

## **BH2010. 114.**

**I. Közvetett tettesként követi el az adócsalást a gazdaság társaságnak az az ügyvezetője, akinek ez a minősége az adóév vége előtt megszűnt, ha ügyvezetői rendelkezése folytán a társaság ténylegesen realizált árbevételeit nem tünteti fel az üzleti könyvekben, ezáltal a társasági adóbevallás benyújtására köteles későbbi ügyvezető az üzleti könyvek tartalmi valóságát feltételezve a valótlan adatok alapulvételével készíti el s nyújtja be a társaság adóbevallását, s ezzel a társasági adóbevételt csökkenti [1978. évi IV. törvény 20. § (2) bekezdés, 310. §].**

**II. Ha a vád kiterjesztésének törvényi előfeltételei teljesültek, közömbös, hogy a kiterjesztésre okot adó tény miként jut az ügyész tudomására.**

**III. A törvényes vád hiányára alappal nem hivatkozhat a védelem akkor sem, ha az eredeti vád alapján folytatott eljárásban a bíróság által lefolytatott bizonyítás adataiból meríti az ügyész a vád kiterjesztését megalapozó tényeket [1998. évi XIX. törvény 310. § (1), (3) bekezdés, 2. § (1) bekezdés].**

A városi bíróság a 2008. február 8-án kihirdetett ítéletével az I. r. terheltet adóbevételt jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntetében, folytatólagosan elkövetett, az adóbevételt jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntetében, folytatólagosan elkövetett, a nyugdíjbiztosítási járulékbévételek jelentős mértékben csökkentő társadalombiztosítási csalás büntetében és folytatólagosan elkövetett, az egészségbiztosítási járulékbévételek jelentős mértékben csökkentő társadalombiztosítási csalás büntetében mondta ki bűnösnek, ezért őt halmazati büntetésül 1 év 10 hónap börtönbüntetésre, 2 évi közügyektől eltiltásra, 1 millió forint pénzmellékbüntetésre, valamint a gazdasági társaság vezető tisztségviselője foglalkozástól 3 évi eltiltásra ítélte.

Az ítélet tényállása szerint:

Az I. r. terhelt a megalakulásától, 2001. június 28. napjától 2002. november 14. napjáig látta el a H. Sz. B. Építőipari és Kereskedelmi Kft. ügyvezetői tisztségét, ezt követően az ügyvezető a felülvizsgálati indítvánnyal nem érintett II. r. terhelt volt.

A Kft. 2002. évben különböző gazdasági társaságoknak munkaerő kölcsönzést végzett, ami után a megrendelőknek általános forgalmi adót tartalmazó számlákat állított ki, s a számlák ellenértéke banki átutalással kiegyenlítésre került.

1. Az I. r. terhelt, majd a II. r. terhelt a kft. által elvégzett szolgáltatások ellenértékét bevételként nem szerepeltette teljes körűen a kft. könyvelésében.

2003. május 31. napjáig nem történt meg társasági adóbevallás benyújtása. A 2002. évben realizált bevételek egy részének eltitkolásával az I. r. terhelt csökkentette a vállalkozás nyereségét. Ügyvezetése alatt ez 2002. évben személyi jövedelemadó adónemben 420 780 forint,

társasági adónemben 462 000 forint adóhiányt okozott, amely nem térült meg.

2. A Kft.-nek áfa bevallási kötelezettsége volt, amit 2002. első negyedévében, majd 2002. április hónaptól havi bevallással kellett teljesítenie. A kft. 2002. január és november között eleget tett az áfa bevallási kötelezettségének, azonban azt nem teljesítette teljes körűen, mert az elvégzett szolgáltatások során a vevőktől átvett összegek egy részének áfa tartalma nem került feltüntetésre az adott hónap bevallásában.

Emiatt 2002. évben általános forgalmi adónemben az I. r. terhelt összességében 13 528 000 forint adóhiányt okozott, amely nem térült meg.

3. Az I. r. terhelt a kft. által kölcsönzött, foglalkoztatottak alkalmazását Egészségbiztosítási Pénztár felé bejelentette, azonban a munkavállalók részére kifizetett jövedelmek után a járulékok és személyi jövedelemadó előleg bevallásának és befizetésének kötelezettségét nem teljesítették. A munkavállalóktól levont és be nem fizetett személyi jövedelemadó előleg 3 870 393 forint volt.

Az I. r. terhelt a munkáltató képviselőjeként nem vallott be és nem fizetett meg 13 799 990 forint nyugdíjbiztosítási járulékot, valamint 7 430 764 forint egészségbiztosítási járulékot az általa kiközvetített munkavállalók kifizetett munkabére után.

A városi bíróság az 1978. évi IV. törvény (a továbbiakban: Btk.) 2. §-ára figyelemmel a cselekményeket az elkövetéskor hatályban lévő büntetőtörvény rendelkezései szerint bírálta el.

Az elsőfokú ítélet ellen az I. r. terhelt érdekében bejelentett felmentést, illetve enyhítést célzó védelmi fellebbezések a személyi jövedelemadó és a társasági adó vonatkozásában arra hivatkoztak, hogy a terhelt a bűncselekményt nem követhette el, mert a bevallási időszakban már nem ő volt az ügyvezető.

Az áfát illetően a védelem azzal érvelt, hogy a terhelt még a büntetőeljárás megindulása előtt önrevízióra adott megbízást, ezért büntetőjogi felelőssége nem bizonyítható. A járulékok tekintetében pedig a vádelv sérült, mert az elsőfokú bíróság törvényes vád hiányában állapította meg a terhelt bűnösségét.

A másodfokú bíróság 2008. december 9. napján meghozott ítéletével az I. r. terhelt börtönbüntetésének tartamát 10 hónapra enyhítette; egyebekben érdemben az elsőfokú határozatot helyben hagyta.

Rámutatott, hogy már a szakértői véleményben is megbontva került kimutatásra az, hogy milyen összegű adóhiány vezethető vissza az I. r. és a II. r. terhelt ügyvezetőségének idejére. Ekként összecszerúságában is helyes, hogy az adóhiányt mennyiben idézte elő az I. r., illetve a II. r. terhelt megtévesztő magatartása. Az áfát illetően lényegében a BH2007. 399. eseti döntésben kifejtettekkel egyező jogi álláspontra helyezkedett.

A másodfokú bíróság a vádelv sérelmét sem látta megállapíthatónak. A vádat képviselő ügyész az eljárási szabályoknak megfelelően terjesztette ki a vádat. Az ügyész ugyanis a terhelt védekezését elfogadva, ennek jogi konzekvenciáit vonta le, amikor a járulékokra nézve kiterjesztette a vádat.

A jogerős ügydöntő határozatok ellen az 1998. évi XIX. törvény (a továbbiakban: Be.) 416. § (1) bekezdés *a*) pontjára hivatkozással az I. r. terhelt védője nyújtott be lényegileg a fellebbezésével megegyező tartalmú felülvizsgálati indítványt.

E szerint az eljáró bíróságok bár rögzítették, az I. r. terhelt meddig volt a kft. ügyvezetője, ugyanakkor figyelmen kívül hagyták, hogy mind a személyi jövedelemadó, mind a társasági adó bevallási és teljesítési ideje már az ügyvezetői tisztségének megszűnését követő időszakra esett, emiatt a büntetőjogi felelősség nem terheli.

Az általános forgalmi adót illetően az eljáró bíróságok azt hagyták figyelmen kívül, hogy az I. r.

terhelt nem a büntetőeljárás megindítása után, hanem még azt megelőzően, az adóévben adott utasítást a könyvelő irodájának a teljes körű bevételt tartalmazó adóbevallás önrevízió útján való bejelentésére, így a bíróságnak a BH2007. 399. jogesetre történő hivatkozása nem helytálló. Az önrevízió érdekében történt ez az intézkedés az I. r. terhelt szándékosságát nem teszi megállapíthatóvá.

Az ügyben eredetileg benyújtott vádirat a munkavállalói személyi jövedelemadó előleg, a nyugdíjbiztosítási, valamint az egészségbiztosítási járulék bevallásának és befizetésének az elmulasztására vonatkozó tényállást nem tartalmazott, ezért az elsőfokú bíróság a Be. 2. § (4) bekezdésébe ütköző módon rendelt el a járulékok tekintetében szakértői bizonyítást, amelynek alapján sor került a vád módosítására. A vádely sérelmével elrendelt bizonyítás eredményére büntetőjogi felelősséget alapítani nem lehet, ezért a járulékok tekintetében is törvénysértő a bűnösség megállapítása.

A Legfőbb Ügyészség a felülvizsgálati indítványt alaptalannak tartotta, s a megtámadott határozatok hatályában fenntartását indítványozta.

Álláspontjának lényege szerint a tényállás tételesen, összességében tartalmazza, hogy az I. r. terhelt megtévesztő magatartása miként járult hozzá az adóbevételek csökkentéséhez, amellyel valamennyi adónemben megvalósította a szükséges törvényi tényállási elemeket.

Az indítványozó által kifogásolt adónemek is a kft. vád szerinti időszakra eső működésével kapcsolatosak, és szorosan összefüggenek az eredeti vádirat tényállásával, ezért a vádkiterjesztés törvényi előfeltételei adottak voltak.

#### **A Legfelsőbb Bíróság a felülvizsgálati indítványt nem találta alaposnak.**

Előre bocsátja, hogy a felülvizsgálatnak csak a Be. 416. §-ának (1) bekezdésében meghatározott okokból, és a - Be. 423. § (1) bekezdése szerint - a jogerős határozat által megállapított tényállás alapján van helye. Ez a tényállás a felülvizsgálati indítványban nem támadható.

Az idézett eljárási szabályok értelmében az érdemi felülvizsgálat során a Legfelsőbb Bíróság is az irányadó tényálláshoz kötve van, s annak megalapozottságát nem vizsgálhatja.

Mindezt tekintetbe véve rögzíthető, hogy az általános forgalmi adónemet illetően az indítvány eltérő tényeken alapult, amikor az I. r. terhelt részéről önellenőrzésre hivatkozott, hiszen erre vonatkozó megállapítást a tényállás nem tartalmaz. Ebben a körben tehát az indítvány törvénynél fogva kizártnak bizonyult.

Az indítvány felülvizsgálati okként tartalmilag a Be. 416. § (1) bekezdése c) pontjának, illetőleg a Be. 373. § (1) bekezdésének c) pontjának a megsértését hozta fel azt állítván, hogy az elsőfokú bíróság törvényes vád hiányában járt el.

Nem támaszkodik azonban a Be. tételes szabályaira az indítványozó azon érvelése, miszerint a vádkiterjesztés nem tekinthető törvényesnek, mert a vádirat tényállásában le nem írt tényekre folytatott a bíróság bizonyítást, s ennek eredményeként terjesztette ki az ügyész a vádat.

A Be. 310. §-ának (1) bekezdése a vád kiterjesztésének mindössze két feltételét rögzíti. Egyfelől tartalmi összefüggésbeli feltétel az, hogy az eredetileg vád tárgyává tett tényekkel összefüggő tényekre nézve történhet a vád kiterjesztése. Másfelől időbeli feltétel az, hogy a vád kiterjesztésére az ügydöntő határozathozatalt megelőző tanácsülésig kerülhet sor.

A vád kiterjesztésének ezeken felüli további feltétele nincs. Közömbös körülmény, hogy az eredeti váddal összefüggő tény, amelyre a kiterjesztés történik, milyen módon jut az ügyész tudomására, így az is, hogy e tény megállapíthatóságának az alapja esetleg a bíróság által elrendelt (szakértői) bizonyítás.

Az elbírált esetben nem vitatott, hogy a munkáltatói személyi jövedelemadó-előleget és a járulékokat érintő vádkiterjesztés összefüggött azzal a cselekvéssel, amelyre eredetileg a

vádemelés történt. Ugyanazon bevételekhez (szerződésekhez) kapcsolódóan nem fizette be az I. r. terhelt a munkavállalók béréből levont személyi jövedelemadó-előleget és járulékokat, amely bevételeket a vállalkozói adózásból kivont, illetve áfa adózása körében eltitkolt.

Nincs jelentősége annak, hogy ezt a ténybeli alapot a kiegészítő igazságügyi könyvszakértői vélemény tárta fel.

Ehhez képest az ügyész vádmódosítása a törvényes vád fogalmi ismérveinek megfelelt; így a Be. 416. § (1) bekezdés c) pontja szerinti felülvizsgálati ok nem áll fenn.

Azt már csupán a teljesség igénye miatt jegyzi meg a Legfelsőbb Bíróság, hogy - az indítványban írtakkal szemben - az elsőfokú bíróság az eredeti vád keretein belül rendelte el első ízben a szakértői vélemény kiegészítését és az ún. járulék nemekre vonatkozóan a szakértőnek feladatot nem határozott meg.

A történeti tényállás 1. pontjában szereplő személyi jövedelemadóval és társasági adóval kapcsolatban a támadott ítéletek jogi érvei kétségtelenül hiányosak, hézagosak, ám az irányadó tények alapul vételével az mégiscsak megállapítható, hogy ebben a körben az I. r. terhelt bűnösségének megállapítása és cselekményének jogi minősítése érdemben helytálló.

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

E bűncselekményt azonban más elkövetői minőségben, pl. közvetett tettesként, bűnsegédként olyan személy is elkövetheti, akinek nincs jogi kötelezettsége a tényekre vonatkozó nyilatkozattételre.

Mindebből következik, hogy a társasági adónemben okozott adóbevétel csökkenést eredményező cselekményeknek az I. r. terhelt közvetlen tettesként nem lehet az elkövetője, mert a bevallási kötelezettség szabályszerű teljesítésének időpontjában már nem volt ügyvezető.

Az irányadó tényállás szerint azonban az I. r. terhelt ügyvezetése alatt a realizált bevételek egy részének lekönyvelését nem végezték el; a kft. által elvégzett szolgáltatásokból származó bevételek eltitkolásával csökkentették a vállalkozás nyereségét. A vállalkozási eredmény pedig a társasági adó (és osztalék-adó) alapja. Az adóbevallás elkészítése pedig a könyvelés adatai alapján történik.

Az I. r. terhelt mint ügyvezető tisztában volt azzal, ha jelentős nagyságrendű bevételt nem könyvelnek el a kft.-ben, ezzel valótlanul csökkentik az eredményt (a nyereséget). Feltétlenül tisztában volt azzal is, hogy a 2003. évben esedékes adóbevallásban az akkor bevallásra kötelezett ügyvezető (a II. r. terhelt) ezeknek a bevételeknek a figyelmen kívül hagyásával készítheti el csupán az adóbevallást, ami szükségszerűen adóbevétel csökkenést eredményez. Szándéka tehát az adóbevétel csökkenésére kiterjed.

Az irányadó tényállásból nem derül ki attól eltérő tény, ami kétségbe vonná azt a következtetést, hogy a II. r. terhelt tévedésben volt a könyvelési adatok helyességének és hiánytalanságának tekintetében. Ezért, miután egy tévedésben lévő személy annak tudatában, hogy az valós, tette meg az adóhatóság felé az adókötelezettségre vonatkozó valótlan tartalmú nyilatkozatot, az általa tévedésben megvalósított adócsalásért ő nem, hanem a tévedés okozója, az I. r. terhelt, mint közvetett tettes tartozik felelősséggel.

Az elbírálás idején hatályos, így a felülvizsgálat során is irányadó anyagi jogi szabály nem tesz különbséget a tettesi és közvetett tettesi alakzat között. Így az adócsalásban a bűnösség tettesi minőségben történt megállapítása az 1. tényállási pont alapján elbírált cselekmények tekintetében sem anyagi jogszabálysértő.

Megjegyzendő: amennyiben a II. r. terhelt tudott volna az I. r. terhelt ügyvezetése alatti vállalkozói bevétel, a nyereség eltitkolásáról, úgy sem lenne vitatható az I. r. terhelt bűnössége az I. pontban elbírált cselekményben, ez esetben ugyanis a II. r. terhelt által tettesként véghezvitt adócsalásért bűnsegédként tartozna felelősséggel.

A (vállalkozói) személyi jövedelemadót illetően a felülvizsgálati indítvány támadása azért nem lehet alapos, mert a személyi jövedelemadó alapját képező jövedelem bevallása - az erre vonatkozó nyilatkozattétel - attól független kötelezettség, hogy a terhelt ügyvezetői minősége a kft-nél az adóév folyamán megszűnt. Erre az adónemre a jövedelem eltitkolásával (valótlan bevallással) az I. r. terhelt tettesként elkövette az adócsalás bűncselekményét.

Ami a 2. tényállási pontban írt általános forgalmi adóval kapcsolatos védői álláspontot illeti, leszögezhető: büntetőjogi szempontból nincs jelentősége annak, hogy az I. r. terhelt élt-e önrevízióval, vagy sem.

Az ítélezési gyakorlat töretlen abban, - az alapügyben eljáró bíróságok erre helyesen utaltak - hogy a korábbi adóbevallás önellenőrzéssel történő helyesbítése csak a téves bevallás adóigazgatási következményeinek az elhárítására és nem a büntetőjogi következmények kizárására szolgál. Az adóalap, s ennek megfelelően az adó nem jogszabálynak megfelelő megállapítása, bevallása, ha az adóhatóság megtévesztésével, adórövidítés érdekében történt, befejezett bűncselekmény (EBH2004. 1106; BH2007. 399).

A büntetőjogi következmények elhárítására az elkövetéskor hatályban lévő büntetőtörvény alapján (is) a Btk. 310. §-ának (6) bekezdése értelmében kizárólag a Btk. 310. §-ának (1) bekezdése szerinti esetben, vagyis vétséget megvalósító cselekmény esetén volt lehetőség.

Miután az I. r. terhelt áfa adónemben a 2. tényállási pontban írt szándékos megtévesztő magatartásával a Btk. 310. §-ának (3) bekezdésében meghatározott, az adóbevételt jelentős mértékben csökkentő büntettet követett el, javára a Btk. 310. § (6) bekezdésének alkalmazása szóba sem kerülhetett.

Mindezekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság - egyetértve a legfőbb ügyészi indítvánnyal - a megtámadott határozatokat a Be. 426. §-a alapján a hatályukban fenntartotta. (*Legf. Bír. Bfv. I. 273/2009.*)