

LENGYEL TIBOR

Az Európai Unió Bíróságának gyakorlata, valamint hazai szabályozásunk ellentmondásai a *ne bis in idem* elv érvényesülésének tekintetében

Jelen tanulmány alapvető célja, hogy rámutasson azokra az anomáliákra és ellentmondásokra, amelyek napjaink jogalkalmazói gyakorlatában a *ne bis in idem* elv érvényesülésével kapcsolatban az adó-, a vám- és a büntetőjog viszonyrendszerében megmutatkoznak.

A problémakör értelmezésével kapcsolatos első és alapvető szempontként kell tekintenünk arra a büntetőjogi alapelvre, miszerint a büntetőjog eszköze csupán ultima ratio, végső megoldás lehet, vagyis az állami kontrolleszközök kiválasztásánál a büntetőjogot utolsóként szabad alkalmazni, és csak akkor, ha az elengedhetetlen a közérdek érvényesítéséhez, illetve a közrend megőrzéséhez. Ennek okán a gazdasági viszonyokra elsősorban közgazdasági (adók, vámok, támogatások, kedvezmények) és államigazgatási, közigazgatási (engedélyezés, felügyelet, ellenőrzés, szankcionálás) eszközökkel lehet eredményesen hatást gyakorolni, természetesen figyelembe véve a gazdasági törvényszerűségeket.¹

Ez az összegzés mindazon túl, hogy összefoglalja a büntetőjog és egyéb jogágak viszonyrendszerének alapját, megteremti a feltételeit annak is, hogy vizsgáljuk a *ne bis in idem* elvvel kapcsolatos összefüggéseit.

Az ultima ratio elvet ugyanis két irányban lehet értelmezni: egyrészt büntetőjogon belüli viszonylatban, ami azt jelenti, hogy a büntetőjogi eszköz alkalmazását a többi büntetőjogi eszközhöz viszonyítva kell megítélni, másrészt büntetőjogon kívüli viszonylatban is értelmezhető, amikor is a büntetőjog területén kívüli eszközökkel vetjük össze a büntetőjog eszközrendszerét.² Nagy Ferenc ezzel kapcsolatban rámutat arra³, hogy az *ultima ratio* elv sajátos korlátjaként is értelmezhető az azonos, illetve hasonló jellegű jogtárgysértés esetén a különböző jogterületeken a párhuzamos felelőssé-

1 A hazai büntetőjog-történetben természetesen ez nem előzmények nélküli. Lásd például Madai Sándor: A csalás büntetőjogi értékelése. HVG-ORAC, Budapest, 2011, 43–44. o.

2 Belovics Ervin – Gellér Balázs – Nagy Ferenc – Tóth Mihály: Büntetőjog I. Általános rész. A 2012. évi C. törvény alapján. HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2014
https://www.tankonyvtar.hu/hu/tartalom/tamop425/2011_0001_548_Buntetojog/ch01s03.html

3 Nagy Ferenc: Az állami büntetőhatalom korlátozása ellen ható tendenciák a büntetőjogban. Állam- és Jogtudomány, 2018/1., 80. o.

gi formák létezése, ahol az enyhébbnek minősíthető jogterület nem lép háttérbe a súlyosabbnak értékelhető jogág (büntetőjog) mögött.

A párhuzamos felelősségi formák problémaköre a közigazgatási és a büntetőeljárások viszonyrendszerében a hazai joggyakorlatban jelenleg is számos területen érvényesül, amelyek egyik leginkább érzékelhető megjelenési formája az adóigazgatási eljárások alapjául szolgáló tényállásokkal összefüggésben elrendelt büntetőeljárások lefolytatása.

Mindezek tekintetében *Karsai Krisztina* fogalmazta meg⁴ az ultima ratio elvre való általános hivatkozás korlátozásának szükségszerűségét, annak érvényesítésével, hogy az elv csakis a fokozható jogtárgysértések (és így a fokozható jogi válaszok) esetében érvényesíthető megalapozottan. Ennek alapján *Karsai* felveti annak kézenfekvőségét is, hogy a Btk. Különös Részében található bűncselekmények mindegyikére le lehetne folytatni a vizsgálatot, azt kutatva, hogy egyfelől mely bűncselekménycsoportba tartozik, másrészt pedig – ha feltételezhető a fokozatos jogtárgysértési láncolat – hogy a más jogági felelősségi formák hogyan „előzik” meg a büntetőjogi felelősséget.

Az *ultima ratio* elv érvényesíthetőségének tükrében vizsgálva a Btk. 396. §-ában meghatározott költségvetési csalás tényállását, megállapítható, hogy hatályos joggyakorlatunkban jelenleg is léteznek olyan párhuzamos felelősségi formák, amelyek egyrészt korlátozzák az *ultima ratio* általános érvényesülését, másrészt megteremtik a *ne bis idem* elv sérülésének lehetőségét. Mindennek alapjául hazai szabályozásunk ama sajátossága szolgál, amely lehetővé teszi, hogy a tényállás és az érintett azonossága esetében – ha a költségvetési csalás tényállása, valamint az adózás rendjéről szóló törvényben szabályozott tényállás/magatartás egyaránt megvalósul – párhuzamosan folytatható az adóigazgatási és büntetőeljárás, ezáltal mindkét eljárásban sor kerülhet szankció kiszabására (adóigazgatási eljárásban adóbírság, míg büntetőeljárásban a Btk. Különös Részében a törvényi tényálláshoz rendelt büntetések). Azaz egy adójogszabály megsértése büntetőjogi szankciókat (mint a szabadságvesztés vagy pénzbírság kiszabása) és büntető jellegű igazgatási szankciókat (adóbírság) is vonhat maga után, ami „dupla büntetés” kiszabását teszi lehetővé, amelynek okán az eljárás sérti/sértheti a *ne bis in idem*⁵ elvét.

Kétségtelen tény, hogy az elv megjelenése alapvetően a büntetőjoghoz kötődik, viszont napjainkra egyre inkább elfogadottá vált az a megközelítés, mi-

4 *Karsai Krisztina*: Az ultima ratio elvről – másképpen. *Acta Universitatis Szegediensis: Acta juridica et politica*, 2012/74.

5 „Senki sem vonható büntetőeljárás alá és nem büntethető olyan bűncselekményért, amely miatt az unióban a törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.”

szerint a *ne bis idem* elv alkalmazásával a nem büntetőjogi, de azzal megegyező hatású határozatoknak ugyancsak meg kell tiltaniuk az újabb felelősségre vonás lehetőségét.

Annak eldöntéséhez, hogy a magyar gyakorlatban a hatályos adójogi és büntetőjogi szabályozásban miért vagy miért nem sérül a *ne bis idem* elve, elengedhetetlen vizsgálunk annak uniós és hazai jogban történő megjelenését és érvényesülését.

A ne bis idem elvének megjelenése a büntetőjog területén az Európai Unió jogában

A tagállamok közötti bűnügyi együttműködés kereteiről az Európa Tanács jogsegélyegyezményei már az Európai Unió Alapjogi Chartájának elfogadása előtt is fogalmaztak meg elvárásokat a tagállamokat illetően, ennek alapvető elemei időrendileg a következők szerint foglalhatók össze.

Az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény 1984. november 22-én, Strasbourgban aláírt 7. kiegészítő jegyzőkönyvének (a továbbiakban: az EJEE 7. kiegészítő jegyzőkönyve) *Kétszeres eljárás alá vonás vagy büntetés tilalma* című 4. cikke a következőképpen rendelkezik: „*Ha valakit egy állam büntetőtörvényének és büntetőeljárás törvényének megfelelően egy bűncselekmény kapcsán már jogerősen felmentettek vagy elítéltek, e személlyel szemben ugyanennek az államnak az igazságszolgáltatási szervei ugyane bűncselekmény miatt nem folytathatnak büntető eljárást, és vele szemben abban büntetést nem szabhatnak ki.*”

A schengeni megállapodás végrehajtásáról szóló, 1990. június 19-én aláírt egyezmény 54. cikke szerint: „*Az ellen a személy ellen, akinek a cselekményét a szerződő felek egyikében jogerősen elbírálták ugyanazon cselekmény alapján nem lehet egy másik Szerződő fél területén büntetőeljárást indítani, amennyiben elítélés esetén a büntetést már végrehajtották, végrehajtása folyamatban van, vagy az ítélet meghozatalának helye szerinti Szerződő fél jogszabályainak értelmében azt többé nem lehet végrehajtani.*”

Az Európai Unió Alapjogi Chartáját 2000-ben, Nizzában hirdette ki a parlament, a tanács és a bizottság, majd módosítása után 2007-ben ismét kihirdették. Az ünnepélyes kihirdetés azonban nem tette jogilag kötelező erejűvé a chartát, miután az csak a lisszaboni szerződés 2009. december 1-jei elfogadása óta bír közvetlen hatállyal.

A charta az elsődleges uniós joganyag része, ily módon a másodlagos uniós joganyag és a nemzeti intézkedések megfelelősége vizsgálatának egyik szempontjává vált. Az Európai Unió Alapjogi Chartájának (a továbbiakban: charta) *A kétszeres eljárás alá vonás és a kétszeres büntetés tilalma* című 50. cikke így rendelkezik: „*Senki sem vonható büntetőeljárás alá és nem büntethető olyan bűncselekményért, amely miatt az unióban a törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.*”

A charta hatályát az 51. cikk határozza meg egyértelműen, amely kimondja, hogy a benne foglalt rendelkezések csak az uniós intézményekre és szervekre terjednek ki, illetve a tagállamokra azokban az esetekben, amikor az európai uniós jogot végrehajtják. Ennek megfelelően az egyes európai országok az alkotmányukban, az alaptörvényükben és/vagy a büntetőkódexükben jelenítik meg az elvet.

Nemzeti szabályozás a büntetőjog területén

A kétszeres büntetés tilalmának aktuálisan alkalmazott szabályára az Európai Unióhoz történő csatlakozásból fakadó követelmények adtak alapot, amely szerint a tagállamok közötti büntetőjogi együttműködésnek ki kell terjednie a más állam bírósági és hatósági döntéseinek a kölcsönös elismerésére, tekintet nélkül a kettős büntethetőség követelményére. E követelmény az Európai Unió Alapjogi Chartájában is szerepel. Mindez nemzeti szabályozásként az alaptörvény XXVIII. cikkében jelenik meg, amely az igazságszolgáltatással összefüggő jogok átfogó rendszerét biztosítja. „*(6) A jogorvoslat törvényben meghatározott rendkívüli esetei kivételével senki nem vonható büntetőeljárás alá, és nem ítéltető el olyan bűncselekményért, amely miatt Magyarországon vagy – nemzetközi szerződés, illetve az Európai Unió jogi aktusa által meghatározott körben – más államban törvénynek megfelelően már jogerősen felmentették vagy elítélték.*”

A ne bis idem elvének megjelenése a közigazgatási és a büntetőjogi szankciók közötti összefüggésben

A büntetőjogi felelősség önálló elbírálásának elvéből fakadóan az elmúlt évtizedekben sarkalatos szabályként érvényesült a joggyakorlatban az az elv,

miszerint nem ütközik a többszörös eljárás tilalmába, ha a más eljárásban hozott határozattal elbírált cselekmény miatt büntetőeljárás indul vagy folyik.

A közelmúltban azonban számos olyan, az Európai Bíróság által hozott ítélet született, amelyek erősítik azt a szemléletet, miszerint a nem büntetőjogi, de azzal megegyező hatású határozatoknak figyelembe kellene venniük a büntetés (vagy büntető jellegű szankció) megállapításánál a másik jogág által alkalmazott jogkövetkezményt, illetve a büntetőügyben eljáró hatóságnak értékelés körébe kellene vonnia az időközben megállapított közigazgatási szankciót. A *ne bis idem* elvének eltérő jogágak közötti kiterjesztő érvényesülésével összefüggésben azonban tényként szögezhető le, hogy a tagállamok a büntetőjogi és az adójogi szabályozás kialakítása terén szuverének, azaz a jogszabályi környezet kialakítása a nemzeti jogi szabályozás kompetenciája.⁶ E körben tehát minden tagállam a saját, nemzeti jogát alkalmazza, viszont a nemzeti bíróságnak vizsgálnia kell, hogy a nemzeti jog mennyiben egyeztethető össze Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkében foglalt rendelkezésekkel.

E szemlélet gyakorlati megközelítésekor vizsgálendő az irányadó eljárás abban az esetben, ha az adóbírságot kiszabó határozat alapja ugyanaz a tényállás, amelynek alapján a büntetőeljárás folyik, különös tekintettel arra, hogy az azonos tényállású cselekmények közigazgatási és büntetőjogi következményei között van-e összefüggés.

Annak érdekében, hogy az iménti kérdésekre egyértelmű iránymutatást találhassunk, elengedhetetlen a problémakört érintő európai bírósági ítéletek feldolgozása és a kapcsolódó hazai jogszabályi környezet bemutatása.

Az adó- és büntetőjogi szankciók egyidejű alkalmazhatóságának vizsgálata az unió bírósága ítéleteinek fényében

*A Bonda-ügy*⁷

A bíróság elé kerülő eset megválaszolandó kérdése arra irányult, hogy az 1973/2004/EK bizottsági rendelet 138. cikkének (1) bekezdésében foglalt szankciók közigazgatási eljárásban történő alkalmazása büntetőjogi jellegűnek minősül-e.

⁶ Megjegyzendő azonban, hogy a tagállami szuverenitás terjedelme folyamatosan változik. Madai Sándor: Gondolatok az Európai Közösségek pénzügyi érdekeinek megsértéséről. *Rendészeti Szemle*, 2010/2., 87. o.

⁷ C-489/10. sz. ügy (ítélhezatal 2012. 06. 05.).

L. M. Bonda 2005. május 16-án kérelmet nyújtott be a mezőgazdaság szerkezeti átalakításáért és modernizálásáért felelős lengyelországi ügynökség regionális kirendeltségéhez (a továbbiakban: kirendeltség) a 2005. évi egységes területalapú támogatás iránt. E kérelemben valótlan nyilatkozatot tett a megművelt mezőgazdasági földterületek méretét és a természetett növényeket illetően. A kirendeltség vezetője 2006. június 25-én az 1973/2004. rendelet 138. cikkének (1) bekezdése alapján határozatot hozott, amelyben egyrészt *L. M. Bondával* szemben megtagadta a 2005. évre vonatkozó egységes területalapú támogatás kifizetését, másrészt pedig szankcióként megvonta az egységes területalapú támogatást a valós és a bejelentett terület közötti különbözetnek megfelelő összeg erejéig a pontatlan kérelem benyújtása utáni három évre. E tényállás alapján 2009. július 14-én a bíróság támogatási csalás miatt *L. M. Bondát* két év próbaidőre felfüggesztett nyolchavi szabadságvesztésre, valamint pénzbüntetésre ítélte, az illető az ítélettel szemben fellebbezést nyújtott be. A másodfokú bíróság az ítéletet hatályon kívül helyezte, és azt állapította meg, hogy a büntetőeljárást kizárja az a körülmény, hogy *L. M. Bondával* szemben azonos tényállás miatt már közigazgatási szankciót szabtak ki. Következésképpen e bíróság a 2010. március 19-i határozatában a büntetőeljárás törvény 17. cikke 1. bekezdésének 11. pontja alapján kimondta, hogy az eljárás okafogyottá vált, a büntetőeljárást pedig megszüntette. A határozattal szemben a főügyész felülvizsgálati kérelmet terjesztett a legfelsőbb bíróság elé, amely úgy ítélte meg, hogy meg kell vizsgálni az 1973/2004. rendelet 138. cikkének (1) bekezdése alapján kiszabott szankció jogi természetét, ennek érdekében felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából e tárgyban kérdést terjesztett a bíróság elé.

A bíróság döntéshozatalakor megvizsgálta az EJEB ítélkezési gyakorlatát, amely a három ügynevezett „Engel-kritériumot” elemzi (ezeket az után az ítélet után neveznek így, amelyben e bíróság azokat először megfogalmazta).⁸ E szerint az ítélkezési gyakorlat szerint e tekintetben három kritériumnak van jelentősége: az első a jogsértés belső jog szerinti jogi minősítése, a második a jogsértés jellege (az EJEB számos tényezőt vesz figyelembe, egyebek között a rendelkezés címzettjeinek körét, a védett jogi tárgyát, és a szankció célját), a harmadik pedig az érintett személlyel szemben kiszabható szankció természete és súlya (a súly meghatározásához az alkalmazandó jogi rendelkezések által előírt leg súlyosabb szankciót kell tekintetbe venni).

⁸ Az EJEB (nagytanács), 1976. június 8-i Engel és társai kontra Hollandia ítélet, (5100/71.; 5101/71.; 5102/71.; 5354/72.; 5370/72. sz. kereset, A. sorozat, 22. sz.)

⁹ A C-489/10. sz. ügy ítéletének rendelkező része.

Az első kritérium kapcsán a bíróság megállapította, hogy a kirendeltség által alkalmazott intézkedések az uniós jog szerint nem minősülnek büntetőjogi jellegűnek, amit a jelen esetben, az Emberi Jogok Európai Bíróságának ítélkezési gyakorlata értelmében, „belső jognak” kell tekinteni. A második kritérium kapcsán a bíróság azt vizsgálta, hogy a gazdasági szereplőre kiszabott szankció célja kifejezetten a megtorlásra irányul-e. Ennek nyomán arra a következtetésre jutott, hogy ezeknek az intézkedéseknek a célja nem a megtorlásra, hanem lényegében arra irányul, hogy megvédje az uniós alapok kezelését azáltal, hogy ideiglenesen kizárja azt a kedvezményezettet, aki a támogatási kérelmében pontatlan nyilatkozatot tett. Ebből következően a második kritérium alapján nem lehet büntetőjogi jelleget tulajdonítani az alkalmazott szankcióknak. A harmadik kritérium kapcsán megállapították, hogy az előírt szankciók hatása csupán az, hogy az érintett mezőgazdasági termelőtől megvonják azt a lehetőséget, hogy a jövőben támogatást kapjon, így nem tekinthetők büntetőjogi jellegű szankcióknak.

A bíróság döntésének értelmében tehát *nem minősülnek büntetőjogi jellegű szankcióknak azok az alkalmazott intézkedések, amelyek a mezőgazdasági termelőt kizárják a támogatásból abban az évben, amelynek tekintetében valótlan tartalmú nyilatkozatot tett a támogatásra jogosult terület vonatkozásában, valamint a bejelentett és a mért terület különbségének megfelelő összegig csökkentik azt a támogatást, amelyre e termelő a következő három naptári évben lenne jogosult.*⁹

*Az Orsi–Baldetti-ügy*¹⁰

A bíróság elé kerülő eset megválaszolandó kérdése, hogy az EJEE hetedik kiegészítő jegyzőkönyvének 4. és a charta 50. cikke értelmében összeegyeztethető-e az uniós joggal a 74/2000. törvényerejű rendelet¹¹ 10b. cikke, amennyiben az lehetővé teszi valamely olyan személy büntetőjogi felelősségének vizsgálatát, akivel szemben ugyanazon tényállás miatt az állami adóhatóság közigazgatási szankció kiszabása mellett már jogerősen adóbehajtásra irányuló intézkedést rendelt el.

¹⁰ C-217/15. és C-350/15. sz. egyesített ügyek (ítélletozatal: 2017. 04. 05.).

¹¹ A 2000. március 10-i decreto legislativo n.° 74. Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 1999. giugno 25, n.° 205 (az 1999. június 25-i 205. sz. törvény 9. cikkével összhangban a jövedelemadó és a hozzáadottérték-adó területén elkövetett bűncselekményekre vonatkozó új rendelkezésekről szóló 74. sz. törvényerejű rendelet).

M. Orsival és L. Baldettivel szemben eljárás indult az olaszországi Santa Maria Capua Vetere-i bíróság előtt a 74/2000. törvényerejű rendelet 10a. cikkével összefüggésben értelmezett 10b. cikkében meghatározott és büntetni rendelt bűncselekmény miatt: gazdasági társaságaik törvényes képviselőiként elmulasztották az alapügyben szóban forgó adómegállapítási időszakokra vonatkozó éves adóbevallás alapján fizetendő hozzáadottérték-adó megfizetését. A büntetőeljárások az adóhatóság feljelentései alapján indultak, ennek keretében elrendelték mind M. Orsi, mind pedig L. Baldetti vagyontárgyainak lefoglalását, amellyel szemben mindketten felülvizsgálat iránti kérelmet terjesztettek elő. Az említett büntetőeljárások megindítása előtt az adóhatóság elrendelte az alapügy tárgyául szolgáló hozzáadottértékadó-összegek behajtását, és az adótartozás megfizetésének követelésén túl az adótartozás harminc százalékanak megfelelő összegű adóbírságot is kiszabott a nevezettek által képviselt S.A. COM Servizi Ambiente e Commercio és az Evoluzione Maglia gazdasági társaságokra, ezek az intézkedések jogerőre emelkedtek.

Eljárása során a bíróság megállapította, hogy az alapügyben az adóbírságokat két jogi személyiséggel rendelkező társasággal szemben szabták ki, míg a büntetőeljárások M. Orsival és L. Baldettivel szemben indultak, akik természetes személyek. Ennek okán a *ne bis idem* elvének azon alkalmazási feltétele, miszerint a vizsgált szankciókat vagy büntetőeljárásokat ugyanazon személlyel szemben kell alkalmazni, nem teljesül, ezáltal a charta 50. cikkének további alkalmazási feltételeit sem kell vizsgálni. Rámutatott a bíróság ugyanakkor arra is, hogy az Emberi Jogok Európai Bíróságának ítélkezési gyakorlata szerint az adójogi és büntetőjogi szankciók együttes alkalmazása nem minősül az EJEE hetedik kiegészítő jegyzőkönyve 4. cikke megsértésének, amennyiben a szóban forgó szankciókat olyan, akár jogi, akár természetes személyekkel szemben szabták ki, akik jogilag elkülönülnek egymástól.

Az ítélet egyértelműen állást foglalt tehát abban, hogy nem ellentétes a charta 50. cikkével az alapügyhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a hozzáadottérték-adó megfizetésének elmulasztása miatt büntetőeljárás lefolytatását teszi lehetővé az után, hogy ugyanezen tényállás miatt jogerősen adóbírságot szabtak ki, ha ezt az adóbírságot valamely jogi személyiséggel felruházott társasággal szemben alkalmazták, míg az említett büntetőeljárások valamely természetes személlyel szemben indultak. Ennek tükrében a büntetőeljárás alá vont és közigazgatási szankcióval sújtott személy azonosága alapfeltétel a kétszeres értékelés tekintetében, amelynek hiányában fel sem vetődhet a *ne bis idem* elvének sérülése.

*A Fransson-ügy*¹²

A svéd adóhatóság 2007. május 24-i határozatával a 2004-es és 2005-ös adóévre nézve az üzleti tevékenységből származó jövedelem vonatkozásában 89 782, a hozzáadottérték-adó vonatkozásában 8127, a munkáltatói járulékok vonatkozásában pedig 14 310 svéd korona adóbírságot szabott ki *H. Åkerberg Fransson*nal szemben, valótlan bevallásokkal megvalósított adóeltitkolás okán. Ugyane – az adóbírság kiszabásának alapjául szolgáló – tényállás alapján az ügyészség 2009 júniusában vádat emelt nevezettel szemben súlyos adócsalás miatt történő felelősségre vonás érdekében. Az eljáró bíróság előtt felvetődött a kérdés, hogy a vádat el kell-e utasítani azon az alapon, hogy ugyane tényállás alapján egy másik eljárásban már szankciót alkalmaztak. Ennek okán eljárását felfüggesztette, és kérdéseit előzetes döntéshozatal céljából a bíróság elé terjeszti. A bíróság elé kerülő eset fő megválaszolendő kérdése arra irányult, hogy a vádlottal szemben emelt vádat el kell-e utasítani azon az alapon, hogy ugyane tényállás alapján egy másik eljárásban már szankciót alkalmaztak vele szemben, ami ellentétben áll az EJEE 7. kiegészítő jegyzőkönyvének 4. és a charta 50. cikkével.

Jelen ügyben a bíróság ismét rámutatott arra, hogy az adóbírság büntető jellegének mérlegelése szempontjából ítélkezési gyakorlata szerint három kritériumnak, az úgynevezett Engel-kritériumoknak van jelentősége. Ennek megfelelően vizsgálat tárgyát képezte a jogsértés belső jog szerinti jogi minősítése, a jogsértés jellege, valamint az érintett személlyel szemben kiszabható szankció természete és súlya.

A bíróság a vonatkozó kritériumok vizsgálata nyomán arra a döntésre jutott, hogy „Az Európai Unió alapjogi chartájának 50. cikkében szabályozott *ne bis in idem* elve nem zárja ki, hogy valamely tagállam a hozzáadottérték adóval összefüggő bevallási kötelezettségek teljesítésének elmulasztásában megnyilvánuló ugyanazon tényállásra egymást követően adójogi szankciót és büntetőjogi szankciót alkalmazzon, amennyiben az első szankció nem büntető jellegű, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság feladata”.¹³

A Fransson-ügyben hozott ítélet jelentőségét a *ne bis in idem* elvének különböző jogágak viszonyrendszerében történő alkalmazása adta. Kimondta ugyanis, hogy az adó- és büntetőjogi szankciók alkalmazhatók ugyan egyidejűleg, de nem szabható ki névlegesen közigazgatási – valójában megtorló jel-

¹² C-617/10. sz. ügy (ítéltohozatal 2013. 02. 26.).

¹³ C-617/10. sz. ügy ítéletének rendelkező része.

legű – szankció egyéb büntetőjogi szankcióval együttesen. Mindezek figyelembevételével a büntetőeljárás megindítása, illetve büntetőjogi szankció alkalmazása akkor zárható ki, ha az adóbírság büntető jellegű és jogerőssé vált.

Az ítélet büntetőeljárást kizáró feltételeivel kapcsolatban figyelemre méltó *Molnár Gábor* álláspontja, aki rámutatott arra¹⁴, hogy hazai gondolkodásunkban már a kérdés feltevése is nehezen értelmezhető, s magát a kérdést is eleve rossznak tartja. Véleménye szerint a büntetőjogász soha nem fogja közös nevezőre hozni a bűncselekmény miatt és a nem bűncselekmény miatt alkalmazott jogkövetkezményeket, miután nem büntetőjogi jogkövetkezmény aligha gátolhatja valamely bűncselekmény miatt a büntetőeljárás lefolytatását és büntetés kiszabását.

A kérdés álláspontja szerint valójában legfeljebb fordítva merülhet fel. A Molnár Gábor által megvilágított kérdéskör szempontjából különösen figyelemre méltó az időrendben utolsóként (a Luca Menci-ügyben) született ítélet, amely a hazai szabályozáshoz leginkább hasonló – párhuzamos eljárásokat és szankciókat lehetővé tévő – olasz nemzeti szabályozás keretein belül mutatja be miként talált a jogalkotó megoldást az ultima ratio korlátozástól mentes érvényesülésére és a ne bis idem elv igazolható sérülésére.

A Luca Menci-ügy¹⁵

A bíróság elé kerülő eset megválaszolandó kérdése, hogy ellentétes-e a charta 50. cikkében foglalt rendelkezésekkel annak a büntetőeljárásnak a lefolytatása, amelynek tárgya egy olyan tényállás, amely miatt a vádlottat már jogerősen közigazgatási szankcióval sújtották.

L. Mencil szemben közigazgatási eljárást indítottak, amelynek során azt rótták fel neki, hogy az azonos nevű egyéni vállalkozás tulajdonosaként nem fizette meg a törvényben meghatározott határidőn belül a 2011-es adóévre vonatkozó adóbevallás szerinti, összesen 282 495,76 euró összegű hozzáadottérték-adót. Ezen eljárás nyomán az olasz adóhatóság jogerős határozatával *L. Mencil* a hozzáadottértékadó-tartozás megfizetésére kötelezte, illetve vele szemben az adótartozás harminc százalékának megfelelő, 84 748,74 euró összegű pénzbírságot is kiszabott. *L. Mencil* részletfizetés iránti kérelmét elfogadták, és az első részletet meg is fizette. E közigazgatási eljárás jog-

¹⁴ Molnár Gábor Miklós: Az adóigazgatási és büntetőeljárás kapcsolata A költségvetés büntetőjogi védelme konferencia előadásainak szerkesztett változata. Károli Gáspár Református Egyetem Állam- és Jogtudományi Kar, Budapest, 2017, 37. o.

¹⁵ C-524/15. sz. ügy (ítéllethozatal: 2018. 03. 20.).

erős befejezése után ugyane tényállás alapján büntetőeljárást indítottak L. Menci ellen a bergamói bíróság előtt azzal az indokkal, hogy a hozzáadottérték-adó megfizetésének elmulasztása a 74/2000. törvényerejű rendelet¹⁶ értelmében bűncselekménynek minősül, és ekként büntetendő. E körülmények között a bergamói bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a bírósághoz fordul annak kérdésében, hogy *ellentétes-e a charta 50. cikkével, valamint az EJEB vonatkozó ítélkezési gyakorlatával azon büntetőeljárás lefolytatása, amelynek tárgya egy olyan tényállás (a hozzáadottérték-adó megfizetésének elmulasztása), amely miatt a vádlottat már jogerősen közigazgatási szankcióval sújtották.*

A kérdést előterjesztő bíróság kifejtette, hogy a 74/2000. törvényerejű rendelet rendelkezései szerint a büntetőeljárás és a közigazgatási eljárás lefolytatása egymástól független, és az előbbi az igazságügyi, az utóbbi pedig a közigazgatási hatóság hatáskörébe tartozik. Egyik eljárást sem lehet felfüggeszteni a másik eljárásban történő döntéshozatalig. Felhívta a figyelmet az említett törvényerejű rendelet 21. cikkének (2) bekezdésére is, amely szerint az illetékes adóhatóság által az adóval kapcsolatos jogsértések miatt kiszabott közigazgatási szankciók nem hajthatók végre, kivéve, ha a büntetőeljárás megszüntető határozattal vagy jogerős felmentő ítélettel, illetve azt megállapító határozattal zárul, hogy a cselekmény nem bűncselekmény. Mindez nem gátolja azt, hogy egy olyan személlyel szemben, mint L. Menci, büntetőeljárást indítsanak az után, hogy jogerősen közigazgatási szankcióval sújtották.

A bíróság az Engel-kritériumok vizsgálata nyomán arra a következtetésre jutott, hogy a szankció a charta 50. cikke értelmében – a büntető jellegű szankciókra jellemzően – a megtorlás célját szolgálja, illetve az alapügyben megállapított közigazgatási szankció bírság formáját ölti, amelynek mértéke jelentős, ezáltal a kiszabott szankció a charta 50. cikke értelmében büntető jellegűt ölt. A bíróság megállapította, hogy a szóban forgó büntető jellegű közigazgatási szankció és a büntetőeljárás alapját egyazon jogsértés adja, amelynek tekintetében az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás lehetővé teszi, hogy büntetőeljárást folytassanak abban az esetben, ha ugyane tényállás alapján már jogerősen a charta 50. cikke értelmében büntető jellegű közigazgatási szankcióval sújtották. Márpedig az eljárások és a szankciók ilyen halmozása az 50. cikkben biztosított jog korlátozásának minősül. Mindazonáltal rámutat arra is, hogy a nemzeti szabályozás a büntetőeljárás lehetőségét azokra a jogsértésekre látszik korlátozni, amelyek bizonyos súlyossá-

¹⁶ A 2000. március 10-i decreto... i. m.

got mutatnak, vagyis az ötvenezer eurót meghaladó összegű hozzáadottértékadó megfizetésének elmulasztását megvalósító bűncselekményekre, amelyekkel szemben a nemzeti jogalkotó szabadságvesztés-büntetést helyezett kilátásba, és amelyek súlya igazolni látszik a büntetőeljárás – az ilyen büntetés kiszabása érdekében történő – megindításának szükségességét, függetlenül a büntető jellegű közigazgatási eljárástól. A bíróság a vizsgált szempontok alapján a következőképpen határozott: „Az Európai Unió Alapjogi Chartájának 50. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében a hozzáadottérték adó törvényi határidőn belül történő megfizetésének elmulasztása miatt büntetőeljárás indítható egy olyan személlyel szemben, akit ugyanezen tényállás miatt már jogerősen az ezen 50. cikk értelmében vett büntető jellegű közigazgatási szankcióval sújtottak, feltéve hogy ez a szabályozás:

- olyan, az eljárások és szankciók ilyen halmozásának igazolására alkalmas, általános érdekű célkitűzést szolgál, mégpedig a hozzáadottérték adóval kapcsolatos jogsértések elleni küzdelmet, amelynek keretében ezek az eljárások és szankciók további célokat követnek,
- olyan szabályokat tartalmaz, amelyek biztosítják annak összehangolását, hogy az eljárások halmozása miatt az érintett személyre háruló többletterh a feltétlenül szükséges mértékre korlátozódjon, és
- olyan szabályokat ír elő, amelyek lehetővé teszik annak biztosítását, hogy a kiszabott szankciók összességének súlya az elkövetett jogsértés súlyához mérten a feltétlen szükséges mértékre korlátozódjon.”¹⁷

Az ítélet egyértelműen állást foglal a tekintetben, hogy meghatározott feltételek mellett elképzelhető és igazolható a büntető-, valamint büntető jellegű közigazgatási eljárások és szankciók halmozása ugyanazon személlyel szemben, ugyanazon tényállás alapján, ami kétségtelenül a *ne bis idem* elv korlátozásának minősül.

Álláspontom szerint a Luca Menci-ügyben hozott ítélet jelentőségét leginkább az adja, hogy egy olyan sajátos nemzeti szabályozás tükrében, ami lehetővé teszi a párhuzamos eljárások lefolytatását és a szankciók halmozódását, képes megfogalmazni azokat az elveket, amelyek iránymutatásul szolgálhatnak hazai környezetben is a *ne bis idem* elv korlátozása tekintetében.

17 C-524/15. sz. ügy ítéletének rendelkező része

A ne bis idem elv érvényesülésének kérdései az igazgatási és a büntetőjogi szankciók összevetésében, a hazai szabályozás tükrében

Az adóigazgatási és büntetőeljárás kapcsolatának magyarországi viszonyrendszerét vizsgálva Molnár Gábor egyértelműen rámutat arra¹⁸, hogy – a büntetőjogi felelősség önálló elbírálásból adódóan – nem ütközik ugyan a többszöri eljárás tilalmába, ha más eljárásban hozott határozattal elbírált cselekmény miatt büntetőeljárás indul vagy folyik, azonban az Európai Unió Bíróságának vonatkozó ítéletei e tárgyban teljesen új helyzetet teremtettek. Ennek alapvető okát abban látja, hogy ítéleteiben a bíróság a büntetőjogi szankció fogalmát kiterjesztette a közigazgatási hatóság által alkalmazott büntető jellegű jogkövetkezményekre is, ezzel számtalan további olyan kérdést generált, amelyek tekintetében várhatóan a gyakorlat fogja eldönteni, hogy hazai jogrendszerünk mennyiben áll összhangban az Európai Unió Bíróságának a gyakorlatával.

Molnár Gábor álláspontjával egyetértve – figyelemmel az Európai Unió Bíróságának kapcsolódó ítéleteire és az annak ellentmondó hazai joggyakorlatra – , a jelenleg fennálló paradox helyzetek elkerülése érdekében egyre sürgetőbben jelentkezik büntetőjogi és adójogi szabályozásunk összehangolásának igénye.

A hazai gyakorlatban ugyanis számos területen érvényesül a közigazgatási és a büntetőeljárások indokolatlan párhuzamossága, ennek egyik legjellemzőbb megjelenési formája az adóigazgatási, a vámigazgatási, valamint a jövedéki (mint speciális adóigazgatási) eljárások alapjául szolgáló tényállásokra alapozott büntetőeljárások lefolytatása a Btk. 396. §-ában meghatározott költségvetési csalás elkövetésének megalapozott gyanúja miatt. A párhuzamosan folytatható igazgatási és büntetőeljárásban tehát egyaránt sor kerülhet olyan, megtorlásra irányuló szankciók kiszabására (adóbírság, vámigazgatási bírság, jövedéki bírság, míg büntetőeljárásban a Btk. Különös Részeiben a törvényi tényálláshoz rendelt büntetések), amelyek együttesen, de egymásra tekintet nélkül érvényesíthetők.

Adóigazgatási eljárás (adóbírság)

Az Art.¹⁹ 215. § [Az adóbírság alapja, mértéke] (1) bekezdése szerint adóhiány esetén adóbírságot kell fizetni. Adóbírságot állapít meg az adóhatóság akkor

¹⁸ Molnár Gábor Miklós: i. m. 40. o.

¹⁹ Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény.

is, ha az adózó jogosulatlanul nyújtotta be támogatási, adó-visszaigénylési, adó-visszatérítési kérelmét, vagy igénylésre, támogatásra, visszatérítésre vonatkozó bevallását. A (3) bekezdés szerint az adóbírság mértéke – ha e törvény másként nem rendelkezik – az adóhiány, illetve jogosulatlan igénylés ötven százaléka.

A 215. § (4) bekezdése alapján az adóbírság mértéke az adóhiány kétszáz százaléka, ha az adóhiány a bevétel eltitkolásával, hamis bizonylatok, könyvek, nyilvántartások előállításával, felhasználásával, illetve a bizonylatok, könyvek, nyilvántartások meghamisításával, megsemmisítésével függ össze.

Jövedéki eljárás (jövedéki bírság)

A Jöt.²⁰ 100. § (1) szerint, az a személy, aki az e törvényben előírt, valamint az Air.-ben²¹ és az Art.-ban az e törvény szerinti adóhoz kapcsolódó kötelezettségét megszegi, jövedéki bírsággal (adóbírsággal nem) sújtandó.

A 100. § (2) szerint, ha az (1) bekezdés szerinti kötelezettségzegés a központi költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, a jövedéki bírság mértéke a központi költségvetésnek okozott vagyoni hátrány mértékének kétszeresétől ötszöröséig terjedő összeg, de legalább harmincezer forint.

Vámigazgatási eljárás (vámigazgatási bírság)

A vámkódex²² 84. § (1) bekezdése szerint az eljáró vámhivatal vámigazgatási bírságot szab ki a vámjogszabályokban meghatározott árnyilatkozat-adással, értesítéssel, okmánymegőrzéssel összefüggő, vámfelügyelettel, vámelőrzéssel kapcsolatos, vámeljárásokhoz kapcsolódó, vámjogszabályok alkalmazásához kapcsolódó határozatokkal összefüggő, vámmentességekkel összefüggő és vámszabad területtel, tranzitterülettel összefüggő jogsértés esetén.

Ha az (1) bekezdés szerinti jogsértések vagy ezekkel összefüggő mulasztás következtében vámhiány keletkezik, vámigazgatási bírsággal alapesetben – a jogsértés jellegétől függően – a mulasztás nyomán keletkezett vám- és egyéb teherfizetési kötelezettség ötventől kétszáz százalékáig terjedő összeg megállapítására kerül sor.

²⁰ A jövedéki adóról szóló 2016. évi LXVIII. törvény.

²¹ Az az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény.

²² Az uniós vámjog végrehajtásáról szóló 2017. évi CLII. törvény.

Az egyes igazgatási eljárásokban megállapítható szankciók Engel-kritériumok általi vizsgálata egyértelművé teszi, hogy azok számottevő része – a büntető jellegű szankciókra jellemzően – a megtorlás célját szolgálja, illetve olyan közigazgatási bírság, amelynek mértéke jelentős, ezáltal egyértelműen büntető jelleget ölt. Ennek ellenére az adóügyi és büntetőjogi szankciók alkalmazásának összefüggéseiről nem rendelkeznek az eljárási szabályok.

Költségvetési csalás

A Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény 396. § (1) bekezdés a) pontja szerint aki: 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, véttség miatt két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő. Minősített esetekben a büntetés büntett miatt akár öttől tíz évig terjedő szabadságvesztés is lehet.

Ezt az elkövetési magatartást a gyakorlatban olyan adó- vagy vámjogsértő cselekményekkel valósíthatják meg, amelyek tényállása alkalmas az adóigazgatási/vámigazgatási eljárás lefolytatására és büntető jellegű szankció kiszabására.

A Btk. 396. § (6) bekezdés értelmében az (1)–(5) bekezdés szerint büntetendő, aki a jövedéki adóról szóló törvényben, valamint a felhatalmazásán alapuló jogszabályban megállapított feltétel hiányában vagy hatósági engedély nélkül jövedéki terméket előállít, megszerez, tart, forgalomba hoz, vagy azzal kereskedik, és ezzel a költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz.

Ez az elkövetési magatartás tehát olyan – jövedéki törvényt sértő – cselekményekkel valósul meg, amelyek tényállása szintén alkalmas a jövedéki eljárás lefolytatására és jövedéki bírság kiszabására. Figyelmet érdemel azonban a Btk. 396. § (8) bekezdése, amely szerint korlátlanul enyhíthető annak a büntetése, aki az (1)–(6) bekezdésben meghatározott költségvetési csalással okozott vagyoni hátrányt a vádirat benyújtásáig megtéríti, ez alól kivételt kizárólag a bünszövetségben vagy különös visszaesőként történő elkövetés jelent. *(E rendelkezésével tehát a jogalkotó, ha közvetetten is, de utal a ne bis idem elvére.)*

Hazai jogértelmezés

Napjainkban – különös tekintettel az Európai Unió Bíróságának vonatkozó ítéleteire – egyre inkább érzékelhető az adójogi és büntetőjogi felelősség határainak elmosódása, tekintettel arra, hogy ugyanazon „elkövetői” magatartás ugyanolyan módon és bizonyítottság mellett vált ki adójogi és büntetőjogi felelősséget és hozzá kapcsolódó következményeket, így a hazai joggyakorlatban is egyre inkább előtérbe kerül a *ne bis idem* elv érvényesülésének kérdése. A párhuzamos eljárások és szankciók tekintetében elsőként a Kúria büntető kollégiumának – a vagyonekhozás egyetemleges alkalmazásának tilalmáról kialakított – álláspontja bírt érdemi jelentőséggel. A 95/2011. BK vélemény szerint „A kétszeres elvonás tilalmára tekintettel akkor, ha a költségvetési bevétel kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik a vagyonnal gazdagodott, a kiesett bevétel megfizetésére, a jogosulatlanul igénybe vett kedvezmény visszafizetésére, illetve a jóváhagyott céltól eltérően felhasznált pénzeszközök visszafizetésére már kötelezte, vagyonekhozás alkalmazásának nincs helye. Amennyiben a kötelezés nem éri el a bíróság által megállapított bevételkiesés mértékét, az intézkedést a fennmaradó részre kell alkalmazni.”

A párhuzamos eljárások, illetve szankciók alkalmazhatóságának kérdésében érdemi elmozdulást azonban az Alkotmánybíróságnak az a döntése eredményezett, amelyet az 1998. évi XXVIII. törvény 43. § (1) és (4) bekezdésének alkalmazásával kapcsolatos alkotmányos követelmény megállapításáról szóló alkotmánybírósági határozatában fogalmazott meg. A 8/2017. (IV. 18.) AB határozat szerint „Az Alkotmánybíróság megállapítja, hogy az állatok védelméről és kíméletéről szóló 1998. évi XXVIII. törvény 43. § (1) és (4) bekezdésének alkalmazása során az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdéséből és XXVIII. cikk (6) bekezdéséből, a jogbiztonság elvéből, valamint a kétszeres eljárás alá vonás és büntetés tilalmából eredő alkotmányos követelmény, hogy ha állatkínzás vétsége vagy büntette miatt büntetőjogi felelősség megállapításának van helye, vagy a büntetőjogi felelősség kérdésében már jogerős marasztaló döntés született, akkor ugyanazon tényállás alapján indult állatvédelmi hatósági eljárásban, ugyanazon jogellenes cselekmény miatt állatvédelmi bírság kiszabására ugyanazon személlyel szemben nem kerülhet sor”.

Figyelemmel a hazai joggyakorlat alakulását alapjaiban befolyásoló büntető kollégiumi véleményre, illetve a hivatkozott alkotmánybírósági határozatra, napjaink gyakorlatában, a büntető- és közigazgatási eljárások viszonyrend-

szerét tekintve – látszólag – fel sem vetődhet a *ne bis idem* elvének sérülése, ha a következő feltételek teljesülnek:

1. személy azonossága;
2. tényállás azonossága;
3. szankcionáló eljárások kettőssége;
4. a két határozat közül az egyik jogerős jellege.

Az ismertetett kritériumok ellenére az adó- és vámigazgatási, illetve büntetőeljárások párhuzamossága – szabályozásuk összehangoltságának hiányában – továbbra is lehetővé teszi a szankciók halmozásának, a kétszeres értékelésnek, ezáltal a *ne bis idem* elv megsértésének feltételeit.

Összegzés

A kétszeres eljárás alá vonás vagy a kétszeres értékelés tilalmának kérdéskörét megvizsgálva tapasztalhattuk, hogy az európai uniós – elsősorban a büntetőjog keretein belül érvényesülő – alapelvek az európai jog részeként következetesen és egyértelműen állást foglalnak a kétszeres értékelés tilalmának érvényesülése tekintetében. Ennek megfelelően a *ne bis idem* elve megjelenik az egyes európai országok az alkotmányában, alaptörvényében vagy éppen büntetőkódexében.

Kétségtelen tény, hogy az elv büntetőjogban történő érvényesülése az elmúlt évtizedekben nem okozott semmiféle jogértelmezési nehézséget, viszont a jogalkalmazóknak egyre inkább szembesülniük kellett azzal a megközelítéssel, miszerint a elv alapján a nem büntetőjogi, de azzal megegyező hatású határozatoknak ugyancsak meg kell/kellene tiltaniuk az újabb felelősségre vonás lehetőségét. E megközelítés térnyerése, ahogyan arra Molnár Gábor is utalt²³ azonban olyan alapvető kérdéseket vetett és vet fel napjainkban is, minek okán az elmúlt időszakban a tagállami bíróságok – az uniós jogszabályok egységes alkalmazása és az eltérő értelmezések elkerülése érdekében – az Európai Unió Bíróságához fordultak az uniós jog egy adott részének pontos meghatározása céljából. Az ismertetett példák e tárgyban rámutattak egyrészt arra, hogy az egyes tagállamokban – eltérő nemzeti szabályozásuk ellenére – a közigazgatási és büntetőeljárások párhuzamossága, a szankciók halmozódásának kérdése alapvető forrása a *ne bis idem* elv érvényülésével

²³ Molnár Gábor Miklós: i. m. 40. o.

kapcsolatos jogértelmezési kérdéseknek. Másrészt viszont a bemutatott ítéletek igazolják azt, hogy meghatározott és markáns rendezőelvek alapján egyértelműen elhatárolható és érvényesíthető az alapjogi charta 50. cikkének rendelkezése. Ennek figyelembevételével – miután az Európai Unió Bíróságának ítéletei a tartalmilag hasonló kérdésben eljáró más nemzeti bíróságokat is kötik – látszólag könnyen eldönthetővé vált napjainkra, hogy az adóigazgatási és büntetőeljárások – a kétszeres értékelést elkerülve – mely kritériumok fennállása esetén folytathatók párhuzamosan. Hazai szabályozásunk mindezek ellenére számos olyan anomáliát tartalmaz, amelyek lehetővé teszik a párhuzamosan folytatható igazgatási és büntetőeljárásban – büntető jellegű – szankció kiszabását, amelynek vonatkozásában a 8/2017. AB-határozat is csak a konkrét ügyben felvetődő ellentmondást oldotta fel, anélkül hogy érdemi hatást gyakorolt volna hazai jogalkalmazásunkra.