

KÚRIA

Bfv.I.945/2017/15.szám

A Kúria Budapesten, a 2018. év január hó 23. napján tartott tanácsülésen meghozta a következő

í t é l e t e t:

Az adócsalás büntette és más bűncselekmények miatt folyamatban volt büntetőügyben a II. rendű terhelt védője, valamint a III. rendű terhelt és a IV. rendű terhelt védője által előterjesztett felülvizsgálati indítványokat elbírálva a Szolnoki Törvényszék 3.B.153/2013/127. számú és a Szegedi Ítéltábla Bf.II.590/2016/7. számú ítéletét II. rendű terheltre vonatkozó részében megváltoztatja,

1 rendbeli, az 1978. évi IV. törvény 276. §-ába ütköző, folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétsége tekintetében az első- és másodfokú ítéletet hatályon kívül helyezi és a büntetőeljárást megszünteti.

Egyebekben a II. rendű, III. rendű és IV. rendű terheltekre vonatkozó részében a megtámadott határozatokat hatályában fenntartja.

Az ítélet ellen fellebbezésnek és felülvizsgálatnak nincs helye, és ebben az ügyben sem az indítvány előterjesztője, sem azonos tartalommal más jogosult újabb felülvizsgálati indítványt nem nyújthat be.

I n d o k o l á s

A Szolnoki Törvényszék a 2016. március 30. napján kihirdetett 3.B.153/2013/127. számú ítéletével a II. rendű terheltet bűnösnek mondta ki folytatólagosan elkövetett adócsalás büntettségében [1978. évi IV. törvény 310. § (1), (4) bekezdés], 2 rendbeli bűnsegédként, folytatólagosan elkövetett adócsalás büntettségében [1978. évi IV. törvény 310. § (1), (4) bekezdés], folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében (1978. évi IV. törvény

276. §) és 2 rendbeli bűnsegédként, folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében (1978. évi IV. törvény 276. §). Ezért halmazati büntetésül öt év börtönbüntetésre, öt év közügyektől eltiltásra és öt év gazdasági társaság vezető tisztségviselője foglalkozástól eltiltásra ítélte.

III. rendű terheltet bűnösnek mondta ki folytatólagosan elkövetett adócsalás büntetében [1978. évi IV. törvény 310. § (1), (4) bekezdés], bűnsegédként, folytatólagosan elkövetett adócsalás büntetében [1978. évi IV. törvény 310. § (1), (4) bekezdés], folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében (1978. évi IV. törvény 276. §), bűnsegédként, folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében (1978. évi IV. törvény 276. §). Ezért halmazati büntetésül négy év négy hónap börtönbüntetésre, öt év közügyektől eltiltásra és 5 év gazdasági társaság vezető tisztségviselője foglalkozástól eltiltásra ítélte.

IV. rendű terheltet bűnösnek mondta ki folytatólagosan elkövetett adócsalás büntetében [1978. évi IV. törvény 310. § (1), (4) bekezdés], folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében (1978. évi IV. törvény 276. §). Ezért halmazati büntetésül két év három hónap börtönbüntetésre, három év közügyektől eltiltásra és három év gazdasági társaság vezető tisztségviselője foglalkozástól eltiltásra ítélte.

Rendelkezett a bűnjelekről, valamint a bűnügyi költségről.

Az ellentétes irányú fellebbezések folytán eljárva a Szegedi Ítéltábla a 2017. január 26. napján meghozott Bf.II.590/2016/7. számú ítéletével az első fokú ítéletet megváltoztatta, a II. rendű terhelt börtönbüntetését hat évre, a III. rendű terhelt börtönbüntetését öt év két hónapra súlyosította, emellett a II. rendű terheltet 600.000 forint pénzmellékbüntetésre is ítélte, rendelkezett a pénzmellékbüntetés átváltoztatásáról, valamint a vagyonelkobzásról és a bűnügyi költség viseléséről.

A jogerős ügydöntő határozatok ellen a II. rendű terhelt védője terjesztett elő felülvizsgálati indítványt a Be. 416. § (1) bekezdésének a), b) és c) pontjában írt okból. Az indítványozó szerint a II. rendű terhelt az adócsalás törvényi tényállási elemeit nem valósította meg, mivel az irányadó tényállás szerint is a gazdasági társaság könyvelője volt az, aki az adóbevallást benyújtotta. Álláspontja szerint a magánokirat-hamisítás az adócsalás szükségszerű eszközselekménye, emellett a magánokirat-hamisítás vétsége tekintetében a büntethetőség elévült. Az indítványozó szerint a vád a II. rendű terhelt tekintetében nem volt törvényes, mivel nem tartalmazta, hogy mely számlák lekönyveltetésével, mikor, hol és hogyan nyújtott segítséget, illetve az a tény sem szerepel a vádiratban, hogy a II. rendű

terhelt jelentős tényre vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatot tett. Hivatkozott arra is, hogy a bíróságok indokolási kötelezettségüknek nem tettek eleget, ezért az ítéletek felülbírálatra alkalmatlanok, továbbá álláspontja szerint a II. rendű terheltre vonatkozóan a Btk. 2. § (1) bekezdése alapján nem az elkövetéskor hatályos 1978. évi IV. törvény, hanem a - feltételes szabadságra vonatkozó kedvezőbb rendelkezés okán - az elbíráláskor hatályos 2012. évi C. törvény alkalmazása lett volna indokolt.

A III. rendű terhelt ügyszintén felülvizsgálati indítványt terjesztett elő a Be. 416. § (1) bekezdés a), b) és c) pontjában foglalt okokból.

Az indítványozó szerint a III. rendű terhelt terhére rótt magánokirat-hamisítás vétségének büntethetősége elévült, emellett álláspontja szerint a III. rendű terhelt ügyvezetői tisztségének megszűnése után az a tény, hogy az ő elektronikus kódjával nyújtották be az adóbevallásokat, nem alapozhatja meg felelősségét. Az adóbevallásokat a társaság könyvelője nyújtotta be, mely adóbevallásra ráhatással nem volt. Így cselekménye gondatlan, felmentésének lett volna helye. Az indítvány szerint a bíróságok indokolási kötelezettségüknek oly mértékben nem tettek eleget, hogy az ítéletek felülbírálatra alkalmatlanok. Az indítvány részletesen elemezte a bizonyítékokat, elsősorban a tanúvallomásokat, azokat összevetette a III. rendű terhelt védekezésével. Az indítványozó kifejtette, hogy a III. rendű terhelttel szemben kiszabott büntetés eltúlzottan súlyos, a belső arányosság követelményének sem felel meg.

A IV. rendű terhelt védője felülvizsgálati indítványában a Be. 416. § (1) bekezdésének a) és c) pontjára alapítottnan hivatkozott arra, hogy a magánokirat-hamisítás az adócsalás szükségszerű eszközcselekménye, a vád a IV. rendű terhelt esetében nem volt törvényes, mivel az a IV. rendű terhelt tekintetében célzatos magatartást nem rögzített. Sérelmezte, hogy a bizonyítékok pusztá felsorolásán túlmenően a vádirat nem tartalmazott adatot arra, hogy mely bizonyíték mely cselekmény vagy részcselekmény bizonyítására szolgál. Az indítványozó álláspontja szerint a IV. rendű terhelt az adócsalás törvényi tényállási elemeit nem valósította meg, mivel az irányadó tényállás szerint a gazdasági társaság könyvelője volt az, aki a IV. rendű terhelt elektronikus kódjával az adóbevallást benyújtotta.

A Legfőbb Ügyészség a II. rendű, a III. rendű és a IV. rendű terheltek érdekében előterjesztett felülvizsgálati indítványt II. rendű terhelt kapcsán részben alaposnak, egyebekben - továbbá III. rendű, valamint IV. rendű terheltekre vonatkozóan - részben törvényben kizártnak, részben alaptalannak találta.

Arra tett indítványt, hogy a Kúria II. rendű terhelt védője által előterjesztett felülvizsgálati indítványnak részben adjon helyt, mind az első-, mind a másodfokú bíróság ítéletét II. rendű terhelt tekintetében változtassa meg és 1 rendbeli, az 1978. évi IV. törvény 276. §-ába ütköző, folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétsége tekintetében az eljárást szüntesse meg, egyebekben pedig, valamint a III. rendű és a IV. rendű terheltek tekintetében is az ítéleteket hatályában tartsa fenn (BF.948/2017/1., 2., 3.).

A Legfőbb Ügyészség indítványára a II. és IV. rendű terhelt védője és a III. rendű terhelt észrevételt terjesztettek elő, melyben a II. és IV. rendű terheltek védője, valamint a III. rendű terhelt a felülvizsgálati indítványát változatlan tartalommal továbbra is fenntartotta.

II. rendű terheltnek a terhére megállapított 1 rendbeli, folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétsége elévülése tárgyában előterjesztett felülvizsgálati indítványa alapos, míg az egyéb okokra vonatkozóan előterjesztett felülvizsgálati indítvány alaptalan.

III. rendű terhelt felülvizsgálati indítványa részben kizárt, részben alaptalan, IV. rendű terhelt védője által előterjesztett felülvizsgálati indítvány alaptalan.

A Kúria a felülvizsgálati indítványokat a Be. 423. § (4) bekezdésben írtaknak megfelelően a felülvizsgálati indítványok okának és céljának figyelembe vételével - a következetes gyakorlatának megfelelően tartalma alapján - bírálta felül. Emellett tekintettel volt ugyanezen törvényhely (5) bekezdése alapján a Be. 416. § (1) bekezdés c) pontjában megjelölt - és az indítványozók által nem hivatkozott - feltétlen hatályon kívül helyezést eredményező esetleges eljárási szabálysértésekre is.

Az indítványozók szerint a felülvizsgálatot megalapozó eljárási szabálysértések a következők:

II. rendű terhelt védője, III. rendű terhelt védője, továbbá IV. rendű terhelt védője által benyújtott felülvizsgálati indítvány tartalma szerint a vád a terheltek esetében nem volt törvényes, mivel a terheltek tekintetében nem tartalmazta, hogy mely számlák lekönyvelésével mikor, hol, hogyan nyújtottak segítséget, továbbá olyan tényt sem tartalmaz a vádirat, mely szerint a II. rendű terhelt jelentős tényre vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatot tett volna. A IV. rendű terhelt védője arra is hivatkozott, hogy a IV. rendű terhelt tekintetében tevőleges és célzatos magatartást a vád nem rögzített. E körben valamennyi indítványozó sérelmezte, hogy a bizonyítékok pusztá felsorolásán túlmenően a vádirat nem

tartalmazott adatot arra, hogy mely bizonyíték, mely cselekmény vagy rész-cselekmény bizonyítására szolgál.

A Be. 2. § (2) bekezdése szerint törvényes a vád, ha a vádemelésre jogosult a bírósághoz intézett beadványában meghatározott személy pontosan körülírt, büntető törvénybe ütköző cselekménye miatt a bírósági eljárás lefolytatását kezdeményezi.

A Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Főügyészség a 6.B.98/2013/14. számú vádiratában a vád törvényességéhez szükséges mértékben körülírta, hogy a II. rendű, III. rendű és IV. rendű terheltek milyen magatartása miatt kívánta a bírósági eljárás lefolytatását. Rögzítette azt, hogy a II. rendű, a III. rendű és a IV. rendű terheltek milyen módon kapcsolódtak a **1.Kft.**-hez és a **1.Zrt.**-hez, tartalmazta, hogy a II. rendű és a III. rendű terheltek célja a tulajdonukban lévő, irányításuk alatt álló konkrétan megnevezett cégek gazdasági tevékenységéből eredő bevétel eltitkolása volt; e célt egy névlegesen működő alvállalkozói hálózat megszervezésével kívánták elérni.

A vádirati tényállás tartalmazta, hogy a IV. rendű terhelt volt a 1.Zrt. képviselője, leírta azt is, hogy a III. rendű terhelt milyen módon kapcsolódott az **1.Kft.** Kft.-hez és a **1.Zrt.**-hez, rögzítette, hogy a Zrt. adóbevallásait a IV. rendű terhelt elektronikus kódjával a cég könyvelője nyújtotta be. Részletezte, hogy a II. rendű és a III. rendű terheltek célja a tulajdonukban lévő, irányításuk alatt álló három cég gazdasági tevékenységéből eredő bevétel eltitkolása volt, rögzítette az elkövetési módot is, így azt, hogy a terheltek egy pusztán névlegesen működő alvállalkozói hálózatot szerveztek meg.

II. rendű terhelt tevőlegessége ezen túl abban is megnyilvánult, hogy az alvállalkozók munkavállalóinak munkaviszonyával kapcsolatos adminisztratív munkát az ő utasítására a 2.Kft. könyvelő irodája végezte. A II. rendű terhelt is megbízást adott arra, hogy a névleges alvállalkozók számára a hatósági engedélyeket szerezzék be, illetve az általuk megbízott személyek rendelkeztek az alvállalkozói cégek bankszámlája felett.

A vádirati tényállás kitért arra, hogy a Zrt. által befogadott számlák fiktív voltáról a III. rendű és a IV. rendű terhelt is tudott, mivel a Zrt. tevékenységének szervezésében részt vett, és tisztában volt azzal is, hogy azok lekönyvelésére a II. rendű terhelt a könyvelőt utasította.

A vádirati tényállás tehát tartalmazta azt a lényeges tény, hogy a II. rendű, III. rendű és IV. rendű terheltek tudták azt, hogy a kérdéses cégek áfa-köteles tevékenységet végeztek, mégis a II. rendű terhelt által képviselt és működtetett cég adóbevallásait a

fiktív számlák áfa tartalmát is figyelembe véve készítette el és nyújtotta be a könyvelő.

A felülvizsgálati indítványnak a bizonyítékok pusztá felsorolását sérelmező kifogása sem alapozza meg a törvényes vád hiányát, hiszen amennyiben a vádirat nem tartalmazza a Be. 217. § (3) bekezdés a), illetve c)-j) pontja szerinti valamely, az adott ügy elbírálása szempontjából jelentőséggel bíró kellékeit, akkor a bíróságnak a Be. 268. § (1) bekezdésére figyelemmel, a tárgyalás előkészítése során a hiány pótlása iránt hivatalból kell intézkednie. E körben tehát a felülvizsgálati indítvány valójában nem a vád törvényes voltának hiányát, hanem a kellékhiányát sérelmezte, amely azonban nem felülvizsgálati ok.

Megjegyzendő, hogy a vádirat cselekményenként, az oldalszámok feltüntetésével jelölte meg a bizonyítékokat, így kellékhiányosnak sem volt tekinthető.

A Szegedi Ítéltábla Bf.II.590/2016/7. számú ítéletének 6. oldalán rögzíti, miszerint nem osztotta azt a védői álláspontot, hogy az elsőfokú bíróság túlterjeszkedett a vádon. Utalt arra, hogy az elsőfokú bíróság azon megtörtént eseményeket állapította meg ítéleti tényállásában, amelyet az ügyészség a vád keretei között előadott. Sem a terheltek személyében, sem az elkövetési magatartás lényegi elemei vonatkozásában a vádtól nem tért el, a tettazonosságot ily módon nem sértette meg.

Az ítéltábla a BH 2005.7. számú döntésre hivatkozással ítéletében helytállóan fejtette ki, hogy az elsőfokú bíróság határozatában foglalt tényállás ugyan nem fedti pontosan a vádban foglalt tényeket, de a bűncselekmény lényeges elemeit alkotó tények tekintetében azoknak megfelel, ezért a vádelv nem sérült.

A fentiekre tekintettel a törvényes vád hiányára vonatkozó védői érvek nem foghattak helyt, így nem valósult meg a Be. 373. § (1) bekezdés I. c) pontja szerinti feltétlen hatályon kívül helyezést eredményező eljárási szabálysértés sem.

A II. rendű, a III. rendű és a IV. rendű terheltek védői hivatkoztak arra, hogy a bíróságok indokolási kötelezettségüknek nem tettek eleget. A II. rendű terhelt védőjének álláspontja szerint az eljáró bíróságok a magánokirat-hamisítás vétsége kapcsán nem adták indokát annak, hogy azt a II. rendű terhelt mikor, hol és hogyan követte el. Mindhárom terhelt védője kifogásolta azt, hogy az ítéletek az adócsalás büntette vonatkozásában nem részletezték az egyes számlákra bontva azt, hogy mire alapozták azt a következtetést, miszerint a számlákat valós gazdasági esemény nélkül állították ki.

A III. rendű terhelt védője mindemellett utalt arra, hogy a III. rendű terhelt az alvállalkozói számlákat nem látta, a cég belső postáján keresztül a könyvelőhöz küldte azokat felbontás nélkül, így a tanúvallomások alátámasztják, hogy a számlák tényleges gazdasági tevékenységet takartak, az alvállalkozók irányítása pedig nem bűncselekmény, arra mindegyik szerződés lehetőséget adott a fővállalkozó részére. Egyetlen vallomás sem támasztja alá, hogy a III. rendű terhelt tudott volna arról, miszerint az alvállalkozók nem fizetik be a járulékokat, vagy hogy a III. rendű terhelt hozta volna létre ezeket az alvállalkozásokat abból a célból, hogy az általa képviselt gazdasági társaság mentesüljön a járulék befizetése alól.

A Legfőbb Ügyészség álláspontja szerint - a felülvizsgálati indítványok indokolási kötelezettség megsértésére vonatkozó részében - nem alaposak.

A Be. 258. §-ára figyelemmel a bíróság indokolásában köteles számot adni döntéshozatali tevékenységéről, a felülbíráló bíróság pedig ezt köteles ellenőrizni.

A Be. 373. § (1) bekezdés III. a) pontja szerint hatályon kívül helyezést eredményező eljárási szabálysértés, ha a bíróság a bűnösség megállapítása, a felmentés, az eljárás megszüntetése, a cselekmény jogi minősítése vagy a büntetés kiszabása, illetve az intézkedés alkalmazása tekintetében indokolási kötelezettségének oly mértékben nem tesz eleget, hogy emiatt az ítélet a felülbírálatra alkalmatlan.

Ezért az indokolási kötelezettség megsértése csak akkor vezethet - felülvizsgálati eljárásban is - hatályon kívül helyezéshez, ha szoros összefüggésbe hozható a bűnösség megállapításával, a felmentéssel, az eljárás megszüntetésével, a jogi minősítéssel, a büntetés kiszabásával, illetve az intézkedés alkalmazásával; e körben a megtámadott határozat indokolása oly mértékben hiányos, hogy nem állapítható meg belőle, hogy a bíróság döntését mire alapította.

Mindebből következően a megtámadott határozat hatályon kívül helyezését eredményező eljárási szabálysértést akkor lehet megállapítani, ha a jogerős ítéletben megállapított tényállás olyan ellentmondásokat tartalmaz, amelyek miatt a büntetőjogi felelősségre vonás szempontjából jelentős kérdésekben nem állapítható meg, hogy a bíróság milyen tényállásra alapította rendelkezését, illetve milyen módon vette számba az ezek alátámasztására szolgáló bizonyítékokat (BH 2010.117.; BH 2010.241.). Amennyiben az ügydöntő határozatból kitűnik az eljárási bíróságnak a tényállás megállapításával összefüggő tényfeltáró és értékelő tevékenysége, valamint az, hogy az érdemi döntésben

kifejeződő jogi álláspontját - a bűnösséggel, a minősítéssel, a büntetéssel, illetve az intézkedéssel kapcsolatban - mire alapozta, nem valósul meg a hatályon kívül helyezéssel szükségszerűen együtt járó eljárási szabálysértés.

E mulasztás kapcsán ezért kizárólag jogkérdések vizsgálhatók, a tényállás revíziójára a felülvizsgálati eljárásban nincs lehetőség. Az indokolási kötelezettség megszegésének vizsgálata során az indokolás helyessége már kívül esik a feltétlen eljárási szabálysértések körén, az tartalmilag az ügydöntő határozat megalapozatlanságának meg nem engedett támadása (BH 2017.48.).

Mindezek előrebocsátása mellett a Kúria a felülvizsgált ítéletek kapcsán nem látta az indokolási kötelezettség megsértését megállapíthatónak. A tényállás szerint a terheltek célja lényegében az volt, hogy az érdekkörükbe tartozó gazdasági társaságok adókötelezettségét csökkentsék, az ebből a célból létrehozott, csak névlegesen működő és valós gazdasági tevékenységet nem folytató alvállalkozói hálózatot működtessenek. A II. rendű terhelte - a II. és III. pontok esetében a III. rendű terhelttel közösen abból a célból utasította a könyvelőt a fiktív számlák könyvelésére, hogy az adóbevételt csökkentsék, így e magatartása a II. és III. tényállási pontok esetében a bűnsegédi elkövetői minőség megállapítására, míg a IV. pontot illetően a tettesi elkövetői minőség megállapítására adott alapot. A bíróság részletes indokát adta, hogy az alvállalkozóktól befogadott számlák miért voltak fiktívek, és milyen bizonyítékok támasztották alá azt, hogy az egyes alvállalkozók valójában nem végeztek gazdasági tevékenységet.

A bíróság ítéletében hivatkozott arra, hogy ha a 3.Kft. alvállalkozói nem végeztek munkát a 3.Kft. részére, így nem volt lehetőség arra sem, hogy ezt tovább számlázzák a 1.Zrt. felé. A bíróság azzal is részletesen foglalkozott, hogy mely bizonyítékok tették kétségesse a vállalkozó cégek munkáltatói jog gyakorlásának tényét. Az első fokú ítélet kitért arra is, hogy milyen bizonyítékok alapján állapította meg a II., III. és IV. rendű terheltek szerepét a 1.Kft. és az 1.Zrt. tekintetében. Utalt arra, hogy a bankszámla feletti rendelkezés a III. rendű terhelthez volt köthető és az is egyértelműen az indokolás részét képezi, hogy a IV. rendű terhelte a II. és III. rendű terheltekkel közösen utasította a könyvelőt a fiktív számlák könyvelésére és az adóbevallások a befogadott fiktív számlák adótartalmának levonásba helyezése miatt voltak valótlan tartalmúak.

A Szegedi Ítéltábla a másodfokú határozatban részletesen kifejtette azt, hogy a terheltek az adócsalás érdekében hozták létre a céghálózatot, melyeknek működését az elsőfokú bíróság ítéletében logikusan felvázolta.

Az elsőfokú ítélet a 29. oldal 2. bekezdésétől a 44. oldal 2. bekezdéséig valamennyi, a tényállásban írt céget érintően részletesen levezeti a terheltek és az alvállalkozó cégek közötti, az adó elkerülésére irányuló kapcsolatrendszer összefüggéseit, az alvállalkozó cégek alkalmazottai területi képviselői és a megrendelők részéről meghallgatott tanúk vallomásainak elemzésével pedig kimerítően számot adott arról, hogy a tényállást mely bizonyítékokra alapította. A másodfokú bíróság az indokolási kötelezettség teljesítésének vizsgálata során hiányosságot nem talált (Szegedi Ítéltábla Bf.II.590/2016/7. számú ítélet 9. oldal 2., 3., 4. bekezdés).

Mindebből következően az eljáró bíróságok indokolási kötelezettségüket nem szegték meg, az indítványozók e vonatkozásban előterjesztett érvelése nem volt alapos.

.-.-.-.-

Az indítványozók által hivatkozott anyagi jogszabálysértések a következők.

III. rendű terhelt védője sérelmezte védence bűnösségének megállapítását az adócsalás büntetőjében. Álláspontja szerint a tény az, hogy a munkavállalók az alvállalkozókhoz voltak bejelentve, fizetésüket is tőlük kapták, a gazdasági tevékenységet a munkavállalók révén az alvállalkozók végezték el. A III. rendű terhelt az alvállalkozói számlákat nem látta, a cég belső postáján keresztül a könyvelőhöz küldte azokat felbontás nélkül. Indokai szerint a III. rendű terhelt megbízott a II. rendű terheltben, az ő tetteiért nem felel, mivel minden ügyvezető jogosult volt önállóan eljárni. A rendelkezésre álló bizonyítékok a cégek létezését és gazdasági működését nem kérdőjelezték meg, utalt I.tanú, II.tanú, III.tanú, IV.tanú, V.tanú, VI.tanú az 1. és 2. számú tanú vallomására, melyek közül egyik sem támasztja alá azt, hogy a III. rendű terhelt tudott volna arról, hogy az alvállalkozók nem fizetik be a járulékokat, vagy hogy a III. rendű terhelt hozta volna létre ezeket az alvállalkozókat abból a célból, hogy a cég a járulékbefizetés alól mentesüljön. Összességében a bíróságok a rendelkezésre álló bizonyítékokból megalapozatlanul és iratellenesen vontak le következtetéseket, amikor a terhelteket együttesen kezelték.

A Be. 416. § (1) bekezdés a) pontja szerint a bíróság jogerős ügydöntő határozata ellen felülvizsgálatnak van helye, ha a terhelt bűnösségének megállapítására a büntető anyagi jog szabályainak megsértésével került sor.

A Be. 423. § (1) bekezdése szerint ugyanakkor a felülvizsgálati eljárásban a jogerős ügydöntő határozatban megállapított tényállás

az irányadó, és a felülvizsgálati indítványban ez a tényállás nem támadható.

Erre figyelemmel a Kúria a megállapított tényálláshoz még annak esetleges megalapozatlansága esetén is kötve van és a felülvizsgálat során a vitatott jogkérdések kizárólag az alapeljárásban megállapított tényállás alapján bírálhatók el. Ebből következően a bizonyítékok eltérő értékelésére, eltérő következtetés levonására, bizonyításra, illetve ilyen célból az ítélet hatályon kívül helyezésére nincs törvényes lehetőség.

A Kúria ezért a felülvizsgálati indítványnak a bizonyítékok bizonyító erejét, helytállóságát, azok mérlegelését vitató, vagy a bizonyítékok hiányára hivatkozó érveivel érdemben nem foglalkozhatott, mivel ez a tényállásnak a felülvizsgálati indítványban kizárt támadása.

A felülvizsgálati indítvány azonban ezen részében lényegében a bizonyítékok mikénti értékelését és azon keresztül a tényállást támadta.

A fentiekből következően a III. rendű terhelt védőjének az irányadó tényállást támadó indítványa törvényben kizárt.

II. rendű terhelt védője felülvizsgálati indítványában hivatkozott arra, hogy az első- és másodfokú ítéletek nem tartalmaznak konkrét tényelőadást a tekintetben, hogy a terhelt mely magatartása valósította meg az adócsalás bűntette vonatkozásában a tettesi, de főként a bűnsegédi magatartást.

Az irányadó tényállás ezzel szemben tartalmazza azt, hogy a II. és III. rendű terheltek a tulajdonukban lévő, irányításuk alatt álló társaságok neve alatt különböző megrendelők részére őrző-védő cégek alvállalkozójaként folytatták a gazdasági tevékenységet, de a megszerzett árbevétel általános forgalmi adóját nem kívánták bevallani. Ennek érdekében olyan társaságokat szerveztek be alvállalkozóként, amelyek részére névlegesen a megrendelések teljesítését alvállalkozásba adták, ténylegesen azonban az őrző-védő tevékenységet, portaszolgálatot, pénzszállítást az irányításuk alatt lévő cég végezte. E tényállás alapján kétségek nélkül megállapítható, hogy mind a II. rendű, mind a III. rendű terhelt tisztában volt azzal, hogy az általuk irányított cégek áfa-bevallásaiban, a levonható adó összegének megállapításakor figyelembe vett, az egyes alvállalkozóktól befogadott számlák fiktitívek, amelyet az irányadó tényállás szerint a II. rendű terhelt utasítására könyveltek le.

A bűnösség megállapítása szempontjából nem bír jelentőséggel az, hogy a 4.Kft. nevében nem közvetlenül a II. rendű terhelt, hanem a

cég könyvelője nyújtotta be a II. rendű terhelt elektronikus kódjával az adóbevallásokat.

Az elsőfokú bíróság az adócsalás vonatkozásában behatóan vizsgálta, hogy az egyes cégek vonatkozásában mely terhelt mely cég képviselőjeként és kinek az elektronikus kódjával nyújtotta be az adóbevallást.

Ekként a 2.Kft. esetében a képviseleti joggal és adóbevallásra jogosító elektronikus kóddal is rendelkező III. rendű terhelt tettes illetve **VIII.tanú** képviselőként történő kinevezését követően közvetett tettes volt, míg a 4.Kft. esetében a képviseleti jogosultsággal rendelkező II. rendű terhelt, a 2.Zrt. esetében IV. rendű terhelt volt a cselekmény tettese. Helyesen jutott az elsőfokú bíróság arra a következtetésre is, hogy a 2.Kft. esetében a II. rendű terhelt, míg a 1.Zrt. esetében Kaszab Árpád II. rendű és Molnár Ferencz III. rendű terheltek bűnsegédként tartoznak büntetőjogi felelősséggel.

Az 1978. évi IV. törvény 310. § (1) bekezdésében meghatározott adócsalás elkövetési magatartása az adókötelezettség szempontjából jelentős tényre vonatkozó valótlan tartalmú nyilatkozattétel vagy ilyen ténynek az elhallgatása. Ehhez képest ezt a bűncselekményt szoros értelemben vett, azaz közvetlen tettesként valóban az követheti el, aki az adóhatóságnak bevallani köteles az adókötelezettség szempontjából jelentős a tényeket.

Mint ahogy a Kúria, illetve a Legfelsőbb Bíróság korábban több határozatában is rámutatott, a bűncselekményt más elkövetői minőségben, így közvetett tettesként, bűnsegédként olyan személy is elkövetheti, akinek nincs jogi kötelezettsége a tényekre vonatkozó nyilatkozattételre. Következésképpen az ítélkezési gyakorlat abban, hogy az ún. közvetett tettesség állapítható meg, ha az elkövető más, tévedése miatt nem büntethető személyt, mint eszközt használ fel a bűncselekmény elkövetéséhez. Nem tévedett ezért az eljáró bíróság, amikor a közvetett tettesi és a bűnsegédi elkövetői minőségeket az első fokú ítélet rendelkező részében írt módon állapította meg (BH 2013.200.; BH 2010.319.).

Az irányadó tényállás rögzíti azt is, hogy a II/a)-b) pont, c) pontok esetében a 1.Kft. 2006-2007-2008. évi bevallásait a III. rendű terhelt elektronikus kódjával úgy nyújtotta be a könyvelő, hogy a levonható adó meghatározásakor figyelembe vették a különböző alvállalkozóktól befogadott fiktív számlákat is. E számlák könyvelésére pedig a II. és III. rendű terhelt adott utasítást. A III/a)-b) pontoknál szintén rögzíti a tényállás azt, hogy az 1.Zrt. 2007-2008. évekre szóló bevallásait a könyvelő, a IV. rendű terhelt elektronikus kódjával nyújtotta be. Az adóbevallások során az alvállalkozóktól befogadott fiktív számlák áfa tartalmát is

figyelembe vették, e számlák könyvelésére pedig a II., III., IV. rendű terheltek adtak utasítást. Az irányadó tényállásból tehát az következik, hogy az a tény, miszerint a III. rendű terhelte 2008. április 2. napjától nem volt már ügyvezetője a 2.Kft.-nek, nem bír jelentőséggel abból a szempontból, hogy ezen időpontot követően is a II. rendű terhelttel közösen irányította az alvállalkozói cégek szervezését, a munkavállalók foglalkoztatását és a fiktív számlák könyvelését.

A fentiekből következően a III. rendű és IV. rendű terhelte védőjének e terheltek tudattartalmára, a III. rendű terhelte gondatlan magatartására való hivatkozás valójában az irányadó tényekkel ellentétes, hiszen a tényállás a fent hivatkozott módon rögzíti azt, hogy a gazdasági esemény nélkül kiállított fiktív számlák lekönyveléséről mindhárom terhelte tudott, az alvállalkozói hálózat létrehozásának célja éppen ez volt, következésképpen a valótlan tartalmú adóbevallás benyújtása szándékuknak megfelelően történt. Az indítványozók ebből adódóan ténylegesen - a törvényi tilalom ellenére - a bíróságok bizonyíték-értékelő tevékenységét és ezen keresztül a tényállást támadták, ezért erre vonatkozó érveik nem vezethettek a megtámadott határozatok megváltoztatásához.

A II. rendű és IV. rendű terhelte védője által benyújtott felülvizsgálati indítvány utal arra, hogy a magánokirat-hamisítás vétsége az adócsalás szükségszerű eszköz-cselekménye. A Kúria ezzel szemben számos eseti döntésben kifejtette, hogy a valótlan tartalmú adóbevallás benyújtása egyúttal megvalósítja a magánokirat-hamisítás törvényi tényállási elemeit, így az valódi alaki halmazatban állapítható meg az adócsalással (BH 2007.399.; BH 2010.319.; BH 2011.57.; BH 2013.176.).

Következetes a bírói gyakorlat abban, hogy a fiktív számlának az adóbevallás alapját képező könyvelésben való feltüntetése annak felhasználását jelenti akkor is, ha maga a számla nem kerül az adóhatóságokhoz benyújtásra, ekként ez a magatartás a magánokirat-hamisítás megállapítása alapjául szolgálhat (BH 2013.176.). Következésképpen a magánokirat-hamisítás a hamis számlák könyvelésbe történő beállításával már megvalósult, mint ahogy magánokirat-hamisítás az a magatartás is, ha a könyvelés valótlan adatai alapján készül el a valótlan tartalmú adóbevallás és így módon az adócsalás és a magánokirat-hamisítás valóságos alaki halmazatban áll, amennyiben akár a felhasznált adóbevallás, akár annak mellékletét képező bármely irat hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú.

A terheltek azzal a tényállásban írt magatartásukkal, hogy a hamis számlák lekönyvelésére adtak utasítást, majd azt az adóbevallásban felhasználták, a magánokirat-hamisítás vétségét is megvalósították. Megjegyzendő - amint arra átiratában a Legfőbb Ügyészség is

helyesen utalt - az adócsalás törvényi tényállása szerint az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tény hatóság előtt történő elhallgatása is bűncselekmény, így akkor is megvalósul, ha az elkövető - bár rendelkezik adóköteles jövedelemmel - egyáltalán nem tesz adóbevallást. Fentiekből következően az indítvány szükségszerű eszközselekményre vonatkozó érvelése téves, az eljáró bíróságok az irányadó tényálláshoz képest nem sértettek anyagi jogszabályt a terheltek büntetőjogi felelősségének megállapításakor.

A II. rendű és IV. rendű terhelt védője által előterjesztett felülvizsgálati indítvány hivatkozott arra, hogy e terheltek terhére rótt magánokirat-hamisítás vétsége elévült. Az indítvány a II. rendű terhelt esetében a tényállás IV/A. és IV/B. pontjait érintően alapos, még az őt érintő egyéb tényállási pontok és a IV. rendű terhelt esetében alaptalan. A terheltek terhére megállapított folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétsége esetében az utolsó részselekmény időpontjától, vagyis az utolsó adóbevallás benyújtásától, 2009. június 12. napjától kezdődik az 1978. évi IV. törvény 33. § (1) bekezdés b) pontjának II. fordulata szerinti három éves elévülési idő (31.BK vélemény).

A bűncselekmény elévülését azok az - ügy előbbre vitelét célzó, tehát érdemi - eljárási cselekmények szakítják félbe, amelyek ténybeli alapja azonos az utóbb vád tárgyává tett cselekmény ténybeli alapjával (tárgyi feltétel); illetve amelyek meghatározott személy - a későbbi terhelt - ellen, a fentebb említett tények bekövetkezésében, előidézésében játszott szerepének tisztázására irányulnak (személyi feltétel), (BH 2007.363.).

A II. rendű terhelt által képviselt 4.Kft.-hez kapcsolódó adócsalás és magánokirat-hamisítás vétsége esetében azonban kétségkívül megállapítható, hogy az első olyan nyomozati cselekmény, amely e gazdasági társasággal összefüggésbe hozható adócsalás és magánokirat-hamisítás felderítésére irányult, csupán 2013. október 28. napján történt meg, amikor a nyomozó hatóság a 4.Kft. adóbevallásainak lekérdezésére adott utasítást 2007-2008. évre vonatkozóan a TADLEK rendszerből (63015/38/2013.bü. számú nyomozati irat 5381. oldal).

A fentiek alapján - mint ahogy arra a Legfőbb Ügyészség átirata is helyesen utalt - a 4.Kft. által benyújtott adóbevallások valótlan tartalmának vizsgálatára a 2009. január 20. napjától számított három éven túl 2013. október 28. napján került sor, ekként a IV/A. és a IV/B. tényállási pontok szerint folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében a büntethetőség 2011. január 20. napjával elévült, így a II. rendű terhelt bűnösségének megállapítására az anyagi jogszabályok megsértésével került sor. Ezért a Kúria a II. rendű terheltre vonatkozó részében 1 rendbeli,

az 1978. évi IV. törvény 276. §-ába ütköző folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétsége tekintetében az ítéletet hatályon kívül helyezte és az eljárást a Be. 427. § (1) bekezdés a) pontja alapján, valamint a Be. 373. § (1) bekezdés I. a) pontja szerint megszüntette.

Ezzel szemben a III. rendű terhelt védőjének az elévülésre történő hivatkozása nem alapos. A magánokirat-hamisítás vétsége tekintetében az elévülés nem az ügyvezetői tisztség megszűnésétől, hanem a valótlan tartalmú magánokirat felhasználásától kezdődik. E cselekmény mind az 1.Kft., mind az 1.Zrt. nevében benyújtott adóbevallások tekintetében folytatólagosan elkövetett, így az elévülés kezdete az utolsó valótlan tartalmú adóbevallás benyújtásának időpontja, azaz 2009. január 20. napja. A Nógrád Megyei Rendőr-főkapitányságon a fent említett két gazdasági társaság adócsalása miatt benyújtott feljelentést követően a 63015/38/2013.bü. számú nyomozati irat 2925. oldalán található feljegyzés szerint a nyomozást 2011. június 29. napján rendelték el, ezért az elévülés az e két cég nevében benyújtott adóbevallások tekintetében ebben az időpontban megszakadt, így az indítványnak a magánokirat-hamisítás vétsége büntethetőségének elévülésével kapcsolatos kifogása nem alapos.

- - - - -

A Be. 416. § (1) bekezdés b) pontja alapján felülvizsgálatnak van helye, ha a bűncselekmény törvénysértő minősítése, a büntetőjog más szabályának megsértése miatt törvénysértő büntetés kiszabására vagy törvénysértő intézkedés alkalmazására került sor.

II. rendű terhelt védője által benyújtott felülvizsgálati indítvány a Btk. 2. §-ára hivatkozással a II. rendű terhelttel szemben a 2012. évi C. törvény (Btk.) feltételes szabadság lehetőségének legkorábbi időpontjára vonatkozó kedvezőbb rendelkezései miatt az elbíráláskor hatályos Btk. alkalmazása lett volna indokolt.

Az eljáró bíróságok helyesen jutottak arra a következtetésre, hogy a II. rendű, a III. rendű és a IV. rendű terheltnek esetében az elkövetéskor hatályos 1978. évi IV. törvényt kell alkalmazni, amiatt, hogy a terheltnek cselekményei az üzletszerűség folytán a 2012. évi C. törvény szerint súlyosabban minősülnének.

Az 1978. évi IV. törvény 310. § (1) bekezdésébe ütköző és (4) bekezdése szerint minősülő adócsalás büntette, valamint az 1978. évi IV. törvény 276. §-ába ütköző magánokirat-hamisítás vétsége miatt a halmazati tételkeretre figyelemmel 2 évtől 12 évig terjedő szabadságvesztés, míg a Btk. 396. § (5) bekezdés b) pontja szerinti költségvetési csalásként minősülő cselekmény halmazati tételkerete 5 évtől 15 évig terjedő szabadságvesztés. Valamennyi, a

felülvizsgálattal érintett terhelt esetében a szabadságvesztés büntetés kiszabása volt indokolt, ezért az elkövetéskor és az elbíráláskor hatályos Büntető Törvénykönyv összevetése kapcsán a bűncselekmény a két törvény szerinti minősítéshez tartozó büntetési tételek összevetésével lehet állást foglalni (BH 2015.269.).

Mivel az elkövetéskor hatályos büntető törvény szerint a terheltek terhére megállapított bűncselekmények büntetési tétele enyhébb, mint az elbíráláskor hatályos büntető törvény szerinti büntetési tétel, az elkövetéskori büntető törvény alkalmazásának volt helye. Az elbíráláskor hatályos Btk. alkalmazását a feltételes szabadság lehetőségének legkorábbi időpontjára vonatkozó szabályok sem indokolják akkor, ha a cselekményt a Btk. szigorúbban rendeli büntetni az elkövetéskor hatályos 1978. évi IV. törvényhez képest (BH 2015.1.).

A Kúria nem tartotta alaposnak a III. rendű terhelt védőjének a költségvetést károsító bűncselekmény üzletszerűként történő minősítését támadó indítványát sem. Az indítványozó arra hivatkozott, hogy az adócsalás révén nem a terheltek, hanem az általuk vezetett gazdasági társaság gyarapodott. Álláspontja szerint az üzletszerűség esetleges megállapításához a két személy vagyona közötti összefüggést vizsgálni, tisztázni kellett volna.

III. rendű terhelt tettesként elkövetett cselekményeit a II/A., II/B. és II/C. tényállások, míg a 2.Zrt. adóbevallásaival összefüggésben a bűnsegédként elkövetett adócsalásként értékelt cselekményeit a III/A. és III/B. tényállások tartalmazzák.

A 2.Kft. és a 2.Zrt. esetében a rendszeres haszonszerzésre törekvés kétséggkívül megállapítható, mert a terheltek költségvetést károsító cselekménye éveken át - a valótlan tartalmú bevallás időszakonkénti benyújtásával - az adóelkerülés révén rendszeres haszonszerzéshez vezetett, hiszen a költségvetésben a 2.Kft. vonatkozásában 235.707.000 forint, míg a 2.Zrt. esetében 65.201.000 forint vagyoni hátrány keletkezett.

Az adócsalás elkövetési magatartása az adókötelezettség szempontjából jelentős tényre vonatkozó valótlan tartalmú nyilatkozattétel, melynek következtében a költségvetésben vagyoni hátrány, ellenben a cselekmény elkövetőjénél vagyoni haszon keletkezett. A következetes bírói gyakorlat szerint az üzletszerűség feltételeként megkívánt rendszeres haszonszerzésre törekvés más személy vagyoni gyarapodása érdekében elkövetett cselekmények esetében is megállapítható (BH 2008.174.). Ekként rendszeres haszonszerzésre törekszik az is, aki bűnsegédként elkövetett cselekményeit a tettes haszna, vagyoni gyarapodása érdekében követi el. A részes az üzletszerűen elkövetett minősített esetért felelősséggel akkor tartozik, ha az üzletszerűség a tettesi

bűncselekmény tekintetében is megállapítható (3/2014. BJE.), mely feltétel III. rendű terhelt esetében - figyelemmel arra, hogy a III/A. és III/B. tényállási pontban írt cselekmények esetén e minősítő körülmény az azt tettesként elkövető IV. rendű terhelt oldalán is megállapítható - ténylegesen megvalósult.

A II. rendű terhelt tettesként elkövetett IV/A. és IV/B. pontban foglalt, költségvetést károsító cselekménye, valamint a bűnsegédként elkövetett II/A., II/B., II/C. és a III/A., III/B. tényállások esetében a III. rendű és a IV. rendű terhelteknek történő segítségnyújtás értékelése során a rendszeres haszonszerzésre törekvés, az adóbevallások időszakonkénti benyújtása több éven keresztül úgyszintén az üzletszerűség megállapítására adnak alapot, mivel e minősítő körülmény III. rendű és IV. rendű terheltek esetében is megállapítható.

A II. rendű és a III. rendű terhelt vonatkozásában e terheltek terhére megállapított elkövetői minőséget is vitatták, amennyiben a II/A, II/B., II/C., valamint III/A. és III/B. tényállások esetében a bűnsegédi tevékenység értékelését, míg a III. rendű terhelt esetében a III. rendű terhelt tettesi magatartásának megállapítását sérelmezte.

A Kúria egyetértett a Legfőbb Ügyészség átiratában kifejtett azon állásponttal, miszerint az irányadó tényállásban rögzített tények alapján mind a II. rendű, mind a III. rendű terhelt tisztában volt azzal, hogy a beszervezett alvállalkozó társaságoktól befogadott számlák fiktívek, szándékuk az adó jogszerűtlen csökkentésére irányult. Mint ahogy fentebb már kifejtésre került, az eljáró bíróságok helyesen állapították meg azt, hogy az egyes tényállási pontokban meghatározott cselekményeket mely terheltek követték el tettesként és ahhoz mely terheltek nyújtottak segítséget. Így a képviseleti jogosultsággal rendelkező terhelteket tettesként, míg a céghálózatot közösen működtető azon terheltek, akik képviseleti jogosultsággal nem rendelkeztek, bűnsegédként valósították meg az adócsalást (első fokú ítélet 48. oldal 3. bekezdés, másodfokú ítélet 11. oldal 2. bekezdés). Helytálló az is, hogy a 2.Kft. képviseletében történő változást követően a III. rendű terhelt közvetett tettesként felel. Az adócsalás közvetett tette az, akinek nincs jogi kötelezettsége az adóbevallás benyújtására (BH 2013.200.).

A Kúria ezért megállapította, hogy a bűncselekmények minősítése törvényes.

III. rendű terhelt védője által benyújtott felülvizsgálati indítvány érvei szerint a III. rendű terhelttel szemben kiszabott szabadságvesztés tartama változott, a büntetés nem felelt meg a belső arányosság követelményének és a bűnösség fokának, hiszen a

III. rendű terheltnél a vádbeli időszakban vagyongyarapodás nem történt. Utalt arra, hogy a másodfokú bíróság további enyhítő körülményként értékelte azt, hogy a III. rendű terhelt két kiskorú gyermek eltartásáról gondoskodik, mégis súlyosította büntetését.

A büntetéskiszabás önmagában a felülvizsgálat tárgyát nem képezheti, így az sem, hogy a bíróságok a büntetéskiszabás során a súlyosító és enyhítő körülményeket miként veszik figyelembe (BH 2005.331.). A felülvizsgálati eljárásban ezért önmagában a büntetéskiszabási körülmények értékelésének mikéntje nem vizsgálható (BH 2016.264.). Erre figyelemmel a büntetés eltúlzott tartamára vonatkozó érvek nem vezettek eredményre a felülvizsgálati eljárásban.

A Kúria úgy találta, hogy a tényállás IV. pontjában rögzített folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétsége büntethetőségének elévülése ellenére sem indokolt a II. rendű terhelttel szemben kiszabott büntetés enyhítése, figyelemmel a cselekmény tárgyi súlyára, az okozott vagyoni hátrány összegére és arra tekintettel, hogy a büntetőeljárás megszüntetése mellett e cselekménynek a halmazati tételkeretet befolyásoló szerepe nincs, így a büntetés nem törvénysértő.

A Kúria olyan egyéb eljárási szabálysértést sem észlelt, amelynek vizsgálatára a Be. 423. § (5) bekezdése alapján hivatalból köteles, és amelyre az indítványozók nem hivatkoztak.

Ezért a kifejtettekre tekintettel a II. rendű terhelt esetében 1 rendbeli, folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétsége tekintetében az eljárást a Be. 427. § (1) bekezdés a) pontja alapján a Be. 373.§ (1) bekezdése I. a) pontja szerint a megtámadott ítéleti rendelkezést hatályon kívül helyezte és az eljárást megszüntette, míg egyebekben - így a II. rendű terheltre vonatkozó egyéb rendelkezéseket illetően, továbbá a III. rendű és IV. rendű terhelt tekintetében - a megtámadott határozatokat a Be. 426. §-a alapján hatályában fenntartotta.

A Kúria ítélete elleni fellebbezést a Be. 3. § (4) bekezdése, a felülvizsgálatot pedig a 417. § (4) bekezdés b) pontja kizárja. Az ismételt indítvány benyújtásával összefüggő tájékoztatás a Be. 418. § (3) bekezdésén alapul azzal, hogy ez esetben a Kúria az indítvány elutasítására vonatkozó határozat hozatalát is mellőzheti a Be. 421. § (3) bekezdésére figyelemmel.

Budapest, 2018. január 23.

Dr. Csák Zsolt s.k. a tanács elnöke, Dr. Domonyai Alexa s.k. előadó bíró, Dr. Soós László s.k. bíró

A kiadmány hitelélül:
TóthLné
bíróási tisztviselő