

Kúria

végzése

Az ügy száma: Bfv.II.748/2019/5.

A határozat szintje: felülvizsgálat

A tanács tagjai: Dr. Molnár Gábor Miklós a tanács elnöke
. Somogyi Gábor előadó bíró
. Vaskuti András bíró

Az eljárás helye:

Az eljárás formája: tanácsülés

Az ülés napja: 2019. december 9.

Az ügy tárgya: költségvetési csalás büntette és más
bűncselekmény

Terhelt(ek): ... és társai

Első fok: Törvényszék, 15.B.1/2017/91., ítélet, 2018. május 23.,
tárgyalás

Másodfok: őri Ítélető tábla, Bf.I.84/2018/13., végzés, 2019. január
22.,
nyilvános ülés

Harmadfok: -

Az indítvány előterjesztője: ... VII. rendű terhelt védője

Az indítvány iránya: a VII. rendű terhelt javára

Rendelkező rész

A Kúria a költségvetési csalás büntette és más bűncselekmény miatt ... és társai ellen folyamatban volt büntetőügyben a ... (sz. leánykori neve) VII. rendű terhelt védője által előterjesztett felülvizsgálati indítványt elbírálv a Szombathelyi Törvényszék 15.B.1/2017/91. számú ítéletét, valamint a Győri Ítéltábla mint másodfokú bíróság Bf.I.84/2018/13. számú végzését ... VII. rendű terhelt tekintetében hatályában fenntartja.

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

Indokolás

- [1] **I. 1.** A Szombathelyi Törvényszék a 2018. május 23. napján meghozott és kihirdetett 15.B.1/2017/91. számú ítéletével ... VII. rendű terheltet bűnösnek mondta ki bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás bűntettében [Btk. 396. § (1) bekezdés a) pont, valamint (3) bekezdés b) pont], továbbá folytatólagosan elkövetett hamis magánokirat felhasználásának vétségében (Btk. 345. §). Ezért őt 5 hónap - végrehajtásában 1 év próbaidőre felfüggesztett - szabadságvesztésre ítélte, és akként rendelkezett, hogy a szabadságvesztés végrehajtási fokozata börtön, abból a terhelt - a büntetés végrehajtásának elrendelése esetén - legkorábban a büntetés kétharmad részének letöltése után bocsátható feltételes szabadságra. Egyúttal a terheltet előzetes mentesítésben részesítette.
- [2] A VII. rendű terhelt tekintetében a terhelt és védőjének fellebbezése alapján másodfokon eljáró Győri Ítéltábla a 2019. január 22. napján meghozott és kihirdetett Bf.I.84/2018/13. számú végzésével az elsőfokú ítéletet e terhelt tekintetében helybenhagyta.
- [3] 2. A jogerős ítéletben megállapított tényállás VII. rendű terheltet érintő részének lényege szerint ... I. rendű terhelt a **cég 1** ügyvezetőjeként bizonylat hiányában, meg nem történt gazdasági események könyveltetésével, illetve ezek vonzataként a jogalap nélküli általános forgalmi adóbevallásban történt szerepeltetésével a központi költségvetésnek 2009-2011. évekre vonatkozóan összesen 6.598.000 forint vagyoni hátrányt okozott, ami nem térült meg. Ezen belül a 2010. év 2-12. havi valótlan tartalmú áfabevallásokat ... VII. rendű terhelt nyújtotta be az Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal ... Megyei Igazgatóságának, tudva arról, hogy azok - a megalapozó alapbizonylatok hiányában - valótlan tartalmúak. Ezzel a VII. rendű terhelt áfaadónemben a központi költségvetésnek 3.581.000 forint - meg nem térült - vagyoni hátrány okozásában nyújtott segítséget az I. rendű terheltnek.
- [4] Az I. rendű terhelt az adóellenőrzésről szóló értesítés átvételét követően hamis bizonylatok beszerzése iránt intézkedett, amelyeket ennek nyomán 2012. július 12. és 18. napjain a IV. rendű terhelt könyvelőirodájában, az V. rendű terhelt közreműködésével a III. rendű terhelt írt alá.
- [5] **II. 1.** A bíróság jogerős ügydöntő határozata ellen a VII. rendű terhelt védője a Be. 649. § (1) bekezdés a) pont aa) alpontja alapján felülvizsgálati indítványt nyújtott be, amelyben a jogerős ítélet megváltoztatását és a terhelt felmentését kérte.
- [6] Az indítvány szerint a bíróság a jogerős ítéletében tévesen alkalmazta a 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa törvény) előírásait, és tévesen állapította meg azt is, hogy a VII. rendű terhelt alapvető foglalkozási szabályokat segezt meg. Az Áfa törvény az adóalany személyes rendelkezésére álló számlát teszi az adólevonási jog gyakorlásának feltételévé. A VII. rendű terhelt

könyvelőként nem volt adóalany, ekként az Áfa törvény előírásait sem sérthette meg. Az eljárásba bevont szakértő lehetségesnek tartotta azt is, hogy a könyvelés a gazdálkodó szóbeli közlése alapján történjen. A könyvelővel szemben csupán az a további elvárás, hogy önellenőrzést hajtson végre, ha a gazdálkodótól később mégsem kapja meg a számlát. Jelen esetben azonban a könyvelő a számlát utóbb megkapta, annak tartalmi ellenőrzésére azonban nem képes.

- [7] A védő indítványa szerint nincs olyan foglalkozási szabály, amely a VII. rendű terhelt magatartásával ellentétes előírást tartalmazna. A másodfokú bíróság nem is jelölte meg, hogy milyen „alapvető foglalkozási szabály” megsértését róta a terhelt terhére.
- [8] Tévedett akkor is a másodfokú bíróság, amikor az önrevízió hiányát „többször-tényállási elemként” értékelte. Az önadózás útján megállapított adót, adóalapot az adózó helyesbítheti. A VII. rendű terhelt azonban nem volt adózó, így nem volt sem jogosult, sem köteles az adózó helyett és nevében önellenőrzést végezni. A VII. rendű terhelt nem is az adózó meghatalmazottja, hanem csak az adózó meghatalmazottjának a munkavállalója volt.
- [9] A másodfokú bíróság az ügydöntő végzésében kimondta, hogy önellenőrzés esetén a VII. rendű terhelt felmentésének lett volna helye. A gazdasági életben előfordulhat, hogy bizonyos számlák késve érkeznek be az adóhoz. Ezek birtokában a gazdálkodó szervezet végezhetett volna önrevíziót, így annak elmulasztása a VII. rendű terheltnek nem róható fel. Ezzel - a védő álláspontja szerint - a Be. 608. § (1) bekezdés f) pontjában írt, és a Be. 649. § (1) bekezdés d) pontja szerint felülvizsgálati okot megvalósító eljárási szabálysértés is megvalósult, mert a határozat rendelkező része és indokolása egymással teljes mértékben ellentétesek. A másodfokú bíróság arról sem adott számot, hogy a fenti védői érvelést miért nem fogadta el, noha arra a védő, fellebbezésének indokolásában kifejezetten hivatkozott.
- [10] A VII. rendű terhelt esetében a bűnösség alanyi oldala is hiányzik. A költségvetési csalás csak szándékosan követhető el. Az elkövető tudattartalmának a más személy tévedésbe ejtésére, a vagyoni hátrány okozásának előre látására, és az abba való belenyugvásra vagy kívánságra is ki kell terjednie. Jelen esetben ezek nem álltak fenn.
- [11] A bíróság nem volt figyelemmel arra sem, hogy a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény 2. § (2) bekezdése és 3. § (1) bekezdés 1. pontja alapján a számviteli törvényt csak gazdálkodó szegheti meg. Nincs olyan jogszabályi előírás, ami megtiltana, hogy a könyvelő az utólag vagy elkésve behozott számlákat lekönyvelje, és ez alapján analitikát készítsen. E körben a bíróság nem értékelte teljeskörűen a fenti álláspontot alátámasztó ... tanú vallomását sem.
- [12] Jogszabályi előírás és kötelelességsegtetés hiányában a könyvelőt büntetőjogi felelősség sem terhelheti, még akkor sem, ha a gazdálkodó szóban közölte vele a számla adatait. Az I. rendű terhelt - ahogyan azt a Szombathelyi Közigazgatási és Munkaügyi

Bíróság is megállapította ítéletében - azt állította, hogy a számlákkal a közlés időpontjában már fizikailag rendelkezett. Erre tekintettel az I. rendű terhelt részéről a bűnsegédi szándékosság is kizárt. Téves a másodfokú bíróságnak az a megállapítása is, hogy a VII. rendű terhelt szó nélkül hagyta, hogy az I. rendű terhelt nem számolt el a számlákkal. Valójában az I. rendű terhelt a számlákat ugyan késve, de mindig átadta a VII. rendű terheltnek.

- [13] A másodfokú bíróság azt is figyelmen kívül hagyta, hogy a VII. rendű terhelt a **cég 1** könyvelését megbízási jogviszony keretében ellátó **cég 2** munkavállalója volt. A megbízási szerződés kifejezetten tartalmazza, hogy a könyvelési feladatok ellátását a **cég 2**, a **cég 1** utasításai alapján végzi el. A szerződés alapján nem a **cég 2**, illetve annak munkavállalójának a feladata a számlák tartalmának és a bennük foglalt gazdasági eseménynek a felülvizsgálata. A szerződés kizárja a megbízottnak a késve leadott számlák és bizonylatok miatti felelősségét is.
- [14] A Munka Törvénykönyve szerint a munkavállaló köteles a munkakörét a munkáltató utasításai szerint ellátni. Csak akkor nem köteles azokat teljesíteni, ha azok végrehajtása jogszabályba, vagy a munkaviszonyra vonatkozó más szabályba ütközik. Ha az utasítás végrehajtása kárt idézhet elő, köteles erre az utasítást adó figyelmét felhívni, azonban a végrehajtást nem tagadhatja meg. A munkavállaló VII. rendű terhelt tehát még akkor sem tagadhatta volna meg a munkáltatója utasításának a teljesítését, ha az jogszabályba ütközött volna. Kötelességszegés hiányában pedig a VII. rendű terhelt büntetőjogi felelőssége fel sem merülhet.
- [15] Téves az üzletszerű elkövetés megállapítása is, mert a VII. rendű terhelt nem haszonszerzésre törekedett, hanem a munkáltatója utasításait teljesítette. A VII. rendű terhelt tudata a tettesi jogellenes vagyongyarapodást sem fogta át.
- [16] Hiányzik a hamis magánokirat felhasználása vétségének alanyi oldala is. A költségvetési csalás megállapítása éppen azon alapul, hogy a terhelt bizonylatok nélkül könyvelt le meg nem történt gazdasági eseményeket. Ebben az esetben ugyanis a VII. rendű terhelt hozzá sem jutott a hamis számlákhoz, így fel sem használhatta azokat.
- [17] Végül a védő utalt arra, hogy a következetes bírói gyakorlat szerint az adóalany esetleges jogellenes magatartásáért a könyvelő büntetőjogi felelőssége nem állapítható meg. Az önrevízió hiányát, mint többlet-tényállási elemet pedig a másodfokú bíróság tévesen róta fel a VII. rendű terheltnek.
- [18] 2. A Legfőbb Ügyészség a BF.857/2019/2. számú átiratában a felülvizsgálati indítványt nem tartotta alaposnak, és a támadott határozatok hatályában fenntartását indítványozta. Álláspontja szerint az ítéletnek a VII. rendű terhelt bűnösségét megállapító rendelkezése nem áll ellentétben az indokolás azon megállapításával, hogy a gazdálkodó szervezet később, a számlák birtokában önrevíziót végezhet. A bíróság jogerős ítéletében ugyanis nem pusztán azt rögzítette, hogy a számlák késve érkeztek a könyvelőhöz, hanem azt is, hogy a terhelt számlák hiányában

készítette el a könyvelést és az adóbevallásokat, az utólagosan kiállított számlák pedig fiktívek voltak. Az önellenőrzés az adóhatóság szándékos megtévesztése esetén egyébként sem alkalmas a büntetőjogi következmények elhárítására.

- [19] Az ügyészség szerint a jogerős ítéleti tényállás felülvizsgálat keretében meg nem engedett támadását jelenti az iratellenesség kifogásolása. Az az állítás pedig, hogy a VII. rendű terhelt késve ugyan, de mindig megkapta a számlákat, a bíróság bizonyítékokat értékelő tevékenységét támadja, ami a felülvizsgálati eljárásban ugyancsak tilalmazott. A bíróság ugyanis azt állapította meg, hogy a számlákat a bevallási időszakokat követően mintegy 1,5-2 évvel később a III. rendű terhelt állította ki.
- [20] A tényálláshoz kötöttség folytán nem kerülhet sor annak vitatására sem, hogy a bíróság miért fogadott el egyes bizonyítékokat ítéletének alapjául, és miért nem vette figyelembe bizonyos tanúk vallomásainak más részeit is. A felülvizsgálatban nem vizsgálható ismét az I. rendű terhelt vallomása, és a közigazgatási bíróság (indítványban hivatkozott - egyébként időközben a Kúria határozatával hatályon kívül helyezett) ítélete sem.
- [21] A tényállás részét képezi az elsőfokú bíróság azon megállapítása is, hogy a tényállásban felsorolt 30 darab számla kiállítására utólagosan került sor, azok mögött nem volt valós gazdasági esemény, így az áfalevonás feltétele 2009 decemberétől 2011. év végéig nem állt fenn.
- [22] A másodfokú bíróság valóban foglalkozott azzal, hogy késve érkezett számlák esetében a gazdálkodó szervezet utóbb önrevíziót végezhet. Ilyenre azonban nem került sor. A VII. rendű terhelt a számlák hiányát szó nélkül hagyta. Szóbeli közlés alapján, kötelességét megszegve végezte el a könyvelést, és készítette el az adóbevallást. E magatartások jogellenesek, ezért az indítványban hivatkozott jogszabályi háttérre, valamint a könyvelést végző cég és a megbízó közötti szerződés kikötéseire tekintettel a jogellenes magatartásához fűződő büntetőjogi felelősség alól sem mentesülhet.
- [23] A bíróság a bűncselekmény tetteseként a gazdálkodó szervezet vezetőjét, az adóalanyt ítélte el. Az fel sem merült, hogy a könyvelő is tettesként felel. Ugyanakkor téves az a védelmi érvelés, hogy adóalanyiság hiányában a VII. rendű terheltekre nem vonatkoznak az Áfa törvény és az adózás rendjéről szóló törvény rendelkezései. Ellenkezőleg. Éppen ezek a törvények tartalmazzák azokat a szabályokat, amelyeket a VII. rendű terhelt - foglalkozási szabályként - megszegett, segítséget nyújtva ezzel a költségvetési csalás elkövetéséhez.
- [24] Az ügyészség szerint a bűncselekmények alanyi oldala is teljes. Az irányadó tényállás alapján a VII. rendű terhelt tudattartalma kiterjedt az általa megtett nyilatkozatok és adóbevallások valótlan tartalmára. Mind a tettesi alapcselekmény elemei, mind az ahhoz nyújtott részesi magatartás tekintetében elegendő az eshetőleges szándék, ami a VII. rendű terhelt esetében - az irányadó tényállásból kitűnően - megvolt. Helyesen foglalt állást a bíróság

abban a kérdésben is, hogy szándékosan elkövetett bűncselekmény esetén sem a Munka Törvénykönyve, vagy a Ptk. megbízási szerződésre vonatkozó rendelkezései, sem pedig a könyvelőiroda és a gazdálkodó szervezet közötti megbízási szerződés nem zárhatja ki a büntetőjogi felelősséget.

[25] Az üzletszerűség kapcsán közömbös, hogy a bűnsegéd részesült-e a bűncselekményből keletkezett haszonból. A VII. rendű terhelt 2010. évben tizenkét adóbevallás elkészítésében vett részt; tudata átfogta, hogy jogellenes magatartása következtében a rendszeres haszon a tettesi oldalon megjelenik, így a minősítő körülményt is megvalósította. A részesi cselekmény minősítése mindig a tettesi alapcselekményhez igazodik. A járulékosság elve alapján a bűncselekmény részesi oldalán akkor minősül üzletszerűen elkövetettként a cselekmény, ha a bűnsegéd üzletszerűen elkövetett tettesi alapcselekményhez nyújt segítséget. Minderre tekintettel – a Legfőbb Ügyészség indítványa szerint – a VII. rendű terhelt cselekményeinek minősítése az irányadó tényállásnak megfelel.

[26] **III.** A felülvizsgálati indítvány nem alapos.

[27] A felülvizsgálat rendkívüli jogorvoslat, amely a Be. 648. §-a értelmében kizárólag a bíróság jogerős ügydöntő határozata ellen, és a Be. 649. §-ában megjelölt anyagi és eljárásjogi okokból vehető igénybe. A felülvizsgálati eljárásban a tényálláshoz kötöttség érvényesül. Ennek megfelelően a felülvizsgálati indítványban a jogerős ítéletben megállapított tényállás nem támadható [Be. 650. § (2) bekezdés]. 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].

[28] Jelen ügyben ezért a felülvizsgálat során nem vitatható, hogy a VII. rendű terhelt nem kapta meg – késedelemmel sem – az általa lekönyvelt és az adóbevallás alapjaként felhasznált számlákat, mivel – a jogerős ítélet tényállása szerint – azokat utólag, mintegy másfél-két évvel később készítették el az ügy más terheltjei. Nincs helye felülvizsgálatnak arra hivatkozással sem, hogy a bíróság egy, az indítványban megjelölt tanú vallomásának a védő által relevánsnak tartott részét nem értékelte. A teljesség igényével azonban utal a Kúria arra, hogy a hivatkozott nyomozati tanúvallomás jogkérdésre vonatkozott, amit a bíróságnak kell eldöntenie. E körben a tanú jogi álláspontja közömbös, tárgya szerint nem is a bizonyítás része.

[29] A bűnösség megállapítását sérelmező indítvány kapcsán a Kúria egyetértett a védővel abban, hogy a VII. rendű terhelt a vád tárgyává tett adóbevallásokkal érintett általános forgalmi adó tekintetében nem volt adóalany. Ehhez képest a költségvetési csalás bűncselekményét tettesként nem is követhette el. Ez azonban fel sem merült. Az ügyészség bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás bűntettével vádolta őt, és a bíróság a jogerős ítéletében bűnsegédi felelősségét állapította meg e cselekmény tekintetében.

- [30] A Btk. 14. § (2) bekezdése szerint bűnsegéd az, aki bűncselekmény elkövetéséhez másnak szándékosan segítséget nyújt. A bűnsegéd nem lép be a törvényi tényállásba; törvényi tényállási elemet nem valósít meg. Személyében nem kell teljesülnie a bűncselekmény esetleges speciális alanyiságából fakadó feltételeknek sem. Erre tekintettel a költségvetési csalás bűnsegéde bárki lehet - az adóalanyiságtól függetlenül -, aki az adóalany tettes elkövetési magatartásához szándékosan segítséget nyújt.
- [31] A bűnsegédi (bűnrészesi) magatartás felülvizsgálatának - értelemszerűen - nem tárgya az adott bűncselekmény befejezett, tettesi alakzatának megállapításához megkívánt törvényi tényállási elemek vizsgálata. Az tény, hogy a járulékos részesi felelősség tettesi alapcselekményt feltételez, ám erről már jogerős döntés született, amelynek vizsgálatát a jelen felülvizsgálati eljárásban a „res iudicata” kizárja. Ebben az ügyben a felülvizsgálati indítvánnyal érintett részesként felelősségre vont terhelt bűnösségének vizsgálatára kizárólag a részesség megállapításához megkívánt feltételek alapján kerülhet sor.
- [32] A védő a VII. rendű terhelt bűnösségének megállapítását a bűnös tudattartalom hiányára hivatkozással támadta. Kétségtelen, hogy bűnösség nélkül - azaz ún. alanyi okozatosság nélkül - nincs tényállásszerűség, nincs felróhatóság, s ez elengedhetetlen a részesi elkövetés esetében is. A részesi tudat tartalma önálló, önmagában vett bűnösség-vizsgálat tárgya. E szempontból a járulékokosság közömbös. A részes tudatának át kell fognia, hogy a tettes a törvényi tényállásba illeszkedő, azon belüli magatartást tanúsít és ő ezt a (tényállásszerű) magatartást bármilyen módon, mértékben előmozdítja, (egyidejűleg) könnyíti, azaz segíti.
- [33] A tudattartalom vizsgálata kétségtelenül perdöntő. Az elkövető tudatának tartalma törvényi tényállási elem, az ún. alanyi okozatosság: a tárgyi oldal elemeinek (elkövetési magatartás, eredmény, stb.) külvilágban való megnyilvánulása, ténybelisége, és az elkövető ahhoz való akarati viszonyulása. Ez a viszonyulás az elkövetőn belüli, a külvilágtól elzárt. Ennél fogva az elkövetési magatartásról (eredményről stb.) kialakult, a tudatban előzetesen, illetve egyidejűen meglévő képzet mindig csak valamely, a külvilágban megjelenő fizikai, illetve mérhető (számszaki stb.) tényből következtetéssel ragadható meg; s mint ilyen ténykérdés. Ebből a szándékosságra, a gondatlanságra, azok mikéntjére, összességében a bűnösségre vont következtetés viszont már jogi értékelés, és ekként jogkérdés.
- [34] A Kúria azt állapította meg, hogy a jelen ügyben irányadó tényállás tartalmazza azokat a tényeket, amelyekből a VII. rendű terhelt részesi magatartásának a tettesi alapcselekményhez kötődő szándékegységére vont jogi következtetés vonható. Az irányadó tényállás rögzíti, hogy a VII. rendű terhelt - az I. rendű terhelt megbízásából - tizenegy olyan adóbevallást nyújtott be, amelyről tudta, hogy azok valótlán tartalmúak, mert nincsenek mögötte bizonylatok. Ehhez képest a VII. rendű terhelt tudata - az irányadó

tényállás szerinti magatartásának kifejtésekor - átfogta, hogy a bizonylatok nélküli adóbevallások benyújtásával a költségvetésben való vagyoni hátrány okozásához nyújt segítséget.

- [35] Mindezek után a védőnek az önellenőrzési jog gyakorlásával kapcsolatos okfejtése - a VII. rendű terhelt bűnösségének megállapítása körében - irreleváns. A VII. rendű terhelt nem az önellenőrzés elmulasztásával, hanem a bizonylatok nélküli - ekként fiktív - könyveléssel, és az ezen alapuló adóbevallások benyújtásával fejtette ki a bűnsegédi magatartását. Ehhez képest az önellenőrzés a VII. rendű terhelttől nem elvárt. Az adóhatóság szándékos megtévesztése esetén az utólagos önellenőrzés a büntetőjogi következmények elhárítására egyébként sem alkalmas (EBH 2004.1106.). Mindazonáltal a Kúria kiemeli, hogy jelen ügyben nem arról van szó, hogy a terhelt késedelmesen benyújtott számlákat könyvelt le utólag, hanem épp ellenkezőleg; az adott időszakra vonatkozó, de a valóságban nem létező számlákat könyvelt le, ami később, „önellenőrzés” útján már legfeljebb akként lenne módosítható, hogy az érintett beismeri a számlák fiktív voltát. Ez azonban a már megvalósult bűncselekmény miatti felelősséget nem érinti.
- [36] A védő - tartalmilag - a Btk. 20. § (1) bekezdése szerinti büntethetőséget kizáró tévedésre hivatkozott, amikor kifejtette, hogy az I. rendű terhelt arról tájékoztatta a VII. rendű terheltet, hogy a lekönyvelendő számlák már a birtokában vannak. A könyvvézetés alapvető szabályai, hogy a könyveket, nyilvántartásokat - ha jogszabály másként nem rendelkezik - úgy kell vezetni, hogy a bennük foglalt feljegyzések e törvény, illetve a számvitel bizonylati rendjére vonatkozó és egyéb jogszabályokban előírt bizonylatokon alapuljanak, valamint az adó megfizetésének és az alapul szolgáló bizonylatoknak az ellenőrzését lehetővé tegyék [az elkövetéskor hatályban volt, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 44. § (2) bekezdés a) és d) pontja]. Az adólevonási jog gyakorlásának pedig tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla [az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 127. § (1) bekezdés a) pontja].
- [37] Ezzel szemben a VII. rendű terhelt figyelmen kívül hagyta, hogy az I. rendű terhelt az elmondása szerint már a birtokában lévő bizonylatokat a teljes, közel egy éves elkövetési időszakon keresztül nem adta át a vele napi munkakapcsolatban álló könyvelőjének. A VII. rendű terhelt ennek ellenére a teljes időszak alatt végig, kizárólag „bemondás” alapján elvégezte a könyvelést és elkészítette az adóbevallásokat, tudva azt, hogy az azokban feltüntetett adólevonási jog tárgyi feltétele hiányzik, azaz az adóbevallások azt valótlanul tartalmazzák. Mindez kétségtelenül tudatos, szándékos magatartás és egyúttal olyan súlyos szakmai szabályszegés, amely kétséget kizáróan igazolja, hogy a VII. rendű terhelt tudott a bizonylatok hiányáról, valamint arról, hogy ezek nélkül az adóhatóság megtévesztésével érvényesíti az adólevonási

jogot. Mindebbe pedig legalábbis belenyugodott.

- [38] A részesség kétségkívül szándékos magatartás: Az elkövető tudatának át kell fognia mind a tettesi alapcselekmény elemeit, mind a részesi magatartást, azonban mindkét tekintetben elegendő az ún. eshetőleges szándék (Btk. 7. § második fordulat). Ez a VII. rendű terhelt esetében – a tényállás alapján, a fentiek szerint – kétségtelenül fennállt. Az irányadó tényállásban pedig nem szerepel olyan megállapítás, olyan tény, amely tévedésre – mint büntethetőséget kizáró okra – vont következtetés ténybeli alapja lehetne.
- [39] Itt jegyzi meg a Kúria, hogy sem a Munka Törvénykönyve, sem a Polgári Törvénykönyv rendelkezései nem adnak felhatalmazást bűncselekmény elkövetésére a munkavállalói, vagy a megbízotti jogviszony keretében. A felelősség sem az említett jogszabályok, sem pedig magánjogi szerződés alapján nem zárható ki, és nem hárítható kizárólagosan a munkaadóra, illetve a megbízóra. A büntetőjogi felelősség alapján alapja az alanyi bűnfelelősség, ezért a szándékos bűncselekmény miatti felelősség korlátozása fel sem merülhet. Az indítványban hivatkozott szerződéses kitételek a számlák tartalmi ellenőrzése, illetve késedelmes leadása kapcsán zárták ki a megbízott felelősségét; jelen ügyben azonban ezek egyikéről sem volt szó. Pusztán az történt, hogy a VII. rendű terhelt által a könyvelésbe beállított és az adóbevallás alapjaként felhasznált számlák nem léteztek.
- [40] A hamis magánokirat felhasználása vétségének megállapításával összefüggésben a Kúria rámutat arra, hogy VII. rendű terhelt nem az utólag elkészített (a terhére rótt elkövetési magatartás kifejtésekor valóban még a birtokában sem lévő, sőt nem is létező) számlák felhasználásával követte el ezt a bűncselekményt, hanem a nem létező számlák könyvelésbe állításával és a valóttan tartalmú áfabevallások benyújtásával. A fiktív számlának az adóbevallás alapját képező könyvelésben való feltüntetése annak „felhasználását” jelenti akkor is, ha maga a számla nem kerül az adóhatóságokhoz benyújtásra, s ekként ez a magatartás magánokirat-hamisítás megállapításának alapjául szolgálhat (BH 2013.176.II.). A bizonylati alapok nélkül elkészült, s ekként az adólevonási jogot valóttanul tartalmazó adóbevallás pedig maga is egy valóttan tartalmú magánokirat, ezért felhasználása esetén az ezzel megvalósított bűncselekmény a költségvetési csalással valódi alaki halmazatban áll (BH 1993.271.I.).
- [41] A bíróság tehát a jogerős ítéletében törvényesen állapította meg a VII. rendű terhelt büntetőjogi felelősségét egyrésről a bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás büntetében, és ezzel halmazatban a folytatólagosan elkövetett hamis magánokirat felhasználásának vétségében.
- [42] A védő támadta az üzletszerű elkövetés megállapítását is. A bűncselekmény törvénysértő minősítése felülvizsgálati indítványban – a Be. 649. § (1) bekezdés b) pontja alapján – akkor támadható, ha az törvénysértő büntetés kiszabásához, vagy törvénysértő intézkedés

alkalmazásához vezetett. Ilyen tartalmú hivatkozást azonban az indítvány nem tartalmaz. A Kúria mégis - a már utalt teljesség igényével - rámutat arra, hogy a bűnsegéd cselekményének minősítése a tetteséhez igazodik (3/2011. Büntető jogegységi határozat) - értelemszerűen akkor, ha a bűnsegéd tudata a minősítő körülményt átfogja. Az üzletszerűség megállapítása körében nem annak van tehát jelentősége, hogy a bűnsegéd jutott-e bármilyen haszonhoz az elkövetés folytán. Az releváns, hogy a tettes rendszeres haszonszerzésre törekedve követte-e el a bűncselekményt, és a bűnsegéd tudott-e erről. A jelen felülvizsgálat alapjául szolgáló ügyben nem kétséges, hogy a VII. rendű terhelt tudata átfogta, a törvényben előírt tárgyi feltételének hiányában, a fiktív könyvelésen alapuló adólevonási jog 11 hónapi adóbevallásban történt érvényesítésével az I. rendű terhelt 11 hónapon keresztül, havi rendszerességgel öt meg nem illető, jogtalan haszonhoz jutott. Az I. rendű terhelt tekintetében tehát az üzletszerűség megállapításának a Btk. 459. § (1) bekezdés 28. pontjában foglalt feltételei maradéktalanul megvalósultak, és a VII. rendű terhelt tudata mindezt teljeskörűen átfogta. Ekként cselekményének üzletszerűen elkövetettként való minősítése is törvényes.

Az indítvány elvi tartalma

- [43] A bizonylatok hiányában történő könyvelésért és az azon alapuló áfabevallások elkészítéséért - szándékosság hiányában, illetve a megbízási jogviszonyra tekintettel - nem terheli felelősség a megbízott könyvelőt, hanem kizárólag az ahhoz adatokat szolgáltatató megbízót. Adóalanyiság hiányában nem kerülhet sor a könyvelő bűnösségének megállapítására költségvetési csalás büntetében, a nem létező számlák könyvelésbe fogadása pedig a hamis magánokirat felhasználását nem meríti ki. Téves az üzletszerűség megállapítása is, mert a terhelt cselekményéből nem jutott haszonhoz.

A döntés elvi tartalma

- [44] Bűnsegéd esetében a bűnösség kizárólag az adott bűncselekmény törvényi tényállásán kívüli elkövetői magatartás alapján vizsgálható. Amennyiben a könyvelő hosszabb időszakon keresztül bizonylatok hiányában, fiktív adatok alapján készíti el a könyvelést és nyújt be adóbevallásokat, az következtetési alapot nyújt arra, hogy cselekményével szándékosan segíti a tettesi alapcselekményt. A szándékos bűncselekmény jogkövetkezményei önellenőrzéssel nem háríthatók el. A szándékosan elkövetett költségvetési csalás bűncselekménye miatti felelősséget magánjogi szabályok, illetve szerződés nem zárhatja ki. A bűnsegéd cselekményének minősítése a tettesi alapcselekményéhez igazodik. Amennyiben a bűnsegéd tudata az üzletszerűség megvalósulásának ténybeli alapjait átfogja, e minősítés megállapítása körében annak már nincs jelentősége, hogy a bűnsegédnek az elkövetésből keletkezett-e haszna. A hamis magánokirat felhasználásának vétsége a költségvetési csalás bűncselekményével halmazatban megvalósul, ha a fiktív adatokat

tartalmazó adóbevallást az adóhatóságnak benyújtják.

Záró rész

- [45] A kifejtettek alapján a Kúria - a Be. 660. § (1) bekezdés főszabálya alapján tanácsülésen, a Be. 655. § (1) bekezdés főszabálya szerinti összetételben eljárva - a megtámadott határozatokat a Be. 662. § (1) bekezdés a) pontja alapján hatályában fenntartotta.
- [46] 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 második fordulata zárja ki.
- [47] A Be. 652. § (6) bekezdése szerint minden jogosult csak egyszer nyújthat be felülvizsgálati indítványt, kivéve, ha az újabb felülvizsgálati indítvány benyújtása a Be. 649. § (3)-(5) bekezdésén alapul; az említett törvényhely (7) bekezdése szerint felülvizsgálati indítvány ugyanazon tartalommal csak egyszer nyújtható be. A Be. 656. § (4) bekezdése pedig akként rendelkezik, hogy az ugyanazon jogosult által ismételten előterjesztett, illetve az azonos tartalommal ismételten előterjesztett indítványt a Kúria érdemi indokolás nélkül elutasíthatja.

Budapest, 2019. december 9.

Dr. Molnár Gábor Miklós s.k. a tanács elnöke, Dr. Somogyi Gábor s.k. előadó bíró, Dr. Vaskuti András s.k. bíró

A kiadmány hiteléül:

Lévai Viktória
tisztviselő