



## **Kúria**

### **végzése**

**Az ügy száma:** Bfv.I.272/2021/8.

**A határozat szintje:** felülvizsgálat

**A tanács tagjai:** Dr. Gimesi Ágnes, a tanács elnöke

Dr. Domonyai Alexa, előadó bíró

Dr. Szelényiné dr. Roszik Erzsébet

**Az eljárás helye:** Budapest

**Az eljárás formája:** tanácsülés

**Az ülés napja:** 2021. október 26.

**Az ügy tárgya:** adócsalás büntette és más bűncselekmények

**Terhelt(ek):** terhelt2 és társai

(Terhelt1 II. rendű terhelt)

**Elsőfok:** bíróság, ügyszám., ítélet, tárgyalás,

2018. november 30.

**Másodfok:** bíróság1, ügyszám1., ítélet, tárgyalás,

2020. február 27.

**Harmadfok:** -

**Az indítvány előterjesztője:** Terhelt1 II. rendű terhelt

**Az indítvány iránya:** a II. rendű terhelt javára

### **Rendelkező rész**

A Kúria az adócsalás büntette és más bűncselekmények miatt terhelt2 és társai ellen folyamatban volt büntetőügyben a Terhelt1 II. rendű terhelt által előterjesztett felülvizsgálati indítványt elbírálva, a bíróság ügyszám. számú, valamint a bíróság1 ügyszám1. számú ítéletét Terhelt1 II. rendű terhelt vonatkozásában 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**

[1] I. A bíróság a 2018. november 30. napján kihirdetett ügyszám. számú ítéletében Terhelt1 II. rendű terheltet bűnösnek mondta ki folytatólagosan elkövetett adócsalás büntetéseben [1978. évi IV. törvény 310. § (1) bekezdés, (3) bekezdés]. Ezért 1 év, végrehajtásában 3 év próbaidőre felfüggesztett 1 év börtönbüntetésre ítélte. Terhelt1 II. rendű terheltet 200.000 forint pénzmellékbüntetésre is ítélte. Rendelkezett a bűnjelekről, valamint a bűnügyi költség viseléséről.

[2] A bíróság1 a 2020. február 27-én tartott tárgyaláson meghozott ügyszám1. számú ítéletével az elsőfokú bíróság ítéletét megváltoztatta és Terhelt1 II. rendű terheltet előzetes mentesítésben részesítette, egyebekben az elsőfokú bíróság ítéletét helybenhagyta.

[3] A jogerős ügydöntő határozatok ellen a védő már terjesztett elő felülvizsgálati indítványt a Be. 649. § (2) bekezdés d) pontjában írt okból, a Be. 608. § (1) bekezdés f) pontjára alapítottnak, melyben arra hivatkozott, hogy az ítélet rendelkező része és az indokolás teljes mértékben ellentétes. A felülvizsgálati indítványt a Kúria a 2020. szeptember 2. napján kelt Bfv.I.872/2020/2. számú végzésével elutasította. E végzésében kifejtette, hogy a rendelkező rész és az indokolás kizárólag akkor áll teljes mértékben ellentétben, ha a büntetőjogi felelősség kérdésében ellentétes megállapítás vonható le a rendelkező részből és az indokolásból, mert ebben az esetben állapítható meg, hogy a döntés tekintetében nincs az ítéletnek indokolása. Így ez az eljárási szabálysértés akkor állapítható meg, ha az ellentét az ún. büntetőjogi főkérdések – tehát a bűnösség megállapítása, a felmentés, az eljárás

megszüntetése, a cselekmény jogi minősítése vagy a büntetés kiszabása, illetve az intézkedés alkalmazása – tekintetében áll fenn a határozat indokolása és a rendelkező része között.

[4] Miután a védő indítványában kifejezetten a bíróság bizonyíték-értékelő tevékenységét vitatta, és a tényállást támadta, a Kúria a törvényben kizárt felülvizsgálati indítványt elutasította.

[5] **II.** A bíróság jogerős, vádról rendelkező ügydöntő határozata ellen Terheltl II. rendű terhelt terjesztett elő felülvizsgálati indítványt, melyben kifejtette, hogy a bírósági döntés alapját a ténymegállapítás képezi, a bírói ténymegállapításnak pedig fontos garanciája a döntés indokolása. A terhelt ekként az indokolási kötelezettség megsértésére is hivatkozott. A terhelt indítványában alapvetően a bűnössége megállapítását sérelmezte. Álláspontja szerint a bíróságok abból a tényből, hogy az cég1 nem rendelkezett megfelelő infrastruktúrával a raklap kereskedelemhez, helytelenül következtettek arra, hogy a cég2 nem szerezte be a raklapokat. A raklapok ugyanis tovább értékesítésre kerültek a cég3 és cég4 gazdasági társaságok részére. Az cég1-nek a nem megfelelően dokumentált beszerzése nem zárja ki azt, hogy a raklapok megérkeztek a cég2 telephelyére. A bíróság minden alap nélkül rögzítette, hogy terhelt2 I. rendű terhelt az általa kívánt tartalommal állította ki a számlákat, ebből következően nem állt szándékában a könyvelés megtévesztése. A bíróság figyelmen kívül hagyta, hogy az ítélet alapját képező ténymegállapítás során a tények valóságáról kell, hogy meggyőződnie.

[6] Az ítélet tényként állapítja meg, hogy egyéb érdekeltl, mint megvalósult gazdasági eseményekről beszélt az cég1 és a cég2 közötti raklap kereskedelemről. Ez alapján pedig az a kérdés merül fel, hogy egyéb érdekeltl senki nem tévesztette meg.

[7] Az ítélet szerint sem vitás az, hogy az adócsalás tette és társtette csak olyan személy lehet, aki az adókötelezettség szempontjából jelentős tény elhallgatásával vagy más magatartással a hatóságot az adóbevétel csökkentését eredményezően szándékosan megtéveszti. Az indítványozó hivatkozott a BH 2010.290. szám alatt közölt döntésre. Álláspontja szerint az adóhatóság megtévesztésére szolgáló, valótlan tartalmú számlákat beszerző és azokat az adóbevallást elkészítője számára rendelkezésre bocsátó személy nem társtette, hanem csak bűnsegéde lehet az adócsalásnak.

[8] Az ítéletben írt 2008. szeptember és december közötti időszakban, mint kereskedelmi igazgató, adó alanyisággal nem rendelkezett. Az eljáró bíróságok az elkövetési magatartását közvetett tettesi magatartásnak értékelték, amely szándékosságot feltételez, így a szándéknak át kell fognia a bűncselekmény objektív tényállási elemeit, valamint azt aényt is, hogy a közvetlenül cselekvőt annak megvalósítására felhasználja.

[9] A megállapított tényállás ugyanakkor ennek a követelménynek nem felel meg. A joggyakorlatban az is felmerült, hogy a közvetett tettesnek rendelkeznie kell a különös bűncselekményekhez fűződő személyes kvalifikáltsággal. Következésképpen a közvetett tettesnek is adóalanynak kell lenni. Mindezt az is alátámasztja, hogy mint kereskedelmi igazgatónak, a közvetlen számlakiállítás nem volt feladata, a számlákkal nem is találkozhatott, ami szintén hiteltelenné teszi a bírósági megállapításokat. Hivatkozott ugyanakkor a BH 2010.319. számú jogesetre, amely szerint az adócsalást a vezető

tiszttségviselő megtévesztésével közvetett tettesként valósítja meg a betéti társaság gazdasági tevékenységét ténylegesen irányító kültagja, aki az általa készített és az adóhatósághoz benyújtott valótlan tartalmú adóbevallást az adókötelezettség teljesítésére jogosult, de a társaság gazdasági tevékenységében részt nem vevő, arról érdemi információval nem rendelkező beltaggal íratja alá. A közvetett tettes ebben az esetben valóban szándékosan számlát manipulált, és az adóalanyi minőséggel rendelkező személyt eszközül használta fel. Az ítéletben ugyanakkor ilyen tények a valóságos helyzetnek megfelelően nem szerepelnek.

[10] Emellett törvénysértő a pénzmellékbüntetés kiszabása is. Mindezek alapján indítványozta, hogy a Kúria a megtámadott határozatot változtassa meg és az adócsalás büntette miatt emelt vád alól mentse fel.

[11] A Legfőbb Ügyészség a BF.587/2021/2. számú átiratában a felülvizsgálati indítványt részben kizártnak, részben alaptalannak tartotta.

[12] A Be. 650. § (2) bekezdése szerint a felülvizsgálati indítványban a jogerős ügydöntő határozat által megállapított tényállás nem támadható. A Be. 659. § (1) bekezdése szerint pedig a felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok ismételt egybevetésének, eltérő értékelésének, valamint bizonyítás felvételének nincs helye, a felülvizsgálati indítvány elbírálásakor a jogerős ügydöntő határozatban megállapított tényállás irányadó. A felülvizsgálati indítvány túlnyomó részében éppen a tényállás megalapozottságát vitatta, a bíróságok bizonyítékokat értékelő tevékenységét kifogásolta, jogi álláspontját az irányadó tényállásban megállapított tényektől eltérő tényekre alapította, ami törvényben kizárt.

[13] Az irányadó tényálláshoz képest a bíróság törvényesen állapította meg a II. rendű terhelt bűnösségét, ezért a bűnösség megállapítását támadó részében a felülvizsgálati indítvány alaptalan. Törvényesen került sor a II. rendű terhelttel szemben pénzmellékbüntetés kiszabására is, így a felülvizsgálati indítvány a pénzmellékbüntetés kiszabását kifogásoló részében sem alapos. Mindezekre tekintettel indítványozta, hogy a Kúria a Be. 662. § (1) bekezdése alapján, a Be. 660. § (1) bekezdése szerinti tanácsülésen, a bíróság ügyszám. számú, illetőleg a bíróság1 ügyszám1. számú ítéletét hatályában tartsa fenn.

[14] A Legfőbb Ügyészség átiratára a terhelt írásban észrevételt tett. Ebben a felülvizsgálati indítványban foglaltakat megismételve, újfent hangsúlyozta, hogy a bíróság helytelenül következtetett arra, hogy a cég2 nem szerezte be a raklapokat és ugyanebből a tényből kellő alap nélkül következtetett a bűnösségére. Kifogásolta, hogy a cég vezetőjét, egyéb érdekeltt, aki az adócsalás szempontjából adóalannak tekinthető, a nyomozati eljárásban meg sem hallgatták. A Fővárosi Ítéltábla és a Kúria határozataira hivatkozva kifogásolta a tettesi elkövetői minőség megállapítását, valamint ismételten kifejtette, hogy nem állt szándékában semmilyen módon a könyvelés megtévesztése. Hivatkozott arra, hogy a bíróság úgy alkalmazott vele szemben pénzmellékbüntetést, hogy a tényállás sehol nem utalt arra, hogy neki abból milyen haszna keletkezett. Az irányadó tényállásból tehát csak törvénysértően lehet a haszonszerzési célzat megállapításához, onnan pedig a pénzmellékbüntetés alkalmazásához eljutni. A II. rendű terhelt észrevételében a határozat megváltoztatása és a felmentése iránti indítványát továbbra is fenntartotta.

[15] **III.** A felülvizsgálati indítvány részben a törvényben kizárt, részben alaptalan.

[16] A felülvizsgálat rendkívüli jogorvoslat, amely a Be. 648. § a), b) c) és d) pontjában meghatározott felülvizsgálati okokból, és kizárólag a vádról rendelkező, jogerős ügydöntő határozat által megállapított tényállás alapul vételével vehető igénybe. A törvény tételesen megjelöli azokat az okokat, amelyekre hivatkozással e rendkívüli jogorvoslatnak helye van.

[17] 1. Terheltl II. rendű terhelt indítványában az indokolási kötelezettség megsértésére hivatkozott.

[18] A Be. 649. § (2) bekezdés d) pontja szerint felülvizsgálati indítvány terjeszthető elő, ha a bíróság a határozatát a Be. 608. § (1) bekezdésében meghatározott feltétlen (abszolút) eljárási szabálysértéssel hozta meg.

[19] A Be. 649. § (5) bekezdés szerint a Kúria a megtámadott határozatokat – a (6) bekezdés szerinti kivétellel – csak a felülvizsgálati indítványban megtámadott részében és csak a felülvizsgálati indítványban meghatározott ok alapján bírálja felül.

[20] Az indokolási kötelezettség megsértése a 2018. július 1. napjától hatályban lévő büntetőeljárásról szóló 2017. évi XC. törvény 608. § (1) bekezdése értelmében már nem tartozik a feltétlen (abszolút) eljárási szabálysértések körébe, így nem felülvizsgálati ok. Felülvizsgálati indítvány legfeljebb a Be. 608. § (1) bekezdés f) pontjára alapítottan lenne lehetséges, arra hivatkozással, hogy az ítélet rendelkező része az indokolással teljes mértékben ellentétes. A II. rendű terhelt azonban ilyen okra nem hivatkozott és az indítvány – a védője korábbi felülvizsgálati indítványa miatt, mint a Be. 652. § (7) bekezdése szerinti, ugyanazon tartalommal rendelkező ismételt indítvány – egyébként is kizárt.

[21] Megjegyzi a Kúria, hogy a másodfokú bíróság határozatában megállapította, hogy az elsőfokú bíróság döntésének indokait kellőképpen kifejtette, meggyőző és a logika szabályainak is mindenben megfelelő indokát adta annak, hogy a tényállást mely bizonyítékokra alapította és mely bizonyítékokat vetett el.

[22] 2. Terheltl II. rendű terhelt a Be. 649. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontjára hivatkozással, bűnösségének megállapítását sérelmezte.

[23] A felülvizsgálat alapvető szabálya, hogy a felülvizsgálati indítványban a jogerős ügydöntő határozat által megállapított tényállás nem támadható [Be. 650. § (2) bekezdés]. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok ismételt egybevetésének, eltérő értékelésének, valamint bizonyítás felvételének nincs helye, a felülvizsgálati indítvány elbírálásakor a jogerős ügydöntő határozatban megállapított tényállás az irányadó [Be. 659. § (1) bekezdés]. A jogkövetkeztetések helyessége kizárólag az irányadó tényállás alapulvételével vizsgálható.

[24] Mindez azt jelenti, hogy a felülvizsgálat során nemcsak maga a tényállás, hanem mindaz, ami a tényállás megállapításához vezetett, támadhatatlan. Ennek megfelelően a tényállás megalapozottsága, a bizonyítékok mikénti mérlegelése sem külön-külön, sem pedig egymás viszonyában nem vizsgálható. Nincs lehetőség a bíróság bizonyítékokat értékelő

tevékenységének, s ezen keresztül a bűnösség kérdésének, valamint a – minősítéssel kapcsolatos, vagy más büntető anyagi jogi szabály sérelme nélkül – kiszabott büntetés, illetve annak mértéke vitatására.

[25] A II. rendű terhelt felülvizsgálati indítványában azt állította, hogy az eljáró bíróságok helytelenül következtettek arra, hogy a tényállásban írt raklapok nem kerültek értékesítésre, így helytelenül következtettek a bűnösségére is.

[26] Az irányadó tényállás lényege szerint egyéb érdekelt<sup>1</sup> és egyéb érdekelt<sup>3</sup> az 1991. december hó 20. napján kelt társasági szerződéssel, cím<sup>38</sup> szám alatti székhellyel hozta létre a cég<sup>2</sup>, melyet a Hajdú-Bihar Megyei Bíróság mint Cégbíróság 1992. január hó 10. napján cégjegyzékszám<sup>1</sup> cégjegyzékszám<sup>on</sup> jegyzett be a cégnyilvántartásba. A cég székhelye 1998. december hó 1. napjától a cím<sup>39</sup> szám alá került áthelyezésre.

[27] A társaság törvényes képviselőjét önálló cégjegyzésre jogosult vezető tisztségviselőként (ügyvezetőként) a kft. alapítói az alapítástól kezdődően folyamatosan ellátták. 2009. június hó 10. napja óta II. rendű Terhelt<sup>1</sup> terhelt is önálló cégjegyzésre jogosult vezető tisztségviselője a társaságnak, mint cégvezető. A II. rendű terhelt azonban már bejegyzett cégvezetővé válását megelőzően – a vád tárgyává tett, 2009. június hó 10. napját megelőző időszakban is – kereskedelmi vezetőként dolgozott a cég<sup>2</sup>-nél, I. rendű terhelt<sup>2</sup> terhelttel is ő volt kapcsolatban (elsőfokú ítélet 15. oldal 3. bekezdés, másodfokú ítélet 6. oldal 3. bekezdés).

[28] A tényállás rögzítette, hogy a cég<sup>2</sup> kereskedelmi vezetőjeként eljáró II. rendű terhelt tevékenységének eredményeként a társaság által ténylegesen végzett raklapkereskedelmi tevékenység körében, 2008. évben az cég<sup>1</sup> nevében kibocsátott, a tényállásban részletezett számlák kerültek befogadásra a cég<sup>2</sup> könyvelésébe. E számlák nem valósak, mert az azokon feltüntetett raklapokat a cég<sup>2</sup> az cég<sup>1</sup>-től nem vásárolta meg, a számlákat az I. rendű terhelt töltötte ki, és bocsátotta a II. rendű terhelt rendelkezésére a II. rendű terhelt által kívánt tartalommal. A számlák fiktív voltáról sem a cég<sup>2</sup> könyvelését végző személyek, sem pedig a társaság adóbevallásait benyújtó ügyvezetők nem bírtak tudomással, őket a számlák hitelessége tekintetében a II. rendű terhelt megtévesztette.

[29] A II. rendű terhelt az cég<sup>1</sup> nevében kiállított hiteltelen számláknak a cég<sup>2</sup> könyvelésébe történő befogadásával, a fiktív számlák valótlan adatait tartalmazó ÁFA analitikákon alapuló, s ezáltal ugyancsak valótlan adatokat tartalmazó ÁFA bevallások állami adóhatósághoz a társaság ügyvezetői által történő benyújtása révén az állami költségvetés adóbevételét ÁFA adónemben mindösszesen 11.706.776 forinttal jogosulatlanul csökkentette (elsőfokú ítélet 23. old II. pont 1., 2. bek., 24. oldal 1., 2., 3. bek., 25. old. 1., 2. bek.).

[30] A másodfokú bíróság a ügyszám<sup>1</sup>. számú határozat 6. oldal 3. bekezdésében megállapította, hogy az elsőfokú ítélet tényállása kiegészítésre szorul annyiban, hogy az ítélet 24. oldal táblázatát követő bekezdésében a raklapok száma 36.256 darab volt és Terhelt<sup>1</sup> II. rendű terhelt ÁFA adónemben az állami költségvetést jogosulatlanul, 11.706.776 forinttal csökkentette, melyben az I. rendű terhelt a teljes összeg tekintetében segítséget nyújtott.

[31] Az irányadó tényállás alapján tehát egyértelmű, hogy a cég2 az cég1 nevében kiállított fiktív számlák valótlan adatait tartalmazó ÁFA analitikán alapuló, ezáltal ugyancsak valótlan adatokat tartalmazó ÁFA bevallásokat a cég2 könyvelésébe bevezette, a társaság ügyvezetői az adóhatósághoz az adóbevallásokat benyújtották, az adóbevallás valótlan tartalmának következményeként az állami költségvetés adóbevételét jogosulatlanul csökkentették.

[32] Az irányadó tényállás tartalmazza azt is, hogy a II. rendű terhelt milyen – az adóbevétel ÁFA adónemben csökkentő – tevékenysége képezte a büntetőjogi felelősség alapját. Nem volt kétséges az, hogy a II. rendű terhelt szándékos, tevőleges magatartása vezetett az adóbevétel csökkenéséhez.

[33] A II. rendű terhelt cégvezetőként eljárva intézkedett aziránt, hogy a cég2 az cég1 által kibocsátott számlákat úgy fogadja be és vezesse be a könyvelésébe, hogy az azon feltüntetett gazdasági esemény – raklap vásárlása – valójában nem történt meg. A tényállásban írt tény, azaz a számlákon szereplő raklap vásárlás meg nem történte – a számlák fiktív volta – a tényállás sajátja, ekként a felülvizsgálati eljárásban nem vitatható; az indítvány éppen azt aényt kérdőjelezi meg, amely a büntetőjogi felelősség alapját képezte.

[34] A tényállás ugyanakkor rögzíti: a számlák fiktív voltáról sem a cég2 könyvelését végző személyek, sem a társaság adóbevallásait benyújtó ügyvezetők nem bírtak tudomással, őket a számlák hitelessége tekintetében a II. rendű terhelt megtévesztette.

[35] A II. rendű terhelt felülvizsgálati indítványában ekként az ítéleti tényektől eltérő ténybeli alapokon a tényállást támadja, a bíróságok bizonyítékokat értékelő tevékenységét kifogásolja, mely a törvényben kizárt.

[36] A Kúria egyetértett a Legfőbb Ügyészség álláspontjával, miszerint az irányadó tényállás maradéktalanul tartalmazza azokat a tényeket, amelyek a terhelt bűnösségének megállapítását, valamint cselekményének a jogerős ítélet szerinti minősítését megalapozzák.

[37] A tényállásban rögzített megtévesztő magatartás az alábbi jogi következtetéseket eredményezte.

[38] A II. rendű terhelt álláspontja szerint az adókötelezettség szempontjából az adóalany egyéb érdekelt volt, nem pedig ő maga, mivel a közvetlen számla kiállítás nem volt feladata, a számlákkal így nem is foglalkozhatott.

[39] Ezen érvelés kapcsán a Kúria rámutat arra, hogy az adott ügyben az adóalanyiség kérdését és a II. rendű terhelt büntetőjogi felelősségét megalapozó magatartás anyagi jogi értékelését külön kell választani.

[40] Az eljáró bíróságok által – a Btk. 2. §-a alapján egyébiránt helyesen alkalmazott – elkövetéskor hatályos 1978. évi IV. törvény 310. § (1) bekezdésében meghatározott adócsalás

elkövetési magatartása az adókötelezettség szempontjából jelentős tényre vonatkozó, valótlan tartalmú nyilatkozattétel az adóhatóság felé, vagy ilyen ténynek az elhallgatása.

[41] A bűncselekményt tettesként csak az követheti el, akit az adóbevallási kötelezettség terhel.

[42] Az adóhiány ÁFA adónemben keletkezett, ezért az adóbevallási kötelezettségre az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ÁFA törvény) rendelkezései, míg az adóbevallásra és az adó megfizetésére vonatkozó kötelezettségekre az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Art.) rendelkezései irányadók.

[43] Az ÁFA törvény 5. § (1) bekezdése szerint adóalany az a jogképes személy vagy szervezet, aki (amely) saját neve alatt gazdasági tevékenységet folytat, tekintet nélkül annak helyére, céljára és eredményeire. A 6. § (1) bekezdése értelmében gazdasági tevékenység valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi és annak végzése független formában történik.

[44] Az adott ügyben a gazdasági tevékenységet a cég<sup>2</sup> végezte, következésképpen az adóalany is a gazdasági társaság, nem pedig az ügyvezető vagy akár a kereskedelmi vezető.

[45] Az ÁFA törvény 65. §-a szerint termékértékesítés, szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapja – ha e törvény másként nem rendelkezik – a pénzben kifejezett ellenérték, amelyet a jogosult kap vagy kapnia kell, akár a termék beszerzőjétől, szolgáltatás igénybe vevőjétől, akár harmadik féltől, ideértve a támogatások bármely formáját is, amely a termék értékesítésének, szolgáltatás nyújtásának árát közvetlenül befolyásolja. A 120. § a) pontja értelmében abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany – ilyen minőségében – a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítésre, szolgáltatás nyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany – ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is – rá áthárított.

[46] Az elsőfokú bíróság ítéletének indoklásában kifejtette, hogy az cég<sup>1</sup>-nek a raklap értékesítési tevékenysége is fiktív volt; ilyen körülmények között pedig az cég<sup>1</sup>-től számlát befogadó cég<sup>5</sup> és a cég<sup>2</sup> a számlák alapján jogosulatlanul számította fel előzetesen, helyezte levonásba ezen számlák ÁFA tartalmát (elsőfokú ítélet 47. oldal 1. bekezdés).

[47] A II. rendű terhelt érvelésével szemben tehát a tényállás kétségtelenül rögzíti, hogy a II. tényállási pontban feltüntetett számlákon szereplő, összesen 36.256 darab raklap értékesítése valójában nem történt meg; a bizonylatokon feltüntetett értékesítés ténye nem valós, azaz a bizonylatokon feltüntetett gazdasági események ténylegesen nem mentek végbe.

[48] A II. rendű terhelt – egyébiránt az irányadó tényállást támadó – kifogásával szemben az eljáró bíróságok azt állapították meg tényként, hogy a cég<sup>2</sup>-nek az cég<sup>1</sup>-től történő raklap beszerzése kivétel nélkül fiktív. Mint ahogy arra az elsőfokú bíróság is utalt az ítélet indoklásában, e ténymegállapítás nem zárja ki azt, hogy az adott időszakban a cég<sup>2</sup>

gazdasági tevékenysége a raklapok értékesítését is felölelte, így nincs jelentősége annak sem, hogy a cég<sup>3</sup> vagy a cég<sup>4</sup> gazdasági társaságok részére történt-e raklap értékesítés és az milyen mennyiségben. Emiatt közömbös az is, hogy a cég<sup>2</sup> által kibocsátott értékesítési számlák valósak-e.

[49] Az irányadó tényállás szerint tehát az adóalany gazdasági társaság képviselőjére jogosult ügyvezető által teljesített ÁFA adóbevallásban a gazdasági társaság úgy helyezte levonásba az általa fizetendő adóból a rá áthárított adót, hogy az előzetesen felszámított, levonásba helyezett adó alapját képező termék értékesítés valójában nem történt meg.

[50] Az adóalany a fentiek szerint a cég<sup>2</sup>, azaz a gazdasági társaság volt, nem pedig egyéb érdekelt<sup>1</sup>. Az elkövetés idején hatályban volt, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény [Art. (rég)] 7. § (2) bekezdés a) pontja szerint a jogi személyt az adóhatóság előtt a rá vonatkozó szabályok szerint képviseleti joggal rendelkező személy vagy munkaviszonyban álló jogtanácsos képviselheti.

[51] Az elkövetés időpontjában hatályban volt gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény 22. § (1) bekezdése szerint a gazdasági társaság vezető tisztségviselője – a közkereseti és a betéti társaság kivételével – csak természetes személy lehet. A 29. § (1) bekezdése szerint a gazdasági társaságot törvényes képviselőként a vezető tisztségviselők képviselik harmadik személyekkel szemben, valamint bíróságok és más hatóságok előtt.

[52] A fenti jogszabályhelyek összevetése alapján megállapítható tehát, hogy a cég<sup>2</sup>, mint adóalany vezető tisztségviselői egyéb érdekelt<sup>1</sup> és egyéb érdekelt<sup>1</sup>né voltak, így az adóhatóság előtti képviselőre, azaz a gazdasági társaság adó bevallásának benyújtására is ők voltak kötelesek.

[53] Ehelyütt szükséges utalni arra az indítványbeli kifogásra, miszerint az elsőfokú ítélet 48. oldalán a bíróság azt rögzítette, hogy egyéb érdekelt<sup>1</sup> mint valós gazdasági tevékenységről beszélt az cég<sup>1</sup> és a cég<sup>2</sup> közötti raklap-kereskedelemről. Az indokolást vizsgálva ugyanakkor megállapítható, hogy az indítvány e mondatrészt a szövegtörzseztől csupán kiemelte, hiszen az akként folytatódik, hogy „mindez a lefolytatott bizonyítási eljárás alapján megdőlt.” (elsőfokú ítélet 48. oldal 1. bekezdés 2. mondat). Ekként a tényállás éppen azt tartalmazta, hogy egyéb érdekelt<sup>1</sup> a számlákkal igazolt gazdasági tevékenység valós létrejötté tekintetében tévedésben volt.

[54] Az adócsalást tettesként az követheti el, aki az adóhatóságnak bevallani köteles az adókötelezettség szempontjából jelentős tényeket, azaz, aki a nyilatkozattételre köteles.

[55] A bűncselekményt ugyanakkor más elkövetői minőségben, pl. közvetett tettesként, bűnsegédként olyan személy is elkövetheti, akinek nincs jogi kötelezettsége a tényekre vonatkozó nyilatkozattételre. Mindebből következik, hogy az ÁFA adónemben okozott adóhiányt eredményező cselekménynek a II. rendű terhelt tettesként nem lehet az elkövetője, hiszen a bevallási kötelezettség teljesítésének időpontjában – 2008 szeptembere és 2008 decembere közötti időszakban – nyilatkozattételre a vezető tisztségviselők, azaz egyéb érdekelt<sup>1</sup> és egyéb érdekelt<sup>1</sup>né voltak kötelesek.

[56] A II. rendű terhelt által felhívott eseti döntések az adott ügyben – a BH 2010. 209. számú és 2010.319. számú eseti döntés kivételével – nem alkalmazhatók, hiszen a büntetőjogi felelősség alapja a II. rendű terhelt esetében nem az adóbevallási kötelezettség gyakorlása vagy a számla tényleges kiállítása, illetve annak könyvelésbe való bevezetése, hanem az, hogy a nyilatkozattételre köteles vezető tisztségviselő abban a tudatban tett nyilatkozatot, hogy annak tartalma valós, miután a II. rendű terhelt magatartásának következtében tévedésben volt.

[57] Mint ahogy arra az elsőfokú bíróság is utalt, az elkövetéskor hatályban volt 1978. évi IV. törvény még nem szabályozta a közvetett tettes fogalmát, azonban az ítélezési gyakorlat ezt megelőzően is ismerte és alkalmazta a közvetett tettes elkövetői minőséget.

[58] A közvetett tettesség jellemzője, hogy a közvetett tettes olyan személyt használ fel, mintegy eszközként a bűncselekmény végrehajtására, aki a szándékos bűncselekmény tetteseként a beszámítást, illetve a bűnösséget kizáró ok fennállása miatt büntetőjogilag nem vonható felelősségre. Más szóval, közvetett tettes az, akit felbujtóként vagy bűnsegédként kellene felelősségre vonni, ha a szándékos bűncselekmény diszpozíció-szerű tevékenységét kifejtő személy tekintetében nem állna fenn büntethetőséget kizáró ok. A terhelt ekként ő maga nem valósít meg tényállási elemet, hanem azt olyan személlyel végezteti el, aki valamilyen büntethetőséget kizáró ok hatálya alatt áll és a bűncselekményt éppen a terhelt ráhatására valósítja meg. Az elkövető, azaz a büntetőjogilag felelősségre vonható személy ilyen esetben, mint közvetett tettes felel a bűncselekmény elkövetéséért. Amennyiben azonban a tévedésben lévő személy tévedését gondatlanság okozta és a törvény a gondatlanságból eredő elkövetést is büntetni rendeli, a felhasznált személy is büntetendő. Ez esetben a tévedés okozója a közvetett tettes, míg a tévedésben lévő elkövető a gondatlan bűncselekmény önálló tettese.

[59] Az elsőfokú bíróság ítéletében rögzítette, hogy a cég2 cégjegyzésre jogosult vezető tisztségviselői a tényállásban írt időszakban egyéb érdekelt1 és egyéb érdekelt3 voltak, majd 2009. június 10. napjától Terhelt1 II. rendű terhelt is önálló cégjegyzésre jogosult vezető tisztségviselő lett. Ezen időpontot megelőzően, azaz 2008. évben ugyanakkor Terhelt1 II. rendű terhelt kereskedelmi vezetőként dolgozott a cég2-nél (elsőfokú ítélet 15. oldal 2. bekezdés).

[60] Jelen ügyben a II. rendű terhelt büntetőjogi felelősségének alapja az, hogy a cég2 kereskedelmi vezetőjeként az cég1 nevében kiállított, valótlán tartalmú számlák valóságát illetően a gazdasági társaság ügyvezetőit megtévesztette, ezáltal a cég2 a fiktív számlákat a könyvelésbe bevezette, majd e számlák tekintetében valótlán adatokat tartalmazó ÁFA bevallás állami adóhatósághoz való benyújtásával a II. rendű terhelt közvetett tettesi magatartásának eredményeként az adóbevétel a tényállásban írt összeggel csökkent.

[61] Az adott ügyben irányadó tényállás szerint Terhelt1 II. rendű terhelt 2008. évben a cég2 kereskedelmi vezetőjeként bonyolította a gazdasági társaság kereskedelmi tevékenységét, többek között terhelt2 I. rendű terhelttel is ő állt üzleti kapcsolatban. Míg az I. rendű terhelt a fiktív számlák kiállításával a II. pontban írt tényállás szerinti teljes adóhiány tekintetében a valótlán tartalmú nyilatkozattételhez segítséget nyújtott, addig a II. rendű

terhelt megtevesztette a társaság ügyvezetőit a gazdasági társaság adóbevallási és adófizetési kötelezettségét illetően azáltal, hogy a fiktív számlákat – az azokon szereplő gazdasági eseményeket valósak feltüntetve – az ügyvezetők részére rendelkezésre bocsátotta.

[62] Az irányadó tényállás szerint az ügyvezetők a kft. általános forgalmi adónemben való adófizetési kötelezettsége tekintetében arról a releváns tényről, hogy az cégl-től befogadott számlák nem valós tartalmúak, tudomással nem bírtak, sőt, abban a tudatban voltak, hogy a számlák tartalma valós, etekintetben az 1978. évi IV. törvény 27. § (1) bekezdése alapján tévedésben voltak. A vezető tisztségviselők e tévedés folytán tettek nyilatkozatot az adóhatóság felé az adókötelezettségre vonatkozóan, így a tévedésben megvalósított adócsalásért nem a gazdasági társaság vezető tisztségviselői, hanem a tévedés okozója, a II. rendű terhelt, mint közvetett tettes tartozik büntetőjogi felelősséggel.

[63] A II. rendű terhelt tisztában volt azzal, hogy a számlák tartalma valótlan és azzal is, hogy a társaság könyveibe azok bevezetésre kerülnek, melynek következtében a valótlan tartalmú könyvelési adatok alapján e költség-számlák figyelembevételével készült el az adóbevallás. Tudta ezért feltétlenül azt, hogy a gazdasági társaság jogosulatlanul számítja fel az ÁFÁ-t, ami szükségképpen adóbevétel csökkenést eredményez, a II. rendű terhelt szándéka ekként kiterjedt az adóbevétel csökkentésére. Cselekményével tényállási elemet maga nem valósított meg, azonban az adócsalás végrehajtására a tévedésben lévő ügyvezetőket használta fel.

[64] A Kúria (Legfelsőbb Bíróság) korábban több határozatában is rámutatott, hogy az adócsalást más elkövetői minőségben, így közvetett tettesként, bűnsegédként olyan személy is elkövetheti, akinek nincs jogi kötelezettsége a tényekre vonatkozó nyilatkozattételre (BH 2010.114.; BH 2010.319.; BH 2013.200.).

[65] A BH 2010.114. eseti döntés I. pontja szerint közvetett tettesként követi el az adócsalást a gazdasági társaságnak az az ügyvezetője, akinek ez a minősége az adóév vége előtt megszűnt, ha ügyvezetői rendelkezése folytán a társaság ténylegesen realizált ár bevételeit nem tünteti fel az üzleti könyvekben, ezáltal a társasági adóbevallás benyújtására köteles későbbi ügyvezető az üzleti könyvek tartalmi valóságát feltételezve, a valótlan adatok alapulvételével készíti el és nyújtja be a társaság adóbevallását és ezzel a társasági adóbevételt csökkenti.

[66] Jelen ügyben nem az ügyvezetői tisztség megszűnése után, hanem annak keletkezése előtt, de hasonló módon véghez vitt, az adóbevallás benyújtására köteles vezető tisztségviselőt megtevesztő magatartás vezetett a közvetett tettesség megállapításához.

[67] Megjegyzendő, hogy amennyiben a vezető tisztségviselők tudtak volna a számlák valótlan tartalmáról, és ezáltal valótlan adóbevallást nyújtottak volna be, a II. rendű terhelt az adócsalásért bűnsegédként tartozna felelősséggel.

[68] Mindezek alapján az eljáró bíróságok a büntető anyagi jog szabályainak megsértése nélkül, a következetes ítélkezési gyakorlattal egyezően állapították meg Terhelt1 II. rendű terhelt bűnösségét és a bűncselekmény minősítése is törvényes.

[69] Helytálló a Btk. 2. §-ának alkalmazása is, miszerint az elkövetéskori anyagi jogszabály az 1978. évi IV. törvény 310. §-a, az elbíráláskor hatályos 2012. évi C. törvény (Btk.) 396. §-a szerinti költségvetési csalás súlyosabb megítélés alá esik, ekként az elkövetéskori törvény alkalmazandó. Az 1978. évi IV. törvénynek az elkövetéskor hatályos szabályozása nem tett különbséget a tettesi és a közvetett tettesi alakzat között, így az adócsalásban a tettesi minőség megállapítása sem anyagi jogszabálysértő.

[70] A fentiekre tekintettel a felülvizsgálati indítvány ebben a részében nem alapos.

[71] 3. A II. rendű terhelt kifogásolta a pénzmellékbüntetés kiszabását, hivatkozással arra, hogy a cselekményből haszna nem származott.

[72] A Kúria megállapította, hogy Terhelt1 II. rendű terhelt esetében a kiszabott büntetés a törvényes minősítés alapján irányadó büntetési tétel keretein belüli, így törvényes, mint ahogy a pénzmellékbüntetés kiszabására is az anyagi jogszabályok maradéktalan betartásával került sor.

[73] A kiszabott büntetés önmagában nem támadható. Erre nézve az ítélkezési gyakorlat következetes. Ha a felülvizsgálattal érintett cselekmények vonatkozásában anyagi jogszabálysértés nincs, a büntetés önálló vizsgálatára a Be. 649. § (1) bekezdés b) pont ba) alpontja nem nyújt törvényes lehetőséget.

[74] A kiszabott büntetés csak akkor tekinthető törvénysértőnek, és esik felülvizsgálat alá, ha az – a minősítésen túl – a büntetőtörvény valamely mérlegelést nem tűrő rendelkezésébe ütközve a nemében és/vagy mértékében törvénysértő (BH 2012.239., BH 2005.337., BH 2016.264. II.). Ilyen törvénysértésre azonban a II. rendű terhelt nem hivatkozott, és ilyet a Kúria sem észlelt.

[75] Az 1978. évi IV. törvény elkövetéskor hatályos 64. § (1) bekezdés a) pontja szerint pénzmellékbüntetés alkalmazása kötelező, ha a bűncselekményt a terhelt haszonszerzés céljából követte el.

[76] A II. rendű terhelt azzal, hogy a cselekménye következtében a gazdasági társaság az irányadó tényállásban foglalt 11.706.776 forint tekintetében valótlan tartalmú adóbevallást készített, az adóbevételt ezen összeggel csökkentette. Az adóbevallásra kötelezett gazdasági társaság oldalán az adóbevétel csökkenése a társaság bevételeinek növekedését eredményezte, azaz a gazdasági társaság pénzeszközeiben a bűncselekmény megvalósítása révén haszon keletkezett.

[77] Nem szükséges az irányadó ítélkezési gyakorlat szerint a haszonszerzés megállapításához az, hogy ez a haszon az elkövetőnél keletkezzék (BH 2008.320.; BH 2007.25.).

[78] Mindezekre tekintettel a haszonszerzési célzat kétségtelenül megállapítható, így a pénzmellékbüntetés alkalmazására az anyagi jogszabályoknak megfelelően került sor.

[79] A Kúria a hivatalból elvégzett vizsgálata [Be. 659. § (6) bekezdés] során felülvizsgálatot megalapozó ún. feltétlen (abszolút) eljárási szabálysértést [Be. 649. § (2) bekezdés] nem észlelt.

[80] **IV.** A kifejtettek értelmében a Kúria – a Be. 660. § (1) bekezdés főszabálya alapján tanácsulésen, a Be. 655. § (1) bekezdése szerinti összetételben eljárva – az II. rendű terhelt által előterjesztett felülvizsgálati indítványt elbírálva – a támadott jogerős, vádról rendelkező ítéletet II. rendű terhelt tekintetében a Be. 662. § (1) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

[81] A Kúria végzésével szemben a fellebbezést a Be. 6.§ (4) bekezdése, míg a felülvizsgálatát a Be. 650. § (1) bekezdés b) pont 2. fordulata zárja ki.

[82] Az esetleges újabb indítvánnyal kapcsolatos figyelmeztetés a Be. 652. § (6) bekezdésén alapul azzal, hogy a Be. 656. § (4) bekezdése értelmében az ugyanazon jogosult által ismételten előterjesztett, illetőleg a korábbival azonos tartalommal ismételten előterjesztett indítványt a Kúria érdemi indokolás nélkül elutasíthatja.

Budapest, 2021. október 26.

Dr. Gimesi Ágnes s.k. a tanács elnöke, Dr. Domonyai Alexa s.k. előadó bíró, Dr. Szelényiné dr. Roszik Erzsébet s.k. bíró

A kiadmány hitelül:

TóthLné

bíróági tisztviselő