

A Debreceni Ítéltábla, mint másodfokú bíróság a Debrecenben, 2020. október 7. napján megtartott nyilvános ülés alapján, ugyanazon a napon megtartott tanácsülésen meghozta a következő

í t é l e t e t:

A folytatólagosan elkövetett, az adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntette és más bűncselekmény miatt I. r. vádlott és társai ellen indított büntetőügyben az Egri Törvényszék 2020. február 7. napján kihirdetett 6.B.34/2015/229. számú ítéletét a fellebbezéssel érintett I. r. és II. r. vádlott tekintetében megváltoztatja az alábbiak szerint:

Az I., II. r. vádlottak terhére külön-külön megállapított bűncselekmények minősítése helyesen a következő:

2-2 rendbeli folytatólagosan, társtettesként elkövetett adócsalás büntette (1978. évi IV. törvény 310. § (1) bekezdés, (4) bekezdés),

2-2 rendbeli folytatólagosan, társtettesként elkövetett adócsalás büntette (1978. évi IV. törvény 310. § (1) bekezdés, (3) bekezdés),

4-4 rendbeli folytatólagosan, társtettesként elkövetett magánokirat hamisítás vétsége (1978. évi IV. törvény 276. §).

Az I. és II. r. vádlottakat külön-külön előzetes mentesítésben részesíti.

Az előzetes mentesítés hatályát veszti, ha a felfüggesztett büntetés végrehajtását elrendelik.

Az I. és II. r. vádlottak által egyetemlegesen megfizetni rendelt bűnügyi költség összegét 8.000.000,- (nyolcmillió) forintban állapítja meg, míg 4.034.610,- (négymillió-harmincnégyezer-hatszáz tíz) forint bűnügyi költség az állam terhén marad.

Egyebekben az elsőfokú bíróság ítéletét helyben hagyja.

A másodfokú eljárásban 42.361,- (negyvenkettőezer-háromszázhatvanegy) forint bűnügyi költség merült fel, amelyet az állam visel.

I n d o k o l á s

- [1] Az Egri Törvényszék hatályon kívül helyezés folytán megismételt eljárásban a 2020. február 7. napján kihirdetett 6. B. 34/2015 /229. számú ítéletével I. r. és II. r. vádlottakat bűnösnek mondta ki külön - külön a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény (a továbbiakban: korábbi Btk.) 310. § (1) bekezdése és (4) bekezdés I. fordulata szerint, mint társtetteseket 2 rb. folytatólagosan elkövetett adócsalás büntetében, 6 rb. társtettesként, folytatólagosan elkövetett adócsalás büntetében (korábbi Btk. 310. § (1) bekezdése és (3) bekezdése) és 8 rb. társtettesként, részben folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében (korábbi Btk. 276. §). Ezért az I. r. és

II. r. vádlottakat halmazati büntetésül külön - külön 1-1 év börtönre, mellékbüntetésül 2-2 év gazdasági társaság vezető tisztségviselője foglalkozástól eltiltásra ítélte. A börtönbüntetés végrehajtását mindkét vádlott vonatkozásában 2 évi próbaidőre felfüggesztette.

Rendelkezett a bűnjelek sorsáról, a bűnügyi költség viseléséről. Az utóbbit illetően akként, hogy az I. és II. r. vádlottak egyetemlegesen kötelesek az alapeljárásban felmerült bűnügyi költségből 12.034.610,- Ft bűnügyi költség megfizetésére, továbbá az I. r., II. r. és III. r. vádlottakat egyetemlegesen kötelezte a törvényszék 197.264,- Ft bűnügyi költség megfizetésére. A megismételt eljárásban felmerült bűnügyi költség az állam terhén marad.

... III. r. vádlott esetében az ítélet első fokon jogerőre emelkedett.

[3] Az ítélet ellen az I. r. és II. r. vádlottak, valamint védőik felmentés végett jelentették be fellebbezésüket.

Az ügyész az ítéletet tudomásul vette.

[4] A fellebbviteli főügyészség indítványozta, hogy az ítélet tábla az elsőfokú bíróság ítéletét változtassa meg a folytatólagosan elkövetett cselekmények számának pontos feltüntetésével, egyebekben hagyja azt helyben az I. r. és II. r. vádlottakra.

[5] A fellebbviteli főügyészség átiratában akként foglalt állást, hogy a törvényszék a perrendi szabályok betartásával eljárva, hatályon kívül helyezést követő megismételt eljárás során, hatályon kívül helyezésre alapot adó eljárási hibát nem vétve, valamennyi, a vádlottak terhére rótt cselekmény tárgyában megalapozott tényállást állapított meg az ügyben. A bizonyítékokat egyenként és összességükben körültekintően értékelte, mérlegelte, indokolási kötelezettségének eleget tett. Az elsőfokú bíróság okszerűen vont következtetést a vádlottak bűnösségére, és a terükre rótt, az állami adóbevételekhez fűződő jogot, a költségvetést, és a közbizalmat sértő cselekmények jogi minősítése is helytálló, de részben pontatlan. Az elsőfokú bíróság a jogi minősítéshez fűzött indokolási kötelezettségét is hibátlanul, szakszerűen teljesítette, amikor az egymást követő 3 adóévben két társaság tekintetében a társasági adó bevételekhez fűződő, és az ugyancsak egymást követő ugyanezen 3 adóévben (2003., 2004., 2005.) az általános forgalmi adó bevételekhez kapcsolódó jogot sértő cselekvősegek rendbeliségét az érintett vállalkozások száma alapján - az alkalmazandó büntető törvényre is tekintettel - meghatározta.

A cselekmények minősítése az okiratra elkövetett cselekmények esetében is túlnyomórészt helytálló. Megjegyzendő ugyanakkor, hogy a törvényszék a Kúria 61. BK véleményének 4. pontjától eltérően nem utalt arra, hogy az adóra és a magánokiratra elkövetett, 2 vállalkozást érintő cselekmények közül kizárólag azok folytatólagosak, amelyek az általános forgalmi adóra megvalósítottak, míg a társasági adóra elkövetett cselekményeket - 6 rb. jelentős adóhiányt okozó adócsalás büntette, valamint ezekkel összefüggésben 6 rb. magánokirat-hamisítás vétsége -, az érintett adóévek és a valótlan tartalmú adóbevallások száma szerint kell minősíteni a részbeni folytatólagoság felhívásának mellőzésével.

A törvényszék nem tévedett, amikor a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény (a továbbiakban: Btk.) rendelkezéseivel szemben a bűncselekmények elbírálása során a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvénnyel megállapított, az elkövetéskor hatályos Btk. rendelkezéseit alkalmazta a Btk. 2. § (1) bekezdésében és (2) bekezdésében írottak nyomán. A büntetési tételkeretek súlyosabb voltára figyelemmel az elkövetéskor hatályos 1978. évi IV. törvény helyett a 2012. évi C. törvény rendelkezései alkalmazásának nincs helye (BH 2015. 269.).

Az elsőfokú bíróság helyesen sorolta fel a fellebbezéssel érintett vádlottak terhére és javára megállapítható alanyi és tárgyi bűnösségi körülményeket és azokat nyomatéknak megfelelően értékelte. Az irányadó büntetési tétel alsó határa alatti mértékben megállapított szabadságvesztés

büntetések enyhítő szakasz alkalmazásával a büntetési célok eléréséhez feltétlenül szükségesek. Helytálló a szabadságvesztés büntetések végrehajtásának próbaidőre történő felfüggesztése is. A gazdasági társaság vezető tisztségviselője foglalkozástól eltiltás enyhítésének, mellőzésének nincs indoka. Az ítélet egyéb rendelkezései törvényesek.

A fellebbviteli főügyészség a fellebbezés elintézését a büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvényt (a továbbiakban: Be.) 598. § (2) bekezdése szerinti tanácsulésen indítványozta.

- [6] A vádlottak védője az ítéletábrához eljuttatott fellebbezése indoklásában álláspontját a társasági adó esetében megállapított adóhiány és a bűnügyi költség viselése vonatkozásában fejtette ki az alábbiaknak megfelelően:

A tényállás megállapításánál az elsőfokú bíróság az elkövetett cselekményeket az áfa és a társasági adó tekintetében azonosan kezelte. Ennek alapján az elsőfokú ítéletben a B) és C) elkövetési módozatként nevesített eseteknél mindkét adónemben a beszerzési értéket - a fiktív számla felhasználására tekintettel - 0 Ft-ban határozta meg. Az elsőfokú bíróság szerint a B) és C) elkövetési módozatként nevesített esetekben a számlák ugyan fiktívek voltak, de valós gazdasági eseményekről volt szó.

Az áfa adónemre elkövetett adócsalással szemben a társasági adót illetően azonban más megítélést igényel az a tény, hogy a gazdasági esemény valójában megtörtént, de nem a számlában megjelölt felek között. Ilyen esetekben a számla ugyanúgy fiktív, illetve az a társasági adó tekintetében sem alkalmas joghatás kiváltására. Ebben az adónemben azonban az áfa rendszeréhez hasonló levonásba helyezésről nincs szó, a társasági adó alapja ugyanis az adózás előtti eredmény (1996. évi LXXXI. törvény 6. § (1) bekezdése).

Bizonyítottság hiányában van helye felmentő rendelkezésnek a társasági adót illetően, ha valós gazdasági események folytán volt adófizetési kötelezettsége a cégnek, azonban a költségek meghatározhatatlansága miatt azt nem lehetett kétséget kizáróan rögzíteni, hogy ezáltal milyen mértékben csökkentette az adófizetési kötelezettségét (Kúria Bhar.III.1862/2016/29.)

Áfa esetében rendkívül lényeges, hogy az végzi-e el a munkát, aki a számlákat kiállítja, ehhez képest társasági adót érintően mindaz az összeg adóalapot csökkentő tényező, amely felmerült az eredmény létrehozásához. A büntetőeljárás szempontjából az a kérdés, hogy a Btk. 396. § -ában megjelölt befizetési kötelezettséget megsértették-e és a bevétel csökkentésével okozott vagyoni hátrány összege mennyit tesz ki, olyan előzetes kérdés, amelyet az ügyész, illetve a bíróság - szükség esetén szakértői vélemény beszerzése mellett - rendszerint maga bírál el (Kúria 20. BK vélemény).

A védő álláspontja kapcsán a büntető bíróságok a társasági adót érintően választhatják a beszerzési ár meghatározásánál a becslés jogintézményét. Ha ugyanis az irányadó igazgatási jogszabályok az adóhatóságnak megengedik a becslés alkalmazását, akkor erre önálló jogkörében a büntető bíróság is jogosult. A büntető bíróság azonban a terheltekre nézve nem választhat hátrányosabb adómegállapítási módot, mint amit az adóhatóság alkalmazott vagy alkalmaznak. A büntetőeljárásban érvényesülő - a Be. 7. § (4) bekezdésében is megjelenő - alapelvvel az van összhangban, hogy kétség esetén a terheltekre legkedvezőbb ténymegállapításokat kell megtennie a bíróságnak. Indokolt lehet igazságügyi gépjármű szakértő kirendelése is.

A védő a bűnügyi költség viselése vonatkozásában úgy foglalta össze álláspontját, hogy a bíróság a vádlottat a bűnügyi költség viselésére kötelezi, ha őt bűnösnek mondja ki vagy szabálysértés elkövetéséért a felelősségét megállapítja (Be. 574. § (1) bekezdése). Bűnügyi költségnek nem minősülhet azonban olyan költség, amely ugyan bizonyítási eszközhöz kapcsolódik, de ezen bizonyítási eszközökből eredő összes bizonyíték a Be. 167. § (5) bekezdésére figyelemmel törvényben kizárt volt.

... igazságügyi könyvszakértőt az elsőfokú bíróság 2016. május 13. napján végzésével kizárta az

ügyből. Az elsőfokú bíróság úgy fogalmazott, hogy ... szakvéleményét, nyilatkozatait és szóbeli megnyilvánulásait "külön nem értékeli". ... szakvéleménye azonban a védő álláspontja értelmében nem csak "külön", hanem egyáltalán nem értékelhető. Ez egyértelműen következik a Be. azon rendelkezéséből, amely szerint "nem értékelhető bizonyítékként az olyan bizonyítási eszközökből származó tény, amelyet a bíróság, az ügyészség, a nyomozó hatóság tiltott módon vagy a résztvevők büntetőeljárási jogainak lényeges sérelmével szerzett meg (Be. 167. § (5) bekezdése). Emiatt viszont ... szakvéleményével, nyilatkozataival és szóbeli megnyilvánulásaival kapcsolatos költségek viselésére a bűnösnek kimondott vádlottak a Be. 571. § (1) bekezdése alapján a megismételt eljárásban sem kötelezhetők. A továbbiakban a védő megjelölte a Be. 574. § (3) bekezdését: "a vádlottat nem lehet kötelezni annak a bűnügyi költségnek a viselésére, amely - nem az ő mulasztása folytán - szükségtelenül merült fel, vagy amelynek viselésére a törvény alapján mást kell kötelezni".

A védő álláspontjának megfelelően a Be. 574. § (1) bekezdése és (3) bekezdése helyes értelmezése alapján az I. és II. r. vádlottak bűnösnek kimondásuk esetén sem kötelezhetők ... szakvéleményének elkészítésével, nyilatkozataival és szóbeli megnyilvánulásaival kapcsolatos költségek viselésére. A vádlottat ugyanis csak olyan bizonyítási eszközökhöz kapcsolódó költség viselésére lehet kötelezni, amelyet legalább figyelembe vettek a bűnösnek nyilvánítása alapját megalapozó tényállás megállapításánál. Semmiképpen nem lehet ugyanis "szükséges" az olyan bizonyítás, amely eleve törvényt sért.

- [7] A bejelentett fellebbezések részben alaposak.
- [8] Az ítélet tábla a Be. 590. § (1) bekezdése (2) bekezdése (9) bekezdése és (10) bekezdése alapján a törvényszék ítéletét az azt megelőző bírósági eljárással együtt felülbírált a Be. 599. § (1) bekezdése szerinti nyilvános ülésen, mivel a védő törvényes határidőn belül nyilvános ülés kitűzését indítványozta az ügyben.
- [9] A felülbírálat során az ítélet tábla megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az eljárási szabályok maradéktalan betartásával a megismételt eljárásban ügyfelderítési kötelezettségének teljes körűen eleget tett, a másodfokú bíróság hatályon kívül helyező végzésében foglalt előírásokat, a lefolytatandó bizonyításra adott iránymutatásokat hiánytalanul teljesítette. Az elsőfokú bírósági eljárás kapcsán rögzíthető, hogy a törvényszék rendkívül nagy terjedelmű bizonyítást vett fel, amelynek során célirányos ütemezéssel tűzte ki az egyes tárgyalási napokat, törekedett az ügy időszerű befejezésére. A több ezer oldal iratanyag iratkezelése, követhetősége végett következetesen érvényesítette az áttekinthetőséget.
A bizonyítékok értékelése kifogástalan, a logika szabályainak megfelelő.
- [10] A felülbírálat ezt követő szempontja, hogy az elsőfokú ítélet tényállásának a fellebbezéssel érintett része megalapozott-e.
Főszabályként a másodfokú bíróság határozatát az elsőfokú ítélettel megállapított tényállásra alapítja (Be. 591. § (1) bekezdése).
- [11] A Kúria Bhar.1.201/2018/10.számú határozatában kifejtettek nyomán a tényálláshoz kötöttség elvi indokát a Be. 167. § (3) és (4) bekezdése adja, mely kimondja, hogy a bizonyítás eszközeinek és a bizonyítékoknak nincs törvényben előre meghatározott bizonyító ereje, a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben szabadon értékeli, és a bizonyítás eredményét az így kialakult meggyőződése alapján állapítja meg. Ezáltal biztosított a bizonyítékok hitelt érdemlőségének meggyőződés szerinti, szabad értékelése, és védett mikénti mérlegelése. Kivételesen a Be. felment e kötöttség alól, és megengedi, hogy a másodfokú bíróság a tényállást kiegészítse vagy helyesbítse, vagy eltérő tényállást állapítson meg és ez alapján határozza. Ennek elsődleges és általános feltétele,

illetve indoka, hogy a tényállás nem megalapozott. E kérdésben a bíróságnak egyértelműen rögzítenie kell az álláspontját.

Ha a tényállás részben megalapozatlan, akkor van szó kiegészítésről (ami a hiányzó ténymegállapítás pótlása), vagy helyesbítésről (ami a meglévő ténymegállapítás módosítása, mellőzése), mindehhez felhívandó a Be. 593. § (1) bekezdésének a) pontja. A kiegészítés és helyesbítés történhet az iratok tartalma, ténybeli következtetés vagy bizonyítás felvétele útján, és a bíróság eltérően értékelheti azzal a ténnyel kapcsolatos bizonyítékokat, amelyre bizonyítást vett fel (Be. 593. § (2) bekezdése). Viszont a kiegészítés, helyesbítés csak a meglévő tényállásba illeszkedő ténymegállapítást eredményezhet, attól eltérő nem. Következésképpen, ha a tényállás megalapozatlansága ezúton kiküszöbölhetetlen, akkor az szükségszerűen hatályon kívül helyezést eredményez. Ez alól egy kivétel van: ha eltérő tényállás állapítható meg az iratok tartalma, ténybeli következtetés vagy bizonyítás felvétele útján, és ennek alapján a vádlott felmentésének vagy az eljárás megszüntetésének van helye (Be. 593. § (1) bekezdésének b) pontja). Ennek az sem akadálya, hogy a másodfokú bizonyítás alapján megállapított új tények ellentétbe kerülnek az elsőfokú tényállás egyéb részeivel. Ebben a kivételes esetben mód van olyan ténnyel kapcsolatos bizonyítékok eltérő értékelésére is, amelyre a másodfokú bíróság bizonyítást nem vett fel. Ez esetben tehát nem érvényesül a Be. 593. § (2) bekezdése.

- [12] Ha eltérő tényállás megállapítására van törvényi lehetőség, akkor az magában foglalja a bizonyítékok eltérő értékelését, a teljes felülmérlegelést. Ugyanakkor eltérő tényállás megállapításának törvényi lehetősége nélkül a bizonyítékok eltérő értékelése csak korlátozott törvényi lehetőség, ugyanis annak eredménye összhangban kell, hogy álljon a módosítandó tényállással. Az eltérő tényállás megállapításának alapvető feltétele, hogy maga a tényállás megalapozatlan legyen (BJD 8349.). Ha pedig a tényállás megalapozott, akkor még felmentő határozat érdekében sem lehet eltérő tényállást megállapítani pusztán a bizonyítékok eltérő értékelésével (BJD 7761., 8377.). A mérlegeléssel megállapított tényállás támadása a bizonyítékok felülmérlegelésével, illetve annak útján nem lehetséges.
- [13] Az ítélet arra a megállapításra jutott, hogy a törvényszék ítéletének tényállása a fellebbezéssel érintett vádlottak vonatkozásában túlnyomórészt megalapozott, az kisebb mértékben szorul kiegészítésre, pontosításra az iratok tartalma alapján (Be. 592. § (2) bekezdésének a) pontja) és a megállapított tényekből további tényre következtetéssel (Be. 592. § (2) bekezdésének d) pontja) a Be. 599. § (2) bekezdésének a) pontjában meghatározottak szerint és az alábbiakban:
- [14] Az ítélet 9. oldalán kiegészítendő a 2. számú ([33] bekezdés) és a 3. számú ([37] bekezdés) mellékleteket követően és a 39. bekezdéséhez kapcsolódóan akként, hogy "azonban a beszerzések minden esetben valós gazdasági eseményeket takarnak, melyek költségkihatással jártak, ugyanakkor a költségeket még becslés alkalmazása révén sem lehetett meghatározni, ily módon a társasági adófizetési kötelezettség nem számszerűsíthető a B) és C) elkövetési módozatoknál 2003., 2004., és 2005. évben, vagyis az A) elkövetési módozatra figyelemmel a társasági adónemben a Magyar Állam adóbevételét az I. és II. r. vádlottak a ... Kft. esetében 2003 évben 11.920.476,- Ft, 2004 évben 5.908.174,- Ft, míg 2005 évben 6.901.334,- Ft, összesen 24.729.984,- Ft-tal csökkentették jogosulatlanul".
- [15] Az ítélet 10. oldalán kiegészítendő az 5. számú ([47] bekezdés) és a 6. számú ([51] bekezdés) és az [53] bekezdéshez kapcsolódóan akként, hogy "azonban a beszerzések minden esetben valós gazdasági eseményeket takarnak, melyek költségkihatással jártak, ugyanakkor a költségeket még becslés alkalmazása révén sem lehetett meghatározni, ily módon a társasági adófizetési kötelezettség nem számszerűsíthető a B) és C) elkövetési módozatoknál 2003., 2004., 2005. évben,

vagyis az A) elkövetési módozatra figyelemmel a társasági adónemben a Magyar Állam adóbevételét az I. és II. r. vádlottak a ... Kft. esetében 2003 évben 6.343.487,- Ft, 2004 évben 8.035.716,- Ft, míg 2005 évben 3.908.722,- Ft, összesen 18.287.925,- Ft-tal csökkentették jogosulatlanul".

- [16] Az ítélet 9. oldal [38] bekezdésében a "magatartásával" szó előtt, illetve 10. oldal [52] bekezdésében a "magatartása" szó előtt a "szándékos" jelző mellőzendő.
- [17] Az előbbieknél megfelelően kiegészített, illetőleg pontosított tényállás most már megalapozott és irányadó a másodfokú eljárásban a Be. 593. § (3) bekezdése értelmében.
- [18] Az irányadó tényállás alapján a törvényszék helyesen vont következtetést a fellebbezéssel érintett vádlottak bűnösségére, cselekményeik jogi minősítése csaknem hibátlan. Az elsőfokú bíróság nem tévedett akkor, amikor a 2012. évi C. törvény rendelkezéseivel szemben a bűncselekmények elkövetésekor hatályos 1978. évi IV. törvény rendelkezéseit alkalmazta a Btk. 2. § (1) és (2) bekezdésében rögzítettek okán.
- [19] A tényállásból történő mellőzéssel kapcsolatban - szándékos magatartás - az ítélet táblája kitér arra, hogy az ítéleti tényállásban leírt, a vádlott tudattartalmára vonatkozó megállapítások ún. tudati tények nem a jogi értékelés részei, hanem a bíróság ténymegállapító tevékenységének eredménye. A tényállás körébe tartozik a bűncselekmény elkövetésével összefüggő valamennyi körülményre vonatkozó ténymegállapítás, a vádlott személyi körülményeivel összefüggő adatok, valamint az elkövető tudattartalmára - egyes események megtörténte vagy meg nem történte vonatkozó ismereteire, céljaira - mint tudati tényekre vont következtetés is (BH2005. 167.)
- [20] A tudati - és más - tények megállapításától határozottan el kell különíteni a megállapított tények jogi értékelését, amely a valónak már elfogadott fizikai és tudati tényeknek a jogi normával történő egybevetése, a törvény szövegének való megfeleltetése. Ennek eredménye pedig már jogi fogalmak formájában jelenik meg (pl. szándékosság, gondatlanság, különös kegyetlenség, szándékerősítő jelenlét stb.). A kettő közötti kapcsolatot az teremti meg, hogy ha az irányadó tényállás valamely külvilágban megjelenő tény és abból vont ténybeli következtetést ("tisztában volt", "tudata átfogta") egyaránt rögzíti és utóbbi helyes, akkor a jogi értékelésnek, és ekként a törvényi tényállás adott eleme megállapításának alapja van.
- [21] A bűnösségre, annak formájára vonatkozó, a büntető törvény általános vagy különös részében megjelenő fogalmak azonban egyértelműen a jogi indokolásba tartoznak és nem a történeti tényállásba, ezáltal a másodfokú eljárásban kötöttség nélkül módosíthatók. Ez a perjogi álláspont megfelel a Kúria iránymutatásának, és az annak megfelelően követett ítélkezési gyakorlatnak is, amint azt a Kúria is kiemelte Bhar.II.502/2014/15. számú végzésében, valamint a Bfv.II.1256/2015/6. számú határozatában, melyben kifejtette, hogy téves a jogi következtetéseknek a történeti tényállásba foglalása azon esetben, amikor tisztán jogi értékelésről van szó és nem tényből tényre következtetésről.
- [22] Az I. és II. r. vádlottak az irányadó tényállás szerint utasítást adtak az általuk vezetett gazdasági társaságokban dolgozóknak használt gépjárművek felvásárlásának valótlán bizonylatolására, majd szintén a vádlottak utasítására a gazdasági társaságok könyvelését végző cég, illetve a konkrétan eljáró könyvelő személy - aki nem tudott a beszerzési bizonylatok valótlán tartalmáról - a gépjárművek beszerzési bizonylatait költségként állította be a könyvelésben az ügyvezető vádlottak akaratának megfelelően, melynek eredményeképpen a gazdasági társaságok társasági adóbevallási

kötelezettségét csökkentették jogtalanul, illetőleg az áfafizetési kötelezettségét csökkentették jogosulatlanul, cselekményüket tehát nem vitásan az I. r. és II. r. vádlottak szándékosan követték el.

- [23] Az áfa adónemben elkövetett adócsalás minősítése törvényes a két vállalkozást érintően 2 rb. társtettesként, folytatólagosan elkövetett adócsalás büntetteként (1978. évi IV. törvény 310. § (1) és (4) bekezdés).
Az áfa adónemet illetően az EBH2001. 498. döntés nyomán az adólevonási jog nem hiteles, fiktív számla alapján akkor sem gyakorolható, ha ismertté válik, hogy a bizonylaton feltüntetett gazdasági esemény valóságosan kik között ment végbe.
Amennyiben a számla fiktív, további bizonyításnak nincs helye, így az is közömbös, hogy a számlán tanúsított gazdasági esemény ténylegesen megtörtént-e (Kúria Bhar.512/2019/5.).
- [24] A társasági adóelkerülési magatartás az áfa elkerüléséhez kapcsolódó, de másik adónemet célbavevő magatartás. Az ítéletábra a B) és C) elkövetési módozatokat illetően nem tudta kétséget kizáróan megállapítani, hogy az I. és II. r. vádlottak által működtetett Kft.-k milyen összegű adózás előtti eredményre tettek szert, így nem lehetett kétséget kizáró módon megállapítani azt sem, hogy a két vállalkozásnak a B) és C) elkövetési módozatok kapcsán 2003., 2004., 2005. években mennyi társasági adófizetési kötelezettsége keletkezett.
- [25] Azt az elsőfokú bíróság egyértelműen és helyesen rögzítette, hogy valós gazdasági tevékenységet folytattak az I. és II. r. vádlottak által vezetett Kft.-k. Az általuk értékesített gépjárművek beszerzése kapcsán a B) és C) elkövetési módozatoknál is az ítéletábra álláspontja szerint a két Kft.-nek bizonyosan költségei merültek fel, de utóbb ennek összezszerűsége sem a vádlotti nyilatkozatok, sem a tanúvallomások, sem a szakértői vélemény alapján kétséget kizáróan nem állapítható meg, ily módon a társasági adófizetési kötelezettség nem számszerűsíthető.
E körben a védelem által hivatkozott Bhar.III.1.862/2016/29. számú határozatban leírtakra is figyelemmel volt az ítéletábra.
- [26] Az A) elkövetési módozatnál azonban a törvényszék helytállóan foglalt állást a két vállalkozást érintően 2003., 2004., 2005. évekre a társasági adónemre vonatkozó adóhiányt illetően.
- [27] Az ítéletábra bizonyítást nem vett fel a másodfokú eljárásban a tényállás korrekciójához, a pontosítás mellett bizonyos tényállásrészek kirekesztéséhez, de nem is kellett felvennie bizonyítást, mert tényekből további tényre következtetett a társasági adónál - tulajdonképpen köztudomású tény (Be. 163. § (4) bekezdése), hogy árubeszerzés mindig költséggel jár -.
Nem állapította meg az I. és II. r. vádlottak büntetőjogi felelősségét az ítéletábra a társasági adóelkerülésre a B) és C) elkövetési módozatoknál a társasági adófizetési kötelezettség számszerűsíthetetlensége okán, vagyis eltérően foglalt állást az elsőfokú bírósággal szemben e részben.
- [28] Az adóbevétel csökkentésének mértéke ténykérdés, a bíróság ténymegállapító tevékenységi körébe tartozik (EBH2018. 5.).
- [29] Amikor az ítéletábra a B) és C) elkövetési módozatoknál a társasági adónemet illetően az elsőfokú bírósággal ellentétben - teljes körű büntetőjogi felelősség - kétséget kizáróan nem látta megállapíthatónak az adóhiányt, ellentétes döntést hozott, mely felmentéshez vezetett volna, ha az adócsalás nem a folytatólagosság törvényi egységébe tartozna. Gyakorlatilag a B) és C) elkövetési módozatok kapcsán az elsőfokú bíróság által megállapított tényállásból az ítéletábra bizonyítottság hiányában részecselekményeket rekesztett ki (BH2004. 174.).

- [30] Az ítélet rendelkező részében nincs helye külön felmentő rendelkezésnek az egyébként a törvényi egységbe tartozó részcselekményekre nézve sem. A bíróságnak az ítélet indokolásában kell számot adnia arról, hogy a vád tárgyává tett, de egyébként pl. a folytatólágosság egységébe tartozó egyes cselekmények tekintetében miért nem állapított meg bűnösséget (Büntetőeljárás jog Kommentár a gyakorlat számára, HVG-ORAC Lap-és Könyvkiadó Kft., Budapest, 2006, szerkesztő dr. Berkes György).
- [31] A BH2010. 60. eseti döntés értelmében az adócsalásnál az ugyanazon adónemre több adómegállapítási időszakon keresztül megvalósított elkövetési magatartások vonhatók a folytatólágosság egységébe és kizárólag ennek megállapítása eredményezheti az adócsökkentések összegének egybefoglalását.
- [32] Mindezért az I. és II. r. vádlottak által társasági adónemre elkövetett cselekmények helyes minősítése két vállalkozást illetően 2 rb. társtettesként, folytatólágosan elkövetett adócsalás büntette (1978. évi IV. törvény 310. § (1) bekezdése és (3) bekezdése).
- [33] Ánymutatásul szolgál társasági adónemre elkövetett cselekmények helyes minősítése vonatkozásában a Kúria Bhar.II.260/2011/10. számú határozata is.
Hasonló ügyben az ítéletáblának elfoglalt álláspontját tükrözi a Debreceni Ítéletábla Bf.II.148/2014/6. számú határozata.
- [34] Végül a magánokirat-hamisítást érintően a következők emelendő ki: nemcsak az adóbevallások minősülnek az adócsalási bűncselekmény elkövetése során magánokiratnak, hanem a felhasznált valótlan tartalmú hamis számlák is, amelyek könyvelésbe való beállítását folyamatosan történt. A magánokirat hamisítás elkövetésének a megállapítását részben a fiktív számlák könyvelésbe történő beállítását alapozza meg. Miután az adóbevallás alapját a könyvelés képezi, a fiktív számlák elszámolása az adóbevallásban, az adó összegének a meghatározása során jut jelentőséghez, tehát az adóbevallás alapját a fiktív számlák képezi. Ennélfogva a gyakorlat a hamis, a hamisított vagy valótlan tartalmú magánokirat felhasználását és ehhez igazodóan az adócsalással alaki halmazatban a magánokirat-hamisítás megállapítását az adóbevallás benyújtásához köti (Kúria Bhar.II.260/2011/10. szám).
- [35] A 4 rb. társtettesként, folytatólágosan elkövetett adócsalás büntettséghez igazodóan a magánokirat-hamisítás helyesen 4 rb. társtettesként, folytatólágosan elkövetett magánokirat-hamisítás (1978. évi IV. törvény 276. §).
- [36] Az elsőfokú bíróság alapvetően helyesen sorolta fel a fellebbezéssel érintett vádlottak terhére és javára megállapítható alanyi és tárgyi bűnösségi körülményeket és azokat nyomatékuknak megfelelően értékelte.
- [37] Az ítéletábla ugyanakkor az enyhítő körülmények között külön nevesíti a rendkívül jelentős időmúlást, a bűncselekmények elkövetésétől számítva (15 év az utolsó részcselekménytől).
- [38] A Kúria 56. BK véleménye III/10. pontja szerint enyhítő körülmény, hogy a bűncselekmény elkövetésétől hosszabb idő telt el. Nagyobb a nyomatéka, ha megközelíti az elévülési időt. Jelen ügyben azonban az elévülési időt jóval meghaladta az időmúlás.
- [39] Az eljárás elhúzódása kapcsán a 2/2017. (II. 10.) AB határozat 1. pontja alatt az Alkotmánybíróság

megállapította, hogy a büntetőeljárásról szóló 1998. évi XIX. törvény (a továbbiakban: korábbi Be.) 258. § (3) bekezdésének e) pontja alkalmazása során az Alaptörvény XXVIII. cikke (1) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, miszerint amennyiben a bíróság a terhelttel szemben alkalmazott büntetőjogi jogkövetkezményt az eljárás elhúzódása miatt enyhíti, akkor határozatának indokolása rögzítse az eljárás elhúzódásának a tényét, valamint azzal összefüggésben a büntetés enyhítését és az enyhítés mértékét.

- [40] Az Alaptörvény XXVIII. cikke (1) bekezdése: Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és a kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el.
- [41] A korábbi Be. 258. § (3) bekezdése rögzíti: az ítélet és az ügydöntő végzés indokolása összefüggően tartalmazza
e) a bíróság által megállapított tényállás szerinti cselekmény jogi minősítését, büntetés kiszabása, intézkedés alkalmazása, illetőleg ezek mellőzése esetén e döntés indokolását, az alkalmazott jogszabályok megjelölésével.
- [42] Az Alkotmánybíróság hivatkozott határozatának indokolásában a következőket fejtette ki:
- [43] A bírói gyakorlat enyhítő körülményként veszi figyelembe az időmúlást, és a büntetés kiszabása során értékeli (Kúria 56. BK vélemény III/10.).
- [44] A büntetőeljárás elhúzódása azonban nem pusztán időmúlást vagy hosszú eljárást jelent, hanem felelősségi kérdés is. Egy hosszú ideig tartó eljárás is eleget tehet az ésszerű határidő követelményének, míg egy abszolút tartamában rövidnek látszó eljárás ugyanakkor megsértheti az alaptörvényi elvárást. Az eljárás elhúzódásának fogalma magában foglalja azt, hogy az eljáró bíróság a büntetőeljárás valamely szakaszában inaktivitást mutatott, és a lefolytatott eljárás nem minden részletében tükrözi azt az erőfeszítést, amelyet a bíróság az ésszerű határidőn belüli elbírálás érdekében kifejtett. Az időmúlás helyett az elhúzódó eljárásra utalás tehát az ügyben eljáró bíróságok (hatóságok) azon tétlenségének az elismerése, amelyet az eljárás egyes szakaszaiban tanúsítottak.
- [45] Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint az elhúzódó büntetőeljárás miatt bekövetkező alaptörvény-ellenesség orvosolható a büntetéskiszabás során. Amennyiben az ítélet indokolásából megállapítható, hogy a bíróság az eljárás elhúzódására tekintettel a terheltet a büntetés kiszabása során valamilyen "kedvezményben részesített ", vagyis az időmúlásra, az eljárás elhúzódására tekintettel enyhébb büntetést szabott ki, vagy a büntetés helyett intézkedést alkalmazott, akkor a terhelt az ésszerű határidőn belüli elbíráláshoz való jogának a megsértésére a továbbiakban megalapozottan nem hivatkozhat.
- [46] Az időmúlásnak a BK véleményben szereplő meghatározása a bűncselekmény elkövetésétől eltelt hosszabb időt értékeli, míg az eljárás elhúzódásának vizsgálata az alapos gyanú közlésének időpontjától kezdődik. Az időmúlás objektív tényező, míg az eljárás elhúzódásának a rögzítése az ítélet indokolásában a bírósági inaktivitás elismerésére is utal.
- [47] Az Alkotmánybíróság kimondta, hogy a korábbi Be. 258. § (3) bekezdésének e) pontja alkalmazása során az Alaptörvény XXVIII. cikke (1) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, hogy amennyiben a bíróság a terhelttel szemben kiszabott büntetést vagy intézkedést kifejezetten az eljárás elhúzódására tekintettel enyhíti, ennek indokait az ítélet indokolásában részletesen fejtsse ki.

Az ítélet indokolásának ebben az esetben tartalmaznia kell, hogy a büntetőjogi jogkövetkezmény enyhítése a büntetőeljárás - terheltnek fel nem róható - elhúzódása miatt történt. Ugyanígy amennyiben az eljáró bíróság nem csak az időmúlást kívánja enyhítő körülményként figyelembe venni, hanem a bírósági eljárás - terheltnek fel nem róható - elhúzódását is orvosolni kívánja, azt is részletesen indokolnia kell. A bíróságnak az ítélet indokolásában - rövidített indokolás esetén is - részleteznie kell a büntetőeljárás elhúzódására tekintettel a terheltnek nyújtott kedvezményt. Így különösen, ha ezen okból a bíróság más büntetési nemet, a büntetés helyett intézkedést alkalmazott, vagy a szabadságvesztés végrehajtását felfüggesztette. A bíróságnak meg kell határoznia azt a mértéket is, amellyel a kiszabott büntetést vagy az intézkedést enyhítette.

- [48] A Be. 562. § (1) bekezdésének utolsó mondatát is felhívja az ítélőtábla az eljárás elhúzódása, mint enyhítő körülmény megjelölésével. Mindezzel az ítélőtábla eleget tesz azon kötelezettségének is, amelyet a Be. 564. § (4) bekezdésének b) pontja írt elő: ha a bíróság a büntetés kiszabásakor enyhítő körülményként figyelembe vette a büntető eljárás elhúzódását, akkor az erre való utalást is tartalmaznia kell a bűnösséget megállapító ítélet indokolásának.
- [49] Az ítélőtábla álláspontja szerint az elsőfokú bíróság helyesen járt el amikor az enyhítő körülmények nagyobb nyomatékára tekintettel, különösen a büntetőeljárás rendkívüli mértékű elhúzódására figyelemmel, továbbá az igen jelentős időmúlást is értékelve enyhítő szakasz alkalmazásával szabta ki az I. és II. r. vádlottakkal szemben az 1-1 év börtönbüntetést. Ennek helyességét még inkább alátámasztja az, hogy a másodfokú eljárásban a fellebbezéssel érintett vádlottak terhére megállapított és halmazatban álló bűncselekmények száma csökkent. Az 1 év börtönbüntetésnél enyhébb büntetés kiszabására azonban nincs törvényes lehetőség.
- [50] Az Alkotmánybíróság 8/2015. (IV. 17.) AB határozat 1. pontja alatt megállapította, hogy a Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény 104. § (1) bekezdése és a Büntető Törvénykönyvről szóló 2012. évi C. törvény 102. § (1) bekezdése alkalmazásakor az Alaptörvény XXVIII. cikke (1) bekezdéséből fakadó alkotmányos követelmény, miszerint a bíróság a szabadságvesztés végrehajtásának felfüggesztése esetén hivatalból vizsgálja az előzetes bírósági mentesítés lehetőségét, és arról az ítéletben rendelkezzen.
- [51] A törvényszék helytállóan járt el akkor is, amikor lehetőséget látott az I. és a II. r. vádlottakkal szemben kiszabott börtönbüntetés végrehajtásának 2 évi próbaidőre, minimális időtartamban történő felfüggesztésére.
- [52] A korábbi Btk. 104. § (1) bekezdése rögzíti, hogy a bíróság előzetes mentesítésben részesítheti az elítéltet, ha a szabadságvesztés végrehajtását felfüggeszti, és az elítélt a mentesítésre érdemes.
- [53] A törvény kizárólag a szabadságvesztés végrehajtásának felfüggesztése esetén jogosítja fel a bíróságot arra, hogy a bűnösséget megállapító és büntetést kiszabó ítéletben mentesítse az elítéltet a büntetett előélethez fűződő hátrányok alól. Az előzetes mentesítés szubjektív, alanyi feltétele - az utólagos mentesítéshez hasonlóan - a terhelt érdemessége.
- [54] Az érdemesség fogalmát, illetőleg annak tartalmát a jogalkotó sem a korábbi Btk.-ban, sem a Btk.-ban nem határozta meg, annak tartalmára vonatkozóan a jogszabály indokolása ad némi iránymutatást. A fogalom valóságos tartalmát a bírói gyakorlat munkálta ki (EBH1983. 51.). Az érdemesség vizsgálatánál különösen az elkövető személyét, életvitelét, a bűncselekmény jellegét, az elkövetés körülményeit és motívumait kell értékelni (EBH1986. 92.). Az érdemesség megállapításánál nemcsak az elkövető személyét és életvitelét, hanem a

bűncselekmény tárgyi súlyát és jellegét is értékelni kell (BH1983. 221.).

- [55] Mind az I. és mind a II. r. vádlottak büntetlen előéletűek, a mai napig nem kerültek összeütközésbe a törvénnyel a jelen eljárás tárgyát képező bűncselekményeken túlmenően. Rendezett családi körülmények között élnek, folyamatosan munkát végeznek, megélhetésük jövedelmükkel biztosított. Igaz ugyan, hogy kiemelkedő tárgyi súlyú bűncselekményeket követtek el, azonban a bűncselekmények befejezése óta 15 év telt el. Mindezekre a körülményekre tekintettel az ítéletábra lehetőséget látott az előzetes mentesítés kimondására.
- [56] A korábbi Btk. 104. § (2) bekezdése értelmében az előzetes mentesítés hatályát veszti, ha a felfüggesztett büntetés végrehajtását elrendelik.
- [57] A gazdasági társaság vezető tisztségviselője foglalkozástól eltiltás mellékbüntetés enyhítésének, mellőzésének nincs oka.
- [58] Az első fokon eljáró törvényszék törvényesen rendelkezett a megismételt eljárásban felmerült bűnügyi költség állam általi viseléséről a Be. 632. § (4) bekezdése szerint.
A Be. 574. § (1) bekezdése és (4) bekezdése felhívásával abban is kifogástalanul foglalt állást, hogy a bűncselekmények elkövetésében bűnösnek kimondott vádlottaknak az alapügyben felmerült bűnügyi költséget viselniük kell.
Az alapeljárásban felmerült bűnügyi költség kapcsán a védői felvetésre az ítéletábra rögzíti, hogy minden bűnügyi költség szükséges volt az ügyben az ügy felderítéséhez és minden bizonyíték törvényes volt az ügyben. Azáltal, hogy egy szakértőt elfogultság folytán kizárnak az ügyből, az általa szolgáltatott szakvéleményt nem teszi törvénysértően beszerzett bizonyítási eszköznek. Megteheti a bíróság, hogy a tényállás megállapításánál valamely bizonyítékot helyes mérlegelő tevékenységét követően nem vesz figyelembe, de az ennek kapcsán felmerült bűnügyi költségről nem mondható pusztán emiatt, hogy szükségtelenül merült fel. Mivel azonban a folytatólágosság törvényi egységébe tartozó cselekmények a másodfokú bíróság határozata nyomán részben megváltoztak, így az ítéletábra a Be. 574. § (2) bekezdésének alkalmazásával az I. és II. r. vádlottak által egyetemlegesen megfizetendő bűnügyi költség összegét 8 millió Ft-ban állapította meg.
- [59] A törvényszék ítéletének egyéb rendelkezései törvényesek és helyesek.
- [60] A kifejtettekre tekintettel az ítéletábra a törvényszék ítéletét a fellebbezéssel érintett vádlottakra a Be. 606. § (1) bekezdése alapján a rendelkező részben foglaltak szerint megváltoztatta, míg egyebekben helybenhagyta azt a Be. 605. § (1) bekezdése értelmében.
- [61] A másodfokú eljárásban felmerült bűnügyi költség viselésére vonatkozó rendelkezés a Be. 613. § (1) bekezdésén és 632. § (4) bekezdésén alapul.
- [62] A fellebbezéssel érintett vádlottak terhére a másodfokú bíróság által megállapított cselekmények módosulása folytán szükséges végezetül kitérni arra, hogy a harmadfokú eljárás lehetőségét lényegileg a másodfokú bíróság határozatának a bűnösség körében eltérő rendelkezése teremti meg. Nincs helye harmadfokú eljárásnak, ha a vád tárgyává tett tények teljes körű értékelése mellett az elsőfokú bíróság ítélete minősítésbeli tévedésen alapszik.
(1. BK vélemény B) II/1. pontja).
- [63] A csupán a jogi minősítés körébe tartozó eltérő jogi értékelés a harmadfokú eljárás lefolytatását nem alapozza meg (Debreceni Ítéletábra Bf.I.553/2014/48.szám).

Debrecen, 2020. október 7.

Dr. Balla Lajos sk. a tanács elnöke, Dr. Nagy Éva sk. előadó bíró, Dr. Lányi Csaba sk. bíró

Záradék: Az Egri Törvényszék 6.B.34/2015/229. számú ítélete az ítélőtábla jelen határozatával a fellebbezéssel érintett I. r. és II. r. vádlott vonatkozásában a mai napon jogerős.

Debrecen, 2020. október 7.

. Balla Lajos sk.
a tanács elnöke