is.

És vizsgálva az ítélkezési gyakorlatot adócsalások esetén jellemzően büntetlen előéletű elkövetőknél folytatólagosan és különösen nagymértékű adóbevétel csökkenést okozó esetben is jellemző volt a felfüggesztett szabadságvesztés büntetése.

Tehát a jogalkotó nagyfokú szigorítást alkalmazott a tényállás bevezetésével és a szankciók csaláshoz igazításával. Ezen kívül a köz és magán tulajdon egységes védelme helyett megnégyesezte a várható büntetés tartamát a csaláshoz és a korábbi adócsaláshoz képest is. Hiszen a tipikus elkövetési formák alapján hozott fenti példák is ezt mutatják.

15. Összegzés

Az Áfa csökkentési céllal elkövetett költségvetési csalások jelentős hányadánál ténylegesen működő, gazdasági eseményeket végző, munkavállalókat alkalmazó cégek vezetői az elkövetők. Akik fiktív számlák befogadásával vagy egyes gazdasági események be nem vallásával próbálják Áfa és egyéb adónemben keletkező befizetési kötelezettségeiket csökkenteni.⁶⁸

Ezzel szemben a minden gazdasági eseményt nélkülöző fiktív számla alapján történő áfa visszaigénylés esetében a költségvetésnek nem elmaradt bevétele van, hanem konkrét kára, tehát kiadása keletkezik. Mivel elkövetők egyenes csalárd szándéka a jogtalan haszonszerzés az állam kárára. Így véleményem szerint a 1/2006 BJE megállapításai és az ahhoz rendelt szankciók jobban követik a két elkövetési típus társadalomra veszélyességét. Hiszen a csalásos, visszaigényléses esetben egyenes szándéka van elkövetőnek a kizárólag bűnözésből történő jogtalan haszonszerzésre. Amíg a jogtalan csökkentés esetében sokszor csak eshetőleges szándékról beszélhetünk, nem beszélve az ezek mögött húzódó tényleges gazdasági eseményekre, munkavállalókra, és a szinte elkerülhetetlen üzletszerűsége.

Véleményem szerint ezen és a korábbi fejezetekben leírt okok miatt is jogalkotónak felül kellene vizsgálnia a büntetések és minősített esetek csalásoz való igazítását, illetve a korlátlan enyhítés, lehetőségét is ki kellene terjesztenie a minősített esetekre is.

Ezen kívül a jogbiztonság és az alapelvek érvényesülése érdekében az új tényállás kapcsán széleskörű szakmai vita szükséges a dolgozatban bemutatott esetek tisztázására.

Kitekintve a **német adótörvényre és gyakorlatra** láthatjuk, hogy az **önfeljelentés intézménye** igen nagy bevételt jelentett a német államnak így ezen norma átültetése is megfontolandó.

Ezen kívül szintén **német példa alapján a büntetési tétel keret minimumát sem kellene minden esetben felemelni.** Így a jogalkalmazó nagyobb mozgástérrel rendelkezne az ügy egyedi körülményeinek értékelése során.⁶⁹

⁶⁸ A GAZDASÁGI ESEMÉNYEK RENDSZERESSÉG ÉBŐL FAKADÓAN RENDSZERESEN ÍGY A SZIGORÚBB ÉRTELMEZÉS ALAPJÁN MINDENKÉPPEN ÜZLETSZERŰEN.

⁶⁹ ABGABENORDNUNG 370 § AZ ADÓCSALÁS LEGSÜLYOSABBAN MINŐSÜLŐ ESETEIT 6 HÓNAPTÓL 10 ÉVIG TERJEDŐ SZABADSÁG VESZTÉSSEL FENYEGETI.

Megjegyezném még, hogy mind hazánkban, mind az EU -ban gyakorlatilag minden gazdasági szektor fertőzött az Áfa csalásokkal. Így jó vagy rosszhiszeműen, de szinte minden vállalkozás részese áfa csalási láncoknak. Ezért talán nem biztos, hogy az egyes tagállamok magukban megálljt tudnak parancsolni az Áfa visszaéléseknek és véleményem szerint a kellő társadalmi elítélés is hiányzik a „dolog” mögül.

Ezért először is meg kellene változtatni az adófizetői morált és az adóhatóság megítélését. Azzal, hogy az emberek tényleges és valós képet kapjanak az adók befizetésétől azok későbbi felhasználásáig a teljes rendszerről és annak össztársadalmi fontosságáról. Ez elengedhetetlen kritériuma a költségvetési csalás által védett társadalmi érték megértésének. Ily módon az adócsalás, adóelkerülés társadalmi elítélésének.

Tehát a tudatos adózás kialakulásának egyik oldalán lévő állampolgár részerről meg kellene, hogy szűnjön a gyár a munkásé, tehát haza visszük, és a kér számlát, dehogy kérek hozzáállás. Állami részről pedig egy valóban szolgáltató, ügyfél központú, adózást segítő, felvilágosító hatóság illetve transzparens állam és megfizethető, reális adók szükségesek.

16. Forrásjegyzék

Felhasznált szakirodalom:

A Legfőbb Ügyészség 2010. évi vizsgálati terve: Az adócsalással kapcsolatos ítélkezési gyakorlat vizsgálata

ANGYAL Pál: A magyar büntetőjog kézikönyve 8. Adócsalás, Athenaeum, 1930.

AMBRUS István: Az üzletszerűség büntetőjogi megítélésének lehetséges irányairól, A Magyar jog. Ötvenkilencedik évfolyam 1. szám. 2012/1.

BELEGI József - BERKES György - KATONA Sándor - KÓNYA István - MÁRKI Zoltán - MÉSZÁR Róza - MOLNÁR Gábor Miklós - RABÓCZKI Ede : Magyar büntetőjog Kommentár a gyakorlat számára, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, 2013.

BELOVICS Ervin - BUSCH Béla - MOLNÁR Gábor Miklós - SINKU Pál: Büntetőjog II. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, 2012.

CSEMÁNÉ VÁRADI Erika – GÖRGÉNYI Ilona – GULA József – LÉVAY Miklós – SÁNTHA Ferenc: Magyar büntetőjog különös rész, Complex, Budapest, 2006.

FINKEY Ferencz: A magyar büntetőjog tankönyve Budapest, 1914.

MOLNÁR Gábor: Gazdasági bűncselekmények, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, 2009.

MOLNÁR Gábor Miklós: Az Adócsalás a költségvetési csalásban, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó, 2011.

POLT Péter (főszerk.): Kommentár a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvényhez,
Szerzők: BÉKÉS Ádám - BLASKÓ Béla - CZENCZ Zoltán - CSÁK Zsolt - ELEK Balázs - GÁL István László - GELLÉR Balázs József - KÖHALMI László - LAJTÁR István - MISKOLCZI Barna

- POLT Péter - SZÚCS András - TÖRÖK Zsolt – VASKUTI András. Lezárás dátuma: 2014.07.01.
<http://www.opten.hu/jogi-informacios-szolgalattasok/nagykommentar-modul>

SÓLYOM Borbála: Az általános forgalmi adózás egyes kérdései az Európai Unióban, különös tekintettel az adóelkerülés és adócsalás elleni harc témaköreire, Doktori értekezés, PPKE-JÁK, Budapest, 2013.

TÓTH Mihály: Gazdasági bűncselekmények az alakuló joggyakorlatban, ELTE Jogi Továbbképző Intézet, Budapest, 1998.

Főbb bírósági ítéletek, bírósági határozatok:

6/1998. (III. 11.) ABH

Mahagében (C-80/11)

Dávid P. (C-142/11)

Tóth (C 324/11)

1/1999. BJE

1/2006 BJE

6/2009 BJE

3/2011 BJE

IV. BED

BKv. 20

BKv. 36.

BKv 37

BKv. 56

BKv. 95

20/2007. BK v.

39/2007. BK v.

98/2011. BK v.

10/2012. BK v.

EBH 1106

EBH 1585/2007

EBH. 2008.1854.

BH. 1986. 53
BH 1989.184
BH. 2004. 93
BH. 2007. 282
BH 2010/290
BH.2011.33
BH 176/2013
LB Bfv. II. 527/2008
LB Kfv. I. 35 661/2011/4
LB Bfv.53/2012
Kúria Bfv.528/2012/6
Kúria Bfv.305/2013/7
Debreceni í. Bf.627/2012/19
Szegedi í. Bf.407/2013/11
Debreceni í. Bhar.473/2013/3
Fővárosi í. Bf.71/2013/9
Debreceni í. Bhar.251/2013/5
Győri í. Bf.50/2013/9
Debreceni í. Bf.148/2014/6
Kecskeméti T. B.278/2012/3
Pécsi T. B.200/2012/46
Debreceni T. B.645/2012/32
Pécsi T. B.200/2012/46
Egri T. B.568/2012/83
Pécsi T. B.200/2012/46
Pécsi T. Bf.10/2012/10
Szegedi T. B.611/2012/13
Fővárosi T. B.72/2012/14
...