



Kúria

végzése

Az ügy száma: Bfv.III.287/2023/10.

A határozat szintje: felülvizsgálat

A tanács tagjai: Dr. Bartkó Levente, a tanács elnöke

Dr. Varga Eszter, előadó bíró

Molnár Ferencné dr., bíró

Dr. Idzigné dr. Novák Marianna Csilla, bíró

Dr. Hornyák Szabolcs János, bíró

Az eljárás helye: Budapest

Az eljárás formája: tanácsülés

Az ülés napja: 2023. november 21.

Az ügy tárgya: költségvetési csalás büntette és más bűncselekmények

Terhelt(ek): I. rendű

Első fok: Fővárosi Törvényszék, 501.B.1700/2016/311., ítélet,
tárgyalás, 2021. június 3.

Másodfok: Fővárosi Ítéltábla, 5.Bf.314/2021/29., ítélet,
nyilvános ülés, 2022. október 28.

Az indítvány előterjesztője: az I. rendű terhelt védője

Az indítvány iránya: az I. rendű terhelt javára

Rendelkező rész

A Kúria a költségvetési csalás büntette és más bűncselekmények miatt az I. rendű terhelt és társai ellen folyamatban volt büntetőügyben az I. rendű terhelt védője által benyújtott felülvizsgálati indítványt elbírálv a Fővárosi Törvényszék 501.B.1700/2016/311. számú és a Fővárosi Ítéltábla 5.Bf.314/2021/29. számú ítéletét az I. rendű terhelt tekintetében hatályában fenntartja.

A Kúria végzése ellen fellebbezésnek és felülvizsgálatnak nincs helye, s ebben az ügyben az indítvány előterjesztője, valamint azonos tartalommal más jogosult újabb felülvizsgálati indítványt nem nyújthat be.

Indokolás

I.

[1] A Fővárosi Törvényszék a 2021. június 3-án meghozott, 501.B.1700/2016/311. számú ítéletével az I. rendű terheltet bűnösnek mondta ki felbujtóként elkövetett költségvetési csalás büntetében [Btk. 396. § (1) bekezdés a) pont, (5) bekezdés b) pont], felbujtóként elkövetett számvitel rendje megsértésének büntetében [Btk. 403. § (1) bekezdés a) pont] és folytatólagosan elkövetett hamis magánokirat felhasználásának vétségében (Btk. 345. §). Ezért őt halmazati büntetésül 4 év börtönben végrehajtandó szabadságvesztés büntetésre, 450 nap, napi tételenként 1.000 forint, összesen 450.000 forint pénzbüntetésre, 5 év gazdasági társaság vezető tisztségviselői foglalkozás gyakorlásától eltiltásra, 467.593.602 forint vagyonekobzásra és 4 év közügyektől eltiltásra ítélte. Rendelkezett arról, hogy az I. rendű terhelt legkorábban a szabadságvesztés büntetés kétharmad részének kitöltését követő napon bocsátható feltételes szabadságra, az előzetes fogvatartásban töltött idő beszámításáról, az eljárás során lefoglalt bűnlekről, és a bűnügyi költség viseléséről.

[2] Kétirányú fellebbezés alapján eljárva a Fővárosi Ítéltábla mint másodfokú bíróság a 2022. október 28. napján jogerős, 5.Bf.314/2021/29. számú ítéletével az elsőfokú bíróság ítéletét megváltoztatta, az I. rendű terhelt terhén megállapított valamennyi bűncselekményt társtettesként, ezen felül a számvitel rendje megsértése büntettét folytatólagosan elkövetettnek minősítette, egyben a számvitel rendje megsértése büntettének jogszabályi megjelölésénél feltüntette a Btk. 403. § (1) bekezdés b) pontját is. Az I. rendű terhelttel szemben kiszabott szabadságvesztést 3 évre enyhítette, a vele szemben alkalmazott vagyonek Kobzást mellőzte. Akként rendelkezett, hogy az I. rendű terhelt a szabadságvesztés fele részének kitöltése után feltételes szabadságra bocsátható. Egyebekben az elsőfokú bíróság ítéletét az I. rendű terhelt vonatkozásában helybenhagyta.

II.

[3] A bíróság jogerős, a vádról rendelkező ügydöntő határozata ellen az I. rendű terhelt védője terjesztett elő felülvizsgálati indítványt, tartalma szerint a Be. 649. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontjára és a b) pont ba) alpontjára, valamint a Be. 649. § (2) bekezdés d) pontjára hivatkozva elsődlegesen felmentés, másodlagosan a minősítés megváltoztatása és a szabadságvesztés büntetés próbaidőre történő felfüggesztése, harmadlagosan hatályon kívül helyezés, és az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítása érdekében.

[4] Kifejtette, hogy téves az ítéleti tényállás, mely szerint az I. rendű, a II. rendű és a III. rendű terhelt egymással szándékegységben okozott vagyoni hátrányt a költségvetésnek. A történeti tényállást ki kellett volna egészíteni azzal, hogy a felsorolt számlák alkalmazása következtében nem érte vagyoni hátrány a költségvetést, mivel azok áfatartalma befizetésre került a költségvetés részére. Jelen ügyben bevételkiesés azért nem következett be, mert a számlát kiállítók eleget tettek a befizetési kötelezettségüknek, így a fizetendő és a befizetett adó között nem mutatkozott különbség.

[5] Az I. rendű terhelt esetében a szándékosság sem állapítható meg, mivel egyáltalán nem akarta az áfat semmilyen módon megszerezni, vagy azzal visszaélni, a szándéka nem erre irányult. Mint ahogyan nem kívánt lényeges hibát előidézni a cég könyvelésében sem.

[6] Kifejtette, hogy az I. rendű terhelt a 159-es és 179-es számú számlák szerepeltetését beismerte, amelynek kiállítására ő kérte meg a pénzügyön dolgozó V. rendű és VI. rendű terheltet. Ez a cselekmény azonban nem valósított meg költségvetési csalást, mivel nemcsak, hogy nem keletkezett vagyoni hátrány, hanem az 1. számú szakértő szakvéleménye szerint ezen számlák összesítésében adótöbblet keletkezett.

[7] Az igazságügyi könyvszakértők helyesen mutattak rá arra, hogy nem lehet csak az egyik oldalt nézni, hanem az ügyleteket együttesen kell értékelni, tehát a 159-es és a 179-es kód alatt rögzített számlaosztályokat párosítani kell, mivel az egyik a másiknak az értékesítési párja.

[8] Ennek megfelelően, mivel a 159-es és 179-es számlapárosítások nem okoztak a költségvetésnek vagyoni hátrányt, ezzel az összeggel csökkenteni kell a másodfokú ítéletben kimutatott összeget, így a mindösszesen 420.541.328 forint helyett 202.404.326 forint összegnek kellene helyesen szerepelnie.

[9] Kifejtette továbbá, hogy mivel voltak valós áruszállítások a felek között, a számlák valós gazdasági tevékenységről lettek kiállítva. Kifogásolta, hogy az ítéleti tényállás nem tartalmazza, hogy pontosan mely számlák azok, amelyek fiktívek, és hogy miért azok, ugyanis a rendelkezésre álló iratok alapján a számlák mind alakiságuk, mind tartalmuk szerint valósak.

[10] Vitatta a számvitel rendje megsértésének vonatkozásában, hogy a hibahatás elérte volna a 20%-ot. A szakértő hibásan állapította meg a 20%-nál nagyobb hatást, továbbá nem is lehetetlenült el a zrt. vagyoni helyzete áttekinthetőségének ellenőrzése sem, így a bűncselekmény eredmény hiányában nem valósult meg.

[11] Sérelmezte, hogy megalapozatlanul, és helytelen következtetéssel került sor a 3. számú szakértő szakvéleményének az elfogadására.

[12] Amennyiben pedig a költségvetési csalás megállapítható is lenne, a számvitel rendje megsértése jelen esetben ún. büntetlen utócsselekmény. Ugyanis, ha az I. rendű terhelt kizárólag az adóbevallásban szerepeltette volna a kérdéses számlákat, és azzal párhuzamosan a könyvelésben nem, akkor ezzel is bizonyosan felfedte volna a cselekményét. A számlák ellenértékét mindig banki átutalással rendezték, abból fizették ki a számlát kiállító cégek az áfát is a költségvetésnek. Ezért a könyvelésben a számlák elhagyása önfeljelentéssel egyenértékű, biztos lelepleződéssel járt volna. Ez az oka annak, hogy a költségvetési csalás miatt indult ügyekben nem szokott a cselekmény halmazatban állni a számvitel rendjének megsértésével.

[13] Indokai szerint a bíróság a törvénysértő minősítés miatt szabott ki törvénysértő büntetést, mivel a vagyoni hátrány összegét az ítéleti tényállástól eltérően 218.000.000 forinttal alacsonyabb összegben kellett volna megállapítani. Ez ugyan a költségvetési csalás minősítését nem érintené, de ebben az esetben a vagyoni hátrány az alsó határhoz lenne közelebb. Továbbá a büntetlen utócsselekmény miatt a halmazati büntetéskiszabás is indokolatlan volt.

[14] A Be. 608. § (1) bekezdése szerinti eljárási szabálysértésként hivatkozott arra, hogy az elsőfokú bíróság az új Be. hatálybalépését követően továbbra is ülnökökkel eljárva háromtagú tanácsban, és nem egyesbíróként ítélkezett.

[15] A Legfőbb Ügyészség BF.385/2023/2. számú átiratában az I. rendű terhelt védőjének felülvizsgálati indítványát részben törvényben kizártak, részben alaptalannak tartotta. Kifejtette, hogy az indítványnak az irányadó tényállás I. rendű terheltre vonatkozó tudati tényei vitatásán keresztül a költségvetési csalásban történt bűnössége kimondásának, illetve a számvitel rendjének megsértése törvényi tényállása szerinti eredmény bekövetkeztének

szintén az irányadó tényállás vitatásán keresztül történő támadása felülvizsgálat alapjául nem szolgálhat, az indítvány ezen részében törvényben kizárt.

[16] Az indítványban az alapügyben eljáró bíróságok bizonyítékokat értékelő tevékenységének, és azon keresztül a költségvetési csalás eredménye bekövetkeztének, annak összegének vitatása szintén törvényben kizárt.

[17] Kifejtette, hogy az indítványnak a felülvizsgálat Be. 649. § (2) bekezdés d) pontja szerinti felülvizsgálati okra hivatkozása nem alapos. Részletes indokát adta annak, hogy éppen az valósított volna meg feltétlen hatályon kívül helyezésre okot adó eljárási szabálysértést, ha a bíróság a Be. hatálybalépését követően egyesbíróként folytatta volna tovább az eljárást.

[18] Az irányadó tényállás mind a külvilágban megjelenő, mind az I. rendű terhelt tudattartalmára vonható helyes jogi következtetés alapjául szolgáló tényeket rögzíti, így ezek jogi értékelésének, köztük az I. rendű terhelt szándékos bűnösségére vonható jogi következtetés alapja is adott.

[19] Költségvetési csalás esetén a tévedésbe ejtés tényállásszerű minden olyan esetben, amikor az adott jogi szabályozás mellett igénybe vehető törvényi előfeltételek kijátszásával történik. Az irányadó tényállás szerint az I. rendű terhelt a zrt. és az 1. számú kft. áfafizetési kötelezettségének jogosulatlan csökkentése, és az áfalevonási jog jogosulatlan gyakorlásának érdekében ténylegesen mind a két céget irányította. Az I. rendű terhelt a valós gazdasági tevékenységet nem, kizárólag számlázást végző cégek közbeiktatásával, a valós árubeszerzések valóságtól eltérő dokumentálását, illetve fiktív áruvásárlások számlázását is szolgáló vállalatirányítási rendszer kidolgozásával, mindkét cég vezetőjének, alkalmazottjainak utasításokkal való ellátásával, a társaságok pénzügyi helyzetének folyamatos ellenőrzésével, valamint a fiktív számlák könyvelők által a cégek könyvelésébe beállításával, illetve azoknak a cégek adóbevallásaiban szerepeltetésével tanúsított tévedésbe ejtő magatartást.

[20] A vagyoni hátrány bekövetkeztére, illetve annak összegére vonatkozó tények az irányadó tényállás részét képezik, így annak vitatása valójában az irányadó tényállás támadása, ami felülvizsgálat alapjául nem szolgálhat.

[21] Kifejtette továbbá, hogy a számvitel rendjének megsértése a költségvetési csalás viszonylatában nem utócsелеkmény, anyagi halmazatuk valóságos. A számvitel rendjének megsértése a gazdálkodás rendjét sérti, a költségvetési csalás a költségvetést károsítja. A két bűncselekmény által védett jogi tárgy egymástól eltér.

[22] Mindezek alapján az I. rendű terhelt büntetőjogi felelősségének fennálltára az eljáró bíróság helyesen következtetett, ezért a Legfőbb Ügyészség indítványozta, hogy a Kúria a megtámadott határozatot az I. rendű terhelt vonatkozásában hatályban tartsa fenn.

[23] A Legfőbb Ügyészség indítványára az I. rendű terhelt és védője észrevételt tett. Az I. rendű terhelt az észrevételében kifejtette, hogy a terhére rótt bűncselekményeket nem követte

el. Szerinte a kiszabott büntetés nem áll arányban az általa elismert, és okozott szabálytalanságokkal.

[24] Az I. rendű terhelt védője az észrevételében lényegében megismételte a felülvizsgálati indítványban foglaltakat.

III.

[25] Az I. rendű terhelt védője által benyújtott felülvizsgálati indítvány nem alapos.

[26] A felülvizsgálat rendkívüli jogorvoslat, a jogerős, a vádról rendelkező ügydöntő határozattal szembeni jogi – és nem pedig ténybeli – kifogás lehetőségét biztosítja. Kizárólag a Be. 649. §-ban megjelölt anyagi és eljárásjogi okokra hivatkozással vehető igénybe, a felülvizsgálati okok törvényi köre nem bővíthető.

[27] A Be. 650. § (2) bekezdése szerint felülvizsgálati indítványban a jogerős ügydöntő határozat által megállapított tényállás nem támadható.

[28] A Be. 659. § (1) bekezdése értelmében a jogkövetkeztetések – így a bűnösség vagy a jogi minősítés megállapításának – helyessége kizárólag az irányadó tényállás alapulvételével vizsgálható.

[29] A Be. 649. § (2) bekezdés d) pontja alapján felülvizsgálati ok, ha a bíróság a határozatát a Be. 608. § (1) bekezdésében meghatározott eljárási szabálysértéssel hozta meg. A Be. 608. § (1) bekezdés a) pontja értelmében ilyen feltétlen hatályon kívül helyezést eredményező eljárási szabálysértés, ha a bíróság nem volt törvényesen megalakítva.

[30] Téves az indítvány érvelése, mely szerint abszolút eljárási szabálysértés valósult meg azáltal, hogy a Fővárosi Törvényszék nem egyesbíróként, hanem egy hivatásos bíróból és két ülnökből álló tanácsban járt el. A Kúria e körben rámutat a következőkre.

[31] A Be. 868. § (2) bekezdése akként rendelkezik – a (3) bekezdésben szabályozott kivétellel –, hogy a korábbi jogszabály szerint hatáskörrel és illetékességgel rendelkező, és a korábbi jogszabályban meghatározott összetételű bíróság folytatja le az eljárást, ha az ügy e törvény hatálybalépése előtt a bírósághoz érkezett.

[32] A Be. 868. § (3) bekezdése értelmében, ha a bíróság a korábbi jogszabály alapján a törvény erejénél fogva járt el egy hivatásos bíróból és két ülnökből álló tanácsban, és e törvény alapján egyesbíró jár el, e törvény hatálybalépése után a továbbiakban egyesbíróként jár el.

[33] Kétségtelen, hogy az ügy 2018. július 1. napja előtt (2016. december 6. napján), az 1998. évi XIX. törvény a büntetőeljárásról (a továbbiakban: régi Be.) hatálya alatt érkezett a Fővárosi Törvényszékhez, mint elsőfokú bírósághoz. A régi Be. 14. § (2) bekezdése alapján a törvényszék mint elsőfokú bíróság egy hivatásos bíróból és két ülnökből álló tanácsban jár el.

[34] A Be. 10. § (1) bekezdés 3. pont f) pontja értelmében a Btk. 396. § (5) bekezdése szerinti költségvetési csalás e törvény alkalmazásában gazdálkodással összefüggő kiemelt bűncselekmény, ezért a 13. § (3) bekezdése alapján az elsőfokú bíróság három hivatásos bíróból álló tanácsban jár el, a tanács egy tagja a törvényszék gazdasági ügyszakának, ennek hiányában a törvényszék polgári ügyszakának bírója.

[35] A hivatkozott rendelkezések összevetéséből egyértelmű, hogy az elsőfokú bíróság az új Be. hatálybalépését követően sem járhatott volna el egyesbíróként az ügyben, mivel az eljárás tárgyát olyan költségvetési csalás bűntettének elbírálása is képezte, amelynek a vád szerinti minősülése a Btk. 396. § (1) bekezdés a) pont és (5) bekezdés b) pont, és az elsőfokú bíróság az I. rendű terhelt bűnösségét e cselekményben meg is állapította.

[36] Jelen esetben tehát a Be. átmeneti rendelkezései közül a 868. § (3) bekezdésében írt, a bíróság összetételére vonatkozó – és a (2) bekezdés alóli kivételt tartalmazó – szabály nem érvényesülhetett, mivel e törvény alapján nem egyesbírónak, hanem továbbra is a bíróság tanácsának kellett eljárnia.

[37] Ez esetben pedig értelemszerűen a Be. 868. § (2) bekezdésében írt főszabály érvényesül, vagyis a korábbi jogszabály szerint hatáskörrel és illetékességgel rendelkező, és a korábbi jogszabályban meghatározott összetételű bíróság folytatja le az eljárást, ha az ügy e törvény hatálybalépése előtt a bírósághoz érkezett.

[38] Jelen ügyben pedig erről van szó.

[39] Ennélfogva megállapítható, hogy az elsőfokú bíróság eljárása során a Be. 608. § (1) bekezdés a) pontja szerinti feltétlen hatályon kívül helyezést eredményező eljárási szabálysértést nem valósított meg, és relatív eljárási szabályszegés sem történt.

[40] A Be. 649. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontja alapján felülvizsgálatnak van helye, ha a bíróság a büntető anyagi jog szabályainak megsértésével állapította meg a terhelt bűnösségét, míg a b) pont ba) alpontja szerint felülvizsgálatnak van helye, ha a bíróság a bűncselekmény törvénysértő minősítése miatt, illetve a Btk. más szabályainak megsértésével szabott ki törvénysértő büntetést.

[41] Nem sértett azonban törvényt az eljáró bíróság, amikor az I. rendű terhelt bűnösségét társtettesként elkövetett költségvetési csalás bűntettében [Btk. 396. § (1) bekezdés a) pont, (5) bekezdés b) pont] és társtettesként, folytatólagosan elkövetett számvitel rendje megsértésének bűntettében [Btk. 403. § (1) bekezdés a) és b) pont] megállapította.

[42] A Btk. 396. § (1) bekezdés a) pontja szerint, aki a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség vagy költségvetésből származó pénzeszközök vonatkozásában mást tévedésbe ejt, tévedésben tart, valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, a valós tény elhallgatja, és ezzel egy vagy több költségvetésnek vagyoni hátrányt okoz, költségvetési csalást követ el.

[43] Az irányadó tényállás egyértelműen rögzíti a következőket:

– A zrt. a 2008. február 27. napján kelt Alapító Okirattal jött létre, amelynek 2009. augusztus 5. napjától egyedüli tulajdonosa egy offshore társaság volt, 2012. szeptember 20. és 2012. október 5. napja között az I. rendű terhelt volt az egyedüli ügyvezetője; a cég felszámolásának elrendelésére 2013. szeptember 5. napján, míg megszűnésére 2018. november 10. napján került sor.

– Az 1. számú kft. a 2007. december 10. napján kelt Alapító Okirattal jött létre, amelynek tulajdonosa 2015. március 20. napjáig az offshore társaság volt.

– Az 1. számú kft. egyedüli képviselője 2012. szeptember 19. napjától 2015. március 20. napjáig az I. rendű terhelt volt; a cég felszámolásának elrendelésére 2015. október 9. napján, míg megszűnésére 2020. május 1. napján került sor.

– A 2. számú kft. a 2009. szeptember 30. napján kelt, a 3. számú kft. a 2009. szeptember 2. napján kelt társasági szerződéssel jött létre, melyeknek egyedüli képviselője a IV. rendű terhelt volt.

– A 4. számú kft. a 2007. május 18. napján kelt társasági szerződéssel jött létre, melynek 2008. január 30. napjától egy magyar és egy külföldi állampolgár volt részben az együttes képviselője, míg a kézbesítési megbízottja egy másik magyar állampolgár volt.

– Az 5. számú kft. a 2008. június 6. napján kelt társasági szerződéssel jött létre, melynek egyedüli képviselője a VIII. rendű terhelt volt.

– A 6. számú kft. a 2008. február 19. napján kelt társasági szerződéssel jött létre, melynek egyedüli képviselője a VII. rendű terhelt volt.

– Az offshore társaság alapító tagja az 1. számú kft.-nek és egyedüli tagja a zrt.-nek 2009. augusztus 5. napjától. Az offshore társaság bejegyzett ügyvezetője és tulajdonosa egy külföldi állampolgárságú személy volt, aki teljeskörű, korlátlan meghatalmazást adott az I. rendű terhelt részére a fenti két cég ügyeinek vitelére. Az I. rendű terhelt az offshore társaság teljeskörű meghatalmazottjaként irányította az 1. számú kft.-t és a zrt.-t. Kijelölte, utasította a cégek vezető tisztségviselőit, folyamatosan ellenőrizte a társaságok pénzügyi helyzetét, könyvelését, és a cégek működésének az egész rendszerét ő dolgozta ki.

– Az I. rendű terhelt a zrt.-nél, illetve az 1. számú kft.-nél vezető tisztséget nem viselt, az adott vállalkozásformánál, zrt.-nél, kft.-nél tisztséget nem töltött be. A zrt.-nél feltelepítette és

működtette a SeptoWin ellenőrzési és szervezési rendszert. Ennek lényege az volt, hogy egy meghatározott szisztéma szerint létrehozta a belső felépítést, az ellenőrzési, a számlázási rendszert, ezenkívül jogosultsági szinteket határozott meg. A jogosultságokat a dolgozók között ő osztotta szét.

– A II. rendű terhelt a zrt. nevében önálló képviseleti joggal rendelkező vezérigazgatóként tevékenykedett. A vezérigazgató pozíciót a II. rendű terhelt 2008. március 5. napjától 2011. december 27. napjáig látta el. Rendelkezési, aláírási joga volt a társaság bankszámlái felett. Feladata volt többek között a kapcsolattartás a belföldi partnerekkel, továbbá a minőségbiztosítás ellenőrzése is. Tevékenységét mindvégig az I. rendű terhelt utasításai alapján végezte. Az utalásokhoz, a bankszámlák felett történő rendelkezéshez jogosultsága volt, ezt külön kóddal gyakorolta. Az ő kódja nélkül pénzforgalom nem jöhetett létre, azonban ezt a kódot minden esetben ismerte az I. rendű terhelt is, aki ezt használta is.

– A III. rendű terhelt a cselekmények elkövetésekor az 1. számú kft.-t képviselte. A kft. nevében intézkedésre, kötelezettségvállalásra és minden feladatra volt jogosultsága. Ugyanezen idő alatt a zrt. vonatkozásában sokat tartózkodott Kínában, ahol felkutatta a kínai partnereket, majd az I. rendű terhelt utasítása alapján határozta meg, hogy egy adott terméknek ki lesz a megrendelője, és e szerint tájékoztatta a kínai partnereket, holott mindvégig tudta, hogy a megrendelő az I. rendű terhelt. A II. rendű terhelt távozását követően, 2011. december 27. napjától rövidebb ideig betöltötte a zrt. vezérigazgatói posztját is.

– Az V. rendű és a VI. rendű terhelt a zrt. pénzügyi előadójaként dolgozott. Elsődleges feladatuk volt az I. rendű, a II. rendű, valamint a III. rendű terhelt utasításai alapján a gazdasági társaság által használt SeptoWin integrált vállalatirányítási rendszerben készletre venni a beérkező árut, számlát, szállítólevelet kiállítani, banki átutalásokat végezni oly módon, hogy ehhez természetesen a vezérigazgató kódja mindig szükséges volt. Ezenfelül segítséget nyújtottak a társaság könyvelőjével való kapcsolattartásban, összekészítették a könyvelő cég részére az anyagot, és a szükséges adatokat rendelkezésükre bocsátották. A Kínából beérkező árukhoz, melyeket ténylegesen a zrt. rendelt meg, azonban más cégek nevében jött be az országba, biztosították a vámügyintézéshez szükséges papírokat, vezérigazgatói véglegesítéssel megindították az utalást a költségekre és az ügyintézésre.

– A Kínából ténylegesen a zrt. telephelyére érkező árukról listát adtak a raktárnak, amely ahhoz volt szükséges, hogy azok továbbszállításra kerüljenek, azonban ezekről az úgynevezett „packinglist” iratokról mindig levágták a fejléceket, hogy a további dolgozók, így a raktárdolgozók ne tudják meg az áruk eredetét.

– A zrt. ipari világítástechnikai termékek beszerzésével, részben összeszerelésével és belföldi értékesítésével, illetőleg exportálásával foglalkozott. Ezen tevékenységhez szükséges világítástechnikai termékek – lámpatestek, lámpatest házak, elektronikai működtető egységek stb. – mintegy 99%-át Kínából, nyolc társaságtól szerezte be a belföldi piacon vásárolható termékektől 13-20%-kal alacsonyabb áron. A Kínából érkező importált termékek szabadforgalomba helyezését és szállítmányozását a zrt. megbízása alapján a 7. számú kft. közvetítésével egy külföldi bejegyzésű cég végezte. A szállítmányok minden esetben a zrt. ingatlanához érkeztek a raktárba.

– Az V. rendű terhelt az I. rendű terhelt utasítása alapján a fentiekén túl a Kínából érkező áruk vonatkozásában a megrendelésben is részt vett.

– Az I. rendű terhelt 2008. második félévében létrehozott egy láncolatot, melynek eredményeképpen a társaságok valós gazdasági tevékenysége után keletkező általános forgalmi adó terhet jogosulatlanul csökkenteni akarta, a folyamat végén a zrt., illetőleg az 1. számú kft. jogosulttá vált az alább részletezett cégek által kiállított számlán feltüntetett áfa, mint beszerzést terhelő általános forgalmi adó levonására az időszakai adóbevallásban, mivel az ügyletlánc végén első belföldi eladótól vásárolt meg számlával terméket. Ezen cél eléréséhez alászámlázó, közbeiktatott cégeket vett igénybe (bukócég).

– A Kínából importált világítástechnikai árukat papíron, számlák alapján, stróman személyek által képviselt alászámlázó, közbeiktatott cégeken keresztül szerezte be, ezzel elfedésre került az áru eredete. A cég közbeiktatásával a zrt., illetve az 1. számú kft. mint első belföldi vevő vásárolt számlával, általános forgalmi adóval növelt áron, és ezáltal egyértelműen jogosulttá vált arra, hogy áfavisszatérítési, áfavisszaigénylési, adólevonási joga legyen.

– Az I. rendű terhelt a cégnyilvántartás szerint ilyen céggént használta fel a IV. rendű terhelt és a 2. számú kft. alapítója által alapított, és a IV. rendű terhelt által képviselt 2. számú kft.-t, a 3. számú kft.-t, a VIII. rendű terhelt által képviselt 5. számú kft.-t, a VII. rendű terhelt által képviselt 6. számú kft.-t és a külföldi állampolgár által képviselt 4. számú kft.-t.

– A 3. számú kft. és a 2. számú kft. az I. rendű terhelt külön kérésére került létrehozásra, megalapításra, és ezen tevékenységért a IV. rendű terhelt havonta 50.000 forintot kapott, azonban a cég bankkártyája, és egyéb ügyintézéshez szükséges minden eszköz az I. rendű terhelnél volt.

– A képviselőre jogosult személyek ezen cégek cégnyilvántartásba bejegyzett ügyvezetőiként nem látták el a társaság képviselőtét, és semmilyen valós üzleti kapcsolatban nem álltak az 1. számú kft.-vel és a zrt.-vel. A cégek ügyvezetői, képviselőre is jogosult vezetői az I. rendű terhelt utasítására kiváltották a cégek nevében történő vámügyintézéshez, speditóri tevékenységhez szükséges közösségi váamazonosítót (VPID számot), majd a cégbélyegzőt, az aláírásbélyegzőt, a számlatömböt, a színlelt üzleti kapcsolat elfedését szolgáló kifizetések céljából a cégek banki adatait az I. rendű terhelt rendelkezésére bocsátották.

– Bár az I. rendű terhelt sem a zrt.-ben, sem az 1. számú kft.-ben nem volt a cégjegyzékbe bejegyzett vezető tisztségviselő, csupán a tulajdonos meghatalmazottja, azonban a valóságban mindkét céget ő irányította, minden lényeges gazdasági kérdésben ő döntött, és adta ki az utasítást a bejegyzett ügyvezetőknek és más alkalmazottaknak, ő volt az, aki meghatározta az ügyletek menetét, e körben különösen azt, hogy mely megrendelt tételeket melyik közbeiktatott cégre, mikor, hogyan kell számlázni, és a termékeket hogyan kell kiszállítani, azaz tényleges ügyvezetői jogköröket gyakorolt

– Az utasításai alapján a III. rendű terhelt megjelölte, hogy mely alászámlázó, közbeiktatott cég nevére érkezzen meg az áru. Az I. rendű terhelt utasítására az V. rendű és a VI. rendű

terhelt a ténylegesen a zrt. által Kínából megrendelt áru ellenértékét átutalta a zrt. banknál vezetett számlájáról az importőrként megjelölt alászámlázó, közbeiktatott cégek számláira. A két pénzügyes dolgozó ezt beállította, majd az aktuális vezérigazgató a II. rendű, illetőleg a III. rendű terhelt kódjának használatával és közreműködésével továbbutalta.

– Ezt követően az V. rendű és a VI. rendű terhelt az alászámlázó cégek számláira átutalt pénzüsségeket az I. rendű terhelttől kapott banki kódok alapján továbbutalta az eladó kínai gazdasági társaságok számláira. A vételár kiegyenlítését követően szintén a pénzügyi előadóként dolgozó V. rendű és VI. rendű terhelt az I. rendű terhelt által megjelölt „importőr”, valójában alászámlázó, közbeiktatott cég nevében kiállított meghatalmazást elküldte a külföldi bejegyzésű cég részére, akik vámkezellették és szabadforgalomba helyezték az árut a megjelölt közbeiktatott, alászámlázó cég nevére külföldön, majd az árut a zrt. telephelyére, raktárába szállították.

– A tényleges beszerzést a zrt. részére Kínából a III. rendű terhelt végezte. A zrt. megbízásából beszerzett árukat először a zrt. részére szállította Európába, majd az I. rendű terhelt utasítása szerint a megjelölt alászámlázó, közbeiktatott cég nevére rendelte meg.

– A III. rendű terhelt adta meg a kínai cégeknek, hogy mely cég a megrendelő, mely közbeiktatott, alászámlázó cég nevére kell kiállítani a számlát.

– Ugyanezen szisztéma szerint olyan ügyletek is végbementek, ahol áruszállítás ténylegesen nem történt. Ezen esetekben a számlákon feltüntetett áruk beszerzése egyáltalán nem történt meg.

– A SeptoWin vállalatirányítási rendszerben 150-es kód alatt került rögzítésre a számlázó programban a belföldi beszerzésből származó árumennyiség, melynek ellentett párja a 170-es kódsor volt, amelyek értékesítési párként funkcionáltak. A SeptoWin rendszerben létrehozásra került a 159-es, illetőleg a 179-es kód alatt is rögzítés. 159-es kód alatt rögzítették a számlázóprogramba azon belföldi beszerzéseket, mely mögött áru nem volt, illetve a fenti konstrukció alá esett. Ezekhez nem tartozott szállítólevél, és a feltüntetett áruk egy része soha nem érintette a zrt. raktárát.

Ezen 159-es kód alatt rögzített belföldi beszerzésként megjelölt termékek értékesítési párja volt a 179-es kód, ezek az úgynevezett kimenő számlák voltak, amelyekhez szintén nem tartozott szállítólevél. Ezen számlákat az I. rendű terhelt utasítására az V. rendű és a VI. rendű terhelt vitte fel a számítógépes programba.

– A könyvelési rendszerben árukészletként szereplő, fiktív számlák alapján folytatott ügyletek áru papíron az I. rendű terhelt érdekeltségébe tartozó külföldi bejegyzésű, stróman ügyvezető által képviselt 1. számú s.r.o. és a 2. számú kft. alapítója által képviselt 2. számú s.r.o., valamint az I. rendű terhelt által képviselt 3. számú s.r.o. részére került értékesítésre.

– A külföldi cégek részére papíron történő értékesítést a zrt. az adóbevallásaiban Közösségen belüli adómentes termékértékesítésként szerepeltette.

- A zrt. összességében világítástechnikai termékek beszerzéséből az alábbiak szerint fogadott be fiktív számlákat.
- Az 4. számú kft. nevében 2008. június 28. és 2009. augusztus 12. napja között 48 darab, összesen 498.379.641 forint értékben kiállított, 88.234.122 forint áfa-adótartalmú,
- a VIII. rendű terhelt stróman ügyvezető által képviselt 5. számú kft. nevében 2009. augusztus 4. és 2009. november 25. napja között 14 darab, összesen 120.919.996 forint értékben kiállított, 24.184.001 forint áfa-adótartalmú,
- a IV. rendű terhelt stróman ügyvezető által képviselt, és a 2. számú kft. alapítója közreműködésével működő 3. számú kft. nevében 2009. október 2. és 2010. november 12. napja között 63 darab, összesen 711.714.318 forint értékben kiállított, 142.342.884 forint áfa-adótartalmú, valamint a 2. számú kft. nevében 2010. október 4. és 2011. szeptember 21. napja között 55 darab, összesen 388.972.762 forint értékben kiállított 77.942.552 forint áfa-adótartalmú,
- a VII. rendű terhelt stróman ügyvezető által képviselt 6. számú kft. nevében 2011. október 14. és 2012. március 29. napja között 57 darab, összesen 302.649.387 forint értékben kiállított, 62.174.236 forint áfa-adótartalmú számlát fogadott be.
- A fenti számlák összértéke 2.022.636.104 forint volt, melyből az áfa-adótartalom 394.729.795 forint.
- Az 1. számú kft. a 4. számú kft. nevében 2009. június 2. és 2009. július 2. napja között 14 darab, összesen 139.088.575 forint értékben kiállított, 25.811.533 forint áfa-adótartalmú fiktív számlát fogadott be.
- Az I. rendű terhelt utasítására, a II. rendű, illetőleg a III. rendű terhelt tudtával és egyetértésével az V. rendű és a VI. rendű terhelt a fentiek szerint kiállított, valótlan tartalmú számlákat továbbította a zrt., illetőleg az 1. számú kft. könyvelőjének, aki azokat – nem tudva a számlák valótlanágáról – a gazdasági társaságok könyvelésébe beállította, és azután a cégek időszaki áfa-adóvallásaiban szerepeltette.
- Az ügyletek valós, illetőleg félig valós, vagy valótlan tartalmával az I. rendű terhelt utasításainak valós, vagy valótlan voltával mind a II. rendű, mind a III. rendű terhelt tudomással bírt, és a saját feladatukat a külön cégeknél az I. rendű terhelt utasítása alapján ellátták, és a könyvelésben funkciójuknál fogva szerepeltették ezen nem valós számlákat.
- A 2008. március 5. napjától 2011. december 27. napjáig a II. rendű terhelt, majd 2011. december 27. napjától 2012. szeptember 19. napjáig a III. rendű terhelt által képviselt, az I. rendű terhelt által valóságban irányított zrt. a 4. számú kft.-től 498.379.641 forint, az 5. számú kft.-től 120.919.996 forint, a 3. számú kft.-től 711.714.318 forint, a 2. számú kft.-től

388.972.762 forint és a 6. számú kft.-től 302.649.387 forint valótlan tartalmú költségnyámlát fogadott be, összesen 2.022.634.104 forint értékben.

– A valótlan tartalmú költségnyámlákat tudva, hogy ezek adattartalma nem felel meg a valóságnak, az I. rendű terhelt utasítására a vezérigazgatók (a II. rendű és a III. rendű terhelt) tudtával és közreműködésével, illetőleg az V. rendű és a VI. rendű terhelt segítségével a könyvelésbe beállították. Így 2008. II. negyedévtől kezdődően 2012. I. negyedévig bezárólag valótlan áfabevallásokat készítették. A valótlan tartalmú áfabevallásokat a társaság ezzel megbízott könyvelője, illetve könyvelői cége készítette el, azonban anélkül, hogy a valótlan voltukról tudomással bírt volna.

– A valótlan tartalmú áfabevallásokat a NAV Adóigazgatóságához nyújtotta be a cég. A valótlan tartalmú áfabevallások benyújtásának célja az volt, hogy a zrt. a fizetendő adója összegét jogosulatlanul csökkentse azáltal, hogy mint immár belföldi eladótól áfatartalommal kiállított számlával vásárló gazdasági társaság, élhessen az adólevonási joggal. A zrt. 2008. II. félévtől 2011. II. negyedévig, valamint 2012. I. negyedévre vonatkozóan negyedéves, míg 2011. július-december közötti időszakra vonatkozóan havi általános forgalmi adóbevallás benyújtására volt kötelezett. Az adó mértéke 2009. június 30. napjáig az adó alapjának 20%-a, ezt követően 2011. december 31. napjáig 25% volt, majd 2012. január 1. napjától 27%-ra változott.

– A zrt. a gazdasági társaság fizetendő adóját a részletezett számlák, időszakok vonatkozásában létrejött fiktív gazdasági eseményeken alapuló számlák könyvelésben való szerepeltetésével, és az adóvallásban történő benyújtásával összesen 394.729.795 forinttal jogosulatlanul csökkentette.

– A számlák összesítése alapján megállapítható, hogy a zrt. 2008. június 28. és 2012. március 29. napja között a tényleges gazdasági tevékenységből származó bevétele után fizetendő áfa mértékének jogosulatlan csökkentése érdekében a fenti cégektől, gazdasági társaságoktól bruttó 2.022.636.104 forint összegű fiktív számlát fogadott be, melyek 394.729.795 forint áfatartalmával jogosulatlanul csökkentette a zrt. áfa adónemben fennálló kötelezettségét, ilyen összegben okozva vagyoni hátrányt a költségvetésnek áfa adónemben.

– Az alászámlázó, közbeiktatott (bukócégek) gazdasági társaságok ügyvezetői a IV. rendű, a VII. rendű és a VIII. rendű terhelt az I. rendű terhelt cselekményéhez segítséget nyújtottak. Részint volt, aki céget alapított ebből a célból, minden ehhez szükséges kötelezettséget teljesített, kiváltotta a szükséges papírokat, szerződéseköt kötöttek (banknál stb.), illetőleg meglévő cégeiket használták fel erre. A cégek teljes irányítását és az okiratok, számlák stb. létrehozását teljes mértékig az I. rendű terhelt utasításai szerint hajtották végre.

Mindannyian tisztában voltak azzal, hogy cégeik nem állnak tényleges gazdasági kapcsolatban a zrt.-vel, illetőleg, hogy a fiktív számlák kiállításának célja a zrt. részéről az áfakötelezettség jogosulatlan csökkentése. Ezen ügyletekből valamennyien haszonra tettek szert, saját részükre előnyöket, jövedelmet kaptak.

– A ténylegesen az I. rendű terhelt irányítása alatt álló 1. számú kft. – a III. rendű terhelt cégvezető és képviselőre jogosult tudtával és egyetértésével – a 4. számú kft. nevében 2009. június 2. és 2009. július 10. napja között kiállított 139.088.575 forint összegű valótlan tartalmú számlát fogadott be. Ezen számlákat az I. rendű terhelt beállította az 1. számú kft. könyvelésébe, illetőleg 2009. II. negyedévtől kezdődően 2012. február hónapig bezárólag valótlan áfabevallásokat készíttetett. A társaság könyvelője nem tudva a költség számlák valótlan voltáról, a valótlan tartalmú áfabevallásokat benyújtotta a NAV Adóigazgatóságához. Fenti cselekmény célja az volt, hogy az 1. számú kft. eredetileg fizetendő adójának összegét jogosulatlanul csökkentse.

– Az 1. számú kft. az adózás rendjéről szóló jogszabályok alapján 2009. II. negyedévtől 2009. IV. negyedévig, valamint 2011. I. negyedévre vonatkozóan negyedéves, míg 2010. december hónapra, valamint 2011. október-november hónapokra és a 2012. január-februári hónapokra vonatkozóan havi áfabevallás benyújtására volt kötelezett. Az adó mértéke 2009. június 30. napjáig az adó alapjának 20%-a, 2011. december 31. napjáig 25% volt, majd 2012. január 1. napjától ez az összeg 27%-ra nőtt.

– A 4. számú kft. nevében 2009-ben kiállított valótlan számlák esetében összesen 25.811.533 forinttal jogosulatlanul csökkentésre került a gazdasági társaság fizetendő adójának az összege.

– A fent megjelölt időszakban az 1. számú kft. összesen 72.863.807 forint áfatartalommal jogosulatlanul csökkentette áfa adónemben fennálló fizetési kötelezettségét, ezen összegben okozva kárt a költségvetésnek.

– Az I. rendű, a II. rendű és a III. rendű terhelt egymással szándékegységben okozott vagyoni hátrányt a költségvetésnek, ebből

– az I. rendű terhelt részben a II. rendű, részben a III. rendű terhelttel közösen 394.729.795 forint (1. tényállási pont) és 25.811.533 forint (2. tényállási pont), összesen 420.541.328 forint erejéig;

– a II. rendű terhelt ügyvezetőként az I. rendű terhelttel közösen, egymás tevékenységéről tudva 361.836.556 forint erejéig;

– a III. rendű terhelt az I. rendű és a II. rendű terhelt fenti közös, szándékegységben megvalósított cselekménye tekintetében a fiktív számlázás elősegítésével 361.836.556 forint erejéig szándékos segítségnyújtással (1. tényállási pont), míg további 25.811.533 forint erejéig az I. rendű terhelttel közösen, egymás tevékenységéről tudva (2. tényállási pont), összesen szintén 420.541.328 forint erejéig.

[44] A Kúria mindezek kapcsán rámutat a következőkre.

[45] Az elkövető tudatának tartalma törvényi tényállási elem, az ún. alanyi okozatosság: a tárgyi oldal elemeinek (elkövetési magatartás, eredmény stb.) külvilágban való megnyilvánulása, ténybelisége, és az elkövető ahhoz való akaratí viszonyulása.

[46] Ez a viszonyulás az elkövetőn belüli, külvilágtól elzárt. Ezért az elkövetési magatartásról (eredményről stb.) való, tudatban előzetesen, illetve egyidejűleg meglévő képzet mindig csak valamely, külvilágban megjelenő, illetve fizikai mérhető tényből következtetéssel ragadható meg, s mint ilyen, ténykérdés. Ebből a szándékosságra, gondatlanságra, illetve annak mikéntjére, s a bűnösségre vont következtetés jogi értékelés, ami pedig jogkérdés.

[47] A tudati – és más tények – megállapításától el kell különíteni a megállapított tények jogi értékelését, ami 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. A kettő közötti kapcsolatot az teremti meg, hogy ha az irányadó tényállás valamelyik külvilágból megjelenő tényt és abból vont ténybeli következtetést (tisztában volt, tudata átfogta) egyaránt rögzíti, és utóbbi helyes, akkor a jogi értékelésnek, s ekként a törvényi tényállás adott eleme megállapításának alapja van.

[48] Jelen ügyben egyértelmű, hogy az I. rendű terhelt 2008. év II. félévében létrehozott egy számlázási láncolatot annak érdekében, hogy a társaságok tényleges gazdasági tevékenysége után keletkező áfát jogosulatlanul csökkentse, illetve a zrt. és az 1. számú kft. áfalevonási jogot gyakorolhasson. Ennek megvalósításához alaszámlázó, ún. bukócégeket használt fel.

[49] Másképpen szólva, az I. rendű terhelt csalárd módon létrehozott egy olyan számlázási láncolatot, melynek egyértelmű célja az adókijátszás volt. Ilyen körülmények között – az indítványban hivatkozott – az áfa megszerzésére vagy azzal való visszaélésre irányuló szándék – mint tudati tény – hiánya szóba sem jöhet.

[50] A tényállásból kitűnően nem kétséges az sem, hogy az I. rendű terhelt szándéka – a valós gazdasági tevékenységet nem, kizárólag számlázást végző cégek közbeiktatásával, a valós árubeszerzések valóságtól eltérő dokumentálásával, a fiktív áruvásárlások számlázását is szolgáló vállalatirányítási rendszer kidolgozásával, a zrt. és az 1. számú kft. vezetőinek és alkalmazottainak utasításával, a fiktív számláknak a könyvelésbe való beállításával, azoknak az adóbevallásban szerepeltetésével – arra irányult, hogy az adóhatóság felé fennálló adófizetési kötelezettségét csökkentse.

[51] Az I. rendű terhelt ezzel a tévedésbe ejtő magatartással – melyet részben a II. rendű és a III. rendű terhelttel együtt valósított meg – a tényállásban rögzített összegű vagyoni hátrányt okozott a költségvetésnek.

[52] Az I. rendű terhelt védője által hivatkozottak szerint nem következett be a költségvetésben bevételkiesés, mivel a számlát kiállító cégek eleget tettek a befizetési kötelezettségüknek. Ez az alábbiak szerint alaptalan.

[53] A Btk. 396. § (9) bekezdés b) pontja értelmében vagyoni hátrány alatt érteni kell a költségvetésbe történő befizetési kötelezettség nem teljesítése miatt bekövetkezett bevételkiesést, valamint a költségvetésből jogosulatlanul igénybe vett vagy céltól eltérően felhasznált pénzeszközt is.

[54] Az előzőekben kifejtettek szerint jelen ügyben a számlakibocsátó cégek valós gazdasági tevékenységet nem végeztek. A számlázási láncolat célja az volt, hogy azt a látszatot keltsék, mintha a zrt. és az 1. számú kft. az árut Magyarországon szerezte volna be, így elkerülve az áfafizetést.

[55] Nem elegendő, ha egy számla formai szempontból megfelelő. Ahhoz joghatás, illetve adólevonási jog akkor társulhat, ha a benne foglalt gazdasági esemény megtörtént, és azt olyan számlakibocsátó végezte, akinek az ehhez szükséges személyi és tárgyi feltételei egyaránt adottak voltak.

[56] Következésképpen a zrt. és az 1. számú kft. a tényállás szerinti számlakibocsátó cégek – bukócégek – által kiállított számlák alapján nem volt jogosult az adólevonási jog gyakorlására. Ez jelen ügy lényege.

[57] Az I. rendű terhelt védőjének azon hivatkozása, hogy a számlát kiállító cégek eleget tettek a befizetési kötelezettségüknek, nem változtat azon a tényen, hogy az I. rendű terhelt által az áfa-visszaigényléshez benyújtott számlák tartalmilag fiktívek voltak, azokat arra nem jogosult állította ki, így az áfa-visszaigényléshez jogszerűen nem voltak felhasználhatóak.

[58] Az elkövetéskor hatályos az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 127. § (1) bekezdés a) pontja tárgyi feltételként mondja ki, hogy az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla. Az Áfa tv. 120. § a) pontja alapján a 127. § szerinti adóalanyt megilleti az a jog, hogy az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adót, amelyet a termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany rá áthárított. Az elkövetés idején hatályos, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Számv. tv.) 166. § (2) bekezdés 1. mondata alapján pedig a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.

[59] Ellenben az I. rendű terhelt oly módon járt el, hogy valós gazdasági tevékenységet nem végző cégek által kiállított fiktív számlákat szerzett be, azokat beépítette a zrt. és az 1. számú kft. könyvelésébe és végül az adóbevallásokba, amelyekben levonásba helyezte az áfát.

[60] Amennyiben a számla nem felel meg az Áfa tv.-ben és a Számv. tv.-ben meghatározott feltételrendszernek, a fiktivitása folytán nem joghatályos, a célzott eredmény kiváltására nem jogosító. Az annak kiállítására nem jogosult által kiállított számla kétségtelenül fiktív. Az adólevonási jog gyakorlása, miként az adó-visszatérítési igény is csak a kiállítására jogosulttól származó, azaz e tekintetben is hiteles számla alapján lehetséges.

[61] A számlák fiktitvása szempontjából közömbös, hogy a számlákban tanúsított gazdasági esemény ténylegesen megtörtént-e.

[62] Ugyanis önmagában a gazdasági esemény megtörténte a számla alaki vagy tartalmi hiányosságait nem pótolja, ezért nincs jelentősége annak, hogy a jogügyletre sor került-e, vagy sem. Az alaki vagy a tartalmi követelményeknek meg nem felelő számla esetén ugyanis az áfalevonási jog akkor sem gyakorolható, ha a számlán feltüntetett gazdasági esemény megtörtént (Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.28.274/1996/3.). Valamely gazdasági esemény megtörténte – a jogszabályban előírt feltételek hiányában – önmagában nem jogosít fel adólevonási jog gyakorlására. 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, és az ellenérték is megfizetésre került. (Legfelsőbb Bíróság Bfv.II.904/2009/5.).

[63] 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. Az Áfa tv. szerinti adólevonási jog csakis olyan hiteles számla alapján gyakorolható, amelyből egyértelműen megállapítható, hogy az azon feltüntetett gazdasági esemény a számla kibocsátója és a visszaigénylés jogával élő adóalany között ment végbe, és az adó áthárítása is megtörtént. Az adólevonási jog gyakorolhatóságával kapcsolatban az adóhatóság tényállásbiztázási kötelezettségének maradéktalanul eleget tesz azzal, ha ennek eredményeképpen megállapítható, hogy a kérdéses számla nem hiteles. További bizonyításra már nincs szükség, ugyanis ebben az esetben a számla kiállítójaként szereplő adóalany értelemszerűen nem is háríthatott át adót a visszaigénylési jogával élni kívánó másik adóalanyra (EBH 2001.498.).

[64] Ezen elvi döntés értelemszerűen irányadó akkor is, amennyiben a számlát nem arra jogosult állítja ki.

[65] Nem sértett törvényt tehát az eljáró bíróság, amikor az I. rendű terhelt büntetőjogi felelősségét társtettesként elkövetett költségvetési csalás büntetében megállapította [Btk. 396. § (1) bekezdés a) pont, (5) bekezdés b) pont].

[66] Az I. rendű terhelt védője arra is hivatkozott, hogy jelen ügyben a valótlán tartalmú számláknak a könyvelésben való szerepeltetése büntetlen eszközcselekménye a költségvetési csalásnak, ezért nem áll valóságos halmazatban a számvitel rendjének megsértésével.

[67] A Btk. 403. § (1) bekezdés alapján, aki a számvitelről szóló törvényben vagy a felhatalmazásán alapuló jogszabályokban előírt bizonylati rendet megsérti, vagy könyvvizetési, beszámoló készítési kötelezettségét megszegi, és ezzel

a) a megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hibát idéz elő, vagy

b) az adott üzleti évet érintően vagyoni helyzete áttekintését, illetve ellenőrzését megghiúsítja,

büntett miatt három évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő.

[68] A bűncselekmény védett jogi tárgya a számviteli előírások megtartásához fűződő társadalmi érdek. A piacgazdaság kiszámítható, megbízható működtetéséhez nélkülözhetetlen, hogy a gazdálkodás alanyai is teljesítsék azokat a kötelezettségeiket, amelyek a piacgazdaság „infrastruktúrájának” a működtetéséhez nélkülözhetetlenek. E tényállás a gazdálkodó szervezetek vezetőit, illetve az egyéni gazdálkodókat kötelezi a jogszabályokban előírt követelmények biztosítására.

[69] A számvitel célja az, hogy az adott gazdálkodó vagyoni, pénzügyi és jövedelmi helyzetéről megbízható, és valós képet adjon a vele kapcsolatba kerülő ún. érdekhordozóknak (pl. tulajdonosok, hitelezők, piaci partnerek, munkavállalók stb.).

[70] A bűncselekmény tényállása kerettényállás, amelynek tényállási elemeit a Számv. tv. és a felhatalmazása alapján kiadott jogszabályok határozzák meg.

[71] Az irányadó tényállás 3. pontja egyértelműen rögzíti a következőket:

– Az I. rendű terhelt utasításainak, elvárásainak megfelelő tevékenységével a II. rendű és a III. rendű terhelt, továbbá az I. rendű terhelt a zrt. vonatkozásában 2008-tól 2012-ig megsértette a számvitelre vonatkozó jogszabályokban előírt teljesség és valódiság elvét.

– A zrt.

– a 2008. üzleti évben a beszámoló szerinti 510.528.000 forint nettó árbevétel 20%-ának megfelelő 102.106.000 forintot, és a 316.992.000 forint mérleg főösszeg 20%-ának megfelelő 63.398.000 forintot a 206.731.000 forint nettó értékű fiktív számla összege meghaladta;

– a 2009. üzleti évben a beszámoló szerinti 740.421.000 forint nettó árbevétel 20%-ának megfelelő 148.084.000 forintot, és a 375.784.000 forint mérleg főösszeg 20%-ának megfelelő 75.156.000 forintot a 450.564.000 forint nettó értékű fiktív számla összege meghaladta;

– a 2010. üzleti évben a beszámoló szerinti 487.238.000 forint nettó árbevétel 20%-ának megfelelő 97.448.000 forintot, és a 670.871.000 forint mérleg főösszeg 20%-ának megfelelő 134.174.000 forintot az 551.064.000 forint nettó értékű fiktív számla összege meghaladta, sőt, a fiktív számlák nettó összértéke az 500.000.000 forint-ot önmagában is meghaladta;

– a 2011. üzleti évben a beszámoló szerinti 521.204.000 forint nettó árbevétel 20%-ának megfelelő 104.240.000 forintot, és a 404.984.000 forint mérleg főösszeg 20%-ának megfelelő 80.997.000 forintot a 316.774.000 forint nettó értékű fiktív számla összege meghaladta.

– Ezért az I. rendű és a II. rendű terhelt egymás tevékenységéről tudva 2008-2010. évben, míg az I. rendű és a III. rendű terhelt 2011. évben az érintett üzleti éveket érintően a fiktív számlázással előidézett hibákkal és hibahatásokkal nem csak a megbízható és valós képet

befolyásolták lényegesen, hanem az adott üzleti éveket érintően a cég vagyoni helyzetének áttekintését, illetve ellenőrzését megghiúsították.

[72] A Számv. tv. 15. § (3) bekezdése előírja, hogy a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállók által is megállapíthatóknak kell lenniük (valódiság elve).

[73] A bizonylati fegyelemre vonatkozóan a Számv. tv. 165. § (2) bekezdése rögzíti, hogy a számviteli (könyvviteli) nyilvántartásokba csak szabályszerűen kiállított bizonylat alapján szabad adatokat bejegyezni. Szabályszerű az a bizonylat, amely az adott gazdasági műveletre (eseményre) vonatkozóan a könyvvitelben rögzítendő és a más jogszabályban előírt adatokat a valóságnak megfelelően, hiánytalanul tartalmazza, megfelel a bizonylat általános alaki és tartalmi követelményeinek.

[74] Az irányadó tényállás értelmében kétségtelen tény, hogy az I. rendű terhelt a valótlan tartalmú számlákat a könyvelésben szerepeltette, és ennek alapján 2008-2011. években az általános forgalmi adó adónemre vonatkozó valótlan tartalmú adóbevallások kerültek benyújtásra.

[75] A számvitel rendje megsértésének büntette törvényi tényállása az abban meghatározott eredmény bekövetkezésével válik befejezetté. A beszámolási rendszer egy-egy éves beszámolási időszakokra épül. Az üzleti év az az időtartam, amelyről a beszámolót kell készíteni. Az üzleti év időtartama megegyezik a naptári évvel [Számv. tv. 11. § (1) bekezdés].

[76] Az I. rendű terhelt a jogerős tényállás szerint a cselekményével a 2008-2011. üzleti évek áttekintését, ellenőrzését hiúsította meg, valamint ezen üzleti éveket érintően a megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hibát idézett elő.

[77] Tényként állapítható meg, hogy az I. rendű terhelt azzal, hogy 2008. évben összesen 206.731.000 forintról, 2009. évben összesen 450.564.000 forintról, 2010. évben összesen 551.064.000 forintról és 2011. évben összesen 316.774.000 forintról kiállított nettó értékű, valótlan tartalmú számlákat a zrt. könyvelésében szerepeltette, megsértette a számviteli törvény fenti előírásait, ezzel a vagyoni helyzet áttekintését, ellenőrzését megghiúsította, és ezen szabályszegésekkel az adott üzleti évet érintően a számviteli törvény szerinti megbízható és valós képet lényegesen befolyásoló hibát idézett elő.

[78] Az I. rendű terhelt tehát az előzőekben kifejtettek szerint mind a költségvetési csalás büntettét, mind a számvitel rendje megsértésének büntettét elkövette. E magatartások révén két különböző jogtárgysértés valósult meg, ezért e két bűncselekmény valóságos halmazát kell megállapítani.

[79] Nem sértett törvényt tehát az eljáró bíróság akkor sem, amikor az I. rendű terhelt büntetőjogi felelősségét társtettesként, folytatólagosan elkövetett számvitel rendje megsértésének büntetében is megállapította [Btk. 403. § (1) bekezdés a) és b) pont].

[80] Miután a minősítés törvényes, és más anyagi jogszabálysértés sem történt, önmagában a kiszabott büntetés mértékét a Kúria nem vizsgálhatta.

[81] A Be. 659. § (1) bekezdése alapján a bizonyítékok ismételt és eltérő értékelésének, valamint bizonyítás felvételének nincs helye. A felülvizsgálati indítvány elbírálásakor a jogerős ügydöntő határozatban megállapított tényállás az irányadó.

[82] Ez azt jelenti, hogy felülvizsgálatban a tényállás megalapozottsága, a bizonyítékok mikénti mérlegelése nem vitatható.

[83] Ezzel szemben az I. rendű terhelt védője az indítványában részben a tényállás megalapozottságát és a bizonyítékértékelést vitatta, amikor a tényállással ellentétesen arra hivatkozott, hogy nem érte vagyoni hátrány a költségvetést, illetve nem a tényállásban megállapított mértékű vagyoni hátrány következett be, két szakértő szakvéleményére hivatkozott annak ellenére, hogy a bíróság nem fogadta el a két szakértő szakvéleményét, a tényállást a 3. számú szakértő szakvéleményére alapította {Fővárosi Törvényszék 501.B.1700/2016/311. számú ítélet [151] bekezdés}, kifogásolta továbbá, hogy a 3. számú szakértő hibásan állapította meg a 20%-nál nagyobb hibahatást a számvitel rendje megsértése büntette vonatkozásában, a tényállástól eltérően azt állította, hogy nem lehetetlenült el a zrt. vagyoni helyzetének áttekinthetősége, sérelmezte, hogy a bíróság a 3. számú szakértő szakvéleményét fogadta el. Erre azonban a felülvizsgálati eljárásban nincs lehetőség, az indítvány e részében törvényben kizárt.

[84] Ekként a Kúria – miután nem észlelt olyan eljárási szabálysértést, amelynek vizsgálatára a Be. 659. § (6) bekezdése értelmében hivatalból köteles – a megtámadott határozatot a Be. 662. § (1) bekezdése alapján az I. rendű terhelt tekintetében hatályában fenntartotta.

IV.

[85] A Kúria határozata elleni fellebbezést a Be. 6. § (4) bekezdése, a felülvizsgálatot pedig a Be. 650. § (1) bekezdés b) pontja zárja ki.

[86] A Be. 652. § (6) bekezdése szerint minden jogosult csak egy ízben nyújthat be felülvizsgálati indítványt, kivéve, ha az újabb felülvizsgálati indítvány benyújtása a Be. 649. § (3)-(5) bekezdésén alapul. A Be. 652. § (7) bekezdése pedig úgy rendelkezik, hogy felülvizsgálati indítvány ugyanazon tartalommal csak egyszer nyújtható be. Az ugyanazon jogosult által ismételten előterjesztett, illetve az azonos tartalommal ismételten előterjesztett indítványt a Kúria érdemi indokolás nélkül elutasíthatja [Be. 656. § (4) bekezdés].

Dr. Bartkó Levente s.k. a tanács elnöke, Dr. Varga Eszter s.k. előadó bíró, Molnár Ferencné dr. s.k. bíró, Dr. Idzigné dr. Novák Marianna Csilla s.k. bíró, Dr. Hornyák Szabolcs János s.k. bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő

BÉ