

## **Az adócsalással kapcsolatos ítélkezési gyakorlat vizsgálata**

A Legfőbb Ügyészség 2010. évi vizsgálati tervének A/1. pontja előírja a vádtól eltérő minősítések körének és okainak, valamint az adóhiány megállapítására igénybe vett módszerek vizsgálatát; az ügyész joghátrány indítványozási és a bíróság büntetés kiszabási gyakorlatának elemzését az adócsalások miatt 2009. évben jogerős ügydöntő határozattal befejezett büntetőeljárásokban; továbbá az osztalékadó és az egészségügyi hozzájárulás adónemekre elkövetett adócsalások vizsgálatát.

A vizsgálat célja annak elemzése, hogy milyen körben és milyen jogi érvelés alapján tértek el a bíróságok a vádbeli minősítéstől, milyen módszerrel történt az adóhiány megállapítása, ezzel összefüggésben került-e sor felmentésre. Vizsgálandó, hogy az osztalékadó és egészségügyi hozzájárulás adónemekben a marasztalás alapjául az osztalék címén ténylegesen kivont összeget terhelő adó meg nem fizetése szolgált, vagy osztalékfizetés nélkül, fiktív számlák felhasználására hivatkozással is megállapították-e az adócsalást. Az elemzés célja továbbá az 1/2006. BJE. számú jogegységi határozatban megfogalmazott iránymutatások érvényesülésének, valamint az ügyész joghátrány indítványozási és a bíróság büntetés kiszabási gyakorlatának vizsgálata.

A vizsgálat a 2009. évben jogerőre emelkedett ügydöntő bírósági határozattal befejezett ügyekre terjedt ki.

Az alapvizsgálatokat a megyei (fővárosi) illetve fellebbviteli főügyészségek önállóan végezték el a Legfőbb Ügyészség Büntetőbírósági Ügyek Főosztálya által kiadott szempontok alapján.

### **I.**

#### ***A vizsgálat jogi háttere***

A Btk. 310. §-ában meghatározott adócsalás hatályos szövegét a 2005. évi XCI. törvény 21. §-a állapította meg 2005. szeptember 1. napjától kezdődő hatállyal. Ugyanezen törvény 22. §-a iktatta be a Btk. 310/A. §-ában meghatározott munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás tényállását, míg a 29. § (2) bekezdésének a) pontja hatályon kívül helyezte a Btk. 310/B. §-ában meghatározott társadalombiztosítási, egészségbiztosítási vagy nyugdíj járulék fizetési kötelezettség megsértésének törvényi tényállását. A törvény 26. §-a módosította a Btk. 26. §-ában meghatározott adó fogalmát is, kiegészítve azt a hatályon kívül helyezett

tényállásban felsorolt járulék nemekkel, valamint az egészségügyi hozzájárulással és a vállalkozói járulékkal.

A Btk. 310. §-ában meghatározott tényállás az adócsalás két alapesetét határozza meg. Az (1) bekezdésben meghatározott bűncselekményt az követi el, aki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre (adatra) vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy ilyen tény (adatot) a hatóság elől elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti. Az (5) bekezdés értelmében adócsalást követ el az is, aki a megállapított adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel az adó behajtását jelentősen késlelteti, vagy megakadályozza. A Btk. 310/A. §-ában szabályozott munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalásnak szintén két alapesete van. Az (1) bekezdésben meghatározott bűncselekményt az a munkáltató követi el, aki munkaszerződés nélkül, vagy színlelt szerződéssel alkalmazott munkavállalója részére járó személyi jellegű juttatáshoz kapcsolódó, a kifizetőt terhelő, az államháztartás valamely alrendszerébe kötelezően előírt közteher-fizetési kötelezettség teljesítését elmulasztja, és ezzel az adóbevételt csökkenti. Az (5) bekezdés szerint munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás annak a munkáltatónak a cselekménye is, aki a megállapított adó meg nem fizetése céljából téveszti meg a hatóságot, ha ezzel az adó behajtását jelentősen késlelteti vagy megakadályozza.

Az adócsalás mindkét tényállása tartalmaz büntethetőséget megszüntető okot, amely azok számára biztosít büntetlenséget, akik a kisebb adóbevétel csökkentést eredményező adótartozást a vádirat benyújtásáig kiegyenlítik.

A Btk. 310/B. §-ának hatályon kívül helyezésével az elkövetési tárgyak köre nem, az elkövetési magatartások köre azonban szűkült. A munkaszerződés, vagy más - nem színlelt - szerződés alapján kifizetett személyi jellegű juttatásokból levont járulék, illetőleg tagdíj önhibából történő meg nem fizetése - megtévesztő magatartás nélkül - ugyanis nem illeszkedik a Btk. 310. §-ának (1) bekezdésében, illetőleg a Btk. 310/A. §-ának (1) bekezdésében meghatározott elkövetési magatartások közé.

A Btké. 27. §-át módosító 2007. évi XXVII. törvény 34. §-a értelmében nem valósul meg bűncselekmény, ha az adócsalás (310. §) esetén az adóbevétel csökkenése, illetőleg a munkáltatással elkövetett adócsalás (310/A.§) esetén az elvont adók együttes összege százezer forintot nem halad meg. A bűncselekmény értékhatárát ötvenezer forintról százezer forintra növelő rendelkezés 2007. június 1. napján lépett hatályba.

A Legfelsőbb Bíróság 1/2006. BJE. számú jogegységi határozatában rendelkezik a csalás és adócsalás megvalósulásáról fiktív bizonylatok, számlák felhasználása esetén. E szerint csalást valósít meg az, aki adóalanyiség nélkül vagy adóalanyként, de valóságos gazdasági tevékenység nélkül kiállított bizonylatok alapján igényel vissza általános forgalmi adót. A jogi minősítést meghatározó kár a visszaigényelt, s visszautalt, illetőleg egyéb módon elszámolt általános forgalmi adó összege.

Az adócsalás büntettét követi el az általános forgalmi adó alánya, ha - akár az általa felszámított fizetendő adóra nézve, akár más adóalany által előzetesen felszámított levonható adó összegének a feltüntetésére körében - fiktív bizonylatok alapján valótlan adatokat közöl az adóhatósággal, amennyiben cselekményének eredménye a törvényes mértékű adófizetési kötelezettség keretei között marad. A jogi minősítés alapjául szolgáló elkövetési érték az adócsökkentés összege. Abban az esetben, ha

az adóalany fiktív bizonylatok felhasználásával történő adóelszámolása a törvény szabályai szerint fizetendő általános forgalmi adó összegének csökkentésén túlmenően jogszerűtlen adó-visszatérítési igényt is eredményez, - függetlenül a visszatérítés módjától - az elkövető terhére az adócsalás bűncselekményével valóságos alaki halmazatban a visszaigényelt adó összegére, mint kárra megvalósult csalást is meg kell állapítani.

A Legfelsőbb Bíróság Büntető Kollégiuma 20/2007. számú véleménye értelmében az adócsalás és a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás elbírálása során a büntetőbíróóság az ügy eldöntése szempontjából lényeges tényeket a Be. szabályai szerint önállóan állapítja meg, az adóhatóság, illetve a társadalombiztosítási szerv határozatához nincs kötve.

A Legfőbb Ügyészség iránymutatást adott ki az adócsalás jogi minősítésével összefüggő ügyészi jogalkalmazási gyakorlat egységesítése érdekében. Ebben a folytatólágosság törvényi feltételei, valamint az adócsalás adójogviszonyokhoz igazodó rendbelisége körében határozta meg az egységes ügyészi jogalkalmazás elveit.

A Legfőbb Ügyészség iránymutatást adott ki továbbá a Btk. 310.§-ának (5) bekezdésébe ütköző adó behajtása jelentős késleltetésével (meghiúsításával) elkövetett adócsalás megvalósulásának feltételeiről is. E szerint a bevallott adót csak ténylegesen meglévő vagyonból lehet behajtani, ennek hiányában a tényállásszerű eredmény előidézése nem lehetséges.

Az adócsalás, valamint a munkáltatással összefüggésben elkövetett adócsalás elbírálása során elengedhetetlen az egyes adónemeket, valamint az adózás rendjét meghatározó igazgatási jogszabályok áttekintése, e nélkül ugyanis nem lehet megalapozottan állást foglalni a bűncselekmények tényállási elemét képező adókötelezettség tartalmáról.

## II.

### ***A vizsgált ügyek áttekintése***

A bíróság a vizsgált időszakban jellemzően adócsalás miatt indult büntetőeljárásban 476 ügyben, 979 terhelttel szemben hozott jogerős ügydöntő határozatot.

Az alapvizsgálatokat végző főügyészségek a részfelmentéssel illetve részmegszüntetéssel érintett elítéltek számát a felmentett, illetve azon terheltek között is feltüntették, akikkel szemben a bíróságok az eljárást megszüntették.

A vizsgált ügyek száma eltér a jogerős ügydöntő bírósági határozattal befejezett ügyek megyei főügyészségek szerinti megoszlásától.

A Pest megyét érintő adattal kapcsolatban azt szükséges rögzíteni, hogy az állami adóhatóság illetékes szervei a főváros területén található, ezért az itt lefolytatott eljárások során elkövetett megtévesztő magatartások miatt - mivel a joggyakorlat az elkövetés helyének az adóhatóság székhelyét tekinti - nem a pest megyei bíróságok járnak el. Az ügyek arányosabb elosztásának előmozdítása, és a pergazdaságosság szem előtt tartása érdekében megfontolandó a budapesti székhelyű, pest megyei

adóhatóságok illetékességi területén elkövetett adócsalások miatt indított ügyekben a Be. 17. §-ának (3) bekezdése alapján az elkövető lakóhelye szerint illetékes bíróság előtti vádemelés.

1./

#### A váderedményesség vizsgálata

A büntetőbíróságok által jogerősen elbírált valamennyi közvadas ügyet érintő váderedményesség 2009. évben 96,93 % volt.

A 2. számú táblázatból megállapítható, hogy ez az adat a vizsgált bűncselekményt illetően megyénként szélsőséges változatosságot mutat, az országos 88,45 % pedig elmarad az összes bűncselekményt érintő váderedményességtől. Figyelemmel azonban a vizsgálat által érintett ügyek viszonylag csekélyebb számára, e statisztikai adatok alapján az egyes ügyészségek vádképviselési tevékenységének színvonalára messzemenő következtetés nem vonható.

2./

#### Az alkalmazott joghátrányok vizsgálata

A vizsgált időszakban marasztalt 866 terhelt közül 413-mal szemben végrehajtásában próbaidőre felfüggesztett szabadságvesztés, míg 305 terhelttel szemben pénzbüntetés kiszabására került sor (3. táblázat).

Végrehajtandó szabadságvesztést 64 terhelttel szemben alkalmaztak a bíróságok, 14 esetben került sor közérdekű munka kiszabására, 36 terheltet próbára bocsátottak, míg 34 terheltet megrovásban részesítettek.

Az alkalmazott joghátrány neme és mértéke - figyelemmel arra is, hogy a vizsgált ügycsoportra jellemző az eljárások elhúzódása - általában összhangban volt a cselekmény tárgyi súlyával és az elkövetés értékével. Két ügyben azonban enyhe büntetés kiszabására került sor. Az egyikben a terhelt több éven át folytatott cselekményével általános forgalmi adónemben 50 millió Ft-ot megközelítő, továbbá egyéb adónemekben további több 10 millió Ft adóbevétel csökkenést okozott. A bíróság jogerős ítéletével 9 hónapi, végrehajtásában 3 évre felfüggesztett börtönbüntetésre ítélte. A másikban a terhelt különböző adónemekben összesen 50 millió Ft-ot meghaladó adóbevétel csökkenést okozott, emellett 10 millió Ft-ot meghaladó fedezetelvonó csődbüntettet követett el. A bíróság jogerős határozatával 2 évi, végrehajtásában 4 évre felfüggesztett szabadságvesztésre ítélte.

Az egyik megyében 18, végrehajtásában próbaidőre felfüggesztett szabadságvesztésre ítélt terhelt közül 5 esetében került sor - az ügyész indítványától eltérően - előzetes mentesítés alkalmazására. A Btk. 104. §-ában írt intézkedés kivételesen, akkor alkalmazható, ha az elítélt arra érdemes. Az elkövető mentesítésre érdemességének megállapításánál minden esetben figyelemmel kell lenni az intézmény rendkívüli, kivételesen alkalmazható jellegére, és törekedni kell arra, hogy valóban olyan elkövetők esetében kerüljön sor, akik arra érdemesek.

A vizsgálat adatai szerint megyénként eltérő a foglalkozástól eltiltás alkalmazásának gyakorlata. A Btk. 56. §-ának (1) és (3) bekezdése alapján e büntetési nem alkalmazásának szorgalmazása indokolt, hatékonyan előmozdíthatja ugyanis a büntetés céljainak személyre szabott érvényesülését.

A vagyonekobzás alkalmazásáról a vizsgálati jelentések csak elvétve tettek említést. Tekintettel azonban arra, hogy a vizsgálati szempontok e körben kifejezett kérdést nem tartalmaztak, nem tehető egyértelmű megállapítás az intézkedés alkalmazásának indokolatlan elmaradásáról.

Az intézkedés indítványozásakor arra kell figyelemmel lenni, hogy az adó megfizetésének elkerülésével a bűncselekmény elkövetője, vagy az általa irányított gazdálkodó szervezet gazdagodott, amely gazdagodásra – ahogyan arra a Legfelsőbb Bíróság határozatában rámutatott – a Btk. 77/B. §-ának (1) bekezdés a) pontja illetve (2) bekezdése alapján vagyonekobzást kell elrendelni.

Az egyik ítélőtábla több határozatában azzal utasította el a vagyonekobzásra irányuló ügyészi indítványt, hogy az adójogi szankció lehetséges fedezetéül szolgáló vagyon elvonására nincs törvényes lehetőség. A Btk. a vagyonekobzás kötelező elrendelésének mellőzését ez okból azonban nem teszi lehetővé. Az intézkedés alkalmazásától csak akkor lehet eltekinteni, ha az adóigazgatási eljárás során a gazdagodás tényleges elvonása már megtörtént.

A 4. számú táblázat adatai alapján megállapítható, hogy a vádemeléssel érintett személyek 77 %-ával szemben a bíróságok határozata első fokon jogerőre emelkedett. A joghátrány alkalmazási gyakorlat hiányosságainak kiküszöbölése ezért a vizsgált ügycsoportban bejelentett ügyészi fellebbezések számának növelésével is előmozdítható.

### **III.**

#### **A vizsgálat részletes megállapításai**

##### **1./ Az eljárások megszüntetésének okai**

A bíróságok 34 ügyben 100 terhelttel szemben szüntették meg *részben vagy egészben* az adócsalás miatt indult büntetőeljárást. Az eljárás megszüntetésére a terhelt halála, elévülés, büntethetőséget megszüntető ok, valamint vádelejtés miatt került sor.

Egyes ügyészek - a Btké. 27. §-át módosító 2007. évi XXVII. törvény 34. §-ára figyelemmel – elejtették a vádat azokban az ügyekben, amelyekben a terhelt terhére rótt adóbevétel csökkenés a százezer forintot nem haladta meg. Mások az időközbeni jogszabályváltozás következtében a bűncselekmény értékhatárát el nem érő adóbevétel csökkenés miatt ugyanakkor nem ejtették el a vádat, hanem felmentésre tettek indítványt.

Az ügyészek gyakorlata tehát nem egységes a jogszabályváltozás következtében a bűncselekmény értékhatárát el nem érő adóbevétel csökkenés miatt emelt váddal kapcsolatos eljárásban.

A felsorolt ügyekben a vád tárgyává tett cselekmény értékelése elsődlegesen *nem a bizonyítás eredménye alapján*, hanem azért változott meg, mert a bűncselekmény értékhatárát jogszabály módosította. A bűncselekmény megállapíthatóságának

hiánya ugyanakkor nem akadályozta az adóbevétel csökkentése miatti adóigazgatási eljárás lefolytatását.

A büntetőbíróság előtti ügyészi tevékenységről szóló 12/2003. (ÜK.7.) LÜ utasítás (Ut.) 8. §-ának (5) bekezdése alapján, ha az ügyész bűncselekmény helyett csupán szabálysértést lát megállapíthatónak, vádelejtés helyett a vádlott felmentésére és a szabálysértés érdemi elbírálására tesz indítványt. *Ezért - a szabálysértésekre irányadó rendelkezésekhez hasonlóan - azokban az ügyekben is a terhelt felmentésének indítványozása indokolt, amelyekben a vád ténybeli alapjaiban nem, jogi megítélésben pedig a bűncselekmény értékhatárát módosító jogszabály miatt következik be változás.*

Egy helyi ügyészség ügyében a bíróság 9 terhelttel szemben azért szüntette meg az eljárást, mert a vádirat benyújtásáig kiegyenlítették az adótartozásukat. Figyelemmel arra, hogy ez a büntetethez vezető ok a vádirat benyújtása előtti magatartást feltételez, annak vádemelési ismeretében a Be. 190. §-ának (1) bekezdés f) pontja alapján az ügyésznek kell a nyomozást megszüntetnie.

Két ügyben került sor vádelejtésre azért, mert az ügyész álláspontja szerint a bizonyítás eredményeképpen az volt megállapítható, hogy a vád tárgyává tett cselekmény nem bűncselekmény.

Az egyik helyi ügyészség ügyében a bírósági eljárásban beszerzett igazságügyi könyvszakértői vélemény kiegészítése szerint a váddal ellentétben a terhelt, mint egyéni vállalkozó kiadásai meghaladták az árbevételét, így személyi jövedelemadó, illetőleg egészségügyi hozzájárulási alapot képező jövedelme, valamint adókötelezettsége nem keletkezett.

A másik helyi ügyészség vádirata szerint az egyéni vállalkozó terhelt általános forgalmi adónemben 9.140.000 Ft-tal, személyi jövedelemadó adónemben pedig 16 millió Ft-tal csökkentette az adóbevételét. A terhelt védekezése szerint az általa végzett építőipari tevékenységről nem ő maga, hanem a számlát befogadó Kft egyik tagja állította ki a számlákat, mert a terhelt írása rosszul olvasható. Ezért nem volt tudomása arról, hogy a Kft-nél maradó 13 darab számla eredeti példányain több millió Ft-tal nagyobb összeg került feltüntetésre, mint a másolati példányokon. Az ily módon meghamisított számlák alapján a Kft jogosulatlanul vont le általános forgalmi adót. A bírósági eljárásban kirendelt írásszakértő véleménye szerint az eredeti számlákon lévő javítások nem a terhelttől származnak, és utólag kerültek azokra. Arra, hogy a terhelt helyett más megrendelők is maguk állították volna ki a számlákat, nem volt adat. Az ügy körülményeire tekintettel a terhelt részéről bűncselekmény hiányára alapított vádelejtés helyett helytállóbbnak tűnt volna a bizonyítottság hiányában történő felmentés indítványozása.

## 2./ A felmentéshez vezető okok

A bíróságok 77 ügyben 107 terheltet mentettek fel *részben vagy egészben* az ellenük adócsalás miatt emelt vád alól. 58 ügyben bizonyítottság hiánya, 19 ügyben bűncselekmény hiánya volt a felmentés indoka. A bűncselekmény hiányában történt felmentések közül 8 ügyben azért került sor a terhelt felmentésére, mert a bűncselekmény - a Btké. 2007. június 1-től hatályos 27. §-ában meghatározott - értékhatárát nem érte el a vád tárgyává tett adócsökkentés mértéke.

A bíróságok az alábbi ügyekben mentették fel bűncselekmény hiányában a terhelteket az ellenük emelt vád alól:

Az egyik helyi ügyészség ügyében a valótlan tartalmú számla nem került felhasználásra, a másik ügyében a bírósági eljárásban beszerzett újabb igazságügyi könyvszakértői vélemény szerint a terhelt az adóbevételt nem csökkentette.

Egy másik helyi ügyészség ügyében a bíróság azért mentette fel a terhelteket, mert a bizonyítási eljárás eredményeképpen azt állapította meg, hogy az I. rendű terhelt az általa kiállított számlán feltüntetett munkát elvégezte a II., III. és IV. rendű terheltek részére.

Az egyik fellebbviteli főügyészség ügyében a terhelt részfelmentésére került sor az ellene társadalombiztosítási, egészségbiztosítási és nyugdíj járulékok bevételeinek csökkentése miatt emelt vád alól. A másodfokú bíróság által beszerzett igazságügyi könyvszakértői vélemény alapján a terheltet a művészeti tevékenységéből származó jövedelme után ezekben a járulékokban nem terhelte a fizetési kötelezettség.

A fellebbviteli főügyészség másik ügyében ugyancsak részfelmentésre került sor. A munkaadó-kölcsönzéssel foglalkozó gazdasági társaságban tevékenykedő I. és II. rendű terheltek a Munka Törvénykönyvének 193/C. §-ában meghatározott szabályokat megszegve, a saját cégükkel munkaviszonyban álló munkavállalók kivül további vállalkozások munkavállalóit is kikölcsönözték. A nem saját munkavállalók kölcsönzésének leplezése érdekében a terheltek fiktív számlákkal igazolt alvállalkozói szerződéseket használtak fel, és a számlák adó tartalmát az adóbevallásokban érvényesítették. A terheltek részfelmentésére a munkaadói és munkavállalói járulékfizetési kötelezettség elmulasztása miatt emelt vád alól azért került sor, mert a cégükkel munkaviszonyban nem álló, de kikölcsönzött munkavállalók valójában egy másik gazdasági társasággal álltak munkaviszonyban. Ezért ezekben az adónemekben nem a terheltek kötelezettsége volt a munkaadói és munkavállalói járulékok megfizetése.

Egy másik fellebbviteli főügyészség ügyében az ügyész büntethetőséget kizáró ok, tévedés miatt indítványozott felmentést azzal a terhelttel szemben, akinek az adóbevallását az általa megbízott könyvelő készítette el, és a terhelt jövedelemszerző tevékenységét úgy tüntette fel, amely következtében alacsonyabb összegű személyi jövedelemadót fizetett. A bíróság a terheltet - az ügyész indítványától eltérően - bűncselekmény hiányában mentette fel, indokolása szerint a terhelt részéről hiányzott a megtévesztés. A terhelt javára tévedő könyvelő felelősségét a hatóságok nem vizsgálták. A bíróság álláspontjával szemben az ügyész okfejtése helytálló, a terhelt ugyanis a személyi jövedelemadó bevallásában feltüntetett adatokkal megtévesztette az adóhatóságot, a cselekményt azonban abban a téves feltevésben követte el, hogy a könyvelő helyesen készítette el az adóbevallást.

Egy további helyi ügyészség ügyében a bíróság bűncselekmény hiányában mentette fel azt a terheltet, aki mint társas vállalkozás tagja, személyes közreműködése

ellenértékeként kivett jövedelme után nem fizetett vállalkozói járulékot, és egészségbiztosítási járulékot. A terhelte rokkant nyugdíjas volt, ezért a terhére rótt cselekmény elkövetésének időpontjában hatályos rendelkezések értelmében a két járulék megfizetésére nem volt köteles.

A helyi ügyészség másik ügyében ugyancsak bűncselekmény hiányában mentették fel a terhelteket az ellenük személyi jövedelem adónemben elkövetett adócsalás miatt emelt vád alól. A terheltek a közös tulajdonukban volt ingatlan értékesítésből származó jövedelmüket lakás építésére kívánták fordítani, ezért fizetési halasztást kaptak a személyi jövedelemadó megfizetésére. Az új lakás megépítéséről azonban - hiába kértek - nem kaptak számlát a kivitelezést elvállaló gazdasági társaságtól, ezért az I. rendű terhelte saját maga készített egy számlát, amelyet a II. rendű terhelte az ingatlan értékesítésből származó jövedelem lakás célú felhasználásának igazolására használt fel. A bírósági eljárásban tanúként meghallgatott APEH revizor álláspontja szerint a felhasznált fiktív számla alkalmas volt az adó-jóváírási jogosultság igazolására. Az adócsalás miatti felmentő rendelkezés első fokon jogerőre emelkedett.

*A bűncselekmény hiányában történt felmentések - a bűncselekmény értékhatárának időközbeni módosulását kivéve - a vád tárgyává tett cselekményre irányadó adóigazgatási szabály nem kellő mélységű, vagy téves értelmezésére vezethetők vissza. Mindez arra utal, hogy az ügyésznek fokozott figyelmet kell fordítania az egyes adónemeket, valamint az adózás rendjét meghatározó igazgatási jogszabályok áttekintésére, értelmezésére.*

A vizsgált ügyekben a bizonyítottság hiányában történő felmentések indoka döntően az adóbevétel csökkentéséhez felhasznált számlák mögötti gazdasági események meg nem történetének, illetőleg a számlák fiktív voltának bizonyíthatatlansága volt.

A társasági adó bevétel csökkentés miatt emelt vád alóli felmentések visszatérő indoka az, hogy a fiktív számlákon feltüntetett gazdasági tevékenység elvégzése nem volt cáfolható, illetőleg nem volt kizárható, hogy a fiktív számlák mögött volt valós teljesítés. A megyei főügyészség egyik ügyében a bíróság álláspontja szerint nem volt kizárható, hogy a fiktív számlák mögötti gazdasági tevékenységet a terheltek ténylegesen más céggel nem végeztethették el, ezért nem bizonyítható, hogy a társasági adóalap csökkentésére jogtalanul került sor. Ez a jogi okfejtés téves. Valamely gazdasági esemény megtörténte – ahogy arra a Legfelsőbb Bíróság határozatában is rámutatott – önmagában nem jogosít fel adólevonási jog gyakorlására. E jog kizárólag alakilag és tartalmilag egyaránt hiteles dokumentumok, számlák birtokában gyakorolható.

Ezért nem kerülhetett volna sor felmentésre a helyi ügyészség előzőekben ismertetett ügyében sem, a terheltek által a lakásépítésről saját maguk készített és felhasznált számla nem igazolhatta jogszerűen az adó-jóváírási jogosultságot.

Tekintettel arra, hogy a számviteli nyilvántartásokba csak szabályszerű bizonylatok alapján lehet adatokat bejegyezni, ugyanezen elvet kell érvényesíteni a társasági adó alapjának meghatározásakor is.

Az osztalékadó és az egészségügyi hozzájárulás alóli felmentések elsődlegesen a Legfelsőbb Bíróság végzésében kifejtett iránymutatáson alapultak. E szerint



osztalékadó fizetési kötelezettség nem általában a társaság vagyonából bármely címen kivont pénzösszeget, hanem csak az osztalékként kifizetett részesedést terheli. Ezt figyelembe véve - bizonyítottság hiányában - került sor a terheltek felmentésére az osztalékadó és egészségügyi hozzájárulás csökkentése miatt emelt vád alól az egyik megyei főügyészség ügyeiben.

### 3./ A tényállások hiányosságai

A vizsgált ügyekben a vádirati és ítéleti tényállások jelentős része nem tartalmazta a bíróság illetékességét megalapozó elkövetési helyet, és pontatlanul, vagy hiányosan rögzítette az elkövetés idejét. Ez utóbbi tény a vád tárgyává tett cselekmények büntethetőségének elévülése szempontjából is jelentőséggel bír. A pontos történeti tényállás megállapításához és a cselekmény törvényes minősítéséhez elengedhetetlen az elkövetési idő, és hely megjelölése, továbbá az egyes adónemekre irányadó, és a terhelt büntetőjogi felelősségét megalapozó adóigazgatási jogszabály jelentőséggel bíró részeinek a szükséges, ugyanakkor a vádirat belső arányaihoz igazodó ismertetése.

### 4./ A vádirati és ítéleti tényállások eltérésének okai

A bíróságok 88 ügyben 121 terhelttel szemben tértek el a vádirati tényállástól és minősítéstől. A jogerős ítéleti tényállás vádtól eltérésének okai alapvetően két körülményre vezethetők vissza. Egyrészt azokra a bíróságok által korrigált pontatlanságokra, hiányosságokra, amelyek a nem kellő körültekintéssel szerkesztett vád következményei voltak. Ide tartozik az adókötelezettség tartalmának – éves, negyedéves, vagy havi bevallási kötelezettség ténye, a bevallási határidő, az adóbevallás benyújtásának ideje, helye, az adókötelezettség tartalmát kitöltő keretjogszabály megjelölése – nem, vagy nem pontos rögzítése.

Az ítéleti tényállás vádtól való szükségképpen eltérését eredményezte az olyan vádszerkesztés is, amely a fiktív számlák felhasználásával csökkentett általános forgalmi adó összegét kerekítve jelölte meg, illetőleg nem részletezte az értékesítést, és a beszerzést terhelő (fizetendő és levonható) általános forgalmi adó összegét, ennek következményét, továbbá azt, hogy ebből mennyi alapult fiktív bizonylaton

A jogerős ítéleti tényállás vádirati tényektől eltérésének másik jellemző oka a bizonyítási eljárásnak a nyomozástól eltérő eredménye volt. Az eltérést szinte minden esetben igazságügyi könyvszakértői vélemény alapozta meg, és az adóhiány, az adóbevétel csökkentés mértékében eredményezett változást a vádirathoz képest.

A vizsgált jogerős ítéletekben megállapított minősítések legjellemzőbben a folytatólágosság megítélésében tértek el a vádirattól. Az adó és járulék megállapítási időszakok vádtól eltérő, illetve a vádhoz képest pontos megjelölése alkalmanként szükségképpen maga után vonta a folytatólágosság megállapítását.

A folytatólágosság eltérő értelmezése miatt változott a bűncselekmény jogi minősítése azokban az ügyekben, amelyekben a terhelt több adóéven keresztül, rövid időközönként valósította meg az adóbevétel csökkentést eredményező elkövetési magatartást.

Az ügyészétől eltérő, és a pénzügyi bűncselekmény rendbeliségét érintő jogértelmezésen alapult az a minősítés is, amely szerint, ha a terhelt több gazdasági társaságban kifejtett tevékenységével sérti a költségvetés adóbevételhez való jogát, a bűncselekmények rendbelisége az adónemek, és nem a gazdasági társaságok számához igazodik.

Az elkövetőket érintő, csekély számban előforduló eltérések között a vádban társtettesként megjelölt terheltek bűnsegédi minősítése volt a jellemző. Az eltérések oka az elkövetők cselekvőségének pontosítása, vagy – a bizonyítás eredményeképpen – a vádtól különböző meghatározása volt.

#### 5./ Az elkövetői minőség megállapításának kérdései

A vizsgálattal érintett ügyek alapján megállapítható, hogy az ügyészek gyakorlata egységes az adóbevétel csökkentéséhez, illetve a jogosulatlan adó visszaigényléshez felhasznált számlák, bizonylatok készítője és felhasználója elkövetői minőségének megítélésében.

Az ügyész a fiktív számlák készítőinek cselekményét – többlet cselekvőség hiányában – minden esetben részesi magatartásnak, az adócsaláshoz nyújtott bűnsegélynek értékelte. Tettesként, közvetett tettesként elkövetettnek minősült annak a terheltnek a cselekménye, aki a fiktív számlák felhasználásával az adóbevételt csökkentette, illetőleg jogosulatlanul igényelt vissza adót.

A részesi magatartás miatti vádemelés hiánya két ügyet érintett. Az egyik megyei főügyészség ügyében kizárólag bűnsegédként elkövetett magánokirathamisítás vétségével vádolta meg az ügyvezető I. rendű terhelt mellett adminisztrátori teendőket ellátó, és a hamis okiratot készítő II. rendű terheltet. A pénzügyi bűncselekmény miatti vádemelés elmaradása aggályos, a II. rendű terheltnek az elkövetés körülményeiből tudnia kellett a hamis bizonylat felhasználásának rendeltetését. Vitatható a vádemelés elmaradása az egyik helyi ügyészség ügyében is. Az építőipari tevékenységet folytató betéti társaság tagja és képviselőjeként bejegyzett terhelt mellett minden érdemi ügyintézés a férje bonyolított, a Bt. munkáit részben bejelentett, részben be nem jelentett alkalmazottakkal végeztették el. Az alkalmazottak után a munkaadót terhelő járulékokat nem vallották be, és nem fizették meg. Indokolatlanul maradt el a vádemelés a terhelt adóbevételt csökkentő magatartásában közreműködő, ahhoz segítséget nyújtó társa ellen.

A vizsgált ügyekben érvényesült az az alapelv is, amely szerint a részes cselekményének minősítése a tetteséhez igazodik, következésképpen a bűnsegéd felelőssége annyi rendbeli adócsalásban állapítható meg, ahány rendbeli tettesi cselekmény elkövetését előmozdította.

Egy helyi ügyészség ügyében ezzel ellentétes álláspont alapján a három terhelt részére fiktív számlákat átadó terheltet 1-1 rendbeli folytatólagosan elkövetett adócsalás büntetével, és magánokirathamisítás vétségével vádolta, mint bűnsegédet. A minősítés indoka az volt, hogy a számlákat átadó terhelt azonos sértett - az állami költségvetés - sérelmére, egységes elhatározással, rövid időközökben ugyanolyan bűncselekményt követett el, tehát a folytatólagosság

törvényi feltételei fennállnak. Az első fokú és másodfokú bíróság azonban a bűnsegéd cselekményét a tettesi alapcselekményekhez igazítva minősítette, és kifejtette, hogy a részesség járulékos jellegére irányadó szabály elsődleges a folytatólágossággal szemben. Ugyanilyen jogi okfejtést tartalmaz a Legfelsőbb Bíróság végzése is.

A fiktív számlákat rendelkezésre bocsátó elkövetők tudata rendszerint átfogja azt, hogy a hamis bizonylatok megszerzésére a könyvelésben való felhasználás, a költségek, a fizetendő, illetőleg visszaigényelhető adó befolyásolása érdekében kerül sor. Ez megalapozza azt a jogkövetkeztetést, hogy a bűnsegéd tisztában van a hamis számlák felhasználásának az adóbevételt csökkentő, és/vagy adó-visszatérítését eredményező következményével.

A bűnsegély járulékos jellegéből következik továbbá, hogy az a bűnsegéd, akinek a cselekvősege a fiktív számlák rendelkezésre bocsátására korlátozódik, értelemszerűen azért az adóbevétel csökkentésért, illetőleg adó-visszatérítésből eredő kárért felel, amelyet az általa átadott számlák adótartalma lehetővé tesz.

A részesség megállapításának ugyanakkor nincs akadálya abban az esetben, ha a tettes az adócsalás vétsége miatt a Btk. 310. §-ának (6) bekezdésében meghatározott büntethetőséget megszüntető ok miatt nem vonható felelősségre.

#### 6./ Folytatólágosság, halmazat

Az adócsalás minősítésénél egységesen alkalmazott szabály, hogy adónemenként és járulékfajtként, továbbá adó- és járulék-megállapítási időszakonként külön rendbeli bűncselekmény megállapításának van helye. Ugyanazon adónemre több adó-megállapítási időszakon keresztül megvalósított elkövetési magatartások a folytatólágosság általános szabályai szerint képezhetnek egységet.

Az egyes adónemekre és járulékfajtkra, továbbá az adóalanyra irányadó adóigazgatási rendelkezések megállapítása és rögzítése a vádirati tények között elengedhetetlen az adóbevételt csökkentő cselekmény helyes minősítéséhez. Az adó- és járulék bevallási, valamint befizetési kötelezettség időpontjának ismeretében lehet ugyanis állást foglalni arról, hogy az adóbevétel csökkentést, vagy jogosulatlan adó-visszatérítést eredményező megtévesztő cselekmények elkövetési időpontjai lehetőséget adnak-e a folytatólágos elkövetés megállapítására.

Az egységesen ismert és alkalmazott elvek ellenére a vádirati és ítéleti tényállás minősítésbeli eltéréseinek egyik oka az volt, hogy a bizonyítási eljárás tárta fel, vagy pontosította a vád tárgyává tett adónemben fennálló adóbevallási kötelezettség részleteit.

Néhány ügyben a vádirati és az ítéleti minősítés oly módon tért el a fenti elvtől, hogy a több éven át általános forgalmi adóra megvalósított adócsalásokat a folytatólágos elkövetés megállapítása nélkül adóévenként külön rendbeli cselekménynek tekintették. Az ügyészi állásponttal egyezően nem állapította meg a folytatólágos elkövetést a bíróság az egyik helyi ügyészség abban az ügyében sem, ahol a terhelt 2003. januártól 2006. márciusig alkalmazásban lévő, de be nem jelentett személyek után a munkáltatót terhelő adó- és járulékfizetési kötelezettségének nem tett eleget.

Az ügyész álláspontja néhány ügyben az volt, hogy a több adóéven keresztül, rövid időközönként megvalósított, adóbevétel csökkentését eredményező elkövetési magatartás adónemenként és *adóévenként* is külön rendbeli, adóéven belül folytatólagosan elkövetett bűncselekmény megállapítására ad alapot. A bíróság ezzel szemben az ugyanazon adónemre több adóbevallási időszakon, így adóéven keresztül is, rövid időközönként megvalósított elkövetési magatartást – helyesen - folytatólagos egységnek értékelte.

Az egyik megye ítélkezési gyakorlata a rövid időközönkénti elkövetés megállapításához elegendőnek tartotta az adócsalás egymást követő adó-megállapítási időszakokban történt megvalósítását, függetlenül az egyes időszakok közötti időtartam nagyságától.

A vizsgált időszakban elbírált ügyekben ugyanakkor egységesnek tekinthető a társasági adóra és a személyi jövedelemadóra elkövetett adócsalás rendbeliségének minősítése. Az adózás rendjéről szóló jogszabály mindkét adónemben éves adóbevallások benyújtását írja elő, ezért az ügyész és a bíróság is a tényállásban megjelölt adóévekhez igazítva állapította meg ezen adónemekben az adócsalás rendbeliségét.

*A Legfőbb Ügyészség iránymutatása értelmében az adócsalás rendbeliségének megállapításánál elsődlegesen nem annak van jelentősége, hogy az elkövetés egymást követő adóbevallási időszakokon át történik, hanem annak, hogy a folytatólagosság törvényi feltételei a több egymás után következő adóbevallási időszakot érintő elkövetés során fennállnak-e. Az adóigazgatási szabályokban meghatározott bevallási időszak miatt gyakorlatilag kizárólag évente elkövethető adócsalások (társasági adó, személyi jövedelemadó) minősítése során is ezt kell figyelembe venni.*

Megjegyzendő még, hogy a vizsgálati jelentésekben az adócsalás rendbeliségével összefüggésben többször hivatkozott 6/2009. BJE. számú jogegységi határozat tárgya nem az adócsalás rendbelisége volt, hanem az, hogy a bűncselekmény egységébe tartozó egyes, utóbb ismertté vált részcselekmények miként képezhetik perújítás alapját. Ezért a jogegységi határozat indokolása III/2. pontjának utolsó bekezdésében írt, az adócsalás halmazati kérdéseit érintő megállapításokhoz nem fűződik kötelező erő.

Egyebekben a vizsgálat feltárta, hogy azokban az adónemekben, amelyekben az adóbevallási kötelezettség évente állt fenn, az ügyészi és bírósági jogalkalmazói gyakorlat egységesen mellőzte a folytatólagos elkövetést. Az ítélkezési gyakorlat abban is egységes, hogy az elkövetési magatartások közötti fél évet meghaladó időtartam már nem teszi lehetővé a folytatólagosság megállapítását.

A jogegységi határozat indokolásával összefüggésben ezért a Legfőbb Ügyészség iránymutatásában foglaltak követendők. Amennyiben pedig az eljáró bíróságok egy évhez közeli időtartamot, rövid időközönként értékelve megállapítják a folytatólagosságot, úgy a határozat ellen fellebbezést kell bejelenteni. Az iránymutatással ellentétes jogerős határozatokat pedig a Legfőbb Ügyészségre kell felterjeszteni.

Eltérő az adócsalások rendbeliségének megállapítása abban az esetben is, ha a terhelt több gazdasági társaságban kifejtett tevékenységével csökkentette a költségvetés adóbevételét. A Legfőbb Ügyészség már hivatkozott iránymutatása a BH 2004/270. számú eseti döntéssel ellentétes jogalkalmazást ír elő az ügyész számára arra hivatkozással, hogy az adócsalás rendbeliségét alapvetően az adójogviszonyok száma határozza meg, ami a gazdálkodó szervezetek, és nem a képviselők – elkövetők – számához igazodik.

A bíróság az egyik helyi ügyészség, valamint egy fellebbviteli főügyészség ügyében a terhelt több gazdasági társaságban kifejtett, adóbevétel csökkentő cselekményeit - a BH 2004/270. számú eseti döntésben kifejtettekkel egyezően - nem a gazdasági társaságok, hanem az adónemek számához igazította. Ezzel ellentétben a gazdasági társaságok számát figyelembe véve döntött egy másik helyi ügyészség ügyeiben az adócsalás rendbeliségéről.

Az iránymutatással e körben is ellentétes jogerős határozatokat ugyancsak a Legfőbb Ügyészségre kell felterjeszteni.

#### 7./ A végrehajtás alá vonható vagyon a Btk. 310. §-ának (5) bekezdésében írt bűncselekmény esetében

A bíróság a vizsgált időszakban 15 ügyben hozott jogerős határozatot a Btk. 310.§-ának (5) bekezdésébe ütköző adó behajtása jelentős késleltetésével (meghiúsításával) elkövetett adócsalás miatt.

Egyes megyei, és helyi ügyészségek ügyeiben nem volt adat arra, hogy a terhelt rendelkezett-e az adó behajtását lehetővé tévő vagyonnal. A többi ügyben a tényállás alapján megállapítható volt, hogy az elkövetőhöz kapcsolódó gazdasági társaság rendelkezett vagyonnal, ezért az adó behajtásának jelentős késleltetése, vagy megakadályozása nem volt kizárt.

Az ügyek csekély számára figyelemmel a vagyon meglétének, vagy hiányának, mint a bűncselekmény elkövetését lehetővé tévő, illetőleg kizáró körülménynek bírói értékelésére nem vonható általános következtetés.

*A Legfőbb Ügyészség által kiadott iránymutatás továbbra is irányadó, tehát e bűncselekménynél vizsgálni kell, hogy az elkövetés időpontjában volt-e olyan vagyon, amely a bevallott adó behajtását lehetővé tette.*

#### 8./ Az osztalék adóra elkövetett adócsalások

Több ügyben osztalékadóra elkövetett adócsalás megállapítására olyan esetekben, amikor a terhelték fiktív számlákat - osztalék kifizetése nélkül - használtak fel más adónemekben az adóbevétel csökkentésére.

Ezekben az ügyekben a bíróságok által megállapított tényállás nem tartalmaz adatot arra, hogy a társaságok könyvelésében hamis számlák beállítása révén költségként elszámolt összegek az adott vállalkozás vagyonából kikerültek-e, és ha igen milyen módon.

*Amint arra a Legfelsőbb Bíróság már hivatkozott végzésében is rámutatott, osztaléknak nem általában a társaság vagyonából bármely jogcímen kivont pénzösszeg, hanem csak a gazdasági társaság taggyűlésének, közgyűlésének a*

*döntése alapján, meghatározott jogcímen kifizetésre kerülő részesedés tekinthető. Erre tekintettel osztalékadónemben elkövetett adócsalás miatt büntetőjogi felelősség megállapítására csak osztalék címén kifizetett juttatások esetében kerülhet sor.*

Azokban az ügyekben, amelyekben osztalékadóra elkövetett adócsalás miatt kizárólag azért került sor a bűnösség megállapítására, mert a fiktív számlákon feltüntetett összegeket költségként figyelembe vették, meg kell vizsgálni a terheltek javára felülvizsgálati indítvány benyújtásának lehetőségét. Rendkívüli jogorvoslat kezdeményezésének azonban kizárólag akkor van helye, ha az osztalékadóra elkövetett adócsalás téves megállapítására nem a fiktív számlák felhasználásával más adónemben is elkövetett adócsalással alaki halmazatban került sor. Ilyen esetben ugyanis nem szűkül a bűnösség köre (Legfelsőbb Bíróság már idézett végzése).

#### 9./ Az adóhiány mértékének megállapítása

A vizsgálat adatai alapján az volt megállapítható, hogy a bíróság személyi és okirati bizonyítékok mellett általában szakértő bevonásával határozta meg az adóhiány mértékét.

Így egyes fellebbviteli, illetve megyei főügyészségek valamennyi vizsgálattal érintett ügyében sor került igazságügyi adószakértő igénybe vételére. Egy helyi ügyészség ügyében nem volt indokolt a szakértő kirendelése, mert az adóhiány összege egyszerű számítással megállapítható volt.

Egyes megyei főügyészségek vizsgálati jelentésével érintett ügyek többségében sor került szakértő kirendelésére. Az egyszerűbb ténybeli és jogi megítélésű ügyekben azonban az elkövetési érték megállapítása az APEH iratok illetve revizori jelentés alapján történt. Az egyik megyei főügyészség által megvizsgált 24 ügyből 10-ben emeltek vádat szakértő kirendelése nélkül. Ezek közül a bíróság utóbb mindössze két ügyben tartotta indokoltnak igazságügyi szakértő kirendelését. A másik megyei főügyészség által vizsgált 22 ügyből mindössze 12 ügyben került sor igazságügyi könyvszakértő bevonására. 10 ügyben nem volt szükség speciális szakértelemre az adóhiány megállapításához, ugyanis szakértő illetve revizor bevonása nélkül megállapítható volt az adóhiány pontos összege az adóhatóság iratai alapján. Egy további megyei főügyészség 29 megvizsgált ügye közül 7 ügyben az adóhatósági eljárásban megállapított adóhiány volt a vád és a jogerős határozat alapja. Egy helyi ügyészség ügyében a nyomozó hatóság munkálta ki a beszerzett számlák alapján az eltitkolt általános forgalmi adó mértékét, míg a másik ügyben az ügyész számította ki általános forgalmi adó adónemben az adóhiányt. Olyan eset is előfordult, amikor a megyei főügyészség szükségtelennek értékelte a szakértő kirendelését a helyi ügyészség ügyében, mivel a feljelentésben megjelölt adóhiány dokumentumokkal kellőképpen alátámasztott volt.

*A vizsgálati jelentések szerint a bíróság csak kivételesen kifogásolta a szakértő kirendelésének elmaradását, ezért helyesnek tekinthető az az álláspont, amely az igazságügyi szakértő bevonásáról a rendelkezésre álló bizonylatok, okiratok egybevetése alapján határoz, és azt az egyszerűbb megítélésű ügyekben mellőzi.*

Az adóhiány becsléssel történő megállapítására - országosan - csak kivételesen került sor. Az egyik fellebbviteli főügyészség ügyében a betegek gyógykezelésével foglalkozó gazdasági társaság adminisztrátorai csak kifejezett kérésre állítottak ki nyugtát illetve számlát a kezelési, illetve vizsgálati díjakról. A Kft az adóbevallását csak a kiállított nyugtakon, illetve számlákon feltüntetett összegeket figyelembe véve készítette el, ily módon a nyugta, illetve számla nélkül átvett összegből adózatlan jövedelemre tett szert. Az ügyben a tényleges árbevétel megállapítására becsléssel került sor.

Jelentős számban - 16 szakértői kirendelés közül 6 esetben, illetve 23 szakvélemény közül 8 elkészítése során - került sor azonban e vizsgálati módszer alkalmazására két főügyészség ügyében. Ezek túlnyomó részében a társasági adó alapját képező adózás előtti eredmény, illetve az általános forgalmi adó esetében az előzetesen felszámított adó összegének megállapítása során került sor becslés alkalmazására, amennyiben a bizonyítás eredménye szerint a fiktív számlák mögött valós gazdasági teljesítmény volt.

Az egyik fellebbviteli főügyészség ügyében a terheltek egy épület felújítását bejelentés nélkül alkalmazott munkásokkal végeztették el, a munkát pedig fiktív számlákkal dokumentálták. A bíróság álláspontja szerint a ténylegesen elvégzett felújítási munkák költségének becslési eljárás alapján történő megállapítása oly mértékű bizonytalanság és pontatlanság lehetőségét hordozza, mely nemcsak az adóhiány összegét, hanem annak meglétét is kétségessé teszi. Ezért a bíróság a terhelteket felmentette a társasági adó nemre elkövetett adócsalás miatt emelt vád alól. A bíróság egy helyi ügyészség ügyében is arra az álláspontra helyezkedett, hogy a büntetőeljárásban az adótörvények megsértése kapcsán rendszerint szakértő bevonásával megállapított tények alapján kell döntenie a bűnösség kérdéséről, így becslésnek nincs helye.

*A becslés, mint adóhiányt megállapító módszer alkalmazhatósága körében tehát megosztott a jogalkalmazói gyakorlat. Ezzel összefüggésben az alábbiakat szükséges figyelembe venni. Amint azt a Legfelsőbb Bíróság már többször hivatkozott határozata kifejti, valamely gazdasági esemény megtörténte önmagában nem jogosít fel adólevonási jog gyakorlására. E jog kizárólag alakilag és tartalmilag egyaránt hiteles dokumentumok, számlák birtokában gyakorolható. A gazdasági eseményről kiállított számla pedig tartalmilag csak akkor hiteles, ha az abban foglalt gazdasági esemény a számla szerinti felek között, a számla szerinti módon ment végbe.*

A számviteli nyilvántartásokba csak szabályszerű bizonylatok alapján lehet adatokat bejegyezni, ezért ugyanezen elvet kell érvényesíteni - a többi adónemmel egyezően - a társasági adó alapjának meghatározásakor is. Következésképpen általában szükségtelen becslés alkalmazása a társasági adó alapjának megállapítása érdekében.

Más a helyzet azonban, ha bizonylatok hiányában a terhelteknél tényleges bevétele, jövedelme nem állapítható meg. Ezekben az ügyekben nem kifogásolható az adóalap szakértői becslésen alapuló, a rendelkezésre álló tények, körülmények, bizonyítékok figyelembe vételével történő megállapítása. A szakértőt azonban minden esetben fel kell hívni a becslés hibahatárainak közlésére, és kizárólag a terhelte számára legkedvezőbb adat vehető figyelembe.

E területen kialakult bírósági gyakorlatról még nem beszélhetünk, az elkövetkező időszak feladata a Legfelsőbb Bíróság ezzel kapcsolatos álláspontjának megismerése.

Megjegyzendő ugyanakkor, hogy a büntetőeljárásban a bevételek és kiadások meghatározása során alkalmazott becslés bizonyítási módszer, amely eredményének elfogadása vagy elvetése a bizonyítékok mérlegelésének körébe tartozik, amely rendes vagy rendkívüli jogorvoslattal nem vitatható.

10./

#### Az 1/2006. BJE. számú határozatban megfogalmazott iránymutatások érvényesülése

A vizsgált ügyekből megállapítható, hogy az ügyészi és bírósági gyakorlat egységes az adóbevétel csökkentő és az adót jogtalanul visszaigénylő elkövetési magatartások, és azok eredményének értékelésében. Az ügyész a jogegységi határozat kihirdetése előtt benyújtott vádirati tényállást és minősítést utóbb, a jogegységi határozatban kifejtetteket figyelembe véve módosította. A jogerős bírósági határozatok a jogegységi határozatban meghatározott elvek szerint állapították meg a tényállást és a cselekmények minősítését.

#### **IV.**

#### **Összegzés**

A vizsgálat megállapításai alapján az alábbi intézkedések megtétele indokolt:

- Az ügyek arányosabb elosztásának előmozdítása, és a pergazdaságosság érdekében vizsgálni kell a budapesti székhelyű, pest megyei adóhatóságok illetékességi területén elkövetett ügyekben a Be. 17. §-ának (3) bekezdése alapján az elkövető lakóhelye szerint illetékes bíróság előtti vádemelés lehetőségét. A nagy terjedelmű, bonyolult ténybeli és jogi megítélésű ügyekben ugyanakkor értelemszerűen továbbra is a Be. 17. §-ának (1) bekezdésében meghatározott illetékességi szabályok megtartásával történő vádemelés indokolt, mert ahhoz nyomatékosabb érdek fűződik, hogy ilyen ügyekben a vádképviselőt a nyomozást felügyelő és vádiratot szerkesztő ügyész lássa el.
- Törekedni kell arra, hogy a vádirat és a bíróság jogerős ügyszövegező határozatának tényállása kellő részletességgel tartalmazza a bűncselekmény elkövetésének helyét és idejét, továbbá az egyes adónemekre irányadó, és a terhelt büntetőjogi felelősségét megalapozó adóigazgatási rendelkezéseket.
- Minden indokolt esetben indítványozni kell a foglalkozástól eltiltás kiszabását, illetve vagyonelkobzás alkalmazását. Azok elmaradása esetén fellebbezést kell bejelenteni.



- Amennyiben az eljáró bíróságok bármely adónemben megállapított adócsalás esetében az egy évhez közeli időtartamot rövid időközként értékelve a cselekményt folytatólagosan elkövettként minősítik, úgy a határozat ellen fellebbezést kell bejelenteni, és a jogerős határozatokat a Legfőbb Ügyészségre kell felterjeszteni.
- Hasonlóképpen kell eljárni abban az esetben is, ha a bíróságok a terhelt több gazdasági társaságban kifejtett cselekményeivel elkövetett adócsalás rendbeliségét az adónemek, nem pedig az érintett gazdálkodó szervezetek számához igazítva állapítják meg.

1. számú táblázat:

**A vizsgált időszakban jogerős bírósági határozattal befejezett ügyek**

	<b>Ügyek száma</b>	<b>Terheltek száma</b>
<b>Baranya megye</b>	20	42
<b>Bács-Kiskun megye</b>	22	38
<b>Békés megye</b>	19	42
<b>Borsod-Abaúj-Zemplén</b>	34	49

<b>megye</b>		
<b>Csongrád megye</b>	39	56
<b>Fejér megye</b>	25	40
<b>Főváros</b>	87	264
<b>Győr-Moson-Sopron megye</b>	8	25
<b>Hajdú-Bihar megye</b>	24	79
<b>Heves megye</b>	22	37
<b>Jász-Nagykun-Szolnok megye</b>	29	54
<b>Komárom-Esztergom megye</b>	11	23
<b>Nógrád megye</b>	15	32
<b>Pest megye</b>	3	6
<b>Somogy megye</b>	9	17
<b>Szabolcs-Szatmár-Bereg megye</b>	21	43
<b>Tolna megye</b>	6	7
<b>Vas megye</b>	9	11
<b>Veszprém megye</b>	46	86
<b>Zala megye</b>	27	28
<b>Összesen az országban</b>	476	979

2. számú táblázat:

**A vádemelések eredményessége**

	<b>vádemeléssel érintett személyek száma</b>	<b>Bűncselekmény megállapítása</b>	<b>Váderedményesség<sup>1</sup></b>
<b>Baranya megye</b>	42	32	76%
<b>Bács-Kiskun megye</b>	38	33	87%
<b>Békés megye</b>	42	38	90%
<b>Borsod-Abaúj-Zemplén megye</b>	49	42	86%
<b>Csongrád megye</b>	56	45	80%
<b>Fejér megye</b>	40	39	98%
<b>Főváros</b>	264	212	80%
<b>Győr-Moson-Sopron megye</b>	25	24	96%
<b>Hajdú-Bihar megye</b>	79	65	82%
<b>Heves megye</b>	37	36	97%
<b>Jász-Nagykun-Szolnok megye</b>	54	53	98%
<b>Komárom-Esztergom megye</b>	23	23	100%
<b>Nógrád megye</b>	32	32	100%
<b>Pest megye</b>	6	4	67%
<b>Somogy megye</b>	17	17	100%
<b>Szabolcs-Szatmár-Bereg megye</b>	43	41	95%
<b>Tolna megye</b>	7	7	100%
<b>Vas megye</b>	11	10	91%

<sup>1</sup> A váderedményesség számítása során a Legfőbb Ügyészség Büntetőbírószáki Ügyek Főosztálya valamint Számítástechnika-alkalmazási és Információs Főosztálya által kiadott A büntetőbírószáki előtti ügyészi tevékenység főbb adatai - 2009. című kiadvány 234.oldalán a 12. pontban írtak szerint jártam el.

-

<b>Veszprém megye</b>	86	86	100%
<b>Zala megye</b>	28	27	96%
<b>Összesen</b>	<b>979</b>	<b>866</b>	<b>88%</b>

3. számú táblázat:

**Az alkalmazott joghátrány**

	marasztalt személyek száma	Szabadságvesztés és	Felfüggesztett szabadságvesztés és	Közérdekű munka	Pénzbüntetés	Próbára bocsátás	Megrovás	Foglalkozástól eltiltás
Baranya megye	32	4	22	0	5	0	1	0
Bács-Kiskun megye	33	0	18	2	13	0	0	0
Békés megye	38	3	26	1	3	2	3	18
Borsod-Abaúj-Zemplén megye	42	3	23	1	15	0	0	4
Csongrád megye	45	0	22	1	20	2	0	0
Fejér megye	39	2	18	3	13	1	2	0
Főváros	212	2	69	2	104	11	24	2
Győr-Moson-Sopron megye	24	3	12	0	8	0	1	0
Hajdú-Bihar megye	65	4	26	2	27	5	1	0
Heves megye	36	3	17	0	16	0	0	2
Jász-Nagykun-Szolnok megye	53	11	31	0	9	2	0	0
Komárom-Esztergom megye	23	2	8	0	7	6	0	0
Nógrád megye	32	0	21	0	11	0	0	0
Pest megye	4	0	0	0	4	0	0	0
Somogy megye	17	4	5	0	8	0	0	0
Szabolcs-Szatmár-Bereg megye	41	11	19	0	10	1	0	0
Tolna megye	7	1	2	0	4	0	0	0
Vas megye	10	4	1	1	3	1	0	0
Veszprém megye	86	5	60	1	14	4	2	3
Zala megye	27	2	13	0	11	1	0	1

-

<b>Összesen az országban</b>	866	64	413	14	305	36	34	30
------------------------------	-----	----	-----	----	-----	----	----	----

4. számú táblázat:

**Az elbírálás jogerőre emelkedésének megoszlása**

	<b>vádemeléssel érintett személyek száma</b>	<b>Első fokon jogerőre emelkedett</b>	<b>Másodfokon jogerős</b>	<b>Haradfokon jogerős</b>
<b>Baranya megye</b>	42	34	8	0
<b>Bács-Kiskun megye</b>	38	36	2	0
<b>Békés megye</b>	42	27	15	0
<b>Borsod-Abaúj-Zemplén megye</b>	49	39	9	1
<b>Csongrád megye</b>	56	42	14	0
<b>Fejér megye</b>	40	40	0	0
<b>Főváros</b>	264	220	44	1
<b>Győr-Moson-Sopron megye</b>	25	24	1	0
<b>Hajdú-Bihar megye</b>	79	34	45	0
<b>Heves megye</b>	37	35	2	0
<b>Jász-Nagykun-Szolnok megye</b>	54	41	12	0
<b>Komárom-Esztergom megye</b>	23	19	4	0
<b>Nógrád megye</b>	32	23	9	0
<b>Pest megye</b>	6	6	0	0
<b>Somogy megye</b>	17	7	9	1
<b>Szabolcs-Szatmár-Bereg megye</b>	43	31	12	0
<b>Tolna megye</b>	7	7	0	0
<b>Vas megye</b>	11	7	4	0
<b>Veszprém megye</b>	86	59	27	0
<b>Zala megye</b>	28	20	8	0
<b>Összesen az országban</b>	<b>979</b>	<b>751</b>	<b>225</b>	<b>3</b>

