

A MAGYAR KÖZTÁRSASÁG NEVÉBEN

A Szegedi Ítéltábla, mint másodfokú bíróság a Szegeden, 2007. évi október hó 30. napján tartott fellebbezési nyilvános ülés alapján meghozta a következő

Í T É L E T E T :

Az adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntette és más bűncselekmények miatt **I.rendű vádlott és társai** ellen indított büntetőügyben a **Csongrád Megyei Bíróság** 2007. évi március hó 29. napján kihirdetett **2.B.409/2005/14.** számú ítéletének az I.r. vádlottra vonatkozó részét

m e g v á l t o z t a t j a akként, hogy az I.r. vádlott 5 rb. adóbevételt jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntetteként és a 2 rb. adócsalás büntetteként értékelt cselekményeit

1 rb. folytatólagosan elkövetett, adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntettének, és

3 rb. adóbevételt jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntettének, melyből 2 rb. folytatólagosan elkövetett, minősíti.

Egyebekben az első fokú ítéletnek az I.r. vádlottra vonatkozó részét helybenhagyja.

Az ítélet ellen fellebbezésnek nincs helye.

I N D O K O L Á S :

Az elsőfokú bíróság az I.r. vádlottat folytatólagosan elkövetett adóbevételt jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntette, adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntette, 5 rb. adóbevételt jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntette, 2 rb. adócsalás büntette és 2 rb. magánokirat-hamisítás vétsége, melyből 1 rb. folytatólagosan elkövetett, miatt - halmazati büntetésül - 2 év 10 hónap

börtönre és 4 év közügyektől eltiltásra ítélte. Rendelkezett továbbá az eljárás során felmerült bűnügyi költségről is.

Az elsőfokú bíróság ítélete ellen az I.r. vádlott és védője jelentettek be fellebbezést a kiszabott szabadságvesztés büntetés enyhítése, a közügyektől eltiltás mellékbüntetés mellőzése, illetőleg a szabadságvesztés büntetés próbaidőre történő felfüggesztése érdekében.

A nyilvános ülésen eljáró ügyész - a Szegedi Fellebbviteli Főügyészség Bf.223/2007. számú átiratában írtakkal egyezően - az első fokú ítéletnek a helybenhagyására tett indítványt.

Az ítélet tábla álláspontja szerint az I.r. vádlott és a védője által bejelentett fellebbezések nem alaposak.

Az ítélet tábla az elsőfokú bíróság ítéletét és az azt megelőző bírósági eljárást a Be. 348. § (1) bekezdése szerint felülbírálván az ügy érdemére kiható eljárási szabálysértést nem észlelt. Az első fokú ítélet tényállását azonban az I.r. vádlott fellebbezési nyilvános ülésen tett nyilatkozata, illetőleg az iratok egybehangzó adatai alapján a Be. 352. § (1) bekezdés a) pontjára figyelemmel az alábbiak szerint kiegészítette, illetőleg helyesbítette.

A vádlott jelenleg a **(a társaság megnevezése)**-nél művezető beosztásban dolgozik, havi nettó jövedelme 80.500.- forint, melyből havi 26.565.- forint kerül letiltásra az APEH javára.

A I. tényállási pont tekintetében:

Az elkövetéskor hatályban volt, az adózás rendjéről szóló 1990. évi XCI. tv. [régi Art.] 21. §-a alapján alkalmazandó 1. számú melléklet II./4./a) pontja értelmében az általános forgalmi adóról szóló törvény szerint az általános forgalmi adóról havi vagy negyedéves adó-megállapításra kötelezett adózónak az adó-megállapítási időszakot követő hó 20. napjáig kellett benyújtania az adóbevallását.

A régi Art. 2. számú melléklet I./2./a) pontja szerint az általános forgalmi adó fizetésére kötelezett adóalany az általános forgalmi adó nettó, elszámolandó összegét ha havonta tett adóbevallást a tárgyhót követő hó 20. napjáig, ha negyedévente tett adóbevallást a negyedévet követő hó 20. napjáig fizette meg, illetőleg ettől az időponttól igényelhetette vissza.

Az ugyanezen szabályozási tárgyat érintő, 2004. január 1. napjától hatályos, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [új Art] 1. számú melléklet I./B/1./a) pontja szerint a havi adóbevallást a tárgyhónapot követő hó 20.

Bf.I.245/2007/4.

napjáig, az évközi bevallást a negyedévet követő hó 20. napjáig kell az adóhatósághoz benyújtani.

Az új Art. 2. számú melléklet I./2./a) pontja kimondja, hogy az általános forgalmi adó fizetésére kötelezett adóalany az általános forgalmi adó nettó, elszámolandó összegét, ha havonta tesz adóbevallást a tárgyhót követő hó 20. napjáig, ha negyedévente tesz adóbevallást a negyedévet követő hó 20. napjáig, fizeti meg, illetőleg ettől az időponttól igényelheti vissza.

Az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. tv. [Áfa tv] 16. § (1) bekezdésében írtak szerint az adófizetési kötelezettség a teljesítés időpontjában keletkezik. Az I. r. vádlott a valótlan gazdasági eseményekről szóló fiktív számlák könyvelésben szerepeltetésével megsértette az Áfa törvény 32. § (1) bekezdés a) pontjának rendelkezését. Ezen jogszabályhely értelmében az adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adók összegéből levonja azt az adóösszeget, melyet a részére teljesített termékértékesítés során egy másik adóalany rá áthárított. Megszegte továbbá az Áfa törvény 35. § (1) bekezdésében írtakat is, mely előírja, hogy adólevonási jog kizárólag az előzetesen felszámított összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható. Ilyen dokumentumnak minősül az adóalany nevére szóló a) számla, egyszerűsített számla és számlát helyettesítő okmány, b) az adó összegét közlő határozat, c) egyéb okiratok, bizonylatok, melyek hitelt érdemlő módon tartalmazzák az adó összegének meghatározásához szükséges adatokat.

Az I. tényállási pont kiegészítése több ok miatt volt szükséges.

Az első fokú ítélet nem tartalmazta azt, hogy az áfa adónem vonatkozásában milyen, a jogszabály által megállapított határnapokhoz kötött az adóbevallások benyújtásának, illetőleg az adó befizetésének kötelezettsége, amelyeknek a rögzítése azonban a jogszabálysértések megállapíthatósága szempontjából nélkülözhetetlen.

Nem utalt arra sem, hogy az ugyanazon szabályozási tárgyat érintő, az elkövetés óta bekövetkezett jogszabályváltozásra figyelemmel az új Art., mint a keretrendelkezést az elbíráláskor kitöltő egyik jogszabály esetében a visszamenő hatály kérdése fel sem merülhet, ezért a rendszeres bírói gyakorlat szerint a cselekmény elkövetése időpontjában hatályban volt jogszabály - a régi Art - alapján kell elbírálni a büntetőjogi felelősség kérdését. [BH 1992.445.] E mellett azonban szükséges

megvizsgálni a keretjellegű szabályozást kitöltő rendelkezések jelentőségét a Btk. 2. §-ának alkalmazása szempontjából is [BH 1988.382.], ami azt jelenti, hogy ha egy magatartási szabályt előíró keretdiszpozíciót kitöltő norma hatályon kívül helyezésre kerül, akkor meg kell győződni arról, hogy helyette ugyanazon tartalommal érvényesül-e másik norma.

Nem jelölte meg azt sem, hogy az I.r. vádlott a magatartásával a keretjellegű szabályozást szintén kitöltő Áfa törvény mely rendelkezéseit szegte meg, amelyeknek a rögzítése e törvényben írt kötelezettségek megsértésének megállapításához szintén szükséges.

A II. tényállási pont tekintetében:

Az egészségbiztosítási járulékból 2002. és 2003. évre vonatkozóan összesen 33.180.000.- forint, a nyugdíjjárulékból 2002. és 2003. évre vonatkozóan összesen 55.427.040.- forint, míg az egészségügyi hozzájárulásból 2002. és 2003. évre vonatkozóan összesen 3.024.000.- forint bevétel kiesése keletkezett az államnak.

A személyi jövedelemadó esetében az elkövetéskor hatályban volt régi Art. 21. §-a alapján alkalmazandó 1. számú melléklet II/3/a) pontja szerint az éves adóbevallást - helyesen - az adóévet követő év február 15. napjáig kellett megtenni.

A régi Art 19/A. § (2) bekezdése szerint a magánszemély nyugdíjjárulék és egészségbiztosítási járulék fizetési kötelezettségét a járulékköteles jövedelmet juttató munkáltató, kifizető állapítja meg, vallja be és fizeti meg.

Az egészségbiztosítási és nyugdíjjárulékot a régi Art. 2. számú melléklet I/5/A/a) pontja szerint az elszámolt hónapot követő 12. napig kellett a munkáltatónak megfizetni az adóhatóságnak.

Az ugyanezen szabályozási tárgyat érintő új Art 30. § (2) bekezdése a régi Art 19/A. § (2) bekezdésével egyező - fentebb írt - rendelkezést tartalmaz.

Az új Art. 2. számú melléklet I./5./A/a) pontja szerint a munkáltató az általa levont pénzbeli egészségbiztosítási, valamint nyugdíjjárulékot az elszámolt hónapot követő hó 12. napjáig fizeti meg.

Az egészségügyi hozzájárulásról az elkövetéskor és jelenleg is az 1998. évi LXVI. tv. [Eho törvény] rendelkezik.

Az Eho. törvény 10. § (1) szerint az egészségügyi hozzájárulás bevallására és megfizetésére is - az Eho törvényben írt eltérésekkel - az Art. rendelkezéseit

Bf.I.245/2007/4.

kell alkalmazni. A 11. § (2) bekezdése értelmében a kifizetőt, valamint a magánszemélyt terhelő százalékos mértékű egészségügyi hozzájárulást a kifizető havonta állapítja meg, vonja le, a jövedelem kifizetését (juttatását) követő hónap 12. napjáig fizeti meg, és az Art. 31. § (2) bekezdésében meghatározottak szerint - önadózás útján - vallja be az állami adóhatóságnak.

A II. tényállási pont kiegészítése is több ok miatt volt szükséges.

Az első fokú ítélet az egészségbiztosítási járulék, a nyugdíjjárulék és az egészségügyi hozzájárulás tekintetében az állam bevételkiesését a 2002. és a 2003. évekre vonatkozóan évenkénti bontásban tartalmazta. Az ítéletábra álláspontja szerint - amely a lentebb eszközölt tényállás kiegészítéshez, illetőleg az eltérő jogi minősítéshez fűződő indokolásban részletesen kifejtésre kerül - mindhárom adónem tekintetében a 2002. és 2003. év egy bevallási időszaknak tekintendő, ezért az ezen időintervallumban keletkezett állami bevételkiesésnek adónemenként egy összegben kell a tényállásban szerepelnie.

Az első fokú ítélet tévesen tartalmazta a személyi jövedelemadó régi Art.-ben írt bevallási határnapját, továbbá nem tartalmazta az egészségbiztosítási és nyugdíjjárulék vonatkozásában, hogy milyen jogszabályi rendelkezés alapján terheli a munkáltatót a bevallási kötelezettség, és milyen határnaphoz kötött ezen járulékok megállapításának és befizetésének kötelezettsége, ami a kötelezettségek megsértésének megállapításához elengedhetetlen feltétel.

Ezt meghaladóan az első fokú ítélet tényállása az egészségügyi hozzájárulásra vonatkozóan egyáltalán nem jelölte meg a keretjogi normát kitöltő jogszabályt, illetve az egészségügyi hozzájárulás bevallásának ezen jogszabályban előírt kötelezettségét, továbbá a járulék befizetési határnapját. Ezeket az ítéletábra pótolta.

Egyebekben az első fokú ítélet tényállása hiánytalan, így azt az ítéletábra a fenti helyesbítésekkel és kiegészítésekkel az ítélezésének alapjául elfogadta.

Az elsőfokú bíróság a megalapozott tényállásból helyesen következtetett az I.r. vádlott bűnösségére, amit egyébként a fellebbezések nem is támadtak. Tévedett azonban akkor, amikor az I.r. vádlott egészségbiztosítási járulék, nyugdíjjárulék és egészségügyi hozzájárulás vonatkozásában megvalósított cselekményeit adóévenként önálló bűncselekményként értékelte.

A Btk. kommentár szerint ugyanazon adónemre több adó-megállapítási időszakon keresztül megvalósított elkövetési magatartások a folytatólágosság általános szabályai

szerint képezhetnek egységet és kizárólag a folytatólagosság megállapítása eredményezheti az adócsökkentések összegének egybefoglalását. (Büntetőjog - Kommentár a gyakorlat számára 998/24. o.)

Az elsőfokú bíróság tényállása is utalt rá, bár pontosan jogszabályi hivatkozás szerint nem tartalmazta azt, hogy az egészségbiztosítási járulék, a nyugdíjjárulék és az egészségügyi hozzájárulás vonatkozásában havi megállapítási és fizetési kötelezettséget írt elő az elkövetéskor hatályos adózás rendjéről szóló jogszabály. Az ítélet tábla ennek pontosítása mellett az ugyanerre a szabályozási tárgyra vonatkozó hatályos szabályozást is a tényállás részévé tette.

A havi illetve negyedéves bevallási és fizetési kötelezettségű áfa adónem vonatkozásában az elsőfokú bíróság - helyesen - a 2002. és 2003. évre vonatkozóan az I. r. vádlott cselekményét a folytatólagosság egységébe foglalta, bár a folytatólagosság tekintetében külön nem indokolta meg jogi álláspontját. Ezen minősítés során tehát megállapíthatóan figyelembe vette a fentebb hivatkozott kommentár által is osztott egységes ítélkezési gyakorlatot, ami több eseti döntésben is megjelenik. [BH2004. 270., BH.1996.2., BH1993. 660.]

Tévedett azonban akkor, amikor a havi megállapítású és azzal egyidejűleg fizetendő egészségbiztosítási és nyugdíjjárulék, illetőleg az egészségügyi hozzájárulás vonatkozásában a több adó-megállapítási időszakon keresztül megvalósított elkövetési magatartások tekintetében a szükséges törvényi feltételek fennállta ellenére a folytatólagosság egységét nem látta megállapíthatónak.

Mindezekből következően az ítélet tábla a vádlott egészségbiztosítási járulék vonatkozásában megvalósuló cselekményét 1 rb. a Btk. 310. § (1) bekezdésébe ütköző és a (3) bekezdés szerint minősülő és büntetendő Btk. 12. § (2) bekezdése szerinti folytatólagosan elkövetett adóbevétel jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntetnének, a nyugdíjjárulék vonatkozásában elkövetett cselekményét 1 rb. a Btk. 310. § (1) bekezdésébe ütköző és a (4) bekezdés szerint minősülő és büntetendő a Btk. 12. § szerinti folytatólagosan elkövetett adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntetnének, míg az egészségügyi hozzájárulás vonatkozásában elkövetett cselekményét 1 rb. a Btk. 310. § (1) bekezdésébe ütköző és (3) bekezdés szerint minősülő és büntetendő a Btk. 12. § (2) bekezdésére figyelemmel, folytatólagosan elkövetett adóbevételt jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntetnének minősítette.

Míg a 2002. évet érintő személyi jövedelemadó vonatkozásában megvalósult cselekményét változatlanul 1 rb. a Btk. 310. § (1) bekezdésébe ütköző és a (3) bekezdés szerint minősülő és büntetendő adóbevételt jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntetteként értékelte.

Bf.I.245/2007/4.

Mivel a személyi jövedelemadó körében a megyei bíróság utalt arra, hogy havi adóelőleg levonási kötelezettség terheli a munkáltatót, ennek ellenére adóévenként - helyesen - külön bűncselekményeket állapított meg ezen adónem tekintetében, az ítélet tábla az alábbiakkal tartja szükségesnek kiegészíteni az első fokú ítélet indokolását.

A régi Art szerint - ahogy a helyesbített tényállás tartalmazza is - a személyi jövedelemadó bevallását az adóévet követő február 15-ig, és annak megfizetését is ugyanezen hatánapig köteles az adózó megtenni. Ez azt jelenti, hogy kizárólag ezen hatánap elmulasztása esetén lehet befejezett az elkövetési magatartás, önmagában tehát a havi adóelőleg levonási kötelezettséggel kapcsolatos esetleges munkáltatói jogszabálysértés még nem eredményezi a cselekmény tényállásszerűségét. Ezért az egységes bírói gyakorlatra is figyelemmel az évenkénti fizetési kötelezettség megsértésével megvalósuló adócsalás a tényállásbeli 2002. és 2003. év vonatkozásában a folytatólágosság egységébe nem foglalható.

A büntetés kiszabásakor figyelembe vett körülmények kiegészítésre, illetve helyesbítésre szorulnak.

További enyhítő körülményként értékeli az ítélet tábla, hogy az I.r. vádlott nyugdíjjarulék vonatkozásában megvalósult cselekménye az alsó értékhatárhoz közeli. További enyhítő körülmény az is - amit egyébként az első fokú ítélet tényállása tartalmaz - , hogy az I.r. vádlott által okozott kár egy része megtérült, illetőleg a tényállás másodfokú eljárás során történt kiegészítéséből következően azt az I.r. vádlott folyamatosan téríti. Enyhít az is, hogy az I.r. vádlottat a büntetőeljáráson kívüli további hátrány is érte a vele szemben az adóigazgatási eljárásban született - az elsőfokú bíróság által hivatkozott - határozat által.

Ellenben további súlyosító körülmény az I.r. vádlott tekintetében a bűncselekmények elkövetését kezdeményező szerepe, illetve a társas elkövetés, amely szervezettebb elkövetési módra utal, valamint a folytatólágos elkövetés az ekként minősített bűncselekmények esetében.

Ami a büntetés kiszabását illeti, megállapítható, hogy az I.r. vádlott cselekményeinek részben megváltozott minősülése, illetőleg az ítélet tábla által kiegészített bűnösségi körülmények ellenére az elsőfokú bíróság által kiszabott büntetés az I.r. vádlott személyében és cselekményében rejlő társadalomra veszélyességgel arányban állónak tekinthető.

Bár az I. r. vádlott személyi körülményei kedvezőek, és az okiratokkal igazoltan beteg gyermeke tartásáról is gondoskodik, azonban az általa megvalósított cselekmények - melyek eredményeként az államot közel 200.000.000.- forint bevételkiesés érte - nagy tárgyi súlyúak. Elsődlegesen ezen ok nem teszi lehetővé azt, hogy a büntetési célok a kiszabott szabadságvesztésnél enyhébb büntetéssel is elérhetők legyenek.

Az elsőfokú bíróság kétségtelenül sajátosan fogalmazta meg az I.r. vádlott védője által sérelmezett azon álláspontját, hogy a közvélekedés az adócsalást más bűncselekményekhez képest bocsánatos bűnnek tekinti, ennek ellenére ezen cselekményekre vonatkozóan is a törvény szigorának ugyanúgy kell érvényesülnie, mint a más jellegű, de hasonló büntetési tételű bűncselekményekre. Ezt a véleményt az ítélet tábla a lényegi tartalmának helyességére tekintettel teljes mértékben osztja. Mindezekre figyelemmel a kiszabott szabadságvesztés büntetés enyhítését nem látta lehetségesnek.

Ami a fellebbezéseknek a kiszabott szabadságvesztés próbaidőre történő felfüggesztését célzó részét illeti, rámutat az ítélet tábla arra, hogy az a szabadságvesztés büntetés változatlanul hagyott mértéke miatt a törvény erejénél fogva kizárt, mivel a Btk. 89.§ (1) és (2) bekezdése csak a két évet meg nem haladó mértékű szabadságvesztés esetén teszi lehetővé a végrehajtás próbaidőre történő függesztését.

Nem látta lehetségesnek az ítélet tábla az I.r. vádlott által megvalósított cselekményeknek az állam bevételét sértő jellegére tekintettel a közügyektől eltiltás mellékbüntetés mellőzését sem.

Mindezekre figyelemmel az ítélet tábla az elsőfokú bíróság ítéletének I. r. vádlottra vonatkozó részét a Be. 372. § (1) bekezdése alapján a rendelkező részben írtak szerint megváltoztatta, egyebekben pedig a Be. 371. § (1) bekezdése alapján helybenhagyta.

Szeged, 2007. évi október hó 30. napján

Dr. Hegedűs István s.k.
a tanács elnöke

Dr. Harangozó Attila s.k.
a tanács tagja, előadó

Dr. Nikula Valéria s.k.
a tanács tagja

Bf.I.245/2007/4.

A Szegedi Ítéltábla Bf.I.245/2007/4. számú ítélete és a Csongrád Megyei Bíróság 2.B.409/2005/14. számú ítéletének I.r. vádlottra vonatkozó, jelen ítélettel meg nem változtatott része 2007. évi október hó 30. napján jogerős és végrehajtható.

Szeged, 2007. évi október hó 30. napján

Dr. Hegedűs István s.k.
a tanács elnöke