

végzés

Rendelkező rész

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

[1] I. A Debreceni Törvényszék a 2017. április 19. napján tartott tárgyaláson meghozott és kihirdetett 24.B.478/2016/90. számú ítéletével ... I. rendű terheltet bűnösnek mondta ki 2 rendbeli társtettesként, folytatólagosan elkövetett adócsalás bűntettében [a

Büntető Törvénykönyvről szóló 1978. évi IV. törvény (korábbi Btk.) 310. § (1) bekezdés, (4) bekezdés] és 2 rendbeli társtettesként, folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében (korábbi Btk. 276. §).

- [2] Ezért őt - halmazati büntetésül - 2 év börtönbüntetésre és 2 év közügyektől eltiltásra ítélte, valamint vele szemben 77.710.200 forint vagyonekobzást rendelt el. Rendelkezett továbbá a lefoglalt bűnjelekről és a bűnügyi költségről.
- [3] A kétirányú fellebbezések alapján másodfokon eljáró Debreceni Ítéltábla a 2018. június 25. napján tartott nyilvános ülésen meghozott és kihirdetett Bf.II.358/2017/51. számú ítéletével az elsőfokú ítéletet az I. rendű terhelt tekintetében megváltoztatta: mellőzte a vagyonekobzást és korrigálta a bűnügyi költségre vonatkozó rendelkezést. Egyebekben az I. rendű terhelt tekintetében helybenhagyta az elsőfokú ítéletet.

- [4] Az elsőfokú bíróság által megállapított (elsőfokú ítélet 6-17. oldal) és a másodfokú bíróság által kiegészített és pontosított (másodfokú ítélet 11-13. oldal) történeti tényállás:

Az I. rendű és II. rendű terhelt 2007. december 17. és 2014. március 19. napjai között egyaránt jogosult volt a cég 1 (**cég 1**) ügyvezetőjeként a cég képviseletére. A gazdasági társaságoktól származó valótlan tartalmú számlákat azonban kizárólag az I. rendű terhelt fogadta be, szerepeltette a könyvelésben és az adóbevallásban. Ezen számlák valótlanágáról, illetve a mögöttük álló szerződésekről a II. rendű terheltnek nem volt tudomása, ő a cégnél ténylegesen adminisztratív, munkaügyi feladatokat látott el.

Tényállás I. pont (alapítéletben számozással el nem különítve).

A **cég 1** 2008. IV. negyedével kezdődően 2011. I. negyedével bezáróan tevékenységi körébe tartozó gazdasági eseményeket folytatott, de emellett a **cég 2**, a **cég 3**, a **cég 4**, a **cég 5** és a **cég 6** által kiállított, gazdasági eseményeket tartalmazó, de valótlan tartalmú számlákat állított be a könyvelésbe és az adóbevallásába - ugyanis a számlákban foglalt gazdasági tevékenység a **cég 1** és ismeretlen társaságok között megvalósult, azaz nem a számlában foglalt felek között.

A **cég 1** a alábbi cégektől származó, ezek által kiállított valótlan tartalmú számlákat fogadta be, állította be a könyvelésbe, majd szerepeltette a 2008. október, november, december és 2009. január hónapokban:

- A **cég 4** által 2008. október 3. és 2009. január 16. napjai között kibocsátott valótlan tartalmú számlák összesen bruttó 262.408.518 forint, s ezen belül 43.734.753 forint általános forgalmi adó (áfa) tartalmú volt.

- A **cég 3** által 2008. december 5. és 2008. december 22. napjai között kibocsátott valótlan tartalmú számlák összesen bruttó 54.447.600 forint, s ezen belül 9.074.600 forint áfatartalmú volt.

- A **cég 2** által 2008. október 1. és 2008. október 15. napjai között kibocsátott valótlan tartalmú számlák összesen bruttó 2.828.495 forint, s ezen belül 471.416 forint áfatartalmú volt.

- A **cég 6** által 2009. január 5. és 2009. március 31. napjai között kibocsátott valótlan tartalmú számlák összesen bruttó 158.379.000 forint, s ezen belül 26.396.500 forint áfatartalmú volt.

A **cég 1** adóbevallásait - az erre a II. rendű terhelt által meghatalmazott könyvelő útján - 2008. IV. negyedében havi és az azt következő hónap 20. napjáig esedékes bevallásra kötelezetten 2008. november 20. és 2009. január 22. napjai között, 2009. I. negyedében negyedéves és az azt követő hónap 20. napjáig esedékes bevallásra kötelezetten 2009. április 22-én egyaránt ügyfélkapu rendszerében elektronikus úton nyújtotta be az adóigazgatóságához.

Az I. rendű terhelt 2008. november 20. és 2009. április 22. napjai között a fiktív számlák könyvelésbe és adóbevallásába beállításával és az áfatartalom levonásba helyezésével a költségvetésnek áfaadónemben mindösszesen 79.676.400 forint adóhiányt okozott, ami nem térült meg.

Az adóigazgatóság a **cég 1**-et a 2008. IV. negyedévi bevallási időszakra 46.534.000 forint, valamint a 2009. I. negyedévi bevallási időszakra 41.468.000 forint adóhiány megfizetésére kötelezte.

Tényállás II. pont (alapítéletben számozással el nem különítve).

Tényállás II.1. pont (alapítéletben számozással el nem különítve).

A **cég 1** 2011. I. negyedévében a **cég 5** által 2011. február 25. és 2011. március 28. napjai között kiállított, gazdasági eseményeket tartalmazó, de valótlan tartalmú számlákat állított be a könyvelésébe és az adóbevallásába - ugyanis a számlákban foglalt gazdasági tevékenység a **cég 1** és ismeretlen társaságok között, azaz nem a számlákban foglalt felek között valósult meg.

A **cég 5** által kibocsátott valótlan tartalmú számla 2011 februárjában bruttó 125.206.638 forint, s ezen belül 25.041.328 forint áfatartalmú volt; további számlái 2011 márciusában bruttó 28.347.500 forint, s ezen belül 5.669.500 forint áfatartalmú volt: ekként 2011. február-március hónapokban összesen bruttó 311.793.275 forint, s ezen belül 62.358.656 forint áfatartalmú volt.

Tényállás II.2. pont (alapítéletben számozással el nem különítve).

A **cég 1** a **cég 7** román gazdasági társaság részére valótlan tartalmú - kifogásolhatóan egyenként meg nem jelölt - számlákat bocsátott ki, melyeket beállította a könyvelésébe és áfatartalmában levonásba helyezve az adóbevallásába. A számlákon feltüntetett gazdasági események nem a két gazdasági társaság között történtek meg.

A **cég 1** által a **cég 7** részére kibocsátott számlák 2011. február-március hónapokban összesen bruttó 507.025.313 forint, s ezen belül 101.405.063 forint áfatartalmú volt.

A tényállás II.1. és II.2. pontbeli számlák együttesen - bár a tényállás bruttó összegben nem összegezt, valamint az áfatartalmat 2011 februárjára 68.823.000 forintban és 2011 márciusára 94.941.000 forintban összegezte - 2011. február-március hónapra bruttó 569.381.969 forint, s ezen belül 163.764.000 forint áfatartalmú volt (az utóbbi összeg egyébiránt megegyezik a tényállásban nem összegezett $68.823.000 + 94.941.000 = 163.764.000$ forint összeggel).

A **cég 1** az adóbevallásait - mindenkben a tényállás I. pontjában rögzítettekkel megegyező módon - 2011. I. negyedévében havi és az azt következő hónap 20. napjáig esedékes bevallásra kötelezetten 2011. március 20-án és 2011. április 20-án nyújtotta be.

Az I. rendű terhelt 2011. március 20. és 2011. április 20. napjai között a fiktív számlák könyvelésbe és adóbevallásába beállításával és az áfatartalom levonásba helyezésével a költségvetésnek áfaadónemben mindösszesen 163.764.000 forint adóhiányt okozott, ami nem térült meg.

Az adóigazgatóság a **cég 1**-et a 2011. február-március havi bevallási időszakra 163.763.000 forint adóhiány megfizetésére kötelezte.

- [5] Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Áfa tv.) 127. § (1) bekezdés a) pontja kimondja, hogy az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla. A számlavitelről szóló 2000. évi C. törvény (Sztv., azaz: Számv. tv.) 15. § (3) bekezdése, 165. § (1)-(2) bekezdése és 166. § (2) bekezdése meghatározza a számla alakiságával, tartalmával és befoghatóságával kapcsolatos rendelkezéseket.
- [6] Az I. rendű terhelt teljes mértékben tisztában volt azzal, hogy a számlákat kiállító személyek valótlan tartalmú számlákat bocsátottak ki, közöttük kizárólag emiatt valósult meg az ügylet, amely mögött tényleges gazdasági tevékenység nem volt (elsőfokú ítélet 30. oldal 2. bekezdés).
- [7] II. A bíróság jogerős ügydöntő határozata ellen az I. rendű terhelt védője terjesztett elő felülvizsgálati indítványt a bűnösség törvénysértő megállapítása miatt, felmentés, másodlagosan hatályon kívül helyezés és az elsőfokú bíróság új eljárására utasítása érdekében.
- [8] A védő felülvizsgálati indítványának indokai.
- [9] A tényállás szerint a számlákban foglalt gazdasági tevékenység a **cég 1** és ismeretlen társaságok között megvalósult, azaz nem a számlában foglalt felek között.
- [10] A védő szerint alapvetően az kérdéses, hogy „ahol van valós gazdasági tevékenység, az azonban nem a számla kiállítója és

befogadója között jött létre, mikor valósul meg adócsalás/költségvetési csalás".

- [11] A kérdés megítélésekor kiindulópont az, hogy a vállalkozónak nem kötelessége a számlakérés. Ugyanakkor megtörténhet, hogy a vállalkozó nem jut a számlához, s így az áfát és a társasági adót nem tudja csökkenteni, s ezért számlát vesz: ekkor összegében valós a számla, így ennek a levonásba helyezésével a költségvetést vagyoni hátrány nem éri. Azt kellett volna szakértő bevonásával tisztázni, hogy mi a számlán szereplő tevékenységnek a valós piaci értéke, mi az áfatartalma és ezt a befogadott számlák áfatartalmával összevetve jelentkezik-e különbség, s ha nincs különbség, az I. rendű terhelt tudta-e, hogy a számla-kiállítók az áfát nem fogják bevallani.
- [12] Ezekre a kérdésekre bizonyítás nem folyt, így a tényállásból nem lehet azt a következtetést levonni, hogy az I. rendű terhelt adócsalást követett el. A bizonyítás nem különbözött egy adóhatósági ellenőrzéstől, ám az objektív adójogi kategóriákat nem lehet alkalmazni az szubjektív felelősségen alapuló büntetőjogban. Ennek kapcsán az Európai Unió Bíróságának az adóhatósági eljárásra vonatkozó döntéseire is hivatkozott.
- [13] A Legfőbb Ügyészség a BF.1448/2018/1. számú átiratában az I. rendű terhelt védőjének felülvizsgálati indítványát alaptalannak találta.
- [14] Valamely gazdasági esemény megtörténte önmagában, a jogszabályban előírt feltételek hiányában nem jogosít fel adólevonási jog gyakorlására, amelynek törvényessége az elkövetés, illetve a cselekmény elbírálása idején hatályos adójogi szabályok alapján ítéltető meg.
- [15] Az irányadó tényállás - az Áfa tv. fel nem hívott X. Fejezetében meghatározottakon túl - helyesen tartalmazza az Áfa tv. és a Számv. tv. rendelkezéseit, s helyesen rögzítette: az adólevonási jog gyakorlásának feltétele, hogy az adóalany rendelkezésére álljon az ügylet teljesítését tanúsító számla. Egy gazdasági eseményről kiállított számla tartalmilag akkor hiteles, ha az abban foglalt gazdasági tevékenység a számla szerinti felek között, a számla szerinti módon ment végbe és az ellenérték is megfizetésre került.
- [16] Mindezek alapján adólevonási jog gyakorlására az Áfa tv. és a Számv. tv. előírásai szerinti formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén kerülhetett volna sor. Ennek hiányában a felhasznált számlának a könyvelésbe való beállítása és az adóbevallás során való felhasználása sem volt jogszerű.
- [17] Abból a tényállásbeli megállapításból, hogy a fiktívnek tekintett számlákban foglalt gazdasági tevékenység a **cég 1** és ismeretlen társaságok között megvalósult, a felülvizsgálati indítvánnyal ellentétben nem következik, hogy az adólevonási jog gyakorolható fiktív számlákra alapítva is. Ez a jogértelmezés nem felel meg az adózás rendjéről szóló, az elkövetés idején hatályos törvény 2. § (1) bekezdésében és az azóta hatályos törvény 1. §-ában meghatározott, a rendeletésszerű joggyakorlást előíró rendelkezésnek. Ezen jogértelmezés elfogadása a fiktív számlák

legalizálását jelentené egy jogalap nélküli érdekből, és közvetve a gazdálkodás rendjét is veszélyeztető gyakorlat kialakításához vezetne.

- [18] Az eljárás bíróságok okszerűen következtettek az I. rendű terhelt bűnösségére.
- [19] A Legfőbb Ügyészség ún. feltétlen (abszolút) eljárási szabálysértést nem észlelt, s indítványozta a megtámadott határozat tanácsülésen történő hatályában fenntartását az I. rendű terhelt tekintetében.
- [20] A Legfőbb Ügyészség álláspontjára az I. rendű terhelt és védője nem tett észrevételt.
- [21] **III.** Az I. rendű terhelt védőjének felülvizsgálati indítványa nem alapos.
- [22] A védő az I. rendű terhelt bűnösségének megállapítását kifogásolta.
- [23] A felülvizsgálat olyan rendkívül jogorvoslat, amely nem nyitja meg a megállapított tények vitathatóságának lehetőségét.
- [24] 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.
- [25] A tényállás irányadósága 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. Ide értendő a bizonyítási indítványok elutasítása is, mert azok indokoltságát a bíróság vizsgálat tárgyává teszi, ám szükségtelennek találja a tényállás tisztázásához. 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.
- [26] Felülvizsgálatnak a bíróság jogerős ügydöntő határozata ellen a büntető anyagi jog szabályainak megsértése miatt helye van [Be. 648. § a) pont]. A büntető anyagi jog szabályainak megsértése miatt felülvizsgálati indítvány terjeszthető elő, ha a bíróság a büntető anyagi jog szabályainak megsértésével állapította meg a terhelt bűnösségét [Be. 649. § (1) bekezdés a) pont aa) alpont].
- [27] Ugyanakkor a védő a felülvizsgálati indítványában részben az irányadó tényállást, illetve a bíróság mérlegelésének a helyességét támadta, a bizonyítékok mikénti értékelését vitatta, ártértékelését célozta, és mindezen keresztül kifogásolta a bűnösség megállapítását - ami a felülvizsgálati eljárásban kizárt.
- [28] A védő - közvetve - azt sugallja, hogy az I. rendű terhelt által képviselt cég az általa elvégzett gazdasági tevékenység kapcsán nem jutott a számlákhoz, ezért számlákat vásárolt.
- [29] Ezen sugallt állításnak egyik elemében sincs megállapított ténybeli alapja: az irányadó tényállás nem tartalmazza, hogy az I. rendű terhelt cége nem jutott a számlákhoz, és azt sem, hogy a számlákat az I. rendű terhelt megvásárolta.

- [30] Egyébiránt a számla vásárlása „veszélyes” állítás azért is, mert amennyiben az adófizetésre kötelezett fiktív fizetési számlát vásárol és azt az adóbevallásban szerepelteti, a számla vásárlója vesztegetést, míg a számla kiállítója a vesztegetés elfogadását követi el.
- [31] A költségvetési csalás (korábban pl. adócsalás) elkövetése teljességgel független attól, hogy az egyik terhelt - nem szükségszerűen, de ténylegesen - lefizeti a másik terheltet fiktív fizetési számla kiállítása érdekében. Ez olyan jogellenes többlet, ami értékelés nélkül nem maradhat. A költségvetési csalás és a vesztegetés védett jogi tárgya eltérő. Az előbbi a közt illető pénzeszköz köz javára történő befolyásának biztosítását, míg az utóbbi a közélet tisztaságát védi. A két bűncselekmény elkövetési magatartása ugyancsak elkülönül egymástól. Ekként a költségvetési csalás és a vesztegetés bűnhalmazatban áll egymással (Bfv.II.881/2018/6. számú végzés).
- [32] Az irányadó tényállás I. és II.1. pontja értelmében - szemben a védő sugallt állításával - arról van szó, hogy az I. rendű terhelt cége részére más cégek valótlán tartalmú, azaz fiktív számlákat bocsátottak ki.
- [33] A védő állítása egyúttal - ami belső ellentmondásnak is tűnhet - homályban hagyta a tényállás II.2. pontjában rögzítetteket, márpedig e ráadásul nagy tárgyi súlyú cselekmény abban áll, hogy az I. rendű terhelt cége maga is bocsátott ki más cég részére valótlán tartalmú, azaz fiktív számlákat. E cselekmények kapcsán - védői vízióban - más cég vásárolt az I. rendű terhelttől számlákat.
- [34] A védő kifogásolta az I. rendű terhelt tudattartalma állított vizsgálatlanságát.
- [35] Az irányadó tényállás azonban rögzíti: az I. rendű terhelt teljes mértékben tisztában volt azzal, hogy a számlákat kiállító személyek valótlán tartalmú számlákat bocsátottak ki, közöttük kizárólag emiatt valósult meg az ügylet, amely mögött tényleges gazdasági tevékenység nem volt (elsőfokú ítélet 30. oldal 2. bekezdés).
- [36] Az irányadó tényállás II.2. pontját érintően kétségesse sem tehető az I. rendű terhelt tudattartalmának megléte a számlák fiktivitásáról.
- [37] A Kúria álláspontja - támaszkodva a Bfv.II.1256/2015/5., Bfv.II.1424/2015/9., Bfv.II.1643/2015/4. és Bfv.II.1358/2016/6. számú határozataiban már kifejtettekre, illetőleg a BH 2018.239. számú döntés [35]-[38] bekezdésének összegzésére - a következő:
- [38] A felülvizsgálati eljárásban irányadó tényálláshoz tartozónak kell tekinteni a jogerős határozat indokolása bármely részében szereplő minden ténymegállapítást, amely az elbírált bűncselekmény büntetőjogi megítélésénél jelentős (EBH 2013.B.2. indokolás, BH+ 2014.9.388.I., BH 2013.237., BH 2013.53., BH 2006.392.).
- [39] Az ítéleti tényállás személyi és történeti részében rögzített ténymegállapítások nem kizárólag fizikai jellegű külső történések, de ún. belső történések, tudati tények is lehetnek (BH 2005.167.). A tudattartalom ténybeli megállapítása lehet a tényállás része, ezért a tudati tények a felülvizsgálati eljárásban nem vitathatóak (BH 2011.3.), másként fogalmazva: a tényállás részét képező tudati tények sérelmezése a tényállás tilalmazott támadása miatt a törvényben kizárt (Bfv.II.818/2014/6.).
- [40] A BH 2011.3. döntés indoklása ezt szemléletessé tette: „Az ügyben eljáró bíróságok ténybeli következtetéssel állapították meg, hogy a terhelt azért vágott a sértett járműve elé, mert meg akarta állítani. A sértett az ütközést csak úgy tudta elkerülni, hogy a járdára felhajtott, a közvetlen veszélyhelyzet fennállt. Ebből következően az irányadó tényállás támadását jelenti annak vitatása, hogy a terhelt közlekedési szabályszegése és ezzel okozati összefüggésben a közvetlen veszélyhelyzet kialakítása nem volt

szándékos. Ezért a Be. 423. § (1) bekezdésében írtakra figyelemmel a felülvizsgálati indítvány ebben a részében törvényben kizárt."

- [41] Egyfelől a tényből tényre vont következtetés is tény, másfelől a jogkövetkeztetésnek is ténybeli alapon kell nyugodnia akkor is, ha a jogkövetkeztetés közvetlenül egy vagy több megállapított tényből került levonásra (Ellenkező esetben a jogkövetkeztetés, mint tudati tény nem is volna kontrollálható.). Ebből pedig az következik, hogy - mivel az ítéleti tényállás részei lehetnek a tudati tények is - amennyiben az irányadó tényállás egyidejűleg akár primer, akár sekunder tényként és értelemszerűen jogkövetkeztetésként is tartalmazza az elkövető cselekvésével kapcsolatos tudati tényeket, akkor ezekre is érvényesül a támadhatatlanság szabálya.
- [42] A tényállás részévé tett tudati tények vitathatósága azonban csak akkor eshet el, amennyiben a szűkebb értelemben vett tényállásba [Be. 258. § (3) bekezdés c) pont] tartozó külső, a külvilágban megjelenő tényekből, életbeli jelenségekből a belső tények valóban következnek (Bfv.II.1256/2015/5.).
- [43] A Kúria megállapította, hogy a tényállás részévé tett tudattartalom a jelen esetben is támadhatatlan. Különös tekintettel arra, hogy az elsőfokú és másodfokú bíróságok által megállapított tudati tények messzemenőig megfelelésben állnak az ugyancsak rögzített külső történésekkel.
- [44] Valamely tudati elem, tudati tény beépítése a ténymegállapítások sorába - ha nem is követelmény, de - elfogadható a bíróságok részéről. A lényeg az, hogy a szűkebb értelemben vett történeti tények és a beépített tudati tény között kétségtelenül fennálló organikus (szerves) kapcsolódás legyen. Ha nem bomlik meg a történeti tények és a beépített tudati tény kapcsolódásának szerves kapcsolata, kifogás nem tehető.
- [45] A jelen ügyben az alapítélet tényállásában rögzített történeti tényekből aggálytalan következtetés vonható a rögzített tudati tényekre.
- [46] A védő - továbbra is a sugallt fikció keretén belül maradva - úgy látta, hogy ha a gazdasági esemény megtörtént, a megvásárolt számla az összegében valós számla, így ennek levonásba helyezésével a költségvetést vagyoni hátrány nem éri.
- [47] Ez az állítás az adócsalás (jelenleg: költségvetési csalás) kapcsán érdemben is értelmezhetetlen állítás.
- [48] Éppen azért, mert - amit helyesen tartalmaz az irányadó tényállás - az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon az Áfa tv. 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla [Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pont].
- [49] Abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet a termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételeéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az EVA hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított [Áfa.tv. 120. § a) pont].

- [50] A Számv. tv. 166. § (2) bekezdése szerint a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.
- [51] Ellenben az I. rendű terhelt a tényállás I. pontjában oly módon járt el, hogy más cégektől fiktív számlákat szerzett be, azokat beépítette a könyvelésbe és végül az adóbevallásokba, amelyekben levonásba helyezte az áfát (a tényállás II. pontjában körülírt cselekmény kapcsán a számlák fiktivitása vitán felül állva nem igényel taglalást).
- [52] Továbbá „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.” (Bvf.II.904/2009/5. számú végzés).
- [53] „A fiktív számlák formailag megfelelnek a törvényi követelményeknek, azonban lényeges tartalmi hiányosságaik vannak. Fiktívnek, azaz nem valós számlának minősül az a számla, amely valótlan adatokat tartalmaz az általa dokumentált gazdasági eseményre, illetve az abban részt vevő felekre vonatkozóan. [...] Az adójog alapvető szabálya, hogy az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. [...] - főszabályként minden jövedelem adóköteles, - az a kivétel, ha nem, és - a kivételeket megszorítóan kell értelmezni. A kivételeket csak a jogrendszer által elismert tartalommal lehet érvényesíteni.” (Magyar Büntetőjog I-III. - Kommentár a gyakorlat számára, HVG-ORAC Lap- és Könyvkiadó Kft., a Btk. 396. §-ához).
- [54] Az I. rendű terhelt ezzel megsértette azt az elemi, jogszabályban előírt és egyúttal köztudomású szabályt, hogy az ügylet teljesítését számlával kell tanúsítani. Ha viszont 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 más kérdés, hogy a csalárd magatartás célt érhet, amennyiben nem észlelik a számla fiktivitását.
- [55] Ha egy gazdasági eseményben nem részes cég erről számlát bocsát ki, eredményesen kétségesse sem tehető, hogy a számla: fiktív.
- [56] Az irányadó tényállás I. pontja alapján a számlákban foglalt gazdasági tevékenység a **cég 1** és ismeretlen társaságok között megtörtént. (Ennek a megállapításnak ugyan hiányoznak a további ténybeli alapjai, ám a megállapított tényállás az adott tartalmában irányadó a felülvizsgálatban.) Ez mit sem változtat az előbbieken

felvázolt helyzeten.

- [57] 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 (EBH 2001.498.). Az elvi döntés indoklásából: 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. A Legfelsőbb Bíróság rámutat arra, hogy az adólevonási jog gyakorolhatóságával kapcsolatban az adóhatóság tényállás-tisztázási kötelezettségének maradéktalanul eleget tesz azzal, ha ennek eredményeképpen megállapítható, hogy a kérdéses számla nem hiteles. További bizonyításra már nincs szükség, mivel ebben az esetben ugyanis a számla kiállítójaként szereplő adóalany értelemszerűen nem is háríthatott át adót a visszaigénylési jogával élni kívánó másik adóalanyra.”
- [58] A védő érvelése akceptálhatatlan a fiktív számla „összegében valóságos” jellegére, s arra, hogy ennek (azaz az áfának) levonásba helyezésével a költségvetést vagyoni hátrány nem éri, hiszen az I. rendű terhelt cselekményével a költségvetést tényleges adóbevétel-csökkenés érte, amivel az I. rendű terhelt cége, s így közvetve maga az I. rendű terhelt jogellenesen gazdagodott.
- [59] A védő kifogásolta, hogy nem került sor annak szakértő bevonásával való tisztázására, hogy – mivel az irányadó tényállás alapján a gazdasági események megtörténtek – mi a számlákon szereplő tevékenységeknek a valós piaci értéke, mi az áfatartalma és ezt a befogadott számlák áfatartalmával összevetve jelentkezik-e különbség.
- [60] A Kúria – osztva a Legfelsőbb Bíróság nem büntetőügyben hozott EBH 2001.498. számú elvi döntésében foglaltakat – hangsúlyozza: fiktív számla esetében az igényelt bizonyításnak nincs helye. Ha tehát a számla bizonyítottan – mert kibocsátója nem részese a tanúsított gazdasági eseménynek – fiktív, és azt annak befogadója adólevonás érdekében a benyújtott adóbevallásában is szerepelteti, nincs helye további bizonyításnak arra, hogy a számla befogadója a tanúsított gazdasági tevékenységet elvégezte-e, annak mi az értéke és áfatartalma, s ezt a befogadott számla áfatartalmával összevetve jelentkezik-e különbség.
- [61] Adócsalást követ el, aki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre (adatra) vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy ilyen tényt (adatot) a hatóság elől elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti, vétséget követ el, és két évig terjedő szabadságvesztéssel büntetendő [korábbi Btk. 310. § (1) bekezdés]. A büntetés két évtől nyolc évig terjedő szabadságvesztés, ha a bűncselekmény folytán az adóbevétel különösen nagy, vagy ezt meghaladó mértékben csökken [korábbi Btk. 310. § (4) bekezdés].
- [62] E törvény alkalmazásában az adóbevétel csökkenése különösen nagy,

ha ötvenmillió forintot meghalad, de ötszázmillió forintot nem halad meg [korábbi Btk. 138/A. § d) pont].

[63] A bíróságok a büntető anyagi jog szabályainak megfelelően állapították meg az I. rendű terhelt bűnösségét.

[64] A védő felülvizsgálati indítványa érdemben sem bizonyult alaposnak.

[65] A Kúria a Be. 656. § (3) bekezdése alapján hivatalból elvégzett vizsgálata során hatályon kívül helyezést megalapozó ún. feltétlen (abszolút) eljárási szabálysértést az I. rendű terhelt tekintetében nem észlelt.

Az indítvány elvi tartalma

[66] A bűnösség törvénysértő megállapítása. A fiktív számla az összegében valós lehet, így az általános forgalmi adó levonásba helyezésével a költségvetést vagyoni hátrány nem éri.

A döntés elvi tartalma

[67] A felülvizsgálati indítvány nem alapos, mert a bűnösség megállapítása törvényes.

[68] A gazdasági esemény megtörténte - a jogszabályban előírt feltételek hiányában - önmagában nem jogosít adólevonási jog gyakorlására. Ha a számla bizonyítottan - mert kibocsátója nem részese a tanúsított gazdasági eseménynek - fiktív, és azt annak befogadója adólevonás érdekében a benyújtott adóbevallásában is szerepelteti, nincs helye további bizonyításnak arra, hogy a számla befogadója a tanúsított gazdasági tevékenységet elvégezte-e, annak mi az értéke és általános forgalmi adó tartalma, s ezt a befogadott számla általános forgalmi adó tartalmával összevetve jelentkezik-e különbség.

Záró rész

[69] A kifejtettek értelmében a Kúria - a Be. 660. § (1) bekezdés főszabálya alapján tanácsülésen, a Be. 655. § (1) bekezdés főszabálya szerinti összetételben eljárva - az I. rendű terhelt védője felülvizsgálati indítványának nem adott helyt, és a megtámadott határozatot nem ügydöntő végzéssel az I. rendű terhelt tekintetében hatályában fenntartotta [Be. 662. § (1) bekezdés].

[70] A Be. 653. § (1) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárás lefolytatására a harmadfokú bírósági eljárás szabályait az e Fejezetben foglalt eltérésekkel kell alkalmazni. A harmadfokú bíróság határozatával szemben viszont a Be. nem biztosítja a fellebbezés lehetőségét, s attól eltérő rendelkezést a Be. XC. Fejezete sem tartalmaz. A végzés ellen tehát nincs helye fellebbezésnek. Felülvizsgálatát a Be. 650. § (1) bekezdés b) pont 2. fordulata zárja ki. A Be. 656. § (4) bekezdése pedig rögzíti, hogy az ugyanazon jogosult által ismételten előterjesztett, illetőleg a korábbival azonos tartalommal ismételten előterjesztett indítványt a Kúria érdemi indokolás nélkül elutasíthatja.

Budapest, 2019. február 18.

Dr. Katona Sándor s.k. a tanács elnöke, Dr. Feleky István s.k. előadó bíró, Dr. Gimesi Ágnes s.k. bíró

A kiadmány hitelül:
Lévai Viktória

tisztviselő