

A Pécsi Ítéltábla Pécsett, a 2013. évi május hó 10. napján megtartott nyilvános fellebbezési tárgyalás alapján meghozta és a 2013. évi május hó 24. napján nyilvánosan kihirdette a következő

### **í t é l e t e t:**

A másodfokú bíróság az adócsalás büntette és más bűncselekmények miatt **dr.I.rendű vádlott** ellen indult büntetőügyben a Kaposvári Törvényszék B.344/2010/61. számú ítéletét az alábbiak szerint változtatja meg:

- a vádlott valamennyi cselekményének helyes minősítése a következő
  - 1 rb. a Btk.310.§ (1) bekezdésében meghatározott és a (4) bekezdés szerint minősülő folytatólagosan elkövetett adócsalás büntette (*tényállás I. pontja*);
  - 1. rb. a Btk.310.§ (1) bekezdésében meghatározott és a (3) bekezdés szerint minősülő folytatólagosan elkövetett adócsalás büntette (*tényállás IV/a-c-d) és V. pontja*);
  - 2 rb. a Btk.310.§ (1) bekezdésében meghatározott és a (2) bekezdés szerint minősülő adócsalás büntette (*tényállás II/a) és b) pontja*);
  - 1 rb. a Btk.318.§ (1) bekezdésében meghatározott és a (2) bekezdés c) pontjára figyelemmel az (5) bekezdés b) pontja szerint minősülő folytatólagosan elkövetett csalás büntette (*tényállás IV/a-b-d) pontja*);
  - 1 rb. a Btk.289.§ (1) bekezdésének a) és b) pontjaiban meghatározott és a (4) bekezdés b) pontja szerint minősülő folytatólagosan elkövetett számvitel rendje megsértésének büntette (*tényállás III. pontja*); és
  - 2 rb. a Btk.276.§-ában meghatározott magánokirat-hamisítás vétsége (*tényállás I., IV. és V. pontja*), melyek közül 1 rb. cselekmény folytatólagosan elkövetett (*tényállás IV-V. pontja*);
- a vádlott szabadságvesztés büntetését 3 (három) év börtönre enyhíti;
- a vagyonelkobzás elrendelését mellőzi.

Egyebekben az elsőfokú bíróság ítéletét helybenhagyja.

Kötelezi a vádlottat, hogy fizessen meg az államnak 88.977 (nyolcvannyolcezer-kilencszázhetvenhét) forint másodfokú eljárásban felmerült bűnügyi költséget.

## Indokolás

Az elsőfokú bíróság ítélete ellen az ügyész súlyosbításért, a szabadságvesztés és a közügyektől eltiltás hosszabb tartamban történő megállapítása végett, míg a vádlott és védője részben felmentés, illetve - ahhoz kapcsolódóan - enyhítés céljából jelentett be fellebbezést.

A Pécsi Fellebbviteli Főügyészség az átiratában az ügyészi fellebbezést módosított tartalommal tartotta fenn és megalapozatlanság okából az ítélet hatályon kívül helyezésére, majd a bizonyítás lefolytatása után - a tárgyaláson jelen lévő képviselője útján - súlyosbításra tett indítványt.

A másodfokú bíróság a jogorvoslatokkal megtámadott határozatot a Be.348.§ (1) bekezdése értelmében az azt megelőző bírósági eljárással együtt bírálta felül.

Ennek során az elsőfokú bíróság által megállapított tényállást a Be.351.§ (2) bekezdés a) és c) pontjaiban írtak szerint megalapozatlannak találta: az a társasági adó alapját és összegét érintően nincs felderítve, illetve kisebb mértékben - bár több vonatkozásban - ellentétes az iratok tartalmával. A megalapozatlanság kiküszöbölése érdekében a másodfokú bíróság a Be.353.§ (1) bekezdése keretében - a tényállás II/a) és b) részeinek tisztázása érdekében - bizonyítás felvételét rendelte el, elsőként **szakértő1** igazságügyi mezőgazdasági szakértő bevonásával, majd azzal, hogy az ügyben eljáró **szakértő2** igazságügyi könyvszakértőt szakvéleményének a kiegészítésére hívta fel.

A felvett bizonyítás, valamint az iratok tartalma alapján a másodfokú bíróság - figyelemmel a Be.352.§ (1) bekezdés a) pontjában írtakra - az elsőfokú bíróság által megállapított tényállást az alábbiak szerint egészítette ki, illetve helyesbítette:

- A **bt1.** az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Somogy Megyei Igazgatóságához 2007. április 26-án benyújtott adóbevallásában - 286.035.000 forint bruttó és 245.641.000 forint nettó árbevétel különbözeteként - helyesen 40.394.000 forint fizetendő általános forgalmi adót szerepeltetett, míg az előzetesen felszámított és visszaigényelhető általános forgalmi adó összege helyesen 39.726.000 forint volt. Ezek különbözete a 4. oldal 7. bekezdésében írt 668.000 forint, mely a 2006. évre vonatkozóan befizetendő általános forgalmi adóként jelent meg.

A végelszámolás kezdő időpontjáig, a 2007. évi március hó 26. napjáig kibocsátott és az 5. oldal 2. bekezdésében hivatkozott számlák összesített általános forgalmi adó tartalma helyesen *23.674.000* forint volt.

A 2006. és a 2007. esztendőkből a vádlott - általános forgalmi adónemben - együttesen *52.012.000* forinttal csökkentette az állami adóbevételt.

- A vádlott a tényállás IV/a), IV/b) és a IV/d) pontjaiban részletezettek szerint 138.000, 765.000 és 1.012.000 forint, együttesen tehát - szemben a 10. oldal 7. bekezdésében írtakkal - helyesen *1.915.000* forint általános forgalmi adót tüntetett fel jogosulatlanul visszaigényelhető adóként.
- A **bt1.** - 4%-os fedezeti hányad mellett - a 2006. évben 158.236.870 forint árbevételt ért el, ekként az értékesítés után 6.329.475 forint haszonra tett szert. Miután a költsége 2.107.665 forintot tett ki, a társasági adó alapjaként 4.221.810 forintot kellett figyelembe venni. A következő esztendőben az árbevétel 203.963.000 forintra növekedett, melyből 8.158.520 forint haszon származott. Ez alkalommal pedig 382.068 forint költség merült fel, így a társaság adó alapja 7.776.452 forint lett.

Mindez azt jelentette, hogy a **bt1.** a 2007. évi május hó 31. napjáig 675.490 forint társasági adó-, míg a 2008. évi május hó 31. napjáig 1.244.232 forint társasági adó bevallását és befizetését mulasztotta el (*szakértő2 igazságügyi könyvszakértő 11. sorszám alatti szakvéleménye*).

-----

Az ekként helyesbített tényállás most már mentes a Be.351.§ (2) bekezdésében felsorolt megalapozatlansági hibáktól és hiányosságoktól, az a bizonyítékok indokolt mérlegelésén alapul.

Az ügy alapvető sajátossága a vádlott által képviselt gazdasági társaságok - a Bt.1, valamint a **kft1** - könyvelési anyagának a hiányában foglalható össze. Emiatt a szóban forgó cégek gazdasági tevékenységét korlátozottan lehetett rekonstruálni, megnyugtató bizonyossággal csak abban a körben, amit a nyomozó hatóság által felkutatott számlák lehetővé tettek.

Tisztázható volt, hogy a vádlott döntően mezőgazdasági termékértékesítést végzett, terményeket vásárolt fel, illetve adott tovább. Ezt a rendelkezésre álló bizonyítékok maradéktalanul megerősítették, a nagy számban kihallgatott tanúk mellett elsősorban a fentebb említett okiratok, melyek egyben tartalmilag hitelesnek, valónak bizonyultak.

Ekként a számlák összegyűjtését és rendszerezését követően igazságügyi könyvszakértő bevonásával meg lehetett állapítani a forgalmazáshoz kapcsolódó

bevételeket és kifizetéseket, mindazokat az adatokat tehát, melyek az általános forgalmi adó mértékének a kiszámításakor meghatározó jelentőséggel bírtak.

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Áfatv.) 16.§-a értelmében az adófizetési kötelezettség termékértékesítésnél és szolgáltatásnyújtásnál a teljesítés időpontjában keletkezik, olyképpen, hogy az adó alapja a teljesítés ellenértéke (Áfatv.22.§). E rendelkezések egybevetéséből következően ezen adónem tekintetében a tényleges eladási ár, illetve a forgalmi érték után számított áfa-kulcs alapján határozható meg az általános forgalmi adó összege, akkor is, ha az adózó önadózás keretében nem tett eleget a bevallási kötelezettségének, a bizonylatait nem őrizte meg.

A társasági adó tekintetében azonban - bizonylatok, ún. költségszámlák hiányában - az adózás előtti eredmény megállapítása érdekében már becslésnek lehet helye. Az adózás előtti eredmény meghatározása során ugyanis az értékesítés nettó árbevételét csökkenteni kell a ráfordításokkal, így értelemszerűen a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során szükségképpen felmerülő költségekkel.

A Be.75.§ (1) bekezdése értelmében a bizonyítás azokra a tényekre terjed ki, melyek a büntető és a büntetőeljárási jogszabályok alkalmazásában jelentősek. Ezért a tényleges gazdasági tevékenységet végző adóalany esetében a teljesítéssel kapcsolatosan bizonyosan felmerült, de bizonylatok hiányában ismeretlenül maradt költségek megállapítása és bevételből történő levonása - miután a tényállás alapos és hiánytalan, valóságnak megfelelő tisztázására kell törekedni - a büntetőeljárásban nem tagadható meg. Amennyiben tehát az ügyész az adóbevétel csökkentését a társasági adó vonatkozásában is a vád tárgyává teszi, úgy a költségek meghatározása céljából - a Be.4.§ (2) bekezdésében írt rendelkezést szem előtt tartó - becslés nem mellőzhető.

A termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során felmerülő költségek megállapítása különleges szakértelmet igényel, így annak tisztázásához az adott gazdasági tevékenység területén jártas szakértőt szükséges igénybe venni. Ezért került sor - bizonyítás felvételének keretében - **szakértő1** igazságügyi mezőgazdasági szakértő kirendelésére, majd arra, hogy a fedezeti hányad és a költségek együttes ismeretében **szakértő2** igazságügyi könyvszakértő is kiegészítette a véleményét.

Ezen túlmenően helyesbíteni kellett az elírásból, illetve számítási hibából eredő pontatlanságokat is. Köztük a 10. oldal 7. bekezdésében a IV/a), a IV/b) és a IV/c) pontokban írt elkövetési értékek összeadásával megállapított jogosulatlan visszaigénylés összegét, melynél a helyes adat feltüntetése egyben e cselekmény minősítésének a megváltoztatását is eredményezte.

E kiegészítésekkel és helyesbítésekkel az elsőfokú bíróság tényállása megalapozottá vált, így az - a Be.352.§ (2) bekezdése értelmében - irányadó volt a másodfokú eljárásban is.

-----

E tényállásból az elsőfokú bíróság - valamennyi pont esetében - okszerűen következtetett a vádlott büntetőjogi felelősségére.

Következésképpen az ezt sérelmező fellebbezések eredménytelennek bizonyultak.

A cselekmények minősítése ugyanakkor maradéktalanul nem felel meg a büntető anyagi jogszabályoknak.

Az elkövetés és az elbírálás között a büntető törvénykönyv rendelkezései több alkalommal is megváltoztak, elsőként azzal, hogy a 2010. évi július hó 23. napjával kezdődő hatállyal a büntetés kiszabásakor ismét az ún. középérték vált irányadóvá. Ezen túlmenően - ahogyan arra az elsőfokú bíróság is rámutatott - a 2011. évi LXIII. törvénnyel bevezetett módosítás folytán az üzletszerűen elkövetett, különösen nagy vagyoni hátrányt okozó költségvetési csalás - a 2012. évi január hó 1. napjától kezdődően - már öt évtől tíz évig terjedő szabadságvesztéssel büntethető. Mindezek nyilvánvalóan szigorúbb elbírálást eredményeznének, ezért - a Btk.2.§-ában írt feltételek hiányában - az új törvény alkalmazására nem kerülhetett sor.

A Bt.1 vonatkozásában a vádlott a 2006. évben 19.946.000 forint, a 2007. évben további 32.066.000 forint általános forgalmi adó bevallását és befizetését mulasztotta el, a két esztendőben együttesen tehát *52.012.000* forint adóhiányt okozott (*tényállás I. pont*).

Ugyanezen gazdasági társaság tekintetében a bevallani és befizetni elmulasztott társasági adó összege 2006-ban *675.490* forint (*tényállás II/a) pont*), míg 2007-ben *1.244.232* forint (*tényállás II/b) pont*) volt.

A Kft1. vonatkozásában a vádlott a 2007. évi II. negyedévben 739.000 forint, a 2007. évi III. negyedévben 1.863.000 forint, a 2007. évi IV. negyedévben 17.230.000 forint, míg a 2008. évi I. negyedévben 2.281.000 forint, együttesen *22.113.000* forint általános forgalmi adó bevallását és befizetését mulasztotta el (*tényállás IV/a-c-d) és V. pontjai*).

Ugyanezen gazdasági társaságot érintően a jogosulatlan visszaigénylésként feltüntetett általános forgalmi adó összege a 2007. évi II. negyedévben 138.000 forint, a 2007. évi III. negyedévben 765.000 forint, míg a 2007. évi IV. negyedévben 1.012.000 forint, együttesen tehát *1.915.000* forint volt (*tényállás IV/a-b-d) pontjai*).

A Btk.137.§ 9. pontja értelmében üzletszerűen követi el a bűncselekményt, aki ugyanolyan vagy hasonló jellegű bűncselekmények elkövetése révén rendszeres haszonszerzésre törekszik.

A fenti rendelkezés helyes értelmezését érintően a 39/2007. BK vélemény ad iránymutatást, egyfelől azzal, hogy öt csoportba szerkesztetten feltünteti azokat a bűncselekményeket, melyeket egymáshoz viszonyítottan hasonló jellegűnek kell tekinteni. Ugyanakkor ezen túlmenően is vannak olyan törvényi tényállások, ahol az elkövetés konkrét körülményeiben testet öltő hasonlóság alapozhatja meg az üzletszerű elkövetés megállapítását. A másodfokú bíróság álláspontja szerint ide sorolható a jelen ügyben vizsgált adócsalás (Btk.310.§) és csalás (Btk.318.§) is.

Ugyanakkor a hozzávetőlegesen egy esztendőn keresztül pénzügyi és vagyon elleni bűncselekményeket megvalósító vádlott vonatkozásában a rendszeres haszonszerzésre törekvést is tetten lehetett érni. Ekként az üzletszerű elkövetés megállapításának mindkét feltétele adott volt.

Az egymással homogén anyagi halmazatot alkotó („többrendbeli”) bűncselekmények tekintetében - amennyiben a megvalósításukra eltérő módon, különböző stádiumokban vagy különböző elkövetői alakzatokban kerül sor - nem elégséges a „részbeni” folytatólágosságra, kísérletre vagy felbujtói, bűnsegédi bűnrészességre utalás, azok rendbeliségét mindenkor pontosan meg kell jelölni.

Noha a cselekmények jogi értékelése több vonatkozásban helyesnek bizonyult, az egyértelműség és az átláthatóság érdekében a másodfokú bíróság szükségesnek tartotta valamennyi bűncselekmény ismételt felsorolását. Azok tehát a következőképpen minősülnek:

1 rb. a Btk.310.§ (1) bekezdésében meghatározott és a (4) bekezdés szerint minősülő folytatólágosan elkövetett adócsalás büntette (*tényállás I. pontja*);

1. rb. a Btk.310.§ (1) bekezdésében meghatározott és a (3) bekezdés szerint minősülő folytatólágosan elkövetett adócsalás büntette (*tényállás IV/a-c-d) és V. pontja*);

2 rb. a Btk.310.§ (1) bekezdésében meghatározott és a (2) bekezdés szerint minősülő adócsalás büntette (*tényállás II/a) és b) pontja*);

1 rb. a Btk.318.§ (1) bekezdésében meghatározott és a (2) bekezdés c) pontjára figyelemmel az (5) bekezdés b) pontja szerint minősülő folytatólágosan elkövetett csalás büntette (*tényállás IV/a-b-d) pontja*);

1 rb. a Btk.289.§ (1) bekezdésének a) és b) pontjaiban meghatározott és a (4) bekezdés b) pontja szerint minősülő folytatólágosan elkövetett számvitel rendje megsértésének büntette (*tényállás III. pontja*); és

2 rb. a Btk.276.§-ában meghatározott magánokirat-hamisítás vétsége (*tényállás I., IV. és V. pontjai*), melyek közül 1 rb. cselekmény folytatólagosan elkövetett (*tényállás IV-V. pontjai*).

-----

Az elsőfokú bíróság a büntetőjogi jogkövetkezményeket befolyásoló tényezőket hiányosan és tévesen tárta fel, ezért szükségessé vált azok ismételt áttekintése.

A vádlott büntetett előéletű: visszaesőnek nem tekinthető különös bűnismétlő. Ezt nyilvánvalóan a terhére kellett értékelni, éppúgy, mint a kettőt meghaladó bűnhalmazatot, illetve az adócsalás tekintetében az üzletszerű elkövetést. Ugyanakkor nincs súlyosító hatása a folytatólagosságnak, miután az a fentebb említett üzletszerűség keretében már értékelést nyert.

Ezzel szemben nyomatékos enyhítő körülmény a jelentős időmúlás, valamint kisebb súllyal az, hogy a tényállás I. pontjában írt bűncselekmény tekintetében az elkövetési érték kevéssel haladta meg a legsúlyosabb minősítéshez szükséges értékhatárt.

Mindezen körülményekre és a társasági adót érintően a bűnösség körének a szűkebbé válására tekintettel a másodfokú bíróság a szabadságvesztés tartamát - a közügyektől eltiltás érintetlenül hagyása mellett - három évre enyhítette. Álláspontja szerint a Btk.37.§-ában megfogalmazott célok így is elérhetőek.

A büntetőjogi jogkövetkezményeket sérelmező jogorvoslati kérelmek közül tehát a vádlott és védő enyhítést célzó fellebbezése vezetett eredményre.

A Legfelsőbb Bíróság 95. számú kollégiumi véleményének III. pontja értelmében az adócsalás elkövetésével összefüggésben az adóbevétel csökkenésével azonos mértékű vagyonek Kobzást kell elrendelni akkor, ha a kiesett adóbevétel megfizetésére az adók kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt, vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik azzal gazdagodott, még nem kötelezte. Ez utóbbi körülmény tisztázása elmaradt, így nem ismert, hogy az adóhatósági gyakorlatnak megfelelően a Bt1., vagy a Kft1. vonatkozásában történt-e kötelezés. Ez okból a másodfokú bíróság a vagyonek Kobzás elrendelését mellőzte.

Mindezekre tekintettel a másodfokú bíróság - a Be.372.§ (1) bekezdése alapján - az elsőfokú bíróság ítéletének a cselekmények minősítésére, a szabadságvesztés tartamára és a vagyonek Kobzás alkalmazására vonatkozó részét megváltoztatta.

Az egyéb rendelkezések törvényesek voltak, ezért azokat a Be.371.§ (1) bekezdése értelmében helyben hagyta.

A bűnügyi költség viselésére vonatkozó rendelkezés a Be.381.§ (1) bekezdésén alapul.

P é c s, 2013. május 24.

Dr.Krémer László s.k. a tanács elnöke, Dr.Túri Tamás s.k. előadó bíró, Dr.Tóth Sándor s.k. bíró

A Kaposvári Törvényszék B.344/2010/61. számú ítélete a Pécsi Ítéltábla Bf.II.309/2012/13. számú ítélete folytán - az abban írt változtatásokkal - a 2013. évi május hó 24. napján jogerőre emelkedett és végrehajthatóvá vált.

.Krémer László s.k.  
a tanács elnöke