

A Fővárosi Ítéltábla mint harmadfokú bíróság a 2017. november 17. napján megtartott nyilvános ülésen meghozta az alábbi

Í T É L E T E T:

A költségvetési csalás büntette és más bűncselekmények miatt az I. r. vádlott és társai ellen indult büntetőügyben a Balassagyarmati Törvényszék 9.Bf.21/2017/9. számú ítéletét az I. r., a II. r. és a III. r. vádlott vonatkozásában megváltoztatja.

A II. r. és a III. r. vádlottak terhére rótt közbizalom elleni bűncselekményeket egységesen egy-egy rendbeli, folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségének (1978. évi IV. törvény 276. §) minősíti.

A Bt1-gyel (székhelye: ...) szemben 5.352.000 (ötmillió-háromszázötvenkét) forint tekintetében vagyoneklobzást rendel el.

Egyebekben a másodfokú bíróság ítéletét helybenhagyja azzal, hogy az I. r. vádlott személyazonosító okmányának száma helyesen: ..., lakóhelye:, tartózkodási helye: ..., a II. r. vádlott személyazonosító okmányának száma: ..., a III. r. vádlott személyazonosító okmányának száma: ...

A harmadfokú eljárásban felmerült 45.370 (negyvenötezer-háromszázhetven) forint bűnügyi költséget az állam viseli.

Az ítélet ellen további fellebbezésnek nincs helye.

I N D O K O L Á S

A Balassagyarmati Járásbíróság a 2016. november 15-én kihirdetett 19.B.349/2014/35. számú ítéletével I. r. vádlottat költségvetési csalás büntette [2012. évi C. törvény 396. § (1) bekezdés a) pont és (3) bekezdés a) pont] miatt 400 napi tétel, napi tételenként 1000 forint, összesen 400.000 forint pénzbüntetésre ítélte azzal, hogy azt meg nem fizetés esetén napi tételenként kell egy-egy napi fogházbüntetésre átváltoztatni.

Ellenben a vádlott ellen számvitel rendjének megsértése büntette [Btk. 403. § (1) bekezdés a) pont] és folytatólagosan elkövetett hamis magánokirat felhasználása vétsége [Btk. 345. §] miatt indult büntetőeljárást megszüntette.

A II. r. vádlottat bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás büntette [2012. évi C. törvény 396. § (1) bekezdés a) pont és (3) bekezdés a) pont] miatt 350 napi tétel, napi tételenként 1000 forint, összesen 350.000 forint pénzbüntetésre ítélte azzal, hogy azt meg nem fizetése esetén napi tételenként kell egy-egy napi fogházbüntetésre átváltoztatni.

A vádlott ellen bűnsegédként elkövetett számvitel rendje megsértésének büntette [Btk.403. § (1) bekezdés a) pont] és folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett hamis magánokirat felhasználásának vétsége [Btk. 345. §] miatt indult büntetőeljárást megszüntette.

A III. r. vádlottat bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás büntette [2012. évi C. törvény 396. § (1) bekezdés a) pont és (3) bekezdés a) pont] miatt 200 napi tétel, napi tételenként 1500 forint, összesen - megjelölése szerint - 250.000 forint pénzbüntetésre ítélte azzal, hogy azt meg nem fizetése esetén napi tételenként kell egy-egy napi fogházbüntetésre átváltoztatni.

A bíróság e vádlottal szemben folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett hamis magánokirat felhasználásának vétsége [Btk.345. §] miatt indult büntetőeljárást megszüntette.

Határozott az eljárás során lefoglalt bűnjelekről és a bűnügyi költség viseléséről is.

A járásbíróság ítélete ellen az ügyész mindhárom vádlott terhére, az eljárás részbeni megszüntetése és téves minősítés miatt, továbbá a büntetés súlyosítása érdekében, míg I. r. és II. r. vádlottak és védőik a bűnösség téves megállapítása miatt, felmentés céljából jelentettek be fellebbezést.

A fellebbezések folytán eljáró Balassagyarmati Törvényszék mint másodfokú bíróság a 2017. május 22. napján megtartott nyilvános ülésen kihirdetett 9.Bf.21/2017/9. számú ítéletével a Balassagyarmati Járásbíróság ítéletét mindhárom vádlott vonatkozásában megváltoztatta. Az eljárás megszüntetésére vonatkozó valamennyi rendelkezést mellőzte, egyúttal

- az I. r. vádlottat bűnösnek mondta ki 1 rendbeli számvitel rendjének megsértése vétségében [1978. évi IV. törvény 289. § (1) bekezdés b) pont] és 2 rendbeli, folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében [1978. évi IV. törvény 276. §] is. A költségvetési csalás büntettként értékelt cselekményt 2 rendbeli adócsalás büntettként [1978. évi IV. törvény 310. § (3) bekezdés] minősítette.

Az I. r. vádlottal szemben kiszabott pénzbüntetést halmazati büntettként tekintette kiszabottnak, továbbá I. r. vádlottat 2 évre a gazdálkodó szervezet vezetése foglalkozástól eltiltásra is ítélte.

- A II. r. vádlottat bűnösnek mondta ki 1 rendbeli bűnsegédként elkövetett számvitel rendjének megsértése vétségében [1978. évi IV. törvény 289. § (1) bekezdés b) pont] és 2 rendbeli, folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében [1978. évi IV. törvény 276. §] is. A bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás büntettként értékelt cselekményt 2 rendbeli bűnsegédként elkövetett adócsalás büntettként [1978. évi IV. törvény 310. § (3) bekezdés] minősítette.

Az elsőfokú bíróság által kiszabott pénzbüntetést halmazati büntettként tekintette kiszabottnak.

- A III. r. vádlottat bűnösnek mondta ki 2 rendbeli, folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében [1978. évi IV. törvény 276. §] is. A bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás büntettként értékelt cselekményt 1 rendbeli bűnsegédként elkövetett adócsalás büntettként [1978. évi IV. törvény 310. § (3) bekezdés] és 1 rendbeli, bűnsegédként elkövetett adócsalás büntettként [1978. évi IV. törvény 310. § (2) bekezdés] minősítette.

Az elsőfokú bíróság által e vádlottal szemben kiszabott pénzbüntetést szintén halmazati büntettként tekintette kiszabottnak azzal, hogy a pénzbüntetés összege helyesen 300.000 forint.

Egyebekben az elsőfokú bíróság ítéletét mindhárom vádlott tekintetében helybenhagyta.

A másodfokú bíróság ítélete ellen az ügyész a vádlottak terhére, büntetésük súlyosítása és I. r.

vádlottal szemben 5.352.000 forint tekintetében vagyonek Kobzás elrendelése érdekében, Józsa I. r. és II. r. vádlottak és védőik pedig továbbra is felmentés érdekében jelentettek be fellebbezést.

A Nógrád Megyei Főügyészség a B.609/2011/15.BF. számon előterjesztett átiratával a fellebbezését írásban azzal indokolta, hogy álláspontja szerint az időmúlás az adóigazgatási eljárás, majd az ezt követően megindítható bírósági eljárás jellegéből adódóan nem értékelhető nyomatékos enyhítő körülményként a vádlottak javára. Ezért meglátása szerint nem helytálló a másodfokú bíróság azon megállapítása, hogy a vádlottakkal szemben a büntetési célok elérése érdekében pénzbüntetés kiszabása is elegendő.

A vagyonek Kobzás tekintetében kifejtette, hogy a történeti tényállás szerint a valótlan tartalmú számlákon feltüntetett munkákat valójában az I. r. vádlott által képviselt Bt1 munkavállalói végezték el, az indokolás pedig azt is tartalmazza, hogy e munkák ellenértéke Bt1. részére kifizetésre került. A rendelkezésre álló iratok és Bt1. munkavállalóinak tanúvallomásai alapján az is kétséget kizáróan megállapítható, hogy a dolgozókat I. r. vádlott fizette ki, így ez az összeg nyilvánvalóan hozzákerült. A fennmaradó pénzösszeg azonban - mely az adó megfizetésére is elegendő lett volna - a társaság pénztárában nem szerepelt, a munkavállalók kifizetése után a Bt.-t képviselő I. r. vádlott oda nem fizette be.

Az ítélet indokolása rögzíti továbbá, hogy Bt1. rossz anyagi helyzetben volt. Az iratok tartalma alapján ezzel összhangban az is megállapítható, hogy a társaság veszteséges volt, tagi kölcsön nyújtására is sor került, így álláspontja szerint a bűncselekmény elkövetéséből származó vagyonnal nyilvánvalóan nem a társaság, hanem az I. r. vádlott gazdagodott.

Mindezek alapján álláspontja szerint I. r. vádlottal szemben 5.352.000 forint összeg erejéig a vagyonek Kobzás törvényi feltételei fennállnak.

A Fővárosi Fellebbviteli Főügyészség a BF.552/2017/1. számú átiratában az ügyészi fellebbezést fenntartotta, míg a védelmi perorvoslatokat alaptalannak minősítette.

Kifejtette, hogy az elsőfokú bíróság az eljárási szabályokat betartotta, a szükséges és lehetséges körben beszerezte a bizonyítékokat és azokat tárgyalás anyagává tette. Az elsőfokú bíróság a másodfokú bíróság által megállapítottan helytelen érvelés mentén helyezkedett arra az álláspontra, hogy a vádlottakkal szemben emelt vád bűncselekményei közül egyesek elévültek. A másodfokú bíróság az iratok tartalma alapján kellően megokolva állapította meg, hogy az ügyészi vádban szereplő cselekmények elévülése nem következett be, ezért az elsőfokú bíróság ítéletét megváltoztatta és a vádlottak bűnösségét a vád szerinti bűncselekményekben kimondta.

A másodfokú bíróság azonban a büntetés súlyosítását nem tartotta indokoltnak, holott a vádlottak terhére rótt bűncselekmények tárgyi súlya, a halmazat, a bűnösség foka, illetve a bűnösségi körülmények ezt indokolták tették volna. Ezen kívül I. r. vádlottal szemben a vagyonek Kobzás alkalmazását is - az ügyészi fellebbezésben írt okok alapján - tévesen mellőzte.

Mindezekre figyelemmel azt indítványozta, hogy a Fővárosi Ítélet tábla a Balassagyarmati Törvényszék mint másodfokú bíróság ítéletét változtassa meg, a vádlottakkal szemben szabadságvesztés büntetést szabjon ki, melynek végrehajtását próbaidőre függessze fel, továbbá I. r. vádlottal szemben alkalmazzon vagyonek Kobzást.

A harmadfokú nyilvános ülésen az ügyész a fellebbezését az átiratban foglaltak szerint fenntartotta, azt kiegészíteni, módosítani nem kívánta.

I. r. vádlott védője a felmentés érdekében bejelentett fellebbezését fenntartotta, Kifejtette, hogy adócsalás csak akkor állapítható meg, ha a bevallás alapjául szolgáló számla valótlan, vagy a

tartalma valótlan, a gazdasági esemény nem történik meg. Téves ezért mind a vádhatósági, mind a bírósági álláspont, mert valós gazdasági esemény történt, I.r. vádlott alvállalkozói végezték el számlák mögött álló munkákat, ezt a kihallgatott tanúk is igazolták. Az alkalmi munkavállalók, akiket az I.r. vádlott foglalkoztatott, elmondták, hogy „bélyeg ragasztással történt a munkavállalás”, azaz ők is a tényleges munkavégzésről számoltak be.

Szakértől a meghallgatása során szintén elmonda, az, hogy a számlák mögött volt-e valós gazdasági esemény, nem szakértői kérdés, a számlákat ugyanakkor nem találta hibásnak.

Mindemellett az I. r. vádlott megbízást adott a könyvelőjének, aki hibázott, mert az adóhatóság határozatait és megkereséseit nem vette át.

Mindezek alapján álláspontja szerint megállapítható, hogy I.r. vádlott bűncselekményt nem követett el, ezért felmentését kérte.

II. r. vádlott védője a felmentésért bejelentett fellebbezést fenntartotta.

Hangsúlyozta, hogy Kft1. a 7 darab számla alapjául szolgáló munkákat elvégezte. Erre viszont az adóhatóság sem végzett vizsgálatot, enélkül minősítette - ismeretlen okból - fiktívnek az ellenőrzés során az I. r. vádlottnál talált számlákat.

Álláspontja szerint annak semmilyen jelentősége nincs, hogy Kft1.-nek nem volt munkavállalója, mert alvállalkozókkal, megbízottakkal is lehet munkát végeztetni.

A kisebb súlyú bűncselekmény elévülésével kapcsolatban az elsőfokú bíróság álláspontjával értett egyet. Ellenben meglátása szerint a súlyosabban minősülő adócsalás elévülése is bekövetkezett, mert bár a mérlegbeszámoló 2008. június 4-én került előterjesztésre, nem ez a bűncselekmény elkövetési időpontja, hanem az adóbevallás előterjesztésének áprilisi időpontja, s mivel a nyomozást csak májusban rendelték el, ekkorra az elévülési idő eltelt. II. r. vádlottat csak 2014. április 15-én hallgatták ki gyanúsítottként, eddig vele szemben semmilyen nyomozati cselekmény nem történt, a szakértő kirendelése sem tekinthető ilyennek.

Emellett érvelt azzal is, hogy II. r. vádlottnak nem kellett tudnia, hogy az általa kiadott számlákkal az I. r. vádlott komplett adócsalást fog elkövetni, így bűnsegédi magatartást semmiképpen nem valósított meg.

Végül a joghátrányt illetően nem értett egyet az ügyészség azon állásfoglalásával, hogy az időmúlás nem enyhítő körülmény a vádlottak javára. Ők ugyanis nem tehetnek arról, hogy az adóigazgatási szabályok miatt az adóhatósági és a nyomozó hatóság eljárása is hosszabb időt vett igénybe.

II. r. vádlott felszólalásában annak adott hangot, hogy ő csak olyan számlákat állított ki, mely mögött ténylegesen elvégzett munka volt.

III. r. vádlott védője a másodfokú bíróság ítéletének helybenhagyását indítványozta.

I. r. és III. r. vádlottak nem kívántak saját védelmükben felszólalni, ezen túlmenően a vádlottak egyike sem élt az utolsó szó jogával.

A bejelentett fellebbezések közül az ügyész vagyonek Kobzás alkalmazására irányuló fellebbezése más okból, a védelmi perorvoslatok szintén részben, az alábbiak szerint alaposak.

Az ítéletábra mint harmadfokú bíróság a kétirányú fellebbezések folytán a másodfokú ítéletet és az azt megelőző első- és másodfokú bíróság eljárást a Be. 387. § (1) bekezdése alapján felülbírált.

Ennek során megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a perrendi szabályok maradéktalan megtartásával folytatta le az eljárást.

A hivatásos bíró személyében bekövetkezett változásra figyelemmel 2016. április 19. napján a Be. 287. § (3) és (4) bekezdésének maradéktalan érvényre juttatásával a tárgyalás anyagának ismertetésével ismételte meg a tárgyalást.

Az ügyész vádiratban foglalt indítványa alapján a Be. 296. § (2) bekezdés a) pontjának megtartásával felolvasás útján tette tárgyalás anyagává tanú1, tanú2, tanú3, tanú4, tanú5, tanú6, tanú7, tanú8, tanú9, tanú10 és tanú11 vallomásait, a Be. 296. § (2) bekezdés b) pontja alapján pedig - az ügyész tárgyaláson megtett indítványára - olvasta fel tanú12 nyomozás során tett vallomását.

A tárgyalást elmulasztó tanúkkal szemben következetesen alkalmazta a kényszerítő eszközöket. E körben az elsőfokú bíróság is utalt arra, hogy tanú13 a bíróság által elrendelt elővezetések ellenére sem jelent meg, így a Be. 296. § (1) bekezdés a) pontja alapján - tekintettel arra, hogy a tanú a tárgyaláson nem volt kihallgatható - szabályosan tette ismertetés útján a tárgyalás anyagává nevezett nyomozás során tett vallomásait. Hasonlóképpen járt el a többször mulasztó tanú14 és tanú15 vonatkozásában is.

Az elsőfokú bíróság a Be. 109. §-a szerint a védő bizonyítási indítványát akceptálva rendelte el az igazságügyi adó- és könyvszakértői vélemény kiegészítését. A szakértői véleményeket ily módon a Be. 299. § (1) és (2) bekezdésének maradéktalan megtartásával felolvasás útján tette a tárgyalás anyagává.

A Be. 301. §-a szerint eljárva valamennyi, az ügy elbírálása szempontjából lényeges okirati bizonyítékot is a tárgyaláson ismertetett.

A másodfokú bíróság is megtartotta a perrendi szabályokat.

Az ügyész fellebbezésének mellékleteként terjesztette elő Bt1. vádbeli időszakra, azaz 2007 évre vonatkozó egyszerűsített éves beszámolójának közhiteles nyilvántartásokban szereplő adatait. Ezt a másodfokú bíróság a nyilvános ülésen ismertette, ily módon nem volt akadálya annak, hogy az irat alapján az elsőfokú bíróság tényállását megfelelőképpen módosítsa.

Megállapítható továbbá, hogy az elsőfokú bíróság a vád tárgyává tett bűncselekmény elbírálása szempontjából releváns valamennyi bizonyítékot feltárt, azokat egyenként és összességében értékelte, mérlegelte, indokolási kötelezettségének az első- és másodfokú bíróság egyaránt eleget tett.

Az elsőfokú bíróság által megállapított tényállást a másodfokú bíróság úgyszintén a jogszabályi rendelkezések szem előtt tartásával tartotta döntően megalapozottnak a Be. 352. § (1) bekezdés a) pontja szerinti kiegészítésekre és helyesbítésekre a Be. 351. § (2) bekezdés a) és c) pontján alapuló kisebb megalapozatlansági hibák kiküszöbölésével törvényesen került sor. Az e körben rögzítettek helyesek, azonban a harmadfokú bíróság a tényállást kisebb részben továbbra is hiányosnak találta, ezért azt - szintén a Be. 352.§ (1) bekezdés a) pontjának alkalmazásával mindössze annyiban pontosítja, hogy az ítélet 7. oldal első sorában 20.§-a-ként megjelölt számadat helyesen 20 %.

Az így a másod- és harmadfokú bíróság által kiegészített és helyesbített tényállás már mindenben megalapozott, az a vádlottak tagadásával szemben álló részében is a bizonyítékok okszerű mérlegelésén alapul, így a Be. 388.§ (1) bekezdése alapján a harmadfokú bírósági eljárásban is irányadó volt.

Az első és a másodfokú bíróság egyaránt eleget tett indokolási kötelezettségének.

Az elsőfokú bíróság az ügy elbírálásához szükséges valamennyi bizonyítékot feltárta, ezeket indokolásában kellő részletességgel mutatta be, számot adva arról, hogy mely bizonyítékot miért fogadott és mely tény bizonyítására volt alkalmas. E körben foglalkozott a vádlottak védekezésével, melyeket az ítéletének 10-12. oldaláig pontról pontra cáfolva vetett el.

Részletesen kifejtette, hogy a nyilvántartások adatai szerint Kft2.-nek nem volt kapacitása a számlán szereplő munkák elvégzéséhez, Kft3. sem rendelkezett elegendő munkavállalóval, a kiskönyvvvel dolgozó munkások tanúvallomása alapján pedig megállapítható volt, hogy munkát a váddal érintett felvonulási területeken (város1 és város2) nem végeztek. Kft4. ügyvezetőjének, tanú13-nak a tanúvallomását az elsőfokú bíróság annak ellentmondásossága folytán nem fogadta el. E tekintetben ezért csak megjegyzi a harmadfokú bíróság, hogy tanú13-nak az ügyben tett második nyomozati vallomása maradéktalanul egybehangzó volt az eljárás egyéb bizonyítékaival. Ekkor ugyanis a tanú beszámolt arról, hogy ő Kft4.-gyel egyáltalán nem végzett munkát sem Kft2.-nek, sem pedig Kft3.-nak, és csak II. r. vádlott kérte meg arra, hogy ettől eltérő vallomást tegyen. Ebből látható, hogy tanú13 egyáltalán nem tekinthető III. r. vádlott védekezését alátámasztó - azaz a vádlottat mentő - tanúnak.

Az elsőfokú bíróság kifejtette, hogy a rendelkezésre álló okirati bizonyítékokkal és tanúvallomásokkal szemben nem állt rendelkezésre olyan okirati bizonyíték, amely igazolta volna azt, hogy a II. és a III. r. vádlottak a vád tárgyává tett és számlával is igazolt munkákat valóban maguk, illetve cégeik végezték volna el.

Logikai érvekkel is levezette az elsőfokú bíróság, miért nem lett volna ésszerű az I. r. vádlott vezetése alatt álló Bt1. által kapott megbízás további alvállalkozók részére történő kiszervezése ugyanazon vagy kevesebb összegért, mint amennyiért ő vállalta a kérdéses építési munkálatok elvégzését.

Bt1. a könyvelési adatok alapján 2007 évben veszteségesen működött. Mérleg szerinti eredménye 2006-ban még 3400 e forint, 2007-ben már csak 2789 e forint volt, aktívái 6382 e-ről 10.309 e forintra nőttek, ezen belül azonban pénzeszközei csökkentek. Passzívái ellenben -6382 e-ről 10.308 e-re nőttek, ezen belül hosszú lejáratú kötelezettségei 2006-ban még egyáltalán nem voltak, 2007-ben viszont ugrásszerűen 2300 e forintra, rövid lejáratú kötelezettségei pedig 9468 e forintról 11884 e forintra nőttek. Saját tőkéje számottevően csökkent, eredménytartálékai hasonlóképpen 214 e forintról -3187 e forintra csökkentek. Ilyen gazdasági körülmények között éppen hogy a saját - rendelkezésre álló - munkavállalókkal volt célszerű a vállalt munkák elvégzése.

Mindezen túl továbbá a könyvszakértői vélemény is megerősítette azt, hogy a könyvelésbe beállított számlák valótlan tartalmúak voltak, tényleges gazdasági esemény ezek mögött nem állt, így tehát a bizonyítékok a vádlottak tagadásával szemben mind egy irányba, mégpedig a vádlottak büntetőjogi felelőssége irányába mutattak. Az alvállalkozói szerződések és a kiállított valótlan tartalmú számlák ily módon ugyanis csakis egy célt, mégpedig Bt1. adóelkerülését szolgálhatták, ezzel is mérsékelve az I. r. vádlott cégének veszteséges működését.

Amint arra a másodfokú bíróság is helyesen rámutatott, a megalapozott tényállás mellett a felmentést célzó perorvoslati indítványok már a törvényszék előtt sem vezethettek eredményre, erre a harmadfokú bírósági eljárásban - minthogy a harmadfokú bíróság (a megalapozatlanság jelenügyben szóba nem kerülő esetét kivéve) a Be. 388. § (1) bekezdése alapján a határozatát arra a

tényállásra alapítja, amelynek alapján a másodfokú bíróság a megtámadott ítéletét meghozta - törvényi lehetőség a legcsekélyebb mértékben sincs. Ekként a felmentést célzó fellebbezések eredményre nem vezethettek.

Az eljáró bíróságok közül a másodfokú bíróság foglalt el törvényes álláspontot az elkövetéskori Btk. alkalmazása kapcsán, magyarázatával az ítélet táblája mindenben egyetértett. A cselekmények jogi minősítés körében - a védelem érvelésére figyelemmel - az ítélet táblája az alábbiakat emeli ki:

A számvitelről szóló törvény (Szvt.) 166. §-ának (2) bekezdése szerint a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. Számlát csak valós gazdasági eseményről lehet kiállítani.

Ezzel szemben az ügyben az adó megállapításához felhasznált valótlan tartalmú számlák szerinti gazdasági események nem (illetve nem a számlákkal igazolt módon) történtek meg. Ennél fogva a számla valótlansága miatt adott esetben megdőlt minden olyan tény, amelyet a számla hivatott volt igazolni. Miután a felhasznált számlák a számviteli törvény követelményeinek nem felelnek meg, így azok könyvelésben való beállítása és felhasználása sem volt jogszerű.

Az Áfa tv. értelmében a számviteli törvény előírásai szerinti formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén kerülhet sor az adólevonási jog gyakorlására.

Az adólevonási jog alapbizonylata a számla és nem az adózó adóbevallása [EBH2016. K.33] Az adóbevallás egy formanyomtatvány, amely az adózó azonosításához, az adóalap, a mentességek, a kedvezmények, az adó, a költségvetési támogatás alapja és összege megállapításához szükséges adatokat tartalmazza (Art. 31. §). E formanyomtatványon teljesíti az adózó az adóbevallási kötelezettségét (Art. 14. §), azonban az adólevonási jog alapbizonylata nem az adóbevallás, hanem a számla, amelyben foglaltakat további okiratok (a könyvelés anyaga, szerződés, teljesítés igazolás, egyéb okiratok) igazolják.

A védő által a ténylegesen elvégzett munkákra figyelemmel valódinak minősített számlák kapcsán kifejtettek miatt a harmadfokú bíróság fontosnak tartja bemutatni a fiktív számla ismérveinek és eseteinek a meghatározásáról szóló 7003/2002. (PK. 21.) PM irányelv, valamint a kiutalás előtti ellenőrzések végrehajtásának elősegítéséről szóló 7012/1997. (AEÉ 13.) APEH irányelv iránymutatásait is.

Ezek szerint a gazdasági esemény fiktív, ha

- a számlán szereplő felek viszonylatában egyáltalán nem jött létre gazdasági esemény;
- a felek között létrejött szerződés semmis - színlelt, jogszabályba ütközik; vagy
- a valós gazdasági esemény nem azonos a számlában feltüntetett értékesítéssel, illetve szolgáltatással.

A büntetőügyekben eljáró hatóságok a gazdasági események megtörténtének vizsgálata során a rendelkezésre álló bizonyítékok mérlegelésével állapítják meg a tényállást. A valóságban lezajlott eseményeket vetik össze a szerződésekben, a számlákon feltüntetett adatokkal azok között a felek között, akikre az adott jogügylet kapcsán azok vonatkoznak.

A jelen ügyben az adott munkálatok megtörténtek ugyan, de egyáltalán nem a számlákkal igazolt cég végezte azokat el.

Az ismertetett normatív rendelkezésekből következően a ítélet táblája is azt állapította meg, hogy még

a valóságban megtörtént gazdasági esemény sem jogosít fel adólevonási jog gyakorlására, ha a jogszabályban előírt feltételek hiányoznak.

A gazdasági eseményről kiállított számla márpedig tartalmilag csak akkor hiteles, ha az abban foglalt gazdasági esemény a számla szerinti felek között, a számla szerinti módon ment végbe és az ellenérték is megfizetésre került.

A fiktív számlák könyvelésben való elhelyezésével Bt1. megsértette az Áfa tv. 127.§ (1) bekezdésének a) pontját, mivel fiktív számlák alapján az adólevonási jog nem illette meg. A terhelt a fiktív alvállalkozói számlák könyvelésben való szerepeltetésével csökkentette továbbá a tárgyév eredményét és ehhez kapcsolódóan a társaság társasági adófizetési kötelezettségét is.

A valótlan tartalmú számlák rendelkezésre bocsátói szándékosan segítséget nyújtottak ahhoz, hogy a számlákat a felhasználó terhelt (azaz I. r. vádlott) a könyvelésébe beállítsa. Ezzel a tettes meghamisította a társaság (vállalkozás) költségeit, eredményét, illetve az előzetesen felszámított áfa összegét és ezzel összefüggésben - másrészt - áfa és társasági adónemben a ténylegesen fennálló fizetési kötelezettséget kedvezőbb irányba jogosulatlanul megváltoztatta. II. r., és III. r. vádlottak - mint a gazdasági élet aktív szereplői - maguk is tudták azt, hogy az I. r. vádlott a valótlan számlákat a könyvelésben felhasználva befolyásolja a költségeket, a fizetendő adót, és ezáltal jogtalan haszonra tesz szert. Tudatuk kiterjedt arra, hogy a számlák megszerzője a fiktív bizonylatok felhasználásával jogtalan haszonszerzés végett tévedésbe ejti az adóhatóságot. Tisztában voltak azzal is, hogy a hamis számlák felhasználásának a következménye a fennálló fizetési kötelezettség mértékéig az adóbevétel csökkentése. Cselekményüknek e következményei iránt legalábbis közömbösek maradtak.

Büntethetőségi akadály hiánya esetén ezért az I. r. vádlott tettesként, a II. és a III. r. vádlott bűnsegédként tartozik felelősséggel két adónemre elkövetett adócsalásért, értékhátártól függően.

Az adócsalás elévülése kapcsán a bíróság igen alaposan és szakszerűen ismertette a törvényt és az irányadó bírói gyakorlatot, azt a II. fokú bíróság is helyesnek tartotta, mindössze eltérő jogi következtetést vont le.

Az ítélet tábla alapvetően a másodfokú bíróság álláspontját osztotta.

Az elévülés mindenkor az adott cselekmény anyagi jogszabályoknak megfelelő törvényes minősítéséhez igazodik, akkor is, ha a vádirat a cselekményt nem ekként minősíti, illetve a törvényes minősítést az eljáró bíróság sem ismeri fel (BH2012. 86.). Az elévülési időnél irányadó büntetési tétel felső határa az adott bűncselekmény különös részi tényállásánál rögzített tétel (a halmazati büntetésre, a visszaesők és a bűnszervezeti elkövetésre irányadó általános részi előírások nem értendők ide).

A már régóta meghonosodott értelmezés szerint a bűncselekmény elévülését csak azok az - ügy előbbre vitelét célzó, tehát érdemi - eljárási cselekmények szakítják félbe, amelyek ténybeli alapja azonos az utóbbi vád tárgyává tett cselekmény ténybeli alapjával (tárgyi feltétel); illetve amelyek meghatározott személy - a későbbi vádlott - ellen, a fentebb említett tények bekövetkezésében, előidézésében játszott szerepének a tisztázására irányulnak (személyi feltétel). E feltételek együttes teljesülése esetén az elévülés attól függetlenül félbeszakad, hogy a büntetőeljárás megindítására a későbbi vádlott, ismeretlen személy vagy más ismert személy ellen került-e sor; illetve, hogy a vádlottal szemben a bűncselekmény megalapozott gyanújának közlése, gyanúsítottkénti kihallgatása

megtörtént-e (BH2007. 363., BH2012. 278.).

Azt kellett eldönteni tehát a jelen ügyben is, hogy a vád tárgyává tett különböző adónemek miatti felelősségre vonásnak a ténybeli alapjai azonosak voltak-e. Erre - a másodfokú bíróság hibátlan okfejtése mentén - igenlő válasz adható.

Nem az a lényeg, hogy konkrétan melyik adónemet nevesítette a feljelentés, továbbá, hogy azt miként minősítette (akár a feljelentő, akár a nyomozást elrendelő), hanem az, hogy a 12 db fiktív számla ugyanazon védett jogi tárgyat (azaz az államháztartás - vagy annak bármely alrendszere - fiskális bevételeihez fűződő társadalmi érdeket) sértette-e, és mennyiben.

Ennek alapján helyesen állapította meg a törvényszék, hogy a beszámoló kapcsán ugyanazon számlák alapján kérte az ügyészség a vádlottak felelősségre vonását a számvitel rendje megsértéséért, de a valótlan magánokiratok felhasználásáért is.

Az elsőfokú bíróság tehát összességében helyesen látta úgy, hogy az Áfa és a társasági adónemekre elkövetett költségvetést károsító bűncselekmények elévülése nem következett be, a másodfokú bíróság által helyesbített jogi indokok alapján ezt az álláspontot osztotta az ítélőtábla is.

Ezen túlmenően a törvényszék által korrigált tényállás adatai alapján vált aggálytalanul megállapíthatóvá az is, hogy a mérleg előterjesztésére csak 2008. június 4-én került sor, e dátumhoz képest tehát a nyomozás 2011. május 10-i elrendelése már vitán felül megszakította és újraindította az elévülést.

A számvitel rendje megsértéséért az I. r. és II. r. vádlott felelősségének megállapítása következképpen szintén helyes volt (megjegyzendő, a III. r. vádlott ez alól törvényi tényállási elem - a társaság gazdasági tevékenysége áttekinthetőségének jelentős befolyásolása - hiánya miatt mentesült).

Ellenben a magánokirat-hamisítás kapcsán nem mindenben egyezett a tábla álláspontja a másodfokú bíróságéval.

Először is, miután a jogi indoklás e körben hiányzik, nehéz megállapítani a másodfokú ítéletből, hogy milyen alapon lett - az eredeti vád szerinti minősítéséhez képest - e bűncselekmény kétrendbeli, ráadásul valamennyi vádlott esetében. A harmadfokú bíróság meglátása szerint a törvényszék úgy vélte, hogy az adócsalás rendbeliségéhez igazodik, ez azonban az alábbiak miatt nem helyes.

Az 1978. évi IV. törvény 276. §-a szerint, aki jog vagy kötelezettség létezésének, megváltozásának vagy megszűnésének bizonyítására hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú magánokiratot használ, vétséget követ el és egy évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

A számlák azt igazolják, hogy a két társaság között az ügylet létrejött. A fentebb már kifejtettek szerint az adólevonási jog gyakorlása is ezektől, nem pedig az adóbevallástól függ, azaz a számlák felhasználásakor I. r. vádlott az Áfa levonási, és a társasági adó csökkentésére vonatkozó jogát kívánta igazolni.

A helyes minősítés szempontjából irányadónak tekintendő továbbá a hamis magánokirat felhasználásának folytatólagos elkövetéséről szóló 36/2007. BK vélemény, mely szerint a hamis magánokirat felhasználása folytatólagosan elkövetett, ha a hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú - ugyanazon vagy több - magánokiratot, ugyanazon jogviszonyból származó jog vagy kötelezettség

létezésének, megváltoztatásának vagy megszűnésének bizonyítására többször használják fel, és a folytatólagosság egyéb törvényi feltételei is fennállnak.

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 például az elkövető a fiktív számlák tartalmát lekönyveli és a könyvelés ekként valótlan adatai alapján jogosulatlanul számolja el az általános forgalmi adót az adóbevallásában, akkor egyetlen jogviszonyban, és pedig az elkövető és az adóhatóság között fennálló adójogviszonyban valósultak meg a hamis magánokirat felhasználásának elkövetési magatartásai.

Ebből következően ugyanazon jogviszony kapcsán létrejött több okirat ugyanazon célból (jelen esetben a költségvetési kedvezmények igénybevétele érdekében) történő felhasználása folytatólagos egység. Vagyis nem adónemekhez kötődik a magánokirat-hamisítás rendbelisége - ilyen megközelítésben az adóhatóság és az elkövető közötti jogviszony egységes, adónemek szerint nem is lehetne megbontani a cselekményt.

A valótlan magánokiratok felhasználása az I.r. és a további vádlottak által vezetett cégek viszonylatában létrejött jogviszony igazolását célozta, ezen keresztül azt, hogy Kft1. és Kft3. általános forgalmi adót a számlák szerinti mértékben reá áthárított, illetőleg, hogy a számlák nettó összege a társasági adó szempontjából többeltráfordításként jelentkezett. Az adólevonási jog és a társasági adóalap csökkentésének joga ennek törvényi következménye, a felhasználás ezen adókedvezmények igénybevétele érdekében történt. Következésképpen az ugyanazon két cég közötti több számla tartozik a folytatólagosság törvény egységébe.

Ezt az értelmezést támasztják alá a BH2017. 142. és BH2010. 60. számú eseti döntések is, amelyek gazdasági társaságokként minősítették egy rendbeli folytatólagos bűncselekménynek a fiktív számlákkal elkövetett magánokirat-hamisítás vétségét, nem pedig adó-jogviszonyonként.

Ekként I. r. vádlott - az adócsaláshoz felhasznált gazdasági társaságokhoz igazítva - formálisan valóban 2 rendbeli magánokirat-hamisítás vétségét valósított meg, de II. és III. csak egy-egy rendbeli bűncselekményt.

E bűncselekmény kapcsán a felelősségre vonás csak akkor lehetséges, ha az első elévülést megszakító eljárási cselekményre egyébként elévülési időn belül került sor.

A magánokirat-hamisítás vétsége a magánokirat felhasználásával válik befejezetté. Felhasználás minden olyan cselekmény, amelynek eredményeképpen az okiratról más személy tudomást szerez, az akkor tényállásszerű, ha annak eredményeként az okirat joghatást válthat ki. Az adóbevallás adóhatósághoz történt benyújtása az, amely a magánokirat-hamisítás bűncselekményét befejezetté teszi (BH2013. 176.).

Az irányadó tényállás alapján megállapítható, hogy a II. és a III. r. vádlott cégével fennálló jogviszony igazolása az adóhatóság felé Áfa esetében a 2008. februári bevallással megtörtént, ekként a magánokirat-hamisítás ekkor befejeződött, következésképpen a 2011. május 10-i nyomozás elrendelésének időpontjára az adólevonás igazolása kapcsán a közbizalom elleni bűncselekmény büntethetősége már elévült. Viszont a társasági adó kapcsán az elévülés még nem következett be, hiszen a bevallás csak 2008. május 30-án került előterjesztésre. Ily módon az adócsalásokkal azonos ténybeli alapokon nyugvó magánokirat-hamisítás vétsége miatt a nyomozás elrendelése megszakított az elévülést, ezt követően Bt1. 2012. november 27-i társaság adóbevallásának beszerzése, majd pedig legközelebb az igazságügyi adószakértő 2013. május 6-i kirendelése (akinek

feladata volt a Bt. gazdálkodásának, és külön nevesítve a társasági adójának vizsgálata is a 12 db számla alapul vételével).

Tekintettel arra, hogy a jogi álláspontok különbözősége nem valamely cselekmény tekintetében a büntetőjogi főkérdésben való ellentétes értékelés, felmentő rendelkezésnek nem volt helye.

Ekként II. r. és III. r. vádlott közbizalom elleni bűncselekményeit egységesen 1 rendbeli magánokirat-hamisítás vétségének (1978.évi IV. törvény 276. §) minősítette az ítélőtábla.

A joghátrány szempontjából irányadó tényezőket az első- és másodfokú bíróság feltárta.

Nem értett egyet azzal az ügyészi állásponttal az ítélőtábla, mely szerint az időmúlás - az eljárás tárgyához köthető jellegzetességek miatt - nem értékelhető nyomatékka a vádlottak javára. Az időmúlás a büntetést objektíve befolyásoló tényező. Az 56/2007. Büntető Kollégiumi vélemény III/10. pontja szerint enyhítő körülmény, ha a bűncselekmény elkövetésétől hosszabb idő telt el; minél súlyosabb a bűncselekmény, annál hosszabb az az idő, amely enyhítőként értékelhető. Nagyobb a nyomatéka, ha megközelíti az elévülési időt; csökken a nyomatéka, vagy el is enyészhet, ha az időmúlást maga az elkövető idézte elő.

Enyhítő körülmény, ha az elkövető hosszabb ideig állt a büntetőeljárás súlya alatt; nagyobb a nyomatéka, ha előzetes fogva tartásban volt, és ilyenkor az előzőnél rövidebb tartam is enyhítőként értékelhető.

Ennek alapján tehát az, hogy az elkövetéstől számítva - a bűncselekmény jellegéből adódóan - viszonylag hosszabb idő elteltével nyílik meg annak lehetősége, hogy a büntetőeljárás egyáltalán megindulhasson, az elkövetőnek egyáltalán nem róható fel, épp ellenkezőleg: a hatósági gépezet lassú működése feltétlenül az elkövető javára értékelendő, ugyanis az neki semmiképp nem róható fel.

Az első- és vele egyetértésben a másodfokú bíróság a büntetés kiszabás szempontjából jelentős tényezőket - kiváltképpen a 10 éves időmúlást - súlyuknak megfelelően értékelve szabott ki pénzbüntetést a vádlottakkal szemben, annak mértéke (a napi tételek száma) a belső arányosságot is alapvetően tükrözi. A büntetések jelentős súlyosítására az ítélőtábla nem látott okot.

Helyesen foglalt állást a törvényszék akkor, mikor I. r. vádlottat foglalkozástól eltiltásra is ítélte, a harmadfokú bíróság annak tartamával is egyetértett.

E vádlottal szembeni vagyonekobjzás mellőzésére a másodfokú bíróság kellő magyarázattal szolgált.

Az adócsalás elkövetése révén az elkövető vagy más személy, illetve valamely gazdasági társaság az adóbevétel csökkenésével azonos mértékű vagyont szerez akkor is, ha vagyona ténylegesen gyarapodik, és akkor is, ha az adó elkerülésére tekintettel az nem csökken. Az így szerzett vagyona az 1978. évi IV. törvény 77/B. § (1) bekezdés a) pontja alapján vagyonekobjzást kell elrendelni. Vagyonekobjzást kell elrendelni arra a bűncselekmény elkövetéséből eredő, a bűncselekmény elkövetése során vagy azzal összefüggésben szerzett vagyona is, amellyel más gazdagodott. Ha gazdálkodó szervezet gazdagodott ilyen vagyonnal, a vagyonekobjzást vele szemben kell elrendelni. (1978. évi IV. törvény 77/B. § (2) bekezdés).

A kétszeres elvonás tilalmára tekintettel - nem vitásan - nem volt helye vagyonekobjzás alkalmazásának az Áfa összege tekintetében, hiszen a másodfokú bíróság által kiegészített tényállás alapján látható, hogy az elkövetőt annak megfizetésére már kötelezték.

Ahogy azt az irányadó tényállás tartalmazza, a fiktív számlákban szereplő munkálatok ellenértékét a fővállalkozó (megbízó) Bt1-nek fizette ki. Viszont sem a vád tényállását nem képezte olyan cselekmény, mely szerint az I. r. vádlott a társaság pénzeszközeit eltulajdonította, vagy saját céljára fordította volna, de az eljárás során sem merült fel ilyen (voltaképpen a sikkasztás törvényi tényállását is kimerítő) adat. Ezért az ügyészi fellebbezésben írtak - azaz az, hogy miután a vádlott a munkavállalókat kifizette, a fennmaradó pénzösszeg pedig a pénztárban nem volt elkönyvelve, így tehát *nyilvánvaló*, hogy az I. r. vádlott gazdagodott a társasági adóból származó vagyonnal - pusztán feltételezés. Ezzel szemben ugyanakkor tény, hogy a társasági adót befolyásoló 12 darab számla Bt1. könyvelésében, és a 2007. évi beszámolóban szerepelt, azokat a társasági adóbevallás során úgyszintén Bt1-et terhelő adó összegének csökkentésére használta fel az I.r. vádlott, és ez ilyen formában a társaság 2007. évi eredményét is befolyásolta, azzal következőképpen a cég minden kétséget kizáróan gazdagodott.

A következetes bírói gyakorlat szerint nem rendelhető el vagyonek Kobzás a vádlottal szemben arra a pénzösszegre, amellyel az általa elkövetett bűncselekmény - adócsalás - kapcsán nem ő, hanem az általa vezetett gazdálkodó szervezet gazdagodott.(BH2013. 292.)

A Legfelsőbb Bíróság a BKv 95. számú véleményének III. pontja szerint továbbá az adócsalás elkövetésével összefüggésben az adóbevétele csökkenésével azonos mértékű vagyonek Kobzást kell elrendelni akkor, ha a kiesett adóbevétele megfizetésére az adók kapcsán eljárni jogosult hatóság az elkövetőt vagy azt a gazdálkodó szervezetet, amelyik azzal gazdagodott, még nem kötelezte.

Minthogy a vagyonek Kobzás fent hivatkozott törvényi feltétele fennáll, és a társasági adó megfizetésére az adóhatóság sem kötelezte Bt1-et, annak alkalmazása nem volt mellőzhető, azt Bt1-gyel szemben attól függetlenül el kellett volna rendelni, hogy a gazdasági társaságot időközben már törölték. (lásd ugyancsak a fenti eseti döntésben elfoglalt kúriai álláspontot). Más, már nem a büntetőbíróság elé tartozó kérdés, hogy jogutód nélkül megszűnt gazdasági társaság esetén ki és milyen mértékben tartozik felelősséggel a cég így keletkező tartozásáért.

Ezért a harmadfokú bíróság Bt1-gyel szemben a fent hivatkozott jogszabályhely alapján a társasági adó 5.352.000 forintos összege erejéig vagyonek Kobzást rendelt el.

A fentiek alapján összességében a Fővárosi Ítéltábla a Balassagyarmati Törvényszék mint másodfokú bíróság 9.Bf.21/2017/9. számú ítéletét mindhárom vádlott vonatkozásában a Be. 398.§ (1) bekezdése alapján a rendelkező rész szerint megváltoztatta, míg egyéb törvényes rendelkezéseit a Be. 397. §-a alapján helybenhagyta, pontosítva a vádlottak egyes személyi adatait.

A harmadfokú eljárásban védői díj címén felmerült bűnügyi költséget a Be. 385.§ alapján alkalmazandó Be. 381.§ (2) bekezdése és a Be. 339.§ (1) bekezdése alapján az állam viseli.

Budapest, 2017. november 17.

dr. Magócsi István s.k.,
a tanács elnöke

dr. Borbás Virág Bernadett s.k.,
előadó bíró

dr. Fülöp Ágnes Katalin s.k.,
bíró

A Balassagyarmati Törvényszék mint másodfokú bíróság 9.Bf.21/2017/9. számú ítélete a Fővárosi Ítéltábla mint harmadfokú bíróság 5.Bhar.211/2017/6. számú ítéletében írt változtatással I. r., II. r.

és III. r. vádlott vonatkozásában 2017. november 17. napján jogerőre emelkedett és végrehajtható.

Budapest, 2017. november 17.

dr. Magócsi István s.k.
a tanács elnöke

A kiadmány hiteléül:
Moncz Tímea
tisztviselő