
Adóügyek a büntetőbíróságok előtt

Pfeffer Zsolt*

1. Bevezetés

A büntető igazságszolgáltatás alapvető feladata, hogy a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvényben (Btk.) meghatározott bűncselekményeket elkövetőket törvényes eljárásrendben felelősségre vonja, kielégítve ezzel a generális és speciális prevenció szükségletét. A büntetőjog elsődlegesen nem rendezi, hanem védi az életviszonyokat.¹ E védelem meghatározásának fontos elve az *ultima ratio*: ez azt jelenti, hogy abból kell kiindulni, hogy a büntetőjog jelenti a legszigorúbb, legerőteljesebb beavatkozási (korlátozási) lehetőséget az egyén életébe, amiből az következik, hogy csak végső esetben alkalmazzanak büntetőjogi szankciókat („legvégső esetben a legutolsó eszköz”).² Ebből adódóan elsősorban más jogágak által szabályozott joghátrányok alkalmazása a célravezetőbb a kevésbé súlyos jogsértések esetében. Így például közigazgatási, adójogi szankciók³ (bírságok, pótlékok), polgári jogi (például kártérítés, sérelemdíj), szabálysértési vagy éppen munkajogi jogkövetkezmények jöhetnek szóba.

A büntetőjogi szankciók által elérni kívánt célok tágabb körben határozhatók meg, mint a közigazgatási (adóügyi) jogkövetkezmények céljai. A vonatkozó szakirodalomból három alapvető célkitűzés emelhető ki: a nevelés (visszavezetés a társadalomba), az elrettentés, valamint a társadalom védelme. (Hogy ezeket milyen arányban hogyan kell, illetve lehet érvényesíteni a büntetőjogi jogalkotás és jogalkalmazás során, viták tárgyát képezi: egyes megközelítések szerint például az utóbbi időkben az elrettentésre nagyobb hangsúly helyeződik.)⁴

A büntetőjog – ahogyan arról korábban szó volt – mindig csak végső esetben alkalmazható, elsősorban más felelősségi alakzatok alkalmazása indokolt. Ezek egyik formája a szabálysértési felelősség: vannak olyan 'kriminális cselekmények', amelyek

* Egyetemi adjunktus, Pécsi Tudományegyetem, Állam- és Jogtudományi Kar, Pénzügyi és Gazdasági Jogi Tanszék.

¹ Földvári József: *Magyar Büntetőjog, Általános rész*, Budapest, Osiris, 2003, 27. o.

² Karsai Krisztina: Az ultima ratio elvről – másképpen, in: *Acta Universitatis Szegediensis: Acta juridica et politica*, Szeged, Szegedi Tudományegyetem Állam- és Jogtudományi Kar, 2012, 254. o.

³ Ld. Pfeffer Zsolt: *Jogkövetkezmények (szankciók) az adózásban*. Budapest, Nemzeti Közszolgálati Egyetem, Államtudományi és Közigazgatási Kar, 2018

⁴ Christina Schleppe: Die Renaissance der repressiven Strafrechts, *Zeitschrift für Rechtssoziologie*. (2014) 1-2., 170–176. o.

a bűncselekményként történő büntetni rendeléshez szükséges kockázatokkal és veszélyességgel nem rendelkeznek, azonban a társadalmi együttélés általánosan elfogadott szabályait sértik vagy veszélyeztetik, ezért hatékony fellépés indokolt ellenük.⁵ Ha a jogalkotó nem elégszik meg a pénzügyi jogi jogszabályok által alkalmazni rendelt joghátrányokkal, de a büntetőjogi védelmet még nem ítéli arányosnak (szükségesnek), akkor előírhat szabálysértési alakzatokat is az adott jogsértésre. Ilyen például a *vámszabálysértés*: a bűncselekménytől való elhatárolás alapja az elkövetési érték („a vagyoni hátrány a százezer forintot nem haladja meg”), de ettől függetlenül mindig szabálysértés valósul meg, ha a körülírt magatartást gondatlanul követik el.⁶ A jogalkotónak körültekintően, a gazdasági és társadalmi viszonyoknak megfelelően kell megalkotnia azokat a szabályokat, amelyek meghatározzák a tényállásszerű, a társadalomra veszélyes és a bűnös magatartásokat. A bűncselekmények e definiálása során a törvényhozásnak el kell döntenie, hogy milyen magatartásokat (aktív cselekvéseket, mulasztásokat) rendel büntetőjogi eszközökkel szankcionálni (azaz melyeket kriminalizál), mi az a szint, amelynek átlépésével már ezeket az eszközöket kell alkalmazni. Annak megfelelően kell e kérdésben döntenie, hogy „Az adócsalás több mint egyszerű hazárdjáték. Magában foglalja bizonyos – széles körben legitimnek elfogadott politikai folyamat eredményeképpen kialakult – szabályok megsértését is.”⁷

A közpénzügyi, illetve a költségvetési érdekeket sértő bűncselekmények ennek megfelelően kerülnek szabályozására a Btk. Különös részében. A XXXIX. fejezetben szabályozott tényállások közül kiemelkedő jelentőséggel bír a *költségvetési csalás*, amelynek egységes tényállása⁸ különböző magatartásokat rendel szankcionálni. Így magában foglalja a klasszikus adócsalást (vagy más közbeveteli formákat megrövidítő magatartásokat),⁹ a jogosulatlan adó-visszaigénylést, visszatérítést, a kedvezmények jogosulatlan igénybevetését, valamint a felhasználási kötelezettség megsértését (így ha például egy támogatást a jóváhagyott céltól eltérően használnak fel.) Fontos jellemzője, hogy keretdiszpozíció, ami azt jelenti, hogy a tartalmát nem büntetőjogszabályok határozzák meg, hanem más jogágak, jogterületek szabályai.¹⁰ Így a tényállás megítéléséhez elsősorban a pénzügyi jog egyes területeinek (adó jog, támogatások joga stb.) ismerete szükséges. Ha ezek a szabályok a cselekmény

⁵ A szabálysértésekről, a szabálysértési eljárásról és a szabálysértési nyilvántartási rendszerről szóló 2012. évi II. törvény (Sztv.) preambuluma.

⁶ Ld. a Btk. 462. § (3) bekezdését („Nem valósul meg bűncselekmény, illetve vámszabálysértés valósul meg, ha a költségvetési csalással okozott vagyoni hátrány a százezer forintot nem haladja meg.”), valamint az Sztv. 209. § (1)-(2) bekezdését.

⁷ Michael W. Spicer: Az adócsalás kívánatosságáról a hagyományos, illetve az alkotmányjogi gazdaságtan nézőpontjából, *Szociálpolitikai Értesítő*. (1993) 1-2., 131. o.

⁸ A jogalkotó a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvényben is ilyen névvel szabályozta a 2011. évi LXIII. törvény módosítása folytán ezt a tényállást, felváltva (egységesítve) többek között a korábbi adócsalást. Ezen egységes tényállás megalkotását a törvényhozás azzal indokolta egyebek mellett, hogy a költségvetést kellett immár a fókuszba állítani, és a tényállást a lehető legabsztraktabb módon kívánták megfogalmazni, amellyel számos kiskapu kiiktatható, a védelem hatékonyságának növelését érve el ezzel. Ld. a 2011. évi LXIII. törvény általános és a 2. §-ához kapcsolódó részletes indokolását. A korábbi szabályozásra épülő joggyakorlatról ld. BH 2003.397., valamint a Kúria 1/2006. számú Büntető jogegységi határozatát.

⁹ Ld. Molnár Gábor Miklós: *Adócsalás a költségvetési csalásban*. Budapest, HVG-Orac Kiadó, 2011.

¹⁰ Ld. pl. a Kúria Bfv.I.466/2016/7. számú végzését.

elkövetését követően megváltoznak, akkor az értelemszerűen kihat a büntetőjogi megítélésre is a büntetőjogszabály időbeli hatályára vonatkozó rendelkezések okán (ha a keretet kitöltő jogszabályi rendelkezésekben a bűncselekmény elkövetése után olyan mérvű változás következik be, amely a kötelezettség megszüntetésével az addigi büntetőjogi védelmet megszünteti, akkor ez a változás az elbíráláskor hatályban lévő büntetőjogi szabályozás visszaható hatályú alkalmazását alapozza meg).¹¹

Alapvető kérdés, hogy a büntetőbíróságok hogyan ítélnék meg egy-egy tényállást, milyen jellemzőket kell figyelembe venniük akkor, amikor az adott, büntetőeljárás csatornába került adóügyet el kell bírálniuk. E tanulmány arra vállalkozik, hogy néhány olyan jogi és kriminológiai jellemzőt vegyen számba, amelyek támpontokat nyújthatnak ezen ügyek legfontosabb problémáinak megértéséhez. E feladat teljesítése elsősorban a vonatkozó szakirodalom, valamint releváns bírósági ítéletek elemzése alapján teljesíthető, ennek megfelelően kerülnek az említett jellemzők meghatározásra és bemutatásra. Nem cél tehát a törvényi tényállások részletes elemzése büntetőjogi nézőpontból, hanem pénzügyi jogi és általános eljárásjogi megközelítés módszere kerül alkalmazásra.

2. A bűncselekményi tényállások néhány általános és pénzügyi jogi jellemzője

A költségvetést károsító bűncselekmények, így a költségvetési csalás vizsgálható az általános jellemzők szempontjából. Ez azt jelenti, hogy arra a kérdésre kell keresni a választ, hogy mi adja ennek a tényállásnak a lényegi elemét, melyek azok az ismérvek, amelyek a gyakorlatban jellemezik e bűncselekmény megvalósulásának körülményeit.

Első jellemzőként említhető, hogy *költségvetési források jogellenes elvonása* valósul meg. Ez azt jelenti, hogy az elkövetők vagyoni növekményre oly módon tesznek szert, hogy a megállapított befizetési kötelezettség (például adó, járulék, vám, egyéb közteher) mértékét jogellenes, szándékos (tudatos) magatartásokkal csökkentik (vagy éppen a megfizetést teljes mértékben elkerülik, vagy jogellenesen vesznek igénybe visszaigénylést, kedvezményt, visszatérítést), de úgy is megvalósítható, hogy a költségvetésből származó forrásokat a jóváhagyott céltól eltérően használnak fel. Ez utóbbi körbe sorolhatók például a különböző támogatásokkal kapcsolatos visszaélések. Vannak ugyanis olyan támogatások, amelyek felhasználása célhoz kötött: „Támogatás megszerzésével az állam és a támogatott személy között tartós, hosszútávú támogatási jogviszony jön létre, amely a támogatott személy számára a források 'kötött felhasználásának' kötelezettségét, évekre történő elköteleződését eredményezi. A támogatási összeget a támogatott csak meghatározott célra, a meghatározott szerződéses, illetve jogszabályi keretek között használhatja fel.”¹² Nem minden támogatás keletkeztet források kötött

¹¹ Ld. pl. a Kúria Bfv.III.172/2017/5. számú ítéletét [31]. Ld. még az 1/1999. Büntető jogegységi határozatot.

¹² A Kúria Kfv.IV.35.017/2014/9. számú ítélete

felhasználására vonatkozó kötelezettséget, „évekre történő elköteleződést” eredményező támogatási jogviszonyt. Vannak olyan támogatások is például, amelyek – „negatív adóként”¹³ – az adózás rendjéről szóló törvény által megállapított kötelezettségek teljesítésével érvényesíthetők.¹⁴ Ha a célhoz kötött támogatást felhasználása nem a támogatás céljának, elvárásainak megfelelően kerül sor, hanem azt – akár az előírászerű felhasználást színelve – másra (nem az előírt a célra) fordítják, akkor a bűncselekmény elkövetése megállapítható.

A Kúria megfogalmazása szerint a *költségvetési csalás védett jogi tárgya* a költségvetés bevételeihez fűződő társadalmi érdek, a tényállás mind a befizetési kötelezettségek, mind pedig az általa meghatározott bármely költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában tanúsított megtévesztő magatartást büntetni rendeli. Nemcsak a jogszabályon alapuló befizetési kötelezettségek (adók, vámok, járulékok stb.) tartoznak ebbe a körbe, hanem egyéb magatartások is ide sorolhatók, így az is büntetendő, ha valaki a költségvetéssel szemben fennálló egyoldalú vagy kontraktuális kötelezettségéből származó befizetési kötelezettségének csalárd módon nem tesz eleget, és ezzel okoz vagyoni hátrányt. A törvény a ‘pénzeszközök’ kifejezést használja, így nemcsak a korábbi ‘támogatások’ tartoznak ebbe a körbe, amely fogalmat szűkítően is értelmezhetett a joggyakorlat. Költségvetési csalás valósul meg akkor is, ha nem jogszabályon alapuló kötelezettség megszegése valósul meg (mint például adófizetési kötelezettség kijátszása kapcsán), hanem – például egészségbiztosítási szervvel fennálló – kontraktuális kötelezettségnek csalárd módon eleget nem téve okoznak költségvetésből származó pénzeszköz vonatkozásában vagyoni hátrányt, megrövidítve ezzel az állami költségvetés részét képező egészségbiztosítási alapot.¹⁵ Egy olyan ügyben kerültek ezek az ismérvek megállapításra, ahol a fogászati ellátást végző fogorvos a körzetre vonatkozó egészségbiztosítási finanszírozási szerződés alapján nem valós (ténylegesen nem teljesített) kezeléseket jelentett le és számolt el a pénztár felé.¹⁶ Ebben az esetben néhány millió forint volt az *elkövetési érték*, de ez más, jelentősebb ügyekben akár több milliárd forint is lehet.

A támogatások kérdése összekapcsolódhat adóügyekkel is. Egy esetben a mezőgazdasági tevékenységet végző egyéni vállalkozó egy támogatásból megvalósított telephez kapcsolódóan nagy számú és nagy összegű számlákat fogadott be egy korlátolt felelősségű társaságtól. E számlák felszámított általános forgalmi adót is tartalmaztak, amelyeket a bevallásában szerepeltett e vállalkozó és ezt az adót levonásba helyezte. Megállapították azonban, hogy a számlakibocsátó társaság és a számlákat befogadó egyéni vállalkozó között valós gazdasági

¹³ A Kúria Joggyakorlat-elemző Csoportjának „A pénzügyi támogatásokkal kapcsolatos polgári és közigazgatási ügyek joggyakorlata” című összefoglaló véleménye. (Budapest, 2012, http://ku-ria-birosag.hu/sites/default/files/Penzugyi_tamogatások_összefoglaló_velemeny.pdf; 2016. április 6.), 8. o.

¹⁴ Ld. a 2012. évi XLI. törvényt a személyszállítási szolgáltatásokról, valamint az az alapján kiadott, 121/2012. (VI. 26.) Korm. rendeletet a szociálpolitikai menetdíj-támogatás megállapításának és igénybevételének szabályairól.

¹⁵ Ld. a Kúria Bfv.II.662/2016/7. számú végzését, [60]-[61]

¹⁶ A tényállás leírását ld. a Pécsi Járásbíróság B.728/2011/135. számú ítéletében. A korábban hatályos Btk. alapján egyébként csalás (és magánokirathamisítás) került megállapításra.

események nem voltak,¹⁷ a számlákban feltüntetettekkel szemben az építési, kivitelezési munkákat egyáltalán nem, vagy nem a számlakibocsátó kft. végezte el. Ennek megfelelően az egyéni vállalkozó az adóhatóságot az adófizetési kötelezettsége megállapítása szempontjából jelentős tények tekintetében megtévesztette, valótlan tartalmú nyilatkozatokat tett, és ezzel több, mint 73 millió forint vagyoni hátrányt okozott a költségvetésnek. Ebből adódóan nemcsak az egyéni vállalkozó követett el bűncselekményt (ő az alapcselekmény tettese), hanem a számlákat kiállító és átadó kft. ügyvezetője is (ő ebben az esetben bűnsegéd volt, mégpedig folytatólagosan elkövetett költségvetési csalásban és hamis magánokirat felhasználásában), tekintettel arra, hogy a vagyoni hátrány okozásához segítséget nyújtott, és kitűnően tisztában volt a tettesi alapcselekmény lényeges elemeivel, és tudata átfogta saját részesei magatartása elemeit is.¹⁸

A következő fontos lényegi elem a különböző *bizonylatok* kiállítása és felhasználása. Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (Art.) 9. § *e*) pontja az adókötelezettségek körében rögzíti kifejezetten a bizonylat kiállítási és megőrzési kötelezettséget, ugyanis a gazdasági események megfelelő dokumentálása szolgálja az adózás szempontjából releváns okiratok (például bevallások) és nyilvántartások alapjait, általuk állapítható meg (ellenőrizhető) az adó alapja, a mértéke, vagy éppen a kedvezmények (mentességek) fennállása. Az Art. az 'irat' fogalmi meghatározása körében említi a bizonylatot, de a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv.) rendelkezései is relevánsak. Így bizonylatnak tekintendő az olyan okmány az Sztv. 166. §-a alapján, amely a gazdasági esemény számviteli elszámolását (nyilvántartását) támasztja alá. Ilyen például a nyugta, a számla, a szerződés, a jegyzőkönyv, hatósági, bírósági döntés, hitelintézeti bizonylat, kivonat. Ezekből különböző nyilvántartásokat kell képezni és vezetni, valamint eleget kell tenni az Sztv. szerint a beszámolóképzési és –közzétételi kötelezettségnek. A büntetőeljárásban a tényállás megállapításához figyelembe vehetők az adóigazgatási eljárás iratai (adóhatósági döntések), a cégiratok, a vádbeli számlák, könyvelési iratok, az adóbevallások és a tárgyaláson ismertetett egyéb iratok tartalma, de némely esetben még a vádlotti védekezésből is kitűnhet, hogy nem történtek tényleges gazdasági események a bizonylatokban rögzítettekkel ellentétben.¹⁹

Adódik a kérdés, hogy ha a költségvetési csalás elkövetéséhez hamis bizonylatok (például fiktív számlák) kerülnek felhasználásra, akkor miképpen kell azt megítélni a halmazat szempontjából, vagyis a költségvetési csalás a hamis magánokirat-felhasználással állhat-e halmazatban. A joggyakorlat szerint e két cselekmény halmazata nem látszólagos; a hamis magánokirat felhasználásával elkövetett költségvetési csalás esetén a valótlan tartalmú számlák könyvelésben történő felhasználása, illetve a valótlan tartalmú adóbevallás benyújtása nem áll szükségszerű kapcsolatban az adóhatóság megtévesztésével. Többféle elkövetési

¹⁷ Ld. az áfa levonási jog megtagadhatóságáról szóló 5/2016. (IX.26.) KMK véleményt („tudta-e/tudnia kellett-e teszt”). Ld. még a Kúria Kfv.VI.35.655/2016/4. számú ítéletének [31]-[32] pontjait, amely részletesen ismerteti a vonatkozó uniós esetjogot.

¹⁸ A Kúria Bfv.III.57/2018/5. számú végzése. A részességről (a járulékos jellegről) ld. BH 2000.185., EBH 1999.84., BH 1998.110.

¹⁹ A Kecskeméti Törvényszék 1.B.500/2017/78. számú ítélete. Ld. még a Szegedi Ítéltábla mint másodfokú bíróság Bf.606/2018/22. számú ítéletét.

móddal is megvalósulhat a cselekmény, így pl. a költségvetési csalás akkor is megvalósul, ha az adóbevallásra kötelezett adóbevallást egyáltalán nem nyújt be:

„A ténylegesen el nem végzett gazdasági eseményről kiállított számlák szerinti, nem létező kiadások könyvelésbe történő bevezetése megghiúsította annak áttekintését, hogy a gazdasági társaság az adott időszakban a valóságban milyen gazdasági tevékenységet folytatott, ennek következtében milyen összegű költségei merültek fel és az a vagyoni helyzetét miként befolyásolta, ténylegesen milyen összegű pénzeszközzel rendelkezett. Így nem sértettek anyagi jogi szabályt az eljáró bíróságok, amikor a terhelt bűnösségét a hamis magánokirat felhasználásának vétségében, továbbá a számvitel rendje megsértésének büntetésében megállapították, és a cselekmények jogi minősítése törvényes.”²⁰

Mivel az egyes adónemek esetében az adó alapját (és ezáltal a mértékét) a nyilvántartásokban rögzített adatok képezik, az adózás körében megvalósítható jogsértések egyik speciális fajtája a *számvitelre vonatkozó jogszabályok* megsértése. Az ilyen jellegű magatartások rendkívül sokfélék lehetnek: könyvelési hibák, téves adatfelvitel, téves kontírozás, nem megfelelő bizonylatok befogadása, hibás értékelések, becslések esetében az adózó nem szándékosan sérti meg a jogszabályi kötelezettségeit.²¹ Ehhez képest súlyosabb megítélés alá esnek azok az esetek, amikor már szándékos visszaéléseket követnek el: meghamisítanak, megsemmisítenek bizonylatokat, vagy éppen nem a valós értékről vagy ténylegesen meg nem történt gazdasági eseményekről állítják ki azokat.

A bizonylatok kiállításához rendszerint *szigorú számadású nyomtatványokat*, speciális, ellenőrzött szoftvereket (*számlázó programot*), eszközöket (például *pénztárgépet* vagy online kapcsolatra képes, adóügyi ellenőrzési egységgel is rendelkező pénztárgépet) kell használni.²² A bizonylatok kiállításának eszközei és körülményei ellenőrizhetők a dokumentálási kötelezettségre tekintettel, így ha a különböző időpontok között ellentmondás áll fenn, akkor az adott ügylet jogszerűsége, a kibocsátott számlák valóságos megkérdőjelezhető. Egy esetben például a bíróság megállapította, hogy a számlák mögötti gazdasági események megtörténtét semmi nem bizonyította, a gazdasági társaság által kibocsátott számlák teljesítési időpontja korábbra esett, mint a számlákat tartalmazó számlatömb megvásárlása, és az egyes számlák kifizetése is jóval korábban történt meg, mint ahogy magát a bizonylatot kiállították. Emellett az ügyben eljáró könyvszakértő nem talált az érintett számlákhoz kapcsolódó szerződést, fuvarlevelet, szállítólevelet, a számlázott fuvarok nem voltak beazonosíthatók, az éves beszámolót a cégnyilvántartás számára nem nyújtották be, és a pénztárban kimutatott pénzkészlet nem tette volna lehetővé a szállítási számlák rendezését.²³ Általában életszerűtlennek tarják azt is, ha a felek között egy folyamatos, több éven át tartó, gyakori, havi rendszerességű teljesítéssel rendelkező szerződéses viszony áll fenn,

²⁰ A Kúria Bfv.I.598/2018/8. számú végzése

²¹ Lukács János: Kreatív számvitel, vétlen hiba, szándékos csalás, *Társadalom és Gazdaság* (2007) 1., 134–137. o.

²² Lásd a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 168. §-át, valamint a számla és a nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint az elektronikus formában megőrzött számlák adóhatósági ellenőrzéséről szóló 23/2014. (VI. 30.) NGM rendeletet.

²³ Lásd a Kúria Bhar.I.625/2016/8. számú ítéletét.

viszont egyetlen olyan dokumentáció, teljesítési igazolás, szállító levél, megrendelő lap sem keletkezett, amellyel igazolható lenne a gazdasági tevékenység vagy annak akár csak a töredéke.²⁴ De az is lehetséges, hogy nemcsak részelemek nem megfelelőek, hanem az egész 'vállalkozási koncepció' a látszattűkötésre épül. Egy esetben több személy szervezett keretek között, az egyes feladatok megosztása mellett úgy vett részt gazdasági társaságok működtetésében, szerződések megkötésében és pénzforgalmi számlák kezelésében, hogy azokhoz legális célkitűzés, valódi vállalkozási tevékenység, illetve a jogszabályi előírásokat – akár csak a legminimálisabb szinten – szem előtt tartó magatartás egyáltalán nem kapcsolódott. A bíróság szerint így jóhízműségről, valamely lényeges körülmény ismeretének a hiányáról nem lehetett szó.²⁵

Ha a számviteli bizonylatok és az arra épített nyilvántartások nem megfelelőek, tévesek, hibásak vagy éppen hamisítottak, akkor az adó alapja is téves lesz. Ha az adózó terhére mutatható ki különbözet, akkor értelemszerűen az adóhiányhoz rendelt súlyos jogkövetkezmények (különösen az adóbírság) alkalmazandók az adóhatóság részéről. (Az adóigazgatási és a büntetőjogi szankcióknak sajátos a kapcsolata, a későbbiekben erről még részletesebben szó lesz.)

A számviteli nyilvántartásokban szereplő adatok értelmezése, elemzése összetett feladat, hagyományos jogi szakértelemmel általában nem teljesíthető. Ilyen esetben *igazságügyi könyvszakértő* bevonása indokolt, aki vizsgálhatja a cégláncolatokat (a cégek kapcsolatát), a számlakiegyenlítési adatokból megállapíthatja, hogy kik kivel álltak kapcsolatban és ennek nyomán a pénz útját is levezetheti. Továbbá választ adhat arra, hogy pontosan milyen összegre, milyen foglalkoztatottak után, milyen összegű közterhek és járulékkerhek halmozódtak fel, amelyek nem kerültek az államnak megfizetésre.²⁶

Megjegyzendő, hogy a büntetőjogi felelősség szempontjából nincs annak jelentősége, hogy a bűnös úton szerzett jövedelmek 'kinél csapódnak' le, hiszen 'köztudomású', hogy e jövedelmek nyomon nem követhető csatornákon keresztül 'pihennek', majd bizonyos, hosszabb idő elteltével előkerülve aktivizálódnak újra (ún. offshore-jelenség), olyankor, amikor már a büntetőjogi felelősség felhívása rég nem aktuális, így akkor is megalapozott az ítélet, ha a vagyon további sorsa még nem ismert (és ezen alapulhat vagyoneklobzás is).²⁷

Ebben a körben meg kell említeni, hogy a számviteli kötelezettségek is élveznek büntetőjogi védelmet, hiszen a Btk. a gazdálkodás rendjét sértő bűncselekmények körében nevesíti a *számvitel rendjének megsértését*. Emellett az Sztv. a „Jogkövetkezmények” című fejezetében kifejezetten rögzíti, hogy az Sztv.-nek nem megfelelő beszámolót készítő vállalkozóra az Art. szerinti mulasztási bírság kiszabható, emellett az Sztv. kifejezetten említi egyrészt a polgári jogi, másrészt a büntetőjogi felelősséget az Sztv.-ben meghatározott szabályok megsértése kapcsán.

²⁴ A Pécsi Törvényszék B.362/2014/199. számú ítélete. A másodfokú eljárásról ld. a Pécsi Ítéletábla, mint másodfokú bíróság Bf.III.52/2018/11. számú ítéletét.

²⁵ A Pécsi Ítéletábla, mint másodfokú bíróság Bf.III.52/2018/11. számú ítélete

²⁶ Ld. pl. a Fővárosi Törvényszék 23.B.427/2014/169. számú ítéletét. Ld. még a Fővárosi Ítéletábla mint másodfokú bíróság 3.Bf.14/2019/21. számú ítéletét.

²⁷ Ld. a Szegedi Ítéletábla Bf.III.31/2017/53. számú ítéletét.

Megjegyzendő, hogy a jogalkotó dönti el, hogy mely számvitelhez kapcsolódó kötelezettségek megszegését rendeli büntetőjogi eszközökkel is üldözni, és melyek azok, amelyek esetében megelégszik az enyhébb jogkövetkezményi alakzatok alkalmazásával. Így például a hatályos Btk. már nem tartotta szükségesnek a könyvvizsgálati kötelezettség megszegésére vonatkozó törvényi tényállás fenntartását, hiszen a jogalkotó szerint a cégjogi szankciók is megfelelő (elegendő) eszközként szolgálnak (figyelemmel a büntetőjog *ultima ratio* jellegére).²⁸

3. Az adójogszabályok büntetőjogi értelmezése

Alapvető kérdésként merülhet fel, hogy az adójogi jogsértéseknek mennyiben kell büntetőügynek, illetve büntetőjogi szankcióval sújtottnak lenniük? E kérdés megválaszolása egyrészt a már említett *ultima ratio* jelleg, másrészt a később tárgyalandó *arányosság* kérdése alapján válaszolható meg. Ennek ellenére azonban szükséges egy rövid elméleti, történeti kitekintés bemutatása, amely a jogértelmezés kérdéskörén keresztül mutatja be, hogy az adóügyeknek milyen kapcsolata lehet a büntetőjoggal, illetve a büntetőjogi módszerekkel.

E példa nem más, mint az Amerikai Egyesült Államok korai jogfejlődésének időszaka. Alapvetően két jogértelmezési koncepció vizsgálható: az egyik egy szigorúbb, az adózót preferáló megközelítés, ami azt jelenti, hogy a nyelvtani értelmezés szabályainak alapulvételével a jogi norma által használt kifejezésekből (a szavak általános jelentéséből, írásjelekből) kell kiindulni, ha pedig azok kétségesek, akkor az adózónak kell kedvezni. A másik megközelítési módszer (értelmezés) szerint ugyanakkor már vizsgálni kell a mélyebb összefüggéseket, tartalmakat is, nem a szavak jelentéséből kell elsődlegesen kiindulni, hanem rendszertani összefüggéseket, adott esetben pedig a jogalkotói szándékot (cél), illetve az ügylet lényegét is kutatni kell.

Az első jogértelmezési koncepció arra az elgondolásra épül, hogy az adó nem más, mint egy büntetés, tehát a büntetőjogi szigorú jogértelmezést kell alapul venni a felmerülő jogvitákban, így a jogalkotó által használt írásjeleknek (például egy kötőjelnek) is óriási jelentősége lehet annak a kérdésnek a megválaszolásában, hogy az adott tárgy után kell-e adót fizetni vagy sem. Az 1873-as *United States v. Isham* esetben²⁹ egy ilyen eset volt vitás (a bíróság szerint mivel a jogalkotó a 'memorandum-csekk' elnevezést használta, ezért sem külön a memorandum, sem külön a csekk mint okirat nem eshetett az adójogszabály hatálya alá). E bírósági álláspont azzal is magyarázható, hogy az Egyesült Államokban – a brit gyarmati idők rossz emléke nyomán – a bélyegadóra mint büntetésre tekintettek.³⁰ A bélyegadó azt jelentette egyébként, hogy egy sor áru forgalomba hozatala adóköteles volt, így például újságok, kiadványok, jogi dokumentumok, engedélyek, biztosítások, kártyák, kockák. E termékeknek bélyeget kellett viselniük az adó megfizetésének igazolására,

²⁸ A Btk. 403. §-ához fűzött részletes indokolás.

²⁹ *United States v. Isham*, 84 U.S. 496 (1873)

³⁰ Jasper L. Cummings Jr.: *Supreme Court's Federal Tax Jurisprudence*. Washington, DC, American Bar Association, Section of Taxation, 2010, 31–32. o.

és a törvény megszegése súlyos börtönbüntetést vagy pénzbírságot vont maga után, de az is a szankciói közé tartozott, hogy ha az adott, adóköteles jogi dokumentum (például szerződés) után nem fizették meg az adót, akkor a jogi úton való érvényesíthetőség (felhasználhatóság) lehetősége sem volt biztosított.³¹ (A brit parlament például 1765-ben fogadott el egy ilyen törvényt, amely felháborodást váltott ki, és amely ellen a gyarmati kormányzatok tiltakoztak.)³²

Az Isham ügyben is büntető feljelentés volt a kiindulópont (büntetőügy volt), ennek megfelelően a büntetőjogszabályok értelmezésére vonatkozó elvekből indultak ki, az angol törvénykezés elveit alapul véve.³³ Az angol *Gurr v. Scudds* (1855) ügyben³⁴ is megállapítást nyert azon számos alkalommal hivatkozott tétel, amely szerint a kivételeket nagyvonalúan kell értelmezni az adóalanyok kedvezve, és amelyek kiterjednek az olyan megállapodásokra is, amelyek tárgya jövőbeli áruk értékesítése, vagy amelyek rendes körülmények között, végső soron áruk értékesítésére vonatkoznak.³⁵ *Marshall* főbíró 1820-ban megfogalmazta, hogy a büntetőjogszabályok szigorú értelmezése az egyéni jogok védelmén és azon a világos elven alapul, hogy a büntetés jogával a törvényhozó hatalom rendelkezik, nem az igazságszolgáltatás, így a törvényhozásnak, és nem pedig a bíróságnak áll jogában meghatározni, hogy mi minősül bűncselekménynek és azt hogyan kell büntetni.³⁶

A büntetőjogban alkalmazott értelmezési megközelítés azonban a joggyakorlatban csak az egyik lehetséges irányzat, számos más döntés foglalkozott azzal a kérdéssel, hogy az adók büntetésként értelmezhetők-e vagy sem, és inkább úgy foglaltak állást, hogy nem büntetések, tehát az értelmezésnél más kiindulópontok is használandók. *Joseph Story* bíró 1832-ben akként fogalmazott a *Breed* ügyben,³⁷ hogy

„A jövedelemadóra és a vámokra vonatkozó törvények jogi szempontból nem büntető törvények, és ezért nem is értelmezhetők szigorúan, ugyanakkor nem az alapvető jogokra, jogorvoslatra vagy a szabadság biztosítására szolgálnak, tehát a szélsőséges szabadelvű értelmezés sem alkalmazható. Ezeket a törvényeket az általuk használt szavak jelentése alapján kell értelmezni, és ha a jogalkotó szándéka megállapítható, akkor az, és csak az szolgálhat útmutatásként az értelmezéskor.”

Hozzátette, hogy nem állapíthatnak meg olyat a törvények eltorzításával, amely kívül esik a jogalkotó által használt szavak értelmén, illetve nem értelmezhetik szűkítő jelleggel a használt kifejezéseket akkor sem, ha a közérdek ezt úgy kívánná.

A későbbi jogfejlődésből is említhetők olyan döntések, amelyek az adók, illetve a vonatkozó törvények értelmezésénél tagadták a korai büntetőjogi megközelítést, még akkor is, ha a jogalkotó okot is adhatott az adók és a büntetések nem

³¹ Cummings: i. m. 32. o. Ld. az 1765. évi Bélyegadó-törvény (Stamp Act) XVI. pontját.

³² Arthur J. Cockfield – Jonah Mayles: The Influence of Historical Tax Law Developments on Anglo-American Laws and Politics. *Columbia Journal of Tax Law* (2013) 1., 58–62. o.

³³ Cummings: i. m. 31–32. o.

³⁴ *Gurr v. Scudds* (1855), 11 Eseh. 190; 3 W. R. 457 540

³⁵ The Laws of England, Volume VII, London, 1909, 540.

³⁶ *United States v. Wiltberger*, 18 U.S. 5 Wheat. 76 76 (1820)

³⁷ *United States v. Breed et al.*, 24 F. Cas. 1222 (1832)

egyértelmű elhatárolására. Ebből a szempontból különösen érdekes az 1931-es *United States v. La Franca* ügy.³⁸ E megközelítés, illetve probléma könnyen érthetővé válik, ha röviden bemutatásra kerül az ügy háttere, az eset ugyanis az 1919-1934 között fennálló szesztilalommal függött össze. Az érintett személy tiltott alkoholt árult kis mennyiségben az éttermében. A Szesztilalmi Törvény („National Prohibition Act”) 35. §-a tartalmazott egy érdekes szabályt, amely szerint e törvény senkit nem mentesített a bódító alkoholok gyártásához vagy forgalmazásához kapcsolódó adó és más díjak megfizetése alól. Az adót az ilyen illegális tevékenységet végzőkkel szemben is meg kellett állapítani és be kellett szedni, mégpedig kétszeres értékben (és ehhez kapcsolódott egy 500\$ értékű bírság csekély mennyiségű forgalmazás és 1000\$ értékű bírság nagyobb mennyiségű gyártás esetén). A bíróság a következőket fogalmazta meg e rendelkezés értelmével kapcsolatban:

„Ez valójában az jelenti, hogy ha egy személy illegális eladást végez, akkor kétszeres összegű 'adót' kell fizetni azon korábbi szabályozás alapján, amely szerint még legális volt azon eladás, amelyet a hatályos jog nem tesz lehetővé. Az 'adó' (tax) egy kikényszeríthető, a kormányzat szolgáltatásaiért fizetendő hozzájárulás; egy 'büntetés' (penalty), ahogy a szó itt értendő, pedig egy kényszer, amelyet a törvény egy jogellenes cselekedet büntetéseként rendel alkalmazni. A két szó nem felcserélhető egymással. A lexikográfia művészetének pusztá gyakorlása nem változtathatja meg egy cselekedet vagy dolog lényegi jellegét, és ha egy kényszerítés nyilvánvalóan büntetés, akkor az nem azonosítható az adóval egyszerűen azáltal, hogy annak nevezik.”

A bíróság szerint fontos az a kérdés, hogy valakit lehet-e polgári jogi keresettel büntetőjogi felelősségre vonni (azaz lehet-e polgári úton adónak nevezett, valójában azonban büntető pénzbírságot érvényesíteni), hiszen ez már alkotmányossági aggályokat is felvet, így e két szankciótípust lehetővé tevő eljárásokat el kell határolni az alapjaikat képező fogalmak tényleges tartalma alapján.

Az adó meghatározásával kapcsolatban megjegyzendő egyébként, hogy a *Welch v. Henry* ügyben³⁹ is megállapították, hogy „az adó nem az adózóra kiszabott büntetés, viszont nem is olyan kötelezettség, amelyet szerződésben vállal. Ellenben a kormányzati költségek olyanok közötti felosztásának eszköze, akik bizonyos mértékig élvezik a kormányzat által nyújtott előnyöket, ugyanakkor viselniük kell ennek a terheit.”

Az adók és a büntetések ezen kérdése az 1996-os *United States v. Reorganized CF&I Fabricators* ügyben⁴⁰ is felmerült. A kiinduló tényállási elem szerint a CF&I Steel Corporation és a leányvállalatai arra voltak kötelezve, hogy évente befizessenek egy bizonyos összeget a nyugdíjalapba. A CF&I 1989-ben nem teljesítette a befizetési kötelezettségét, és a csődbíróságtól csődvédelmet kért. A kormány azonban adóhiányt és 100%-os mértékű bírságot állapított meg, figyelemmel a Csődtörvény vonatkozó rendelkezéseire. A bíróság megvizsgálta a tényleges jelentést, és arra a következtetésre jutottak, hogy ez büntetés volt, és nem pedig adó a csőd

³⁸ *United States v. La Franca*, 282 U.S. 568 (1931)

³⁹ *Welch v. Henry*, 305 U.S. 134 (1938)

⁴⁰ *United States v. Reorganized CF&I Fabricators of Utah*, 518 U.S. 213 (1996)

szempontjából.⁴¹

4. Az adójogi és a büntetőjogi megközelítések elhatárolása

A számlák fiktív jellegének megítélése alapvető jelentőségű kérdés nemcsak a büntetőjogban, hanem az adójogban is. Az adóhatóságok a számla „hitelessége” felől közelítenek a kérdéshez: ha a gazdasági társaságok tevékenysége, személyi és tárgyi feltételei alapján megalapozottan feltehető, hogy a kérdéses gazdasági esemény nem vagy nem történhetett meg úgy, ahogyan azt a számlában rögzítették, akkor e hitelesség megdől, és az adójogi jogkövetkezményeket ennek megfelelően kell megállapítani. Ilyen esetben kulcskérdés tehát, hogy *hitelesek*-e a gazdasági eseményekről kiállított számlák vagy sem. Az adott jogügyletek körülményeinek, a bizonylatok tartalmi elemeinek és az ügyletben résztvevő gazdasági szereplők jellemzőinek (árbevételének, tevékenységi körének, pénzforgalmi viszonyainak stb.) vizsgálata alapján válaszolható meg e kérdés, de az is erőteljes kételyeket vethet fel, ha az adott számla tartalmát jól láthatóan utólag (eltérő kézírással) megváltoztatták (annak érdekében például, hogy a vezető saját magánkiadásait fedezzék bizonylattal).⁴² A számlák hitelességének különös jelentősége van az általános forgalmi adó esetében (is), hiszen „az Európai Unió Bírósága C-80/11 és C-142/11. számú egyesített ügyben hozott ítéletében is arra mutatott rá, hogy a nemzeti hatóságoknak és bíróságoknak meg kell tagadni az adólevonás jogát, az ezzel biztosított előnyt, ha az objektív körülmények alapján megállapítható, hogy e jogra csalárd módon vagy visszaélészerűen hivatkoztak.”⁴³

Az Art. is használ olyan kifejezéseket az adóbírság körében (amely az adóhiány megállapításának jogkövetkezménye), amelyek a büntetőjogban is megjelennek. Így például magasabb (az adóhiány 200%-ának megfelelő) összegű adóbírság alkalmazható az adóhatóság részéről, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

A „hamis”, „meghamisított” kifejezések azonban eltérő megközelítésben értelmezendők az adójogban: egyrészt a magasabb összegű adóbírság kiszabásának „nem feltétele a Btk.-ban rögzített tényállás megvalósulása és bizonyítása, hanem ’elegendő’ egy tudatos és az adó kijátszására irányuló magatartás adózói megvalósulása.” A magasabb bírság alkalmazhatóságának *megítélésekor* pedig „nem a Btk. fogalmi rendszeréből kell kiindulni.”⁴⁴ Tudatos adóelkerülés, illetve az adózó tevőleges, a bevétel eltitkolásában, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításában, megsemmisítésében való részvétele alapozhatja meg a

⁴¹ Cummings: i. m. 36. o., lábjegyzet

⁴² Ld. a Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.VI.35.342/2013/3. számú ítéletét (vállalkozásból kivont jövedelem).

⁴³ Ld. a Kúria Kfv.V.35.562/2012/7. számú ítéletét.

⁴⁴ A Kúria Kfv.I.35.646/2016/6. számú ítélete.

magasabb összegű bírságot.⁴⁵ Másrészt pedig ha az adóhatóság az emelt mértékű bírságot szabja ki, akkor kifejezetten meg kell jelölnie, hogy az említett tevékenységek miképpen valósultak meg. A bíróság szerint önmagában a szándékos, célzatos magatartással megvalósuló, jogosulatlan általános forgalmi adó levonása (visszaigénylése) és a bevételek eltitkolása, a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisítása, megsemmisítése nem azonos fogalmak, így az adóhatóság nem alkalmazhatta – az Art. által használt tevékenységek kifejezett megjelölése, hivatkozása hiányában – a súlyosabb alakzatot.⁴⁶

5. Az alanyi (az elkövetői) kör néhány speciális jellemzője

Vizsgálni szükséges azt is, hogy a költségvetési csalás *alanyi kör*ének milyen főbb jellemzői írhatók le. A fent idézett esetekből kitűnik, hogy vállalkozók lehetnek érintettek elsősorban, de arra is volt példa, hogy vállalkozásban beltág főtörzsörmeister volt a terhelt,⁴⁷ de kiemelhető az az eset is, amikor egy adóhatósági tisztviselő mellékjövedelemre úgy kívánt szert tenni, hogy könyvelési tevékenységet végzett – az összeférhetetlenségi szabályok megsértésével – leplezett módon úgy, hogy más vállalkozások neve alatt folytatta a munkát (e vállalkozásokhoz nem volt bejelentve). Több év alatt több, mint 6 millió forint megszerzett jövedelmet titkolt el (emellett adatokat is átadott cégek számára az adóhatósági nyilvántartásokból, így hivatali visszaélés is megvalósult). A Kúria a következőket állapította meg: „*Igen nagy súlyosító nyomatóka van annak is, hogy a vádlott a cselekmény elkövetésekor egyébként adóellenőri tisztséget viselt; ekként a hivatali feladata éppen az általa semmibe vett adófizetési kötelezettség másokkal való betartatása volt. Az pedig közömbös, hogy a vádlott valós és kitartó munkavégzés ellenében szerezte az adózatlan jövedelmét. Éppen a hivatali minőségénél fogva neki még az átlagos állampolgárnál is jobban tisztában kellett lennie azzal, hogy az ilyen jövedelem is adóköteles, a munka mennyisége és nehézsége adókedvezményre, főként adómentességre nem jogosít.*”⁴⁸

A vállalkozókhoz kapcsolódóan fiktív számlák kiállítása és befogadása, számlavásárlások valótlán tartalmú adóbevallások elkészítéséhez az adófizetési kötelezettség csökkentése érdekében, valamint a jogosulatlan támogatást igénybe vevők említhetők. Büntetőjogi szakkérdés a tettesi-részesi alakzatok elhatárolása (mikor melyik hogyan állapítható meg).⁴⁹

Az is felmerül, hogy *fantomcégek* működnek közre a tevékenység végzésében, a számlák kibocsátásában. E cégek jellemzője, hogy tényleges gazdálkodási tevékenységet nem folytatnak, nem rendelkeznek a működéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel (erőforrásokkal), valós székhelyük, telephelyük nincs, így azon

⁴⁵ Ld. a Kúria Kfv.I.35.280/2015/6. számú ítéletét.

⁴⁶ Ld. a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.301/2013/12. számú ítéletét, amelyet a Kúria jóváhagyott a Kfv.V.35.094/2014/7. számú ítéletével.

⁴⁷ Ld. a Fővárosi Ítéletábla Katonai Tanácsának 6.Kbf.77/2015/7. számú ítéletét.

⁴⁸ A Kúria Bhar.III.201/2015/4. számú ítélete.

⁴⁹ Ld. pl. a Kúria Bfv.II.681/2015/14. számú ítéletét, [54]

ügyleteket sem végezhetik, amelyeket a nevükben kibocsátott számlák dokumentálnak. A részes cégek *láncolatot* is alkothatnak, hiszen ha egymás között többszöri formális értékesítést végeznek, akkor az ellenőrzés során megnehezíti annak a megállapítását, hogy az egyes résztvevők tudattartalma a folyamat mely pontján fogja át a közreműködésükkel végzett gazdasági események valódi tartalmát, így a felelősség eliminálódik.⁵⁰

A cégek, így a fantomcégek esetében is szerepet játszhatnak az ún. *strómanok*. Az első feladat a stróman fogalmának meghatározása: *„A gazdasági stróman a bíróság definíciója szerint az a személy, aki a gazdasági társaságban a legális szféra és annak intézményei felé formálisan betölt valamely (tulajdonosi vagy irányítói) pozíciót, de az ahhoz kapcsolódó jogokat ténylegesen nem ő, hanem a háttérben maradó, de valódi kompetenciával rendelkező megbízója gyakorolja.”*⁵¹ A stróman *„büntetőjogi felelőssége az általa betöltött pozícióban a ténylegesen tanúsított magatartása jogellenességéhez igazodik, függetlenül attól, hogy a megbízója utasítása szerint vagy attól eltérően jár-e el, és, hogy a bűncselekmény révén elért jogtalan előnyből milyen mértékben részesedett.”*⁵² Ha hosszabb távú, bizalmat feltételező együttműködés a cél, akkor általában a stróman és a tényleges irányító között van valamilyen bizalmat keletkeztető (például baráti, rokoni) kapcsolat. Idegen strómanok⁵³ közreműködhetnek színlelt adásvételi szerződések megkötésével gazdasági társaságok tulajdonrészének megszerzésében (cégek eltüntetésében) annak érdekében, hogy (például az ingatlanok értékesítéséből származó) adókötelezettség kikerülhető és kijátszható legyen, de apa-fia kapcsolat is szerepet játszhat. Egy ilyen esetben a tényleges irányító az ügyletekben nem a szülő, hanem annak fia volt, de a tevékeny közreműködése folytán büntetőjogi felelőssége nem volt kizárható, eredményesen nem hivatkozhatott arra, hogy nem tudott a cégben történekről.⁵⁴ Fontos megjegyezni, hogy egyszerű műveletekre megbízott, a társasággal jogviszonyban nem álló, idegen személy nem mentesül a súlyos adójogi jogkövetkezmények alól, ha megbízói utasításokat teljesít, sőt, drámai pénzügyi helyzetbe is kerülhet. A következő eset említhető példaként: fél éven keresztül egy társaság számlájáról majdnem másfél milliárd forintot vett ki alkalmi meghatalmazásokkal egy személy. A felvett pénzt azonnal át kellett adnia egy gépjárműben vagy egy, a bankfiókhoz közeli kávézóban bizonyos személynek. Mindezt úgy tette, hogy a céggel nem állt jogi kapcsolatban (egy újsághirdetés útján vette fel velük a kapcsolatot), a tevékenységét nem ismerte, a vele kapcsolatba kerülő személyek személyazonosságát nem tisztázta; szerződése nem volt, de bejelentett állást ígértek neki, és ezt nem akarta kérdések feltételével veszélyeztetni, ezért eleget tett a kéréseknek. A banki műveletek során felhasznált iratokat azonban nem őrizte meg, a pénz átadását a kft. részére nem tudta igazolni (ilyen iratok a kft.-nél sem voltak fellelhetőek), az adóhatóság pedig mindezt úgy értékelte, hogy a

⁵⁰ Ld. a Kecskeméti Törvényszék 2.B.495/2013/163. számú ítéletét.

⁵¹ Ld. a Kecskeméti Törvényszék 2.B.495/2013/163. számú ítéletét.

⁵² A Szegedi Ítéltábla Bf.III.203/2016/5. számú ítélete

⁵³ Az üzletrész hajléktalannak történő értékesítéséről ld. pl. a Debreceni Törvényszék 24.B.381/2018/10. számú ítéletét.

⁵⁴ Ld. a Fővárosi Törvényszék 26.B.276/2013/59. számú ítéletét.

jövedelem nála realizálódott, viszont ezt az adóbevallásában nem tüntette fel. Az adóhatóság így kb. másfélmilliárd forint adóalap után követelte az elmaradt adó, valamint a jogkövetkezmények megfizetését (kb. egy milliárd forint értékben). Az ügy a Kúriához került, amely az adóhatóságnak adott igazat, mivel „A készpénzfelvétel ténye a banki bizonylatok alapján kétséget kizárón azonosítható, a Kft. javára való átadása azonban nem. [I]gazolnia kellett volna azt, hogy az általa felvett készpénz nem maradt nála, azt átadta másnak.” Mivel e személy volt a pénz utolsó igazolt birtokosa, az összeget nála kellett megszerzettnek tekinteni.⁵⁵

Vizsgálni szükséges továbbá az alanyok körében a *bűnszervezetben történő elkövetés* kérdését is, ugyanis az elkövetők együttműködésének jellege ezt is felvetheti. E probléma egyértelmű megítélése is nehézségekbe ütközhet: egy esetben az elsőfokú bíróság megállapíthatónak találta a bűnszervezetben történő elkövetést,⁵⁶ viszont a másodfok „megelégedett” az „egyszerű” bűnszövetség megállapításával.⁵⁷

Végül megemlítendő a *könyvelői felelősség* kérdése, hiszen a vállalkozások általában nem rendelkeznek az adókötelezettségek teljesítéséhez szükséges megfelelő szakértelemmel, így az Sztv. által meghatározott számviteli szolgáltatást (könyvviteli szolgáltatás) nyújtó szakembert bíznak meg (a joggyakorlat szerint ez nem vállalkozási, hanem megbízási jogviszony keretében valósítható meg).⁵⁸ A bírósági gyakorlat alapján megfogalmazható, hogy egy gazdasági társaság vezető tisztségviselője (ügyvezetője) e minőségében felelősséggel tartozik a társaság adóbevallásaiért, tettesként tehát megvalósíthatja a költségvetési csalást. Ha az ő megbízása, utasításai alapján eljáró, a bevallást elkészítő és benyújtó könyvelő munkatárs nem tudott arról, hogy a bevallás valótlan adatokra épült, akkor az ő esetében tévedés áll fenn, tehát a könyvelő társtettesként nem vonható felelősségre.⁵⁹ Egy másik esetben pedig a következőket fogalmazták meg: „A könyvelőnek bizonyos rálátásának nyilván kellett lennie a Bt. működésére, mindez azonban nem jelentette azt, hogy a pénzmozgást maga végezte, gazdasági tevékenységet folytatott. Munkája jellegéből adódóan utólagos regisztrációt végzett a hozzá eljuttatott bizonylatok alapján. *Téves az az álláspont, hogy bármilyen meghatalmazással bíró könyvelő olyan helyzetbe kerül, mint a cég vezetője, aki felelősséggel tartozik, és felelőssé is tehető a költségvetési befizetések teljesítéséért.* A könyvelő követhetett el más számtalan bűncselekményt, de mint könyvelő az adócsalást nem. *Bármilyen jogviszony keretében kerül kapcsolatba a könyvelő egy adott céggel az adó- vagy költségvetési csalás tettese nem lehet.* Amennyiben igazolható, hogy az adóalanynak tudatosan segítséget nyújt, úgy részesként

⁵⁵ A Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv.I.35.212/2015/9. számú ítélete

⁵⁶ Ld. a Gyulai Törvényszék mint elsőfokú bíróság 13.B.373/2015/124. számú ítéletét.

⁵⁷ Ld. a Szegedi Ítéletábla Bf.III.31/2017/53. számú ítéletét.

⁵⁸ A joggyakorlat szerint a könyvelési szolgáltatás nem vállalkozási szerződés, hanem megbízási szerződés, a jogviszonyt e szerint kell értékelni: „A bírói gyakorlat következetes abban, hogy a könyvelési tevékenységre irányuló szerződést gondossági kötelemként megbízási szerződésnek (Ptk. 474. §) kell minősíteni, függetlenül attól, hogy a felek a jogviszonyukat esetlegesen ettől eltérően (vállalkozásnak) nevezik (Kúria Pfv. V. 20.590/2015/9, Pfv.VIII.21.394/2011/6.)”. A Kúria Pfv.V.20.561/2017/8. számú ítélete (BH 2018.8.225)

⁵⁹ Ld. a Fővárosi Törvényszék 11.B.1584/2010/132. számú ítéletét.

felelőssége megállapítható. Az eshetőleges elkövetéshez is az kell, hogy tudata átfogja, hogy a cégvezetőt adott magatartásával olyan helyzetbe hozza, amely lehetővé teszi számára a bűncselekmény elkövetését.”⁶⁰

Fontos ugyanakkor annak megemlítése, hogy más megítélés alá esik az, ha mérlegképes könyvelői végzettséggel rendelkezők követik el a bűncselekményt oly módon, hogy a velük kapcsolatban álló cégekben tulajdonosi részesedéseket szereznek, illetve azokat képviselik. Egy esetben ilyen személyek az általános forgalmi adóra nézve valótlan tartalmú bevallást tettek, illetve bevallást egyáltalán nem nyújtottak be, a bevallási időszakokra vonatkozó szabályokat nem tartották meg, pedig az I. r. vádlottnak a foglalkozásánál fogva tudnia kellett, hogy az általános forgalmi adó tekintetében negyedéves, és nem pedig éves bevallás benyújtására lett volna kötelezett az értékhatár alapján (az „adóelkerülő magatartásának megkönnyítése érdekében” választotta azonban az éves bevallást). Ezen kívül céget fantomizáltak és off shore cégeket alapítottak, továbbá számlázási láncolatot alakítottak ki, valamint fiktív váltókat és számlákat használtak fel. A szabályosan működő (vagy legalábbis szabályosan működni törekvő) sértetti cég részére fiktív jutalékszámilákat fogadtak be, továbbá nem piaci árú ügyletek megkötésében működtek közre (a beszerzett eszközöket túlértékelték). Ezen túlmenően ügyvédi közreműködéssel valótlan tartalmú cégiratokat is készítettek. A vádlottak tevékenysége több száz millió forint kárt okozott nemcsak az államnak, hanem a szabályosan működő gazdasági társaságnak is, hiszen adójogi jogkövetkezményeket szabtak ki rá, emiatt pedig a külföldi tulajdonos több, mint 400 millió forint értékű tőkeemelés volt kénytelen végrehajtani pótbefizetések előírásával annak érdekében, hogy elkerülje a fizetésektelenség bekövetkezését.⁶¹

6. A sértetti oldal jellemzői

Az elkövetők jellemzését követően röviden meg kell vizsgálni a *sértetti oldal* is. A költségvetési csalás esetében az adójogi jogviszony használható kiindulópontként. Az Alkotmánybíróság meghatározása szerint „Az adójogviszony sajátos pénzügyi jogi tartalmú közjogi jogviszony, amelyben az állam jogalkotási aktussal megállapítja az adórendszert, és az adót jogalkalmazási aktusok sorozatával behajtja.”⁶² E jogviszony egyik oldalán az adózó (vagy éppen az adó megfizetésére kötelezett) áll, a másik oldalon pedig közvetett alanyként az adóztató hatalom (az állam, vagy éppen egy adóztatásra felhatalmazott önkormányzat), amelyet közvetlenül az adóhatóság képvisel, mert a közvetett alany nem kerül közvetlen kapcsolatba az adóztatott személyekkel.⁶³ Megjegyzendő, hogy a költségvetéseket bármilyen módon megrövidítő jogsértő magatartások felderítése és szankcionálása nem kizárólag az érintett hatóságok és az egyének ügye, hiszen ezek voltaképpen nem (csak) az

⁶⁰ A Győri Ítéltábla, mint harmadfokú bíróság Bhar.63/2016/5. számú ítélete.

⁶¹ Ld. a Gyulai Törvényszék mint elsőfokú bíróság 13.B.373/2015/124. számú ítéletét.

⁶² 16/1996. (V. 3.) AB határozat, ABH 1996/61

⁶³ Herich György (szerk.): *Adótan I. magyarázatok*, Pécs, Penta Unió, 2004, 12. o. Az adóhatóságok felsorolásáról ld. 2017. évi CLI. törvény az adóigazgatási rendtartásról, 22. §

adóztató hatalomnak okoznak kárt, hanem az egész társadalomnak, tehát az ilyen cselekményekkel szembeni minél hatékonyabb fellépés kiemelt szinten közérdek is, mivel végső soron a társadalom a „sértett”, mert ő esik el közfeladatok ellátására fordítható pénzügyi forrásoktól (azok egy részétől).

A sértetti pozíció kérdése jogi szempontból is lényeges lehet, hiszen a folytatólagosság kérdésköre a sértett azonos személyére épül: „Az irányadó ítélkezési gyakorlat szerint – figyelemmel a 36/2007. BK véleményben kifejtettekre is –, ha a megsértett jogviszony, illetőleg az abban megtestesülő érdek ugyanazon elkövető több hamis magánokirat felhasználásával elkövetett cselekményénél azonos, akkor az azonos sértett sérelmére elkövetést mint a folytatólagosság egyik feltételét, meg lehet állapítani. Ha tehát a terhelt a fiktív számlák tartalmát lekönyveli, könyvelésébe beállítja és a könyvelés ekként valótlan adatai alapján jogosulatlanul számolja el az általános forgalmi adót az adóbevallásban, akkor egyetlen jogviszonyban, és pedig az elkövető és az adóhatóság között fennálló adójogviszonyban valósultak meg a hamis magánokirat felhasználásának elkövetési magatartásai.”⁶⁴

Az is lényeges kérdés, hogy az adóhatóság lehet-e sértett, felléphet-e polgári jogi igényrel egy büntetőeljárásban vagy sem. A Kúria egyik jogegységi határozatában⁶⁵ úgy foglalt állást, hogy a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (NAV) a költségvetési csalás bűncselekménye miatt indult eljárásban nem minősül sértettnek, hiába nincs akadálya annak, hogy egy közhatalommal rendelkező állami szervezet mint sértett a bűncselekményből származó vagyoni kárának megtérítése végett magánfélként fellépjen.⁶⁶ Ebből adódóan magánfélként polgári jogi igényt nem érvényesíthet, mivel egyrészt a NAV nem tekinthető az állam, mint sértett képviselőjének, másrészt az adóhatóságnak nem csak a polgári jogi igény révén van törvényes lehetősége arra, hogy az államnak a kötelező befizetéssel vagy költségvetési támogatással összefüggésben keletkezett igényét érvényesítse (hiszen például adóhatósági határozatban állapíthat meg kötelezést, illetve egyéb jogkövetkezményeket).

A sértetti oldal tekintetében szükséges még egy nagyon fontos további különbségtétel megemlítése. Elképzelhető ugyanis, hogy az adóigazgatási eljárásban adóbírsággal sújtott jogi személy (az adózó gazdasági társaság) ugyanúgy sértett egy büntetőeljárásban, mert a jogsértő cselekményeket a vezető tisztségviselője követte el, és ezzel neki is kárt okozott (hiszen az adóbírságot a társaságnak kell megfizetnie, nem pedig az alapul fekvő adójogi jogsértést elkövető természetes személy vezető tisztségviselőnek). Ilyenkor az adóbírság tekintetében az adózó nem hivatkozhat alappal ezekre a körülményekre. A Kúria szerint ugyanis „Az [adózó] érveléssel ellentétben nincs jelentősége annak, hogy az adókötelezettséget érintő jogszabályba ütköző magatartást az [adózó] részéről ki tanúsította, mivel az adókötelezettség alanya maga a gazdasági társaság és ez az adójogi jogkövetkezmények tekintetében is így van. Nem releváns tehát az az [adózó] előadás, mely szerint volt ügyvezetője ellen büntetőeljárás van folyamatban, és a büntetőeljárásban sértettként vesz részt, az adójogi jogvita eldöntésére nem a

⁶⁴ A Pécsi Ítéletábrla, mint másodfokú bíróság Bf.III.52/2018/11. számú ítélete

⁶⁵ 4/2015.BJE. szám a Kúria jogegységi határozata

⁶⁶ Ld. a 42/2005. (XI.14.) AB határozatot, ABH 2005/504

büntető, hanem a pénzügyi jogi jogszabályi rendelkezések az irányadók.⁶⁷

7. A bizonyítás alapkérdései – büntetőeljárás kontra adóigazgatási eljárás

Alapvető követelmény, hogy a tényállást tisztázni kell az eljáró hatóságoknak, bíróságoknak, ugyanakkor a megállapított tényállást bizonyítani is kell. E folyamathoz állnak rendelkezésre a különböző bizonyítékok (például tanúvallomás, szakértői vélemény) és azok a tárgyak, személyek, amelyek ezeket hordozzák (például a tanú, a szakértő).⁶⁸ Megjegyzendő, hogy a közvetlen észlelés, tapasztalás körébe egyébként más személyi, tárgyi jellemzők is bevonhatók. Így például személyes kapcsolatok akár lefoglalt esküvői ülésrendek alapján is vizsgálhatóak,⁶⁹ de a bírósági tárgyaláson megjelent tanú kinézete, 'rossz fogazata' is fontos támpont lehet: a bíróság szerint is egyértelmű volt, hogy egy ilyen személyről senki sem hihette el, hogy egy külföldi cég 'közép-európai régiómenedzsere', és még a vádlott saját, erre vonatkozó észrevétele is cáfolta a jóhiszeműségét, hiszen a fogazat állapota neki is feltűnt. Így a bíróság joggal tehetette fel a kérdést, hogy „Hogyan bízhatott abban, hogy 2,4 milliárd Ft értékű számlát egyenlít ki az cég, amelynek vezetője a saját fogazatának rendbetételét nem képes kifizetni?”⁷⁰ A tárgyaláson tapasztalt személyiségjegyek alapján is megalapozottan tud következtetni a bíróság arra, hogy egy társaságban ténylegesen ki „tartotta kézben az ügyleteket és töltötte be minden téren az irányító szerepet.”⁷¹ A közvetlen bírói észlelés tehát rendkívül fontos, hiszen a kinézet mellett apró jelek, magatartások is egy tanú elfogultságát jelezhetik. Így a szavahihetőséget kérdőjelezi meg, ha a tanú tárgyaláson önkéntelenül, együttérzően megsimogat valaki mást (és ezt a tárgyalási jegyzőkönyv is rögzíti), hiszen „Egy kizárólag futólag ismert személyt bírósági tárgyaláson nem szokás együttérzően megsimogatni!”⁷² Egyébként a vallomások értékelése a bíróság szabad mérlegelési jogkörébe tartozik, de a vallomás elvetésének vagy elfogadásának okát indokolnia kell.⁷³

A bizonyításelmélet olyan kérdésekkel foglalkozik, mint a bizonyítékok osztályozása (közvetett vagy közvetlen, terhelő vagy mentő, de meg lehet közelíteni a kérdést a bizonyítékok értéke felől is), a bizonyítási rendszerek és jellemzőik (szabad vagy kötött bizonyítás), a bizonyítékok értékelése (mérlegelése), a bizonyítási teher, a tiltott bizonyítékok („mérgezett fa gyümölcse”) vagy éppen a koholt bizonyítékok kérdése.⁷⁴ A joggyakorlat pedig olyan kérdésekre igyekszik

⁶⁷ A Kúria Kfv.V.35.370/2013/7. számú ítélete

⁶⁸ Egyes esetekben a szakértő kompetenciáját is vitatják a védelem részéről (eredménytelenül), ld. pl. a Szegedi Ítéletábla Bf.III.31/2017/53. számú ítéletét.

⁶⁹ Ld. pl. a Gyulai Törvényszék mint elsőfokú bíróság 13.B.373/2015/124. számú ítéletét.

⁷⁰ Ld. a Fővárosi Törvényszék 6.B.1785/2012/240. számú ítéletét.

⁷¹ A Fővárosi Törvényszék 26.B.276/2013/59. számú ítélete

⁷² A Gyulai Törvényszék mint elsőfokú bíróság 13.B.373/2015/124. számú ítélete

⁷³ Ld. a Fővárosi Ítéletábla mint másodfokú bíróság 5.Bf.312/2016/25. számú ítéletét.

⁷⁴ Ld. Polt Péter (szerk.): Kommentár a büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvényhez, 167. § (Complex Jogtár). Ld. még a Kúria Büntető-Közigazgatási-Munkaügyi és Polgári Kollégiumai Joggyakorlat-Elemző

válaszokat adni többek között, mint a bizonyítékokkal kapcsolatos anyagi és eljárási szabálysértések és azok hatásai, így a bizonyítékok értékelése körében levont következtetések helyessége, az indokolási kötelezettség terjedelme, az okfejtés követhetősége és ellenőrizhetősége, a kötelező védelem ellenére a védő távollétében, a tárgyaláson felvett bizonyítás.⁷⁵ E fogalmak és kérdések részletezése meghaladná a rendelkezésre álló kereteket, és egyébként is könyvtárnyi szakirodalom tárgyalja őket, ennek megfelelően csak néhány specifikum kiemelésére van lehetőség ebben a körben e témát illetően.

Ugyanakkor fontos kiemelni, hogy – az Alkotmánybíróság megállapítása szerint – a bűnüldözés kockázata az államot terheli, és hogy jogállamban a bűnüldözés is csak szigorú, az anyagi és az eljárási jogszabályok által meghatározott rendben folyhat. Ezen túlmenően „a bizonyítás sikertelensége éppenúgy az állam kockázati körébe tartozik, mint az eljárás során elkövetett hibák, sőt – eltérő törvényi rendelkezés – hiányában az eljárást akadályozó bármely körülmény is, amely folytán a büntetőeljárás ideális célja, az igazságos és célját betöltő büntetés kiszabása nem teljesülhetett.” A bizonyítás (a bizonyítékok összegyűjtése) kapcsán is tiszteletben kell tartani a jogállamiság követelményét és az alapjogokat, így különösen a tisztességes eljáráshoz való jogot vagy a magánszférához való jogot. Különösen hangsúlyosak ezek a kérdések a titkosszolgálati módszerek (például lehallgatás) alkalmazásakor.⁷⁶

Kulcskérdés, hogy mi tekinthető bizonyítottnak és mi az, ami nem, és mindezt egy adott ügyben hogyan kell értékelni: „A bizonyítékok értékelése során azok pontossága, hitelessége és konzisztenciája a döntő. Fontos, hogy a bizonyítékok egy logikai láncolat mentén elhelyezhetők legyenek. [A] megállapított tényállás nem alapulhat pusztán spekuláción és feltételezéseken, annak ellentmondásmentes bizonyítékokon kell nyugodnia.”⁷⁷

Az eljáró bíróságnak az ítéletét (ügydöntő határozatát) is indokolnia kell, és az indokolásnak részét képezi a bizonyítékok megjelölése, továbbá annak rövid leírása is, hogy milyen bizonyítékokat vett számba, ezeket miért vagy miért nem fogadta el.⁷⁸ Ennek a kérdésnek a jogorvoslat szempontjából is különös jelentősége van, hiszen a Kúria szerint „Az a jogerős ítélet, amely nem állapít meg tényállást, nem tartalmaz jogi indoklást, nem tárja fel a bizonyítékokat és a mérlegelés szempontjait, nem alkalmas felülvizsgálatra.”⁷⁹ Fontos megjegyezni, hogy Alkotmánybíróság alkotmányjogi panasz alapján – mivel nem ténybíróság – nem folytat le bizonyítási eljárást, nincs lehetősége a bizonyítékok értékelésének vizsgálatára, vagy arra, hogy helytállóan fogadott-e el vagy vetett-e el bizonyítékokat a bíróság, vagy hogy az ítélet indokolása ellentmond-e a büntetőeljárás iratanyagának, kellően megalapozott-e.⁸⁰

Csoportjának összefoglaló véleményét – Az ítéleti bizonyosság elméleti és gyakorlati kérdései (Budapest, 2017; https://kuria-birosag.hu/sites/default/files/joggyak/osszefogl_velemeny_iteleti_bizonyosság.pdf; 2020. 02. 18.)

⁷⁵ Ld. a Kúria Bfv.II.662/2016/7. számú végzését, [31]-[36], [46]

⁷⁶ 2/2007. (I. 24.) AB határozat, ABH 2007/65

⁷⁷ A Kúria mint felülvizsgálati bíróság Kfv. 38.108/2016/26. számú ítélete, [105]

⁷⁸ Ld. 2017. évi XC. törvény a büntetőeljárásról (Be.), 561. § (3) bekezdés d) pont.

⁷⁹ A Kúria Kfv. I. 35.165/2012/8. számú ítélete.

⁸⁰ Ld. 2/2020. (I. 2.) AB határozat, [22]

Ezen kívül a rendkívüli perorvoslatok során is figyelembe kell venni a felülvizsgálatra vonatkozó⁸¹ törvényi korlátokat.⁸²

A bizonyítással, valamint annak indokolásával kapcsolatban elmondható, hogy a bíróság döntése akkor jogszerű, teljes körű, ha:

- ismerteti a vádlottak védekezését (azokkal érdemben foglalkozik), értékeli a tanúvallomásokat, ismerteti az okirati bizonyítékokat;
- szakértőt rendel ki (például igazságügyi könyvszakértőt) és a bíróság lehetőséget ad arra, hogy az eljárás résztvevői kérdéseket tegyenek fel, a nyitott kérdések tekintetében pedig a szakértőt a véleménye kiegészítésére felhívja;
- a bizonyítékokat egyenként és egymással összevetve is értékeli;
- részletesen számot adott arról, hogy mely bizonyítékot és miért fogadott el, másokat mely okból és miért vetett el, valamint kitér arra is, hogy a védők érvelését miért nem tartotta elfogadhatónak.⁸³

Bár a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben szabadon értékeli, és a bizonyítás eredményét az így kialakult meggyőződése szerint állapítja meg, ugyanakkor köteles az indokolásban számot adni a döntéshozatali tevékenységéről, a felülbíró bíróság pedig azt jogosult és köteles ellenőrizni, hogy az megfelelt-e a törvényi előírásoknak, a logika szabályainak és teljeskörű volt-e. „Az elsőfokú bíróság az indokolási kötelezettségét akkor teljesíti, ha az ítélet indokolásából nyomon követhető, hogy melyek voltak azok a körülmények, amelyeket a bíróság irányadónak vett. A törvényen alapuló, irányadó gyakorlat értelmében megalapozott elsőfokú tényállás és az indokolási kötelezettség teljesítése esetén nincs lehetőség a bizonyítékok eltérő értékelésére.”⁸⁴

A *bizonyítékok jogszerű megszerzése* rendkívül hangsúlyos követelmény, hiszen e tevékenység felvetheti a magánszféra jelentős korlátozását. Így példaként említhető a lehallgatások, házkutatások foganatosítása, az elektronikus levelezések lefoglalása⁸⁵ vagy éppen a jelenlevők hozzájárulása nélkül készített hangfelvételek felhasználása;⁸⁶ ezek már felvetik az alapjogok vagy a személyiségi jogok érvényesülésének (megsértésének) kérdését, amelyek már alkotmányi védelmen alapulnak.

Így például az Amerikai Egyesült Államok jogrendszerében kiemelendő a IV. Alkotmánykiegészítés, amely kifejezetten tilalmazza a megalapozatlan házkutatásokat és a lefoglalásokat, illetve garantálja az egyének jogát a személyük, házuk, okirataik és tulajdonuk biztonságához. Ha a hatóság jogellenes módon jut

⁸¹ A felülvizsgálatról ld. pl. a 30/2014. (IX. 30.) AB határozatot, 2014/863 („A felülvizsgálat nem lehet álcázott fellebbezés, és pusztán az, hogy egy kérdésnek kétféle megközelítése lehetséges, nem képezheti alapját az ügy újratárgyalásának”, illetve „A jogerős és végrehajtható ítélet csak kivételes esetben semmisíthető meg, pusztán abból a célból nem, hogy az ügyben egy másik ítélet születhessen.”)

⁸² Ld. a Be. 650. §-át.

⁸³ A Fővárosi Ítéltábla mint másodfokú bíróság 3.Bf.14/2019/21. számú ítélete

⁸⁴ A Fővárosi Ítéltábla mint másodfokú bíróság 3.Bf.14/2019/21. számú ítélete

⁸⁵ Az elektronikus levelek felhasználásáról ld. pl. a Szegedi Ítéltábla Bf.III.31/2017/53. számú ítéletét.

⁸⁶ Ezek peres eljárásban felhasználhatóak (ha más módon releváns tény nem bizonyítható), de a készítőnek viselnie kell a polgári jogi jogkövetkezményeket (sérelemdíj); ld. a Fővárosi Ítéltábla 17.Pf.21.101/2015/8-II. számú ítéletét és az általa hivatkozott joggyakorlatot.

hozzá bizonyítékokhoz, akkor azokat az eljárásból ki is zárhatják, vagyis lényeges, hogy miképpen alakul *exclusionary rule* alkalmazásának kérdése.⁸⁷ [Egyes esetekben az is vita tárgyát képezi, hogy mi számít otthonnak, és így az Alkotmánykiegészítés által védettnek. A *Lanza v. New York* (1962) ügyben⁸⁸ megállapították például, hogy a börtön nem tekinthető annak.]

Az ilyen típusú adóhatósági aktusok szempontjából alapvető jelentőségű ítélet a *United States v. Janis* (1976) ügy.⁸⁹ A tényállás szerint 1968-ban egy rendőrtiszt, név szerint Leonard Weissman házkutatásra vonatkozó végzést kapott, hogy vizsgáljon át két, Los Angelesben található ingatlan, ahol illegális fogadásokkal (szerencsejátékkal) kapcsolatos tevékenységet folytattak. A két lakás külön-külön *Morris Levine* és *Max Janis* birtokában volt. A házkutatás során készpénzt és iratokat foglaltak le, Levine-t és Janist pedig letartóztatták. Weissman értesítette az adóhivatalt, amely elemezte a feljegyzéseket és a rendőrség által szerzett bizonyítékok alapján elkészítette az utólagos adómegállapítást, az akkori törvény szerinti különadót is megállapították a két letartóztatott terhére a becsült bevételük alapján. Az érintettek azonban vitatták a házkutatás jogszerűségét, hiszen nem elegendő az egyszerű feltételezés, „hallomás”, mivel ilyen kényszerintézkedés csak alapos okkal alkalmazható. Az ügyben hivatkozták az *Aguilar v. Texas* ügyet,⁹⁰ amelyben alkalmazták az ún. *Aguilar-Spinelli* tesztet. A házkutatási végzésekkel szemben két alapvető jogi követelmény áll fenn ennek alapján: egyrészt a házkutatást megalapozó információknak hitelesnek és megbízhatóknak kell lenniük, másrészt a művelet körülményeinek egyértelműnek kell lenniük.

A fellebbezés nyomán megállapították, hogy valóban jogszerűtlen volt a házkutatási végzés és így a megszerzett bizonyítékok törvénytelenek voltak. A Legfelsőbb Bíróság azonban a jogkérdést másik irányból közelítette meg, rámutatva arra, hogy számos döntés vizsgálta a IV. alkotmány-kiegészítés⁹¹ érvényesülését. A Bíróság szerint ugyanis az alapvető kérdés az, hogy az olyan bizonyítékok, amelyeket a Los Angeles-i Rendőrség szerzett meg, felhasználhatóak-e egy másik szervezet, az adóhatóság által folytatandó adóigazgatási eljárás keretében (amelynek az eredménye az utólagos adómegállapítás lett).

A Bíróság rámutatott arra, hogy a tisztességes eljárás nem jelenti feltétlenül azt, hogy egy bíróság soha nem vehet figyelembe olyan bizonyítékot, amelyet az említett alkotmány-kiegészítés megsértésével szereztek, ugyanakkor a bíróságok nem követhetik el vagy ösztönözhetik az Alkotmány megsértését. Éppen ezért a hangsúly azon van, hogy a bizonyíték figyelembe vétele bátorítja-e a IV. Alkotmány-kiegészítésben foglalt jogok megsértését vagy sem; ez épp olyan fontos, mint annak a vizsgálata, hogy a bizonyíték kizárása szolgálná-e ezt a visszatartó célzatot vagy sem. A Bíróság szerint egy szövetségi polgári eljárásban esetleg felhasználható

⁸⁷ Ennek a doktrínának is vannak különböző meghatározásai, elemei, korlátai, ld. pl. a *Silver Platter* doktrína megfordításáról az *Elkins v. United States*, 364 U.S. 206 (1960) ügyet vagy a mérgezett fa gyümölcséről (*Fruit of the Poisonous Tree*) pl. a *Nardone v. United States*, 308 U.S. 338 (1939) ítéletet.

⁸⁸ *Lanza v. New York*, 370 U.S. 139 (1962)

⁸⁹ *United States v. Janis*, 428 U.S. 433 (1976)

⁹⁰ *Aguilar v. Texas*, 378 U.S. 108 (1964)

⁹¹ Ez a kiegészítés szavatolja az emberek személyének, házának, illetve okmányaik és tulajdonuk biztonságát, valamint rögzíti a megalapozatlan házkutatások és lefoglalások elleni védelmet.

bizonyíték megszerzésének lehetősége nem sarkallja arra egy bűnüldöző szerv alkalmazottját (nem olyan fontos számára), hogy megsértse az említett kiegészítésben foglaltakat. Ahogy fogalmaztak, „a kizárási bírói szabályt nem szabad kiterjeszteni arra, hogy tilos legyen az egyik hatóságnak (a szövetségi kormány) egy másik hatóság (vagyis (ebben az esetben az állam) bűnügyi testülete által lefoglalt bizonyítékot felhasználni, mivel a bűnüldözés ilyen szabály általi korlátozása nem haladja meg a kizárással járó társadalmi költségeket.” (A bírósági különvélemények viszont rámutattak arra, hogy a Legfelsőbb Bíróság ilyen irányú jogértelmezése a IV. Alkotmánykiegészítés lényegét üresíti ki.)

A magyar joggyakorlatban is megjelennek az arra vonatkozó törekvések, hogy elhatárolják egymástól a büntetőeljárás és az adóigazgatási (vagy más peres) eljárás bizonyítékait. A Kúria megállapította, hogy

„A titkos információgyűjtés kizárja a hatékony jogorvoslat lehetőségét, a bizonyítékok beszerzése jogszerűségének ellenőrzésére csak a büntető eljárás keretein belül kerülhet sor. A perbeli esetben részben titkos információgyűjtés során, részben a nyomozati eljárás során alkalmazott kényszerintézkedések elrendelésével kerültek beszerzésre azok a bizonyítékok, amelyekre az adóhatóság a tényállását alapította. [A] Kúria álláspontja az, hogy a titkos információgyűjtés során megszerzett lehallgatási jegyzőkönyvek az eljárásban nem használhatók fel a fentebb kifejtett adóigazgatási és közigazgatási bírósági eljárásban hiányzó garanciális szabályok okán, míg a büntetőeljárás keretében nyomozati cselekmények során begyűjtött levelezések pedig igen, mert a Be.-ben biztosított jogorvoslati jog folytán azok felhasználása nem sérti az uniós jog által biztosított jogokat.”⁹²

Ugyancsak nincs akadálya annak, hogy más, akár közigazgatási ügyben beszerzett bizonyítékot használjanak fel a büntetőeljárásban is, amennyiben az adott, más típusú eljárásban biztosított garanciális jogok valóban tetten érhetőek, valamint az igazságügyi könyvszakértő gazdasági perben előadott szakvéleménye korlátok nélkül büntető ügyben is használható.⁹³

8. A szankciórendszer: arányosság, ne bis in idem és Double Jeopardy Clause

Rendkívül lényeges kérdés, hogy a jogalkotó milyen mértékű szankciókat írhat elő egy-egy jogsértésre. Az adójogi jogsértések egyik fontos sajátossága, hogy nemcsak közigazgatási (adóigazgatási) jogkövetkezményekkel sújthatók, hanem büntetőjogi szankciókkal is (ebben a körben jellemzően a szabadságvesztés, a pénzbüntetés, vagyonekobzás, közügyektől, illetve foglalkozástól eltiltás jöhet szóba).⁹⁴ Eppen ezért fontos kiindulópont az *arányosság* követelménye. „A büntetéssel történő jogkorlátozásnak – mértékét tekintve is – meg kell felelnie az arányosság,

⁹² A Kúria, Kfv.I.35.594/2016. számú ítélete (1/2018. számú közigazgatási elvi határozat, [58], [63])

⁹³ A Szegedi Ítéltábla Bf.III.31/2017/53. számú ítélete

⁹⁴ A mérlegképes könyvelői foglalkozástól és a közügyektől történő eltiltásról a Szegedi Ítéltábla Bf.III.31/2017/53. számú ítéletét.

szükségesség és ultima ratio elveinek. [A]z egyes bűncselekmények természetéhez és súlyához igazodó büntetési rendszer és a büntetéskiszabás normatív előírásai együttesen szolgálják a jogállami legális büntetés funkcióját: a szankcióval történő arányos és megérdemelt viszonzást. Az arányos és megérdemelt viszonzás szolgálhatja a preventív büntetési célokat.⁹⁵ Egy bírósági megállapítás szerint „A szankció arányossága azt is jelenti, hogy a hasonló tett elkövetőit hasonló büntetéssel kell sújtani az elkövetett tethhez, és a bűnösség mértékéhez is viszonyítva, de az arányosság vizsgálata a sérelem, a kár, a bűnösség foka, a bűncselekmények súlya egybevetését is feltételezi. Az arányosság jelenti a tett arányosságát, de a büntetésnek az elkövető személyiségéhez is igazodnia kell.”⁹⁶

Az arányosság az uniós jogban is megjelenő követelmény, az Európai Unió Bírósága (EUB) is használja egy-egy jogkérdés megítélésakor. Az arányosság azt jelenti általánosságban, hogy a jogi „eszközök alkalmasak legyenek az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne menjenek túl azon, ami annak eléréséhez szükséges.”⁹⁷ Adódik tehát a kérdés, hogy nem indokolatlan-e, aránytalan-e a jogalkotó részéről, ha *ugyanazért az adójogi* (vagy más közteherhez kapcsolódó) *jogsértésért kétszer sújtja joghátránnyal az egyént*: közigazgatási és büntetőjogi szankciót egyaránt alkalmaz, azaz felmerül a kettős szankcionálás, a *ne bis in idem* kérdése. „A kettős szankció tilalma azt jelenti, hogy nem lehet több büntető jellegű joghátránnyal sújtani ugyanazt a személyt ugyanazon tény- és jogalapon, ugyanazon védett jogi érdek védelme érdekében.”⁹⁸

Mindebből adódik a kérdés: nem ütközik-e a kétszeres büntetés tilalmába, nem aránytalan-e az, ha a feltárt adójogi jogsértés folytán az adóigazgatás egyszer már pénzügyi (vagy más) jogkövetkezményeket alkalmazott, majd pedig a büntető igazságszolgáltatás az adózót büntetőjogi szankciókkal is sújtja ugyanazért a jogellenes magatartásért? Vagyis felmerülhet a kérdés, hogy nem ütközik-e a kétszeres értékelés tilalmába az,⁹⁹ ha a kiszabott adójogi jogkövetkezmények (adó bírság stb.) mellett még büntetőjogi felelősségre is vonják az adózót, így büntetést szabnak ki, illetve vagyonekobzást alkalmaznak. A kérdés megválaszolásához az Európai Unió Bírósága és az Emberi Jogok Európai Bíróságának joggyakorlata szolgálhat kiindulópontként, mégpedig elsősorban az ún. *Engel-kritériumok*.¹⁰⁰ Ezek alapján ugyanis megállapítható a kétszeres értékelés tilalmába ütközés, ha voltaképpen két büntetőjogi jellegű szankció kerül alkalmazásra ugyanarra az elkövetett jogsértésre. Önmagában nem jogsértő, ha közigazgatási és büntetőjogi jogkövetkezmény is megállapításra kerül, mivel a tagállamok alkalmazhatnak közigazgatási és büntetőjogi szankciókat, valamint ezek kombinációját. Ugyanakkor vizsgálni szükséges, hogy fennáll-e a *ne bis in idem* elv sérelme a szankciók alapján. Így vizsgálandó a nemzeti jog büntetőjogi besorolása,

⁹⁵ 1214/B/1990. AB határozat, ABH 1995/571

⁹⁶ A Debreceni Ítéletábla Bf.IV.782/2018/8. számú ítélete

⁹⁷ C-210/03. (ECLI:EU:C:2004:802)

⁹⁸ A Mohácsi Járásbíróság 1.P.20.541/2017/6. számú ítélete.

⁹⁹ Az Amerikai Egyesült Államok jogában ld. erről az V. alkotmánykiegészítést („double jeopardy clause”), továbbá pl. a *Helvering v. Mitchell*, 303 U.S. 391 (1938), valamint *Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch et al.* 511 U. S. 767 (1994) ügyet.

¹⁰⁰ Ld. az EJEB 1976. június 8-ai, az Engel és társai kontra Hollandia ügyben hozott ítéletét.

a jogkövetkezmény célja és címzetti köre, végül pedig az előírt büntetés jellege, súlya. Így ha például az adóbírság már büntető jellegű, akkor már megállapítható az elv sérelme egy további büntetőjogi büntetés kiszabása esetén. Vizsgálni szükséges ennek megfelelően a közigazgatási és büntetőeljárás viszonyát (a kiegészítő jellegét), azt, hogy megtették-e a hatóságok a szükséges lépéseket a kettős szankcionálás elkerülése érdekében, valamint azt, hogy figyelembe vették-e a másik eljárásban a már korábban megállapított jogkövetkezményt.¹⁰¹ Ugyancsak a kétszeres elvonás tilalmába ütközhet az, ha a büntetőbíró *vagyonelkobzást* alkalmaz a terhelttel szemben annak ellenére, hogy az adóhatóság kötelezte már a kiesett bevétel megfizetésére. (Egy ilyen esetben a másodfokú bíróság az elsőfokú bíróság döntését e vonatkozásban megváltoztatta.)¹⁰²

Az említettek mellett vizsgálható az Amerikai Egyesült Államok jogi koncepciója is. A kétszeres kockázat („*Double Jeopardy Clause*”) az Egyesült Államok jogrendjében általában azt jelenti, hogy senkit nem lehet ugyanazon a bűncselekményért kétszer az életét vagy a testi épségét fenyegető eljárás alá vonni. E tilalmat – más korlátozások mellett – az Alkotmány V. kiegészítése fogalmazza meg. E tétel értelmezése szempontjából alapvető jelentőségű az 1896-os *United States v. Ball* ítélet,¹⁰³ amelynek megállapítása szerint „e tilalom nem arra vonatkozik, hogy nem lehet kétszer büntetni, hanem arra, hogy nem lehet valakit kétszer e veszélynek kitenni; és a vádlott – akár elítélik, akár felmentik –, ugyanúgy ki van téve a kockázatnak az első per alkalmával.”

Érdekes megvizsgálni ezt az elvet az adójog területén is. Elsőként a *Helvering v. Mitchell* ügy¹⁰⁴ említhető 1938-ból. Az ügy tényállása szerint Charles E. Mitchell az 1929. évre vonatkozó bevallásában csalárd módon vont le részvényeladási ügyletekből származó veszteségeket. Az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy ezek az ügyletek az adóelkerülést célozták, így egyrészt megállapított 728.709,84\$ adóhiányt, és az 50%-os további bírságot, amelyek összege ennek megfelelően 364.354,92\$-t tett ki. Az eset több fórumot is megjárt. Egyrészt fennállt az általános büntetőjogi rendelkezés (amely bírsággal, illetve szabadságvesztéssel rendelte büntetni az adóelkerülést), másrészt az említett 50%-os járulékos adó. Mitchell egyrészt a *res iudicata*, másrészt pedig a *double jeopardy* elvet hozta fel a védelmére, hiszen egy büntető tárgyalás során már döntést hoztak az ügyében, valamint az 50%-os járulékos adó voltaképpen nem adó, hanem büntetőjogi szankció, így már egy újabb büntetőeljárásként értékelendő a folyamat. Az eldöntendő jogkérdés tehát az volt, hogy ha felmentették az adózót a szándékos adóelkerülés vádja alól, akkor ugyanazon törvény szerint büntethető-e egy, az adóhiány 50%-ának megfelelő bírsággal (járulékos adóval). A bíróság szerint sem a *res iudicata*, sem pedig a *double jeopardy* elve nem alkalmazható, mert a járulékos adó elsősorban nem büntető jellegű, hanem reparálja azon veszteségeket és költségeket, amelyeket a kormánynak az adózó csalárd magatartása folytán el kellett

¹⁰¹ Harmati Judit – Lárís Liliána – Kiss Árpád Lajos: Az adóbírság és a büntetőjogi szankció kapcsolata. *Magyar Jog* (2018) 4., 211–213. o.

¹⁰² Ld. a Szegedi Ítéletábla Bf.III.203/2016/5. számú ítéletét, valamint a 95. BK vélemény III. pontját.

¹⁰³ *United States v. Ball*, 163 U.S. 662 (1896)

¹⁰⁴ *Helvering v. Mitchell*, 303 U.S. 391 (1938)

szenvednie. (Az ítélet kitért a büntető és a reparatív jellegű szankciókra, illetve arra is, hogy vannak olyan joghátrányok, amelyek bizonyos, korábban önkéntesen nyújtott privilégiumok visszavonását jelenthetik. Ilyen például a külföldi illetőségűek kiutasítása).

Érdekes még ebből a szempontból a *Kurth család esete*.¹⁰⁵ Az ügy tényállása szerint a számos tagot számláló Kurth család Montana Államban egy farmot működtetett, 1986-ban viszont úgy döntöttek, hogy inkább marihuánát termesztenek és értékesítenek. Montana Államban 1987-ben új kábítószerellenes törvény lépett hatályba, amelynek egyik rendelkezése adót állapított meg a veszélyes kábítószeres birtoklására, tárolására. Az adó mértéke a drog becsült piaci értékének 10%-a vagy pedig a mennyiség után bizonyos összeg volt (attól függően, hogy az adott kábítószer esetén melyik volt a magasabb érték). Emellett kifejezetten rögzítette a törvény, hogy ezt az adót azután kell beszedni, miután minden állami vagy szövetségi bírság- és elkobzási igényt teljesítettek.

A jogszabály hatályba lépését követően a hatóság rajtaütött a farmon, letartóztatták az érintett családtagokat, lefoglalták a növényeket és az eszközöket. Mindez véget vetett a családi marihuána-üzletnek és különböző jogi eljárásokat eredményezett. Ezen eljárások közül az egyik egy büntetőeljárás volt, amelyben vádat emeltek mind a hat érintett ellen, mégpedig értékesítési célzattól megvalósított kábítószer-birtoklás folytán. Először tagadták az ellenük felhozott vádakot, végül azonban beismerték a cselekmény elkövetését, és a családtagokat börtönbüntetésre ítélték. A második eljárás az eszközök és a felszerelés elkobzására vonatkozott, a harmadik eljárás tárgya pedig nem volt más, mint a veszélyes kábítószerekre kivetett adó megállapítása volt. A Montanai Bevételi Hivatal (Montana Department of Revenue, DOR) a kivágott ültetvényre és a szüretelt marihuánára majdnem 900.000\$ összegű adót (bírságot és kamatot) kísérelt meg behajtani, azonban Kurthék vitatták ezt a hatósági döntést közigazgatási eljárások keretében, mégpedig úgy, hogy a csődtörvényre hivatkoztak (mivel mindenüket lefoglalták). A csődeljárásokban a csődbíróság (*Bankruptcy Court*) – elsősorban a *United States v. Halper* ügyben¹⁰⁶ kifejtettekre hivatkozva – megállapította, hogy az adókimutatások többsége érvénytelen volt (mind az élő növényre, mind pedig a belőle kinyert olajra kivetett összegek önkényesek voltak és bármiféle ténybeli alapot nélkülöztek), a kettős kockázat fennállt. Nem fogadta el a bíróság az állam azon érvét, hogy az adót nem büntetesként, hanem a rendészeti költségek megtérítéseként kell értelmezni. A bíróság megfogalmazta, hogy a DOR nem tudott egyetlen olyan bizonyítékot sem bemutatni, amely igazolta volna, hogy az adó bármilyen kormányzati program vagy a jogérvényesítés költségeként merült fel az illegális szerek elleni küzdelemhez kapcsolódóan. Azt is megállapította a csődbíróság, hogy az adó mértéke nyolcszorosa volt a kábítószer piaci értékének, így az adó büntető jellege nyilvánvaló volt. Mindezek alapján a csődbíróság szerint az adóra vonatkozó törvény célja az elrettentés-megtorlás és a büntetés volt. A kerületi bíróság ezt az álláspontot megerősítette. Akként összegezte a helyzet jogi megítélését, hogy a montanai veszélyes szerekre vonatkozó adóról alkotott törvény (Montana Dangerous Drug Tax

¹⁰⁵ Department of Revenue of Montana v. Kurth Ranch et al. 511 U. S. 767 (1994)

¹⁰⁶ United States v. Halper, 490 U.S. 435 (1989)

Act) „egyszerűen másodszor büntette meg Kurthéket ugyanabból a bűncselekményből kifolyólag.” Ez és az a körülmény, hogy a DOR nem volt képes bizonyítékot szolgáltatni a felmerült költségeire és káaira nézve, meggyőzte a bíróságot arról, hogy az adókiutak megsértették az V. Alkotmánykiegészítésben megfogalmazott kettős kockázat tilalmát (Double Jeopardy Clause).

A jogrendszereknek tehát az adóigazgatási szankciók mellett megfelelő fékeket kell alkalmazniuk akkor, ha igényt tartanak a többszörös (adóügyi, büntetőjogi) felelősségre vonásra is ugyanazon jogsértés esetében. Az elvi kiindulópont lehet az arányosság vagy éppen a kétszeres kockázat tilalma.

9. Záró gondolatok

Adóügyek nemcsak közigazgatási úton (közigazgatási per keretében) kerülhetnek bíróság elé, hanem büntetőeljárások megindításának eredményeként is. Különösen hangsúlyos kérdés, hogy ezen eljárásoknak milyen különleges jellemzői emelhetők ki, milyen jellegzetes eljárási és anyagi jogi kérdések merülhetnek fel.

A büntetőbírók elé kerülő adózáshoz, számvitelhez kapcsolódó esetekben a tényállások helyes minősítése, a bizonyítás kérdései, a gazdasági események (a vonatkozó bizonylatok vizsgálata), a döntések indokolása és a szankcionálás jelentik a kulcskérdéseket. Ugyancsak érdekes az alanyok kérdése: egyszerű vállalkozóktól képzett vezetőknél át strómanokig bezárólag széles skálán jelennek meg az ügyletek szereplői, akik magatartásukkal megvalósítják a különböző cselekményeket (vagy azokban közreműködnek).

A büntető igazságszolgáltatás tevékenysége a pénzügyi joghoz is szorosan kapcsolódik, hiszen a költségvetési csalás ún. keretdiszpozíció, a tartalmát a pénzügyi jogi normák konkretizálják. Ugyancsak nem lehet független (korlátok nélküli) a büntetőjogi felelősségre vonás, hiszen az adózónak az adóigazgatási eljárás eredményeként is el kell szenvednie különböző joghátrányokat, így a kettős szankcionálás (*ne bis in idem*) elkerülése érdekében is biztosítani kell a jogi garanciákat (az arányosság követelményére is tekintettel), de ezek a bizonyítékok megszerzésénél is különös szerepet játszanak.

A joggyakorlat elemzése hasznos támpontokat nyújt arra nézve, hogy az adózók és más közreműködők büntetőjogi felelőssége mire alapozva állapítható meg, milyen bizonyítékok hogyan használhatóak fel. Kiemelhető ebben a körben a *jogösszehasonlítás* mint módszer alkalmazása, azaz annak vizsgálata, hogy más jogrendszerek hogyan viszonyulnak az adott kérdés megítéléséhez, milyen jogintézményeket, korlátokat dolgoztak ki az egyén életét rendkívüli módon korlátozni képes büntetőeljárásokhoz kapcsolódóan.
