

A Győri Ítéltábla mint másodfokú bíróság a Győrött, 2019. január 10. napján megtartott nyilvános fellebbezési tárgyalás alapján meghozta és 2019. január 24. napján kihirdette a következő

í t é l e t e t:

Az adócsalás büntette és más bűncselekmények miatt I.rendű vádlott neve és társai ellen indult büntetőügyben a Győri Törvényszék 2018. február 9. napján kelt B.2/2016/65. számú ítéletét *megváltoztatja.*

I.rendű vádlott neve I.r vádlott esetében az

1 rb folytatólagosan elkövetett adócsalás büntettére (1978. évi IV. tv. 310.§ (1) bekezdés, (4) bekezdés a/ pont),

1 rb folytatólagosan elkövetett adócsalás büntettére (1978. évi IV. tv. 310.§ (1), (3) bekezdés),

1 rb folytatólagosan elkövetett, a Munkaerőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértésének büntettére (1978. évi IV. tv. 310/A.§ (1), (2) bekezdés)

vonatkozó felmentő rendelkezést *mellőzi és megállapítja a vádlott bűnösségét*

- költségvetési csalás büntettének kísérletében (Btk. 396.§ (1) bekezdés a) pont, (5) bekezdés b) pont II. fordulat),

- folytatólagosan elkövetett hamis magánokirat felhasználása vétségében (Btk. 345.§).

Az I. r. vádlottat a számvitel rendje megsértése büntette vonatkozásában a Btk. 403. § (1) bekezdés b) pontja alól tekinti felmentettnek.

I. r. vádlottat a terhére megállapított bűncselekmények miatt halmazati büntetésül 1 (egy) év 6 (hat) hónap szabadságvesztésre ítéli melynek végrehajtását 3 (három) évi próbaidőre felfüggeszti.

A szabadságvesztés végrehajtási fokozata börtön.

I.r vádlott a felfüggesztett szabadságvesztés végrehajtása esetén feltételes szabadságra legkorábban a büntetésének kétharmad részének kitöltését követő napon bocsátható.

II.r. vádlott vonatkozásában az

1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett adócsalás büntettére (1978. évi IV. tv. 310.§ (1) bekezdés, (4) bekezdés a/ pont),

1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett adócsalás büntettére (1978. évi IV. tv. 310.§ (1), (3) bekezdés),

1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett, a Munkaerőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértésének büntettére (1978. évi IV. tv. 310/A.§ (1), (2) bekezdés)

vonatkozó felmentő rendelkezést *mellőzi és megállapítja a vádlott bűnösségét*

- bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás büntettének kísérletében (Btk. 396.§ (1) bekezdés a) pont, (5) bekezdés b) pont II. fordulat),

- folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett hamis magánokirat felhasználása vétségében (Btk. 345.§).

A II. r. vádlottat a bűnsegédként elkövetett számvitel rendje megsértése büntette vonatkozásában a Btk. 403. § (1) bekezdés b) pontja alól tekinti felmentettnek.

II. r. vádlottat a terhére megállapított bűncselekmények miatt halmazati büntetésül 1 (egy) év szabadságvesztésre ítéli, melynek végrehajtását 2 (kettő) évi próbaidőre felfüggeszti.

A szabadságvesztés végrehajtási fokozata börtön.

II.r vádlott a felfüggesztett szabadságvesztés végrehajtása esetén feltételes szabadságra legkorábban a büntetésének kétharmad részének kitöltését követő napon bocsátható.

III.r esetében az

1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett adócsalás büntettére (1978. évi IV. tv. 310.§ (1) bekezdés, (4) bekezdés a/ pont),

1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett adócsalás büntettére (1978. évi IV. tv. 310.§ (1), (3) bekezdés),

1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett, a Munkaerőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértésének büntettére (1978. évi IV. tv. 310/A.§ (1), (2) bekezdés)

vonatkozó felmentő rendelkezést *mellőzi és megállapítja, hogy* a III. r. vádlott bűnös további

- bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás büntettének kísérletében (Btk. 396.§ (1) bekezdés a) pont, (5) bekezdés b) pont II. fordulata),

- folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett hamis magánokirat felhasználása vétségében (Btk. 345.§).

A III. r. vádlottat a bűnsegédként elkövetett számvitel rendje megsértése büntette vonatkozásában a Btk. 403. § (1) bekezdés b) pontja alól tekinti felmentettnek.

III. r. vádlottat a terhére megállapított bűncselekmények miatt halmazati büntetésül 1 (egy) év 4 (négy) hónap szabadságvesztésre ítéli melynek végrehajtását 2 (kettő) évi próbaidőre felfüggeszti.

A szabadságvesztés végrehajtási fokozata börtön.

III. r. vádlott a felfüggesztett szabadságvesztés végrehajtása esetén feltételes szabadságra legkorábban a büntetésének kétharmad részének kitöltését követő napon bocsátható.

III. r. vádlott vonatkozásában a pénzbüntetést és az ahhoz kapcsolódó rendelkezéseket *mellőzi*.

Egyebekben helybenhagyja.

A másodfokú eljárás során 87.722,- (nyolcvanhétezer-hétszázhuszonkettő) forint bűnügyi költség merült fel, melyből 25.000,- (huszonötezer) forintot III. r. vádlott visel, míg a fennmaradó 62.722,- (hatvankettőezer-hétszázhuszonkettő) forint az állam terhén marad.

I n d o k o l á s

Hatályon kívül helyezés folytán megismételt elsőfokú eljárás keretében a Győri Törvényszék a 2016. február 23. napjától 2018. február 9. napjáig tartó nyilvános tárgyalássorozatok alapján meghozott és utóbbi napon kihirdetett, B.2/2016/65. számú ítéletével *I.r. vádlottat* az ellene

1 rb folytatólagosan elkövetett csalás büntettének kísérlete (1978. évi IV. tv. 318.§ (1) bekezdés, (6) bekezdés a/ pont),
1 rb folytatólagosan elkövetett adócsalás büntette (1978. évi IV. tv. 310.§ (1) bekezdés, (4) bekezdés a/ pont),
1 rb folytatólagosan elkövetett adócsalás büntette (1978. évi IV. tv. 310.§ (1) és (3) bekezdés),
1 rb folytatólagosan elkövetett, a Munkaerőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértésének büntette (1978. évi IV. tv. 310/A.§ (1), (2) bekezdés),
1 rb folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétsége (1978. évi IV. tv. 276.§) és
1 rb számvitel rendje megsértésének büntette (1978. évi IV. tv. 289.§ (1) bekezdés a/, b/ pont, (3) bekezdés b/ pont) miatt emelt vád alól, továbbá

II.r. vádlottat ez ellene

1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett csalás büntettének kísérlete (1978. évi IV. tv. 318.§ (1) bekezdés, (6) bekezdés a/ pont),
1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett adócsalás büntette (1978. évi IV. tv. 310.§ (1) bekezdés, (4) bekezdés a/ pont),
1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett adócsalás büntette (1978. évi IV. tv. 310.§ (1) és (3) bekezdés),
1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett, a Munkaerőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértésének büntette (1978. évi IV. tv. 310/A.§ (1), (2) bekezdés),
1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett magánokirat-hamisítás vétsége (1978. évi IV. tv. 276.§),
1 rb bűnsegédként elkövetett számvitel rendje megsértésének büntette (1978. évi IV. tv. 289.§ (1) bekezdés a/, b/ pont, (3) bekezdés b/ pont), valamint
1 rb számvitel rendje megsértésnek büntette (1978. évi IV. tv. 289.§ (1) bekezdés a/, b/ pont, (3) bekezdés b/ pont) miatt emelt vád alól *felmentette*.

A bíróság *III.r. vádlottat* bűnösnek mondta ki költségvetési csalás büntettében (Btk. 396.§ (1) bekezdés a/ pont, (2) bekezdés a/ pont), ezért őt a törvényszék 80 napi tétel pénzbüntetésre ítélte, egy napi tétel összegét 1.000 Ft-ban megállapítva. Rendelkezett arról, hogy az így kiszabott összesen 80.000 Ft pénzbüntetést meg nem fizetése esetén 80 napi fogházban végrehajtandó szabadságvesztésre kell átváltoztatni.

Mindemellett a bíróság *III.r. vádlottat* az ellene

1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett csalás büntettének kísérlete (1978. évi IV. tv. 318.§ (1) bekezdés, (6) bekezdés a/ pont),
1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett adócsalás büntette (1978. évi IV. tv. 310.§ (1) bekezdés, (4) bekezdés a/ pont),
1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett adócsalás büntette (1978. évi IV. tv. 310.§ (1) és (3) bekezdés),
1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett, a Munkaerőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértésének büntette (1978. évi IV. tv. 310/A.§ (1), (2) bekezdés),
1 rb folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett magánokirat-hamisítás vétsége (1978. évi IV. tv. 276.§),
1 rb bűnsegédként elkövetett számvitel rendje megsértésének büntette (1978. évi IV. tv. 289.§ (1) bekezdés a/, b/ pont, (3) bekezdés b/ pont), valamint
1 rb bűnsegédként elkövetett számvitel rendje megsértésnek büntette (Btk. 403.§ (1) bekezdés a/ pont) miatt emelt vád alól *felmentette*.

A törvényszék elsőfokú határozatában a lefoglalás megszüntetése és az iratokhoz csatolás elrendelés formájában rendelkezett a nyomozás során lefoglalt iratok, bűnjelek további sorsáról, továbbá kötelezte a bűnösnek kimondott III.r. vádlottat 20.475 Ft bűnügyi költség megfizetésére, annak megállapítása mellett, hogy az így fennmaradó 892.710 Ft költség a Magyar Állam terhén marad.

A törvényszék elsőfokú ítélete ellen az elsőfokú eljárásban előterjesztett végindítvánnyal módosított tényállás alapján a terheltek felmentése miatt mindhárom vádlott terhére, a bűnösségük megállapítása és büntetés kiszabása, konkrétan halmazati büntetésként próbaidőre felfüggesztett börtönbüntetés, valamint pénzmellékbüntetés alkalmazása érdekében az ügyész jelentett be fellebbezést. Egyúttal az első fokon eljáró ügyészség a Győri Törvényszék II.r. és III.r. vádlottakat a Budapesti XI. és XXII. Kerületi Ügyészség B.385/2010/3-I. számú vádirata vonatkozásában az ellenük 1-1 rb számvitel rendje megsértésének büntette (1978. évi IV. tv. 289.§ (1) bekezdés a/ és b/ pontjai, illetőleg a (3) bekezdés b/ pontja) miatt emelt vád alól bűncselekmény hiányában felmentő rendelkezését, valamint III.r. vádlott esetében a Budapesti XI. és XXII. Kerületi Ügyészség B.385/2010/3-I. számú vádirata vonatkozásában az 1 rb költségvetési csalás büntette (2012. évi C. tv. 396.§ (1) bekezdés a/ pontja, illetőleg (2) bekezdés a/ pontja) elkövetésében bűnösséget megállapító elsőfokú ítéleti rendelkezést tudomásul vette.

Az elsőfokú ítélet kézhezvételét követően előterjesztett indokolt fellebbezésében az ügyész hatályon kívül helyezésre tett indítványt, amelyet a Győri Fellebbviteli Főügyészség a Bf.128/2018/1-I. számú első, érdemi indítványt még nem tartalmazó átiratában módosítással tartott fenn. Ebben az átiratában a másodfokú ügyész a megállapított ítéleti tényállást megalapozatlannak tartotta, konkrétan a Be. 351.§ (2) bekezdés a/ pontja alapján felderítetlennek, álláspontja szerint ugyanis egyebek mellett az elsőfokú bíróság elmulasztotta tisztázni, hogy a minimálbéren felüli juttatások adminisztrálása, pontos elszámolása és kifizetése a 1. Kft. részéről hogyan történt. Utóbbira figyelemmel a fellebbviteli főügyészség indítványozta, hogy az ítélet tábla az eljárásban részt vett igazságügyi adó- és könyvszakértőt hívja fel a szakértői véleményének kiegészítésére, annak megállapítására, hogy a sofőrök részére kifizetett általános összegű műszakpótlék, a külföldi tartózkodás után járó napidíj, valamint az üzemanyag megtakarítás címén kapott összegek milyen elszámolások és adminisztráció alapján kerültek kifizetésre a 1. Kft. részéről.

A vádhatóság utóbbi indítványára elrendelt másodfokú bizonyítás eredményének ismeretében a Győri Fellebbviteli Főügyészség a Bf.128/2018/6. számú érdemi indítványában az első fokon megállapított ítéleti tényállást kiegészítendőnek tartotta egyrészről I.r. vádlott büntetőjogi előéletére vonatkozóan a rendelkezésre álló erkölcsi bizonyítvány kapcsolatos adataival, másrészről pedig a másodfokú eljárásban felvett bizonyítás eredményeként azon könyvszakértői megállapítással, miszerint a sofőrök által jelzett témakör, nevezetesen a külföldi napidíj, az üzemanyag térítés és az általános összegű műszakpótlék a bérszámfejtési adatok között nem jelent meg.

A Be. 593.§ (1) bekezdés a/ pontja alapján történő tényállás korrekció körében indítványozta egyúttal az elsőfokú ítélet 13. oldala 4. bekezdésében foglaltak mellőzését.

Mindezekon túlmenően lényegileg az irányadó vádirati tényállásokkal összhangban indítványozta a megállapítandó ítéleti tényállás részletes kiegészítését, amely az általa részletezett korrekciók elvégzésével válik megalapozottá.

A másodfokú ügyészi álláspont szerint az elsőfokú bíróság a bizonyítékértékelő kötelezettségének túlnyomó részt eleget tett, ezzel együtt rámutatott az ítéleti indoklás egyes részei között fennálló önellentmondásokra az ügyben érintett gazdasági társaságok egymással kötött szerződésének munkajogi, illetőleg polgári jogi érvénytelenségével összefüggésben. A vádlói álláspont mindemellett alaptalannak tartotta a 2. Zrt. és a 1. Kft. között létrejött megállapodás törvényszék által közgazdaságtani szempontból elvégzett elemzését, összegző álláspontja szerint a kölcsönzött munkaerő alkalmazása jelen esetben gazdaságossági szempontokkal sem volt indokolható. E körben indítványozta az indokolás megfelelő korrekcióját.

Jogi érvelése körében a fellebbviteli főügyészség összefoglalta az álláspontja szerint megállapítható releváns tényeket a kérdéses munkaerő alkalmazásának, felvételének körülményeivel, a munkaerő kölcsönzés megtörténtének hiányával, a felek között eredetileg létrejött megállapodás érvénytelenségével, a jogcím, illetőleg a szerződéses szolgáltatás módosításával kapcsolatos egyezség anomáliáival, a bérszámfejtés alapvető vonatkozásokban tetten érhető hiányosságaival és az ÁFA jogtalan visszaigénylésével összefüggésben, amelyekből álláspontja szerint kizárólagosan a terheltek büntetőjogi felelősségére nézve vonható következtetés.

A büntetés kiszabása körében a súlyosító körülmények sorában hivatkozott mindhárom vádlott vonatkozásában a halmazatra, a hasonló jellegű cselekmények elszaporodottságára, a folytatólágosságra, I.r. vádlott esetében a büntetett előéletre, a vele szemben folyamatban lévő büntetőeljárás hatálya alatt történt elkövetésre, ugyanakkor enyhítő körülményként vette számba az időmúlást, I.r. vádlott tekintetében a kiskorú gyermek eltartásáról való gondoskodást, II.r. és III.r. vádlottak vonatkozásában pedig a büntetlen előéletet.

Álláspontja szerint a büntetési tételek összevetése az elkövetéskor hatályban volt büntető anyagi jogszabály figyelembevételét teszi szükségessé. A fentiekre tekintettel a terheltek bűnösségének az előterjesztett vádiratok alapján történő megállapítására, mindhárom vádlottal szemben a 1978. évi IV. tv. 43.§ a/ pontja alkalmazásával börtönbüntetés, mellékbüntetésként az 1978. évi IV. tv. 64-65.§-ai alapján pénzmellékbüntetés kiszabására tett indítványt azzal, hogy az ítélet tábla a szabadságvesztés végrehajtását mindhárom vádlott vonatkozásában a korábbi Btk. 89.§ (2) bekezdése alapján függessze fel.

A Győri Fellebbviteli Főügyészség képviselője a fellebbezési tárgyaláson előadott perbeszédében az ügyben előterjesztett átirataiban foglalt álláspontját fenntartotta, illetőleg kiegészítette.

Utalt arra, hogy a hatályon kívül helyezés során az ítélet tábla által a megismételt eljárásra adott iránymutatásnak megfelelően folytatta le a törvényszék az ismételt elsőfokú büntetőeljárást, megkísérelte tisztázni, hogy a minimálbéren felüli juttatások pontosan milyen bérelemekből tevődtek össze, s e körben a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján az elsőfokú bíróság nem is mulasztott el állást foglalni. Miután azonban a megismételt eljárás során sem lehetett felderíteni, hogy az alapbéren felüli bérelemek adminisztrálása, pontos elszámolása miként történt, sem pedig azt, hogy ezeket melyik érintett cég, milyen formában, milyen elszámolások alapján fizette ki, a felülbírálati szakban a vádhatóság indítványozta a szakértői vélemény kiegészítését.

Megállapítható a rendelkezésre álló tények alapján, hogy jelen ügyben kétféle metódus kerülhet szóba a bérfizetés kapcsán, egyrészt a teljesítménybérezés, másrészt a terhelti védekezésben részletezett juttatási forma. Az ügyészi érvelés szerint amennyiben az egyik kizárható, akkor szükségképpen a másik bérezési formát kell megállapítani. Ezzel összefüggésben a fellebbviteli szakban beszerzett szakértői vélemény a bérkartonok vizsgálata alapján azt állapította meg, hogy a sofőrök által jelzett témakörök, azaz a külföldi napidíj, az üzemanyag térítés és az általános összegű műszakpótlék - amelyre történő hivatkozás a terhelti védekezés lényege - a bérszámfejtési adatok között nem jelent meg. Ha pedig a bérjuttatás ezen formájára a számfejtési adatok között adat nem található, felmerül a kérdés, hogy a tényleges kifizetések pontosan milyen tényezők figyelembevételével, milyen jogcímen, milyen kalkuláció alapján került sor. Amennyiben az érintett cég nem rendelkezik megfelelő nyilvántartási rendszerrel, akkor az ügyészi álláspont szerint kizárólag és szükségképpen is csak a másik juttatási forma, a teljesítménybérezés jöhet számításba. Az ezzel ellentétes elsőbírói megállapítást a főügyészség képviselője vitatta, hivatkozva a név szerint megjelölt azon 12 sofőrré, akik az eljárás során mindvégig következetesen és határozottan a kilométer alapú elszámolásra vonatkozóan nyilatkoztak. Mindezt azzal a ténnyel összevetve, miszerint a Szuperinfóban megjelölt hirdetésekben a 2. Zrt. teljesítményarányos bérezéssel keresett sofőröket, megalapozottan vonható következtetés a teljesítményarányos bérezési formára. Utóbbit alátámasztó bizonyítékként kérte figyelembe venni a másodfokú bizonyítás keretében beszerzett

szakértői véleményt és annak főbb, általa már meghivatkozott ténymegállapításait is. Mindezek alapján indítványozta az irányadó ítéleti tényállás kiegészítését a beadványában foglaltak szerint.

A törvényszéki indokolás önellentmondásos voltával kapcsolatos álláspontját továbbra is fenntartva az elsőbírói végkövetkeztetéssel nem értett egyet, érvelése szerint a költségvetést károsító bűncselekményeknél nem tartható az a jogi álláspont, hogy amennyiben valamely megállapodás, jogügylet adójogilag érvénytelen és valamilyen adójogi rendelkezésbe ütközik, s e körben ehhez egy büntetőjogi törvényi tényállás is kapcsolódik, akkor ahhoz egyúttal büntetőjogi felelősség ne társulna.

A fellebbviteli főügyészség képviselője az érintett cégek között létrejövő vitatott jogügylet háttérének elemzéséhez adott közgazdaságtani levezetést továbbra sem ítélte helytállónak, álláspontja szerint az a körülmény, hogy egyszer a bérszámfejtő programot bővíteni kell, és egy fővel kell bővíteni a HR részleget, önmagában nem indokolja, hogy feltétlenül munkaerő kölcsönzésre vonatkozó szerződést kelljen kötni.

A másodfokú ügyészi érvelés ismételten hivatkozott arra, hogy az ügyben született közigazgatási bírósági határozatoknak a rendelkezésre álló bizonyítékokkal történő összevetése az elsőfokú eljárás során elmaradt, ezen határozatok közös jellemzője pedig az, hogy az alapul fekvő eljárásokat a **2. Zrt.** indította az adóhatóság ellen az adóhatározatok felülvizsgálata iránt. Az eljáró bíróságok a felperes keresetét az ÁFA törvény 32.§ (1) bekezdés a/ pont, 35.§-a és a számvitelről szóló 2000. évi C. tv. 165.§ (2) és 166.§ (2) bekezdése alapján valamennyi alkalommal elutasították arra hivatkozással, hogy csak alakilag és tartalmilag hitelesnek minősülő számla alapján lehetséges az ÁFA levonás jogával élni. Ezen ügyek felülvizsgálata során a Legfelsőbb Bíróság minden alkalommal megállapította, hogy mind az eljáró adóhatóság, mind az elsőfokú bíróság helytállóan jutott arra a következtetésre, miszerint a **1. Kft.** által kibocsátott számlák nem minősültek hitelesnek. Nem hagyható figyelmen kívül az sem, hogy eredetileg ugyan a **2. Zrt.**, valamint a **1. Kft.** által munkaerő kölcsönzés tárgyában megkötött 2004. április 1. napján kelt megállapodás alapján kerültek a számlák kiállításra, a szerződő felek 2005. július 14-én a felperesi társaság pinnyei telephelyén jegyzőkönyvet készítettek, amelyben megállapították azt is, hogy a számlabefogadó gépjárműveit a rakományokat fuvarozva a számlakibocsátói munkavállalói vezették a fuvarok során, így gazdasági kapcsolatuk alatt folyamatosan ezen a módon teljesítette fuvarmegbízásait a számlabefogadó, akinek erre nem állt rendelkezésre sofőrállománya. Ezen okból valójában közöttük nem munkaerő kölcsönzés jött létre, hanem alvállalkozói szerződés alapján egyéb áru közúti szállítási szolgáltatása, az egymással kötött megállapodásuk is tehát valójában erre a szolgáltatásra irányult, ezért a számlakibocsátó által kiadott összes számla javítása is szükségessé vált.

Utóbbival kapcsolatosan az ügyészi álláspont rámutatott, hogy az inkriminált számlákon szereplő kézzel írott javítások lényege, hogy a szolgáltatás helyes megnevezése alvállalkozói díj szerződés alapján egyéb áru közúti szállítása, jöllehet a **1. Kft.** a vizsgált időszakban közúti szállításra vonatkozó tevékenységet nem folytatott a cégkivonata szerint. Mindezekből csak arra a következtetésre lehet jutni, hogy a két perbeli cég között érvényes munkaerő kölcsönzési szerződés nem jött létre, ezért az ebben a körben kiállított számlákra alapított ÁFA levonási jog nem volt gyakorolható.

Tényként állapítható meg tehát, hogy a 2004. április 1. napján a **1. Kft.** munkaerő kölcsönzésre vonatkozó engedéllyel nem rendelkezett, erre vonatkozóan szerződést sem köthetett, s nyilvánvalóan ilyen tevékenységre alapítottan számlát sem bocsáthatott ki. Alakilag és tartalmilag hiteles számla hiányában, a jogügylet jellegének utólagos módosításával összefüggésben pedig megállapítható, hogy ennek megfelelő tevékenységi kör sem volt bejegyezve a számlakibocsátó kft-nél, ilyen szempontból tartalmilag ugyancsak hiteltelenek a kiállított számlák, erre figyelemmel sem megalapozott tehát az ÁFA levonási jog gyakorlása.

Fentiek alapján a másodfokú ügyész a tényállás kiegészítése mellett annak megállapítását kérte, hogy teljesítményarányos bérezés történt, ennek elfogadása hiányában is azonban bűnösségre vont

következtetésnek van helye a 2004. április 1. napján létrejött munkaerő kölcsönzési szerződés és módosítása kapcsán, mivel mindkét vonatkozásban a jogszabályi feltételek hiányával az érintett terheltek tisztában voltak.

A fellebbviteli főügyészség képviselője a megállapítható releváns tények tekintetében is fenntartotta az érdemi átiratában foglaltakat azzal, hogy amennyiben nem is fogadható el a teljesítményarányos bérezés, az ÁFA levonási jog jogszabályoknak megfelelő gyakorlása semmiképpen nem volt lehetséges.

Fentiekre tekintettel a büntetéskiszabás tekintetében is fenntartotta az indítványában foglaltakat, álláspontja szerint az 1978. évi IV. tv. tartalmaz mindhárom vádlottra nézve kedvezőbb elbírálási lehetőséget, emellett a vádlottak terhére rögzíthető bűncselekmények megállapítása és a büntetés kiszabása vonatkozásában ugyancsak fenntartotta az átiratában foglaltakat.

I-II.r. vádlottak védője a másodfokú tárgyaláson előadott perbeszédében az ügyészi fellebbezésre, illetőleg a Győri Fellebbviteli Főügyészség átiratában foglaltakra tett írásbeli észrevételeit fenntartva az ügyészi fellebbezés elutasítását és az elsőfokú bíróság ítéletének helybenhagyását kérte. Álláspontja szerint a megismételt eljárásban a törvényszék a perrendi szabályok betartása mellett a tényállás tisztázási kötelezettségének maradéktalanul eleget tett, a releváns bizonyítékokat egyenként és együttesen is helytállóan értékelve állapította meg a tényállást, amely mentes a megalapozatlansági okoktól is, az indokolási kötelezettségének is megfelelően eleget tett, okszerű érvelése a logika szabályaival nem ellentétes, a védenői felmentésére törvényesen és megalapozottan került sor.

A fellebbviteli főügyészség érdemi indítványában részletezett releváns tények értékelésével összefüggésben azon véleményének adott hangot, hogy a munkaügyi hatóság általi nyilvántartásba vétel, illetőleg a tevékenység folytatásához szükséges jogerős határozat hiánya, a kaució befizetésének elmaradása nem jelenti azt, hogy a 1. Kft. nem is végzett munkaerő közvetítői tevékenységet, tehát, hogy a hivatkozott gazdasági esemény fiktív. A védelmi álláspont szerint a zrt. és a kft. között 2004. április 1. napján létrejött megállapodás érvénytelensége sem teszi fiktívvá a gazdasági eseményt. Újra hivatkozott a védelem arra az alapeljárásban már általa is becsatolt és az elsőfokú adóhatóság határozatát hatályon kívül helyező másodfokú adóhatósági döntésre, amely megítélése szerint előírta a számlák utólagos kézi úton történő javítását, s ez utóbbi volt a kizárólagos oka annak, hogy a 2005. július 14. napján jegyzőkönyvbe foglalt megállapodás megszületett a felek között.

A másodfokú bizonyítás eredményeként rendelkezésre álló igazságügyi adó- és könyvszakértői vélemény maga is rögzíti, hogy a bérszámfejtéssel kapcsolatos iratok nem teljes körűek, csak töredékes iratanyag áll rendelkezésre, amelyből az a következtetés vonható le, hogy a szakértői vélemény nem lehet kategorikus, csak valószínűség szerinti. Emellett a teljesítménybérezésre utaló iratok, bizonyítékok nem a vádbeli időszakra vonatkoznak, hanem arra az időre, amikor a 2. Rt. már valamennyi munkavállalót átvette.

A védelmi álláspont szerint a vádhatóság a rendelkezésre álló iratok és adatok közül egyetlen bizonyítékot ragadott ki a tényállás bizonyítása érdekében, ugyanakkor e körben sem a meg nem cáfolt terhelti védekezésre, sem pedig a nagyszámú személyi bizonyítékokra nem volt figyelemmel. E körben a terhelti előadásokon túlmenően tanú 35, **A.A.**, **B.B.**, **C.C.** és **D.D.** tanúk vallomásaira hivatkozott és utalt arra, miszerint védenői sem vitatták, hogy a sofőröknek ösztönzésképpen kilométerfutást említettek, a sofőrök tehát ez alapján számoltak, valójában azonban üzemanyag megtakarítás volt az, ami alapján a bérelszámolás megtörtént. A hatályos rendelkezések szerint pedig ez legálisan adható kifizetés volt a kft. részéről, ezek után járulékfizetési kötelezettség nem állt fenn.

Az rt. és a kft. között létrejött megállapodás közgazdaságtani szempontból történő elemzése körében elsősorban a **D.D.** tanú által előadottak alapján a törvényszéki indokolást ugyancsak pontosnak és

helytállónak értékelte. Emellett arra is felhívta a figyelmet, hogy a munkaező kölcsönzés előnyeit szakértő igazságügyi adó- és könyvszakértő is kifejtette az elsőfokú eljárás során történt meghallgatása alkalmával.

Fentiekre figyelemmel kérte védenői vonatkozásában az elsőfokú bíróság ítéletének a Be. 605.§ (1) bekezdése alapján történő helybenhagyását.

III.r. vádlott védője a fellebbviteli tárgyaláson előadott perbeszédében annak az álláspontjának adott hangot, hogy az első fokon eljáró Győri Törvényszék megalapozott döntést hozott, a megismételt elsőfokú büntetőeljárásban nagyszámú tanút hallgatott meg, körültekintően folytatta le a szakértői bizonyítást is.

Érvelése szerint egy olyan megalapozott ítélet született, amellyel meg lehetett állapítani a védenő terhére rótt bűncselekmény vonatkozásában a bűnösséget, a többi tekintetében pedig a büntetőjogi felelősség hiányát. A fellebbviteli főügyészési indítvány által érintett témakörökben az I-II.r. vádlotti védelem által részletesen kifejtett érveléssel értett egyet, azt perbeszédében nem kívánta megismételni.

Kérése a fellebbviteli főügyészesség átiratában részletezett indítványok elutasítására irányult, hangsúlyozva azt, hogy védenővel együtt az elsőfokú ítéletet tudomásul vették, s ezzel egyezően a másodfokú eljárásban előterjesztett indítványuk is az elsőfokú határozat helybenhagyására irányul.

Kitért arra is, hogy a rendkívül hosszú ideje húzódó büntetőeljárás kifejezetten megterhelő volt az ügyfele számára, amelynek figyelembe vételére kérte a másodfokon eljáró bíróságot.

I-II-III.r. vádlottak az utolsó szó jogán tett felszólalásukban részletes nyilatkozatot nem kívántak tenni, csatlakoztak a védők által előadottakhoz.

Az elsőfokú ítélettel szemben előterjesztett ügyési fellebbezésben írtakra, a fellebbviteli főügyészesség átirataiban foglaltakra, az utóbbiakkal kapcsolatos védelmi észrevételek tartalmára, továbbá a másodfokú nyilvános tárgyaláson elhangzottakra figyelemmel az ítéletábra a fellebbezéssel sérelmezett elsőfokú ítéletet az azt megelőző bírósági eljárással együtt a Be. 590.§ (1) és (2) bekezdései alapján felülbírálta. A másodfokú felülbírálat nem terjed ki az első ízben lefolytatott elsőfokú büntetőeljárás során jogerős felmentő rendelkezéssel elbírált, II.r. vádlott terhére rótt adócsalási, illetőleg a Munkaezőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértésével kapcsolatos cselekményekre, valamint a megismételt elsőfokú büntetőeljárás során ugyancsak jogerősen elbírált, II.r. és III.r. vádlottakat az 1978. évi IV. tv. 289.§ (1) bekezdés a/, b/, és (3) bekezdés b/ pont szerinti számvitel rendje megsértésének büntette miatt emelt vád alól felmentő, valamint III.r. vádlottal szemben az 1 rb, a 2012. évi C. tv. 396.§ (1) bekezdés a/ pontjában meghatározott, a (2) bekezdés a/ pontja szerint minősülő és büntetendő költségvetési csalás büntette elkövetésében bűnösséget megállapító rendelkezésére sem.

A felülvizsgálat során az ítéletábra megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a perrendi szabályokat megtartva, megfelelő körben és törvényesen folytatta le a bizonyítási eljárást, a másodfokú bíróság olyan szabálysértést nem észlelt, amely akadályát képezte volna az ítélet másodfokú felülbírálatának.

A nyomozati szakban lefolytatott, illetőleg az elsőfokú bíróság által fogatosított eljárási cselekményekkel összefüggésben sem tárt fel az ítéletábra törvénysértést, így a rendelkezésre álló bizonyítási anyagból a törvényszék által értékeltekhez képest nem kellett bizonyítékot kirekeszteni.

Az ítélet felülbírálata során megállapítható volt, hogy a törvényszék a tárgyalás anyagává tett minden olyan bizonyítékot, amely a tényállás megalapozott megállapításához elengedhetetlen volt, az irányadó történeti tényállást érdemében túlnyomórészt felderítette, s azt részint helyénvaló módon is állapította meg. Ennek érdekében sort kerített a terheltek kihallgatására, a tárgyalás

anyagává téve a büntetőeljárás során tett előadásait, s megfelelően eleget tett a bizonyítással összefüggő egyéb kötelezettségeinek is. Perrendszerűen folytatta le a bizonyítási eljárás további szükséges részcsелеkményeit, így részint kihallgatások, részint ismertetések, felolvasás útján a tárgyalás anyagává tette valamennyi releváns tanúvallomás tartalmát, döntése meghozatalánál megfelelően figyelemmel volt a rendelkezésre álló igazságügyi adó- és könyvszakértői vélemény lényegi megállapításaira és az okirati bizonyítékok tartalmára. A bizonyítás felvétele során a megismételt eljárásra vonatkozó jogszabályi rendelkezések megtartásával járt el, ennek során lehetőség szerint eleget tett a másodfokú, hatályon kívül helyező határozatban megfogalmazott követelményeknek is. A fentiek szerint megfelelő körben, a szükséges és lehetséges vonatkozásokban beszerzett bizonyítékhalmoz tárgyalás anyagává tételére a törvényi előírásoknak megfelelően került sor, a bizonyítékértékelés és a bírói ténymegállapító tevékenység alapját a törvényesen beszerzett bizonyítékok képezték.

Ugyanakkor figyelemmel arra, hogy az elsőfokú bíróság által rögzített ítéleti tényállás szerint a gépkocsivezetők a minimálbéren felül további juttatásokban is részesültek, és nem került megfelelően tisztázásra, hogy az alpbéren felüli juttatások adminisztrálása, pontos elszámolása és kifizetése a 1. Kft. részéről miként történt, a másodfokú bíróság a fellebbviteli főügyészség kapcsolatos bizonyítási indítványának helyt adva az eljárt igazságügyi könyvszakértőt a szakvéleményének kiegészítésére hívta fel, amelynek eredményeképpen megállapítható volt, hogy a 1. Kft. bérszámfejtésével kapcsolatosan lefoglalt bérkartonok, illetőleg bérfizetést tartalmazó borítékokat és elszámolásokat tartalmazó iratok az építőipar területén foglalkoztatott dolgozók elszámolásait és fizetési borítékjait foglalta magában, ilyen típusú anyagok azonban a gépjárművezetők vonatkozásában nem álltak rendelkezésre, utóbbiak tekintetében az egyes sofőrök által jelzett témakörök, a külföldi napidíj, az üzemanyag térítés és az általános összegű műszakpótlék a bérszámfejtési adatok között nem jelent meg. Ugyanakkor az alapszakértői véleményben a kilométer teljesítések vonatkozásában tett kigyűjtés adatai a sofőrök egy jelentősebb része által előadott 20 Ft/km-es futáspénz összegekkel sem volt összhangba hozható, a teljesítményarányos bérezést sem támasztják tehát alá a rendelkezésre álló adatok.

Összességében tehát a védelmi hivatkozásoknak megfelelő jogcímen történt jövedelem számfejtés a 1. Kft. esetében nem jelenik meg, a lefoglalt iratanyag semmilyen elszámolást vagy adminisztrációt nem tartalmaz a sofőrök bérszámfejtésével összefüggésben, a 1. Kft. egyébként is csak akkor tudta volna elvégezni a teljesítményalapú számfejtést, ha arról a 2. Zrt-től rendelkezett volna a szükséges adatokkal, ilyen anyag azonban nem került lefoglalásra az eljárás során.

Az első fokon eljárt bíróság a rendelkezésre álló valamennyi tény, adat, bizonyíték egyenként és összességében történő értékelésével, az ellentétes bizonyítékok egymásra tekintettel történő mérlegelése mellett állapította meg az ítéleti tényállást, a másodfokon eljáró bíróság azonban - a fentiek szerinti másodfokú bizonyítás eredményének figyelembevételével mellett - a bizonyítékok felülmérlegelése nélkül a törvényszék ítéletének a Be. 592.§ (2) bekezdés a/, b/ és d/ pontjaiban foglaltak szerint megnyilvánuló részbeni megalapozatlanságát a Be. 593.§ (1) bekezdés a/ pontjában részletezettek szerint a tényállás kiegészítésével, illetőleg helyesbítésével küszöbölte ki, miután az elsőfokú bíróság által lefolytatott bizonyítást érintő ügyiratok tartalma és megfelelő ténybeli következtetés alapján a helytálló tényállás így módon megállapítható volt. A másodfokú bíróság a törvényszék által megállapított ítéleti tényállásból levont jogi következtetésekkel jelentősebb részében nem értett egyet.

Az ügy megítélése szempontjából alapvető jelentőségű körülmény vonatkozásában az első fokon eljárt bíróság arra az álláspontra jutott, hogy az érintett felek azért kötöttek egymással munkaerő kölcsönzésre irányuló megállapodást, mert mindkettőjüknek a szándéka erre irányult, ebből is következően nem állapítható meg, hogy magatartásuk célja kizárólag az általános forgalmi adó

jogellenes visszaigénylése lett volna, mi több, csak arra vonható következtetés, hogy a felek tudata a költségvetést károsító, illetőleg a számviteli előírásokat sértő bűncselekmények elkövetését nem fogta át. Ennek megfelelően az ítéleti tényállásában is rögzítette, hogy a vádbeli időszakban a 1. Kft. nagyobb számú munkavállalót kölcsönzött a 2. Rt. részére, akiknek döntő többsége tehergépkocsi vezetői munkát végzett.

Az utóbbi elsőbírói álláspont azonban ellentmondásos értékelés, illetőleg ténybeli és jogi okfejtés eredménye, első lépésben a törvényszék nem kívánt kifejezetten állást foglalni abban a kérdésben, hogy az érintett céget közötti megállapodás ismert kellékhányai miatt a munkaerő kölcsönzésre vonatkozó szerződés munkajogi szempontból érvénytelennek tekintendő-e, s így kapcsolhatóak-e hozzá bizonyos adójogi konzekvenciák; a későbbiekben már azt hangsúlyozta, hogy az érintett cégek közötti megállapodás munkajogilag, adójogilag lehet érvénytelen, ezen jogágak szerinti konzekvenciákkal, annak megállapítására azonban nincs mód, hogy a felek szándéka nem munkaerő kölcsönzésre irányult. Mindehhez képest okfejtése végkonklúziójaként arra a megállapításra jutott, hogy a 2. Rt. és a 1. Kft. közötti munkaerő kölcsönzésre irányuló szerződés nem volt érvénytelen.

Az elsőfokú bíróság által adott indokolás tehát oly mértékben önellentmondásos, hogy mindezek alapján a jogi álláspontja nem tisztázható.

A fentiek szerinti három, eltérő tartalmú elsőbírói következtetéssel összefüggésben megállapítható, hogy a költségvetést károsító bűncselekményeket rendező törvényi tényállásokat, jogszabályi kereteket háttérnormák töltik ki tartalommal, amelyek megsértése különböző, érintett jogágakon belüli konzekvenciákhoz, többek között a megkötött szerződés érvénytelenségéhez, ezen túlmenően pedig a büntetőjogi értelemben vett bűnösség feltételeinek megvalósulása esetén a büntetőjogi felelősség megállapításához vezethet, másrészt a törvényszék e tekintetben tett végkövetkeztetése a szerződés érvényessége kapcsán tartalmilag sem helytálló.

Az érintett cégek között létrejött megállapodás közgazdaságtani szempontból történt elsőbírói elemzésével összefüggésben a másodfokú bíróság az adóhatóság által korábban elvégzett revízió eredményével, illetőleg a fellebbviteli főügyészségi átirat ezzel kapcsolatos érvelésével értett egyet, a dolgozók alkalmazásával kapcsolatos ráfordítások, költségek munkaerő kölcsönzés, illetőleg saját munkavállalóként foglalkoztatás esetén történő összevetése alapján ugyanis megállapítható, hogy a kölcsönzött munkaerő alkalmazása gazdaságossági szempontokkal - a vitathatatlan előnyei ellenére - nem indokolható, a bérszámfejtő program bővítésével és önálló kifizetőhelyként történő működtetéssel, annak feltételei biztosításával kapcsolatos egyszeri beruházások, esetlegesen új munkaerő felvétele sem alapozza meg a gazdaságossági szempontra történő hivatkozást.

Az érintett cégek között az ismert körülmények között létrejött szerződéses megállapodás háttérben húzódó gazdasági esemény, cselekménysor létével, illetőleg annak konkrét jellegével, vagy éppen a hiányával összefüggésben a hivatkozott munkaerő kölcsönzés megvalósulása ellen szóló érvek legalább olyan fajsúlyosak mint az amelletti megfontolások. A terhelti következetes védekezés tartalmával, az ezt alátámasztó személyi bizonyítékokkal (a könyvelőként foglalkoztatott alkalmazottak, illetőleg jelentősebb számú tehergépkocsi vezető tanú), valamint a rendelkezésre álló okiratok által tanúsított körülményekkel szemben a jelen ügyvel érintett, nagyszámú munkavállaló felvételének pontos körülményeire, a Szuperinfóban megjelentetett álláshirdetés gazdasági társasághoz köthetőségére, az abban meghatározott feltételek milyenségére, a munkaviszonybeli jogok és kötelezettségek I.r. vádlott testvére általi legalábbis részleges meghatározottságára, a munkavállalók járandóságának kifizetési módjára, a kifizető személyére, a munkaviszonyuk megszűnése kapcsán ugyancsak tanú 35 meghatározó szerepére, az évek során számos munkavállaló esetében megváltozott, illetőleg felülről megváltoztatott munkáltató ellenére a 2. Rt. vezetése által megőrzött munkaviszonybeli dominanciára és annak alapokaira az első fokon eljáró bíróság nem volt kellő figyelemmel.

A munkaerő felvételével, alkalmazásával, a munkaviszonya megszüntetésével kapcsolatban felmerült, alapvetően a munkaerő kölcsönzés ténylegessége ellenében ható bizonyítékok mellett

annak a körülménynek is csak relatív a bizonyító ereje, miszerint a 2. Zrt. 2004. év első negyedévéig is kölcsönzött munkaerővel dolgoztatott, ugyanis a rendelkezésre álló adatok szerint a Horváth-Humánérő Kft.-vel fennálló ilyen irányú partneri kapcsolat lényege a jogügylet formalitására tekintettel ugyanolyan módon vitatott, mint a 1. Kft. esetében. Ezzel összefüggésben nem csupán annak a ténynek van meghatározó jelentősége, hogy a munkaerő kölcsönzési tevékenység feltételeinek teljes hiánya ellenére a 1. Kft. bejegyzett főtevékenysége mégis ez volt, sem pedig önmagában annak, hogy a munkaszerződések tartalmazták-e és mikortól a munkaerő kölcsönzés keretében történő munkavégzést, hanem annak is, hogy az ilyen módon felvett munkaerő túlnyomó többsége egyidejűleg nem, legtöbbször csak az egyes munkáltató váltásokkor, egy másik céghez történő önkényes átsorolásuk idején tudták meg, hogy addig ki volt és azontúl ki lesz a munkaadójuk.

Mindezek az alapjaiban is ellentmondásos körülmények alapvetően teszik kérdésessé, bizonytalanná a jogalkalmazói ténymegállapítói tevékenységet a tekintetben, hogy a felek között 2004. április 1. napján kelt megállapodás háttérben volt-e szerződésszerű vagy attól eltérő tartalmú gazdasági tevékenység, bárminemű tényleges szolgáltatás vagy éppen annak hiánya állapítható meg, különösen arra is figyelemmel, hogy az érintett cégek képviselői az ismert körülmények között 2005. július 14. napján maguk állapították meg, hogy közöttük valójában nem munkaerő kölcsönzés jött létre, hanem alvállalkozói szerződés alapján egyéb áru közúti szállítása szolgáltatás, az egymással kötött megállapodásuk is valójában erre a szolgáltatásra irányult.

Fentiekre figyelemmel nem zárható ki, ugyanakkor minden kétséget kizáró bizonyossággal nem is állapítható meg, hogy tényleges szolgáltatásra, munkaerő kölcsönzésnek ténylegesen megfelelő gazdasági tevékenységre került volna sor. Az azonban aggálytalanul bizonyítható, hogy a szerződéses kapcsolatukkal érintett teljes időszakban a munkaerő kölcsönzési tevékenység jogszerű folytatásának legalapvetőbb feltételei sem álltak fenn a 1. Kft. vonatkozásában.

A Munka Törvénykönyvéről Szóló 1992. évi XXII. tv. 193/D.§ (1) bekezdésének idevágó rendelkezése értelmében munkaerő kölcsönzési tevékenység esetén kölcsönbeadó csak az a belföldi székhelyű gazdasági társaság lehet, amelyik megfelel az Mt.-ben, illetőleg egyéb jogszabályban foglalt feltételeknek és a székhelye szerint illetékes munkaügyi központ nyilvántartásba vette.

A munkaerő kölcsönzés és a magán munkaközvetítói tevékenység nyilvántartásba vételéről és folytatásának feltételeiről szóló 118/2001. (VI.30.) korm. rendelet 9.§ (1)-(2) bekezdése szerint a kölcsönbeadó, illetőleg a magán munkaközvetítő a tevékenységét a nyilvántartásba vételről szóló határozat jogerőre emelkedését követően kezdheti meg, és a nyilvántartásba vételről rendelkező határozat számát az üzleti kapcsolataiban köteles folyamatosan használni.

A rendelkezésre álló adatok alapján pedig megállapítható, hogy a kft-t az illetékes munkaügyi központ nem vette nyilvántartásba, ebből következően nyilvántartási számmal sem rendelkezett, miután a nyilvántartásba vételét csak 2004. decemberében kérte, s miután nem tett eleget a hiánypótlási kötelezettségének, az illetékes hatóság a nyilvántartásba vételi eljárást 2005. márciusában meg is szüntette. Utóbbiakból értelemszerűen adódóan a munkaerő kölcsönzési tevékenység végzéséhez szükséges nyilvántartási szám - annak hiányában - a kft. által kiállított számlákon nem került, de nem is kerülhetett feltüntetésre.

Megállapítható az is, hogy az érintettek közötti megállapodás nem tartalmazta az Mt. 193/G.§ (1)-(2) bekezdésében előírt kötelező kellékeket (munkaerő kölcsönzés időtartama, az elvégzendő munka jellege), ezért már ennek okán sem tekinthető a szerződés munkaerő kölcsönzési megállapodásnak.

Az Mt. 193/H.§ (1) bekezdése szerint a feleknek a munkaszerződésben rögzíteniük kell, hogy a munkaszerződés kölcsönzés céljából jött létre, ezen túlmenően a munkavállaló személyi alapbérét, a munkavégzés jellegét vagy munkakörét.

Az Mt. 193/H.§ (2) bekezdése szerint a munkaszerződésnek tartalmaznia kell a kölcsönbeadó nyilvántartásba vételi számát is.

Az Mt. 193/E.§ (4) bekezdése értelmében amennyiben a munkaviszony nem kölcsönzés céljából jött létre, a munkaszerződés nem módosítható annak érdekében, hogy a munkáltató a munkavállalót kölcsönzés keretében foglalkoztassa.

A fentiekkel összefüggésben a rendelkezésre álló iratok igazolják, hogy a bemutatott munkaszerződések számottevő része nem tartalmazza azt a körülményt, hogy a munkaszerződés kölcsönzés céljából jött létre, a 1. Kft. az adatok szerint nem rendelkezett olyan munkavállalókkal, akiket a jogszabály betartása mellett kölcsönbe adhatott volna, a kötelező kaució befizetésére sem került sor, a szükséges nyilvántartásba vétel és egyéb kötelező törvényi kellékek, tartalmi előírások betartásának hiányában a cég jogszerűen munkaerő kölcsönzési tevékenységet nem végezhetett, a jogszabályok értelmében annak tartalmi kellékei sem állapíthatóak meg, a megkötött szerződés tárgyát képező munkaerő kölcsönzési szolgáltatást tehát a személyi és tárgyi kritériumok hiányában nem nyújthatott, az általa kiállított számlák nem valós gazdasági eseményt tartalmaznak, s ilyen módon nem minősülnek az adó összegét hitelesen igazoló dokumentumnak.

Az ismert adatok szerint a felek által 2005. július 14-én aláírt Jegyzőkönyv szerint az adózó járműveit a rakományokat fuvarozva a kft. munkavállalói vezették, a 2. Rt. így teljesítette fuvarmegbízásait, mivel erre nem állt rendelkezésre sofőrállománya, így a felek megállapították, hogy közöttük valójában nem munkaerő kölcsönzés jött létre, hanem alvállalkozói szerződés alapján egyéb áru közúti szállítása szolgáltatása, s ezen okból a kft. által kiállított összes számla javítása vált szükségessé. A jegyzőkönyvben leírtak alapján a kft. előbb 2005. július 14-én kézi úton, majd 2005. augusztus 16-án gépi úton javított számlákat állított ki, amelyeken a fentiek szerint módosította a hivatkozott gazdasági esemény megnevezését.

A fentiek szerint módosított gazdasági tevékenység a TEÁOR szerint a közúti teherszállítás szakágazatba tartozik. A rendelkezésre álló bizonyítékok által igazoltan a közúti teherszállítás a vizsgált időszakban sem szerepelt a 1. Kft. tevékenységi köreiből, ezen túlmenően a számlakibocsátó cég sem a vizsgált időszakban, sem pedig azt követően nem rendelkezett közúti áru fuvarozói, illetőleg az EU tagállamok területén nemzetközi forgalomban fuvarozásra jogosító közösségi engedéllyel. Megállapítható az is, hogy a fentiek miatt a 1. Kft. a javított számlákon feltüntetett szolgáltatást nem nyújthatta, saját gépkocsiparkkal sem rendelkezett. A 2. Rt. hiába rendelkezett bérelt járművekkel, az érvényben lévő jogszabályok értelmében más vállalkozással munkaviszonyban álló személy azokat áruszállítás céljából nem vezethette, bérelt járművel áru fuvarozást és saját számlás áruszállítást kizárólag a járművet bérlő vállalkozás folytathatott, és a bérelt járművet csak az egyéni vállalkozó, a vállalkozás tagja vagy a velük munkaviszonyban vagy munkavégzésre irányuló egyéb jogviszonyban álló személy vezethette.

A fentiekből megállapíthatóan tehát a 1. Kft. a közúti közlekedési szolgáltatásokról és a közúti járművek üzemben tartásáról szóló 89/1988. (XII.20.) Mt. rendelet 2.§ aa/ és ab/ pontjaiban, illetőleg a 3.§-ában, valamint a bérelt járművekkel végzett közúti áruszállítás külön feltételeiről szóló 4/2000. (II.16.) KHVM rendelet 3.§ (1)-(2) bekezdéseiben szabályozott törvényi előfeltételek, szükséges áru fuvarozási engedélyek hiányában a hivatkozott javított számlákon feltüntetett egyéb áru közúti szállítása szolgáltatást, áru fuvarozási tevékenységet jogszerűen nem végezhetett, azaz a javított számlák sem tartalmaznak valós gazdasági eseményeket.

Az ÁFA törvény 32.§ (1) bekezdése, valamint a 35.§ (1) bekezdés a/ pontja alapján az adólevonási jog kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét alakilag és tartalmilag hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható, azaz arra mind érdemi szempontból, mind formailag kizárólag a jogszabályoknak megfelelő számviteli bizonylat alapján kerülhet sor. Nem önmagában valamely gazdasági esemény, hanem a hiteles számla szerinti gazdasági esemény adhat alapot az adólevonási jog gyakorlására. A számla tartalmilag akkor hiteles, ha a benne feltüntetett gazdasági esemény a számla szerinti felek között a számlában részletezett módon jött létre, és az ÁFA-val

terhelt ellenérték is kifizetésre került. A számvitelről szóló 2000. évi C. tv. (SZtv.) 15.§ (3) bekezdése, valamint a 166.§ (2) és (3) bekezdései értelmében a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak is megállapíthatóknak kell lenniük. Számviteli bizonylat minden olyan, a gazdálkodó által kiállított, készített okmány - függetlenül annak nyomdai vagy egyéb előállítási módjától -, amelyet a gazdasági esemény számviteli nyilvántartása céljára készítettek, és amely rendelkezik a törvényben meghatározott általános alaki és tartalmi kellékekkel. A számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie. A számviteli bizonylatot a gazdasági művelet, esemény megtörténtének időpontjában, illetőleg időszakában kell kiállítani.

A jelen ügyben lefolytatott bizonyítási eljárás során mind a szóban forgó számlák alaki helyessége (azokon nem került feltüntetésre a munkaerő kölcsönzési regisztrációs szám, a számítógépes számlát kézzel javították), mind pedig tartalmi valósága (a munkaerő kölcsönzés, illetőleg a módosítás után a teheráru fuvarozás jogszabályi feltételeknek megfelelő megvalósulásának hiánya) megdőlt, vagyis a számlák nem felelnek meg az SZtv. 15.§ (3) bekezdésében, az SZtv. 165.§ (1), (2) bekezdésében és az SZtv. 166.§ (2) bekezdésében foglaltaknak.

A fenti körülményekből következően megállapítható tehát, hogy a 2. Rt. adózóként az ÁFA törvény 32.§ (1) bekezdés a/ pontja és 35.§ (1) bekezdés a/ pontja alapján nem élhetett jogszerűen az adólevonási joggal.

A jelen ügy mikénti eldöntését alapjaiban befolyásoló két ténykérdés, a munkaerő kölcsönzés megállapíthatósága és az adó- járulékfizetési kötelezettséget megalapozó teljesítménybérezés közül az utóbbi tekintetében az ítéltábla az első fokon eljáró bíróság büntetőjogi felelősségre vonás elmaradásával kapcsolatosan hozott döntésével egyetértett, annak jogcímével és indokolásával azonban nem.

Helytállóan állapította meg a törvényszék, hogy a büntetőeljárás során a terheltek a felmerülő teljesítménybérezéssel kapcsolatos verziót cáfolva azzal védekeztek, hogy a gépkocsivezetők az alaphéren felül napidíj és üzemanyag megtakarítás, nem pedig kilométerpénz címén kaptak juttatást. A tanúk azon része, amelyik az érintett cégeknél nem tehergépkocsi vezetői, hanem jellemzően adminisztratív, illetőleg vezetői munkakörben dolgoztak, a terhelti védekezést alátámasztó előadásokat terjesztettek elő, csupán C.C. tanúvallomása tartalmazott a teljesítményarányos bérezéssel kapcsolatos utalást is. Helytállóan került rögzítésre az is, hogy a gépjárművezetők megosztottak voltak a kérdésben, közöttük eredetileg nagy számban voltak azok, akik kilométerpénzről, illetőleg azon alapuló elszámolásról, teljesítménybérezésről tettek említést, az ellentétes vallomások ütköztetésével összefüggő elsőbírói eljárás azonban több esetben eredményre vezetett, ennek ellenére a megismételt eljárás során kihallgatott sofőr tanúk között határozottan a kilométerpénz mellett foglalt állást 12 gépjárművezető, név szerint E.E., F.F., G.G., H.H., I.I., J.J., tanú 38, tanú 39, K.K., L.L., M.M. és N.N., nevezettek mindvégig következetesen és határozottan vallották, hogy a bérelszámolás kilométer alapon történt. Ezen körülménnyel az elsőfokú bíróság ténybeli indokolása pontosításra szorult.

Utóbbiakon túlmenően figyelemmel kellett lenni arra is, hogy a Szuperinfóban megjelölt hirdetésekben a 2. Zrt. teljesítményarányos bérezéssel keresett sofőröket.

Mindezekon felül a másodfokú tárgyalási szakban felvett bizonyítás eredményeképpen megállapítható volt, hogy a csak töredékesen rendelkezésre álló bérszámfejtéssel kapcsolatos iratokban a 1. Kft. vonatkozásában nem jelenik meg a külföldi napidíj, az üzemanyag térítés és az általános összegű műszakpótlék jogcímenek jövedelem számfejtése. A könyvszakértő ezen eljárása során azt is vizsgálat tárgyává tette, hogy a tanúként meghallgatott dolgozók közül csatoltak-e a bérszámfejtés alapjául szolgáló elszámolást, segédtablázatot. E körben megállapította, hogy a F.F. tanú által csatolt kézi elszámolások ténylegesen arra utalnak, hogy a dolgozók felé a teljesítmény arányában került a havi jövedelem meghatározásra, ezzel együtt azonban hangsúlyozta azt is, hogy

ilyen irat a **1.** Kft. vonatkozásában nem áll rendelkezésre. Utóbbi bizonyító erővel rendelkező ténykörülmények összevetésével megállapítható, hogy a rendelkezésre álló bizonyítékok - hiteltérdemlőségükben ugyancsak meg nem cáfolható - egyik része az adó- és járulékfizetési kötelezettséggel együtt járó teljesítménybérezés megállapíthatósága irányába mutat.

A teljesítménybérezés mellett szóló, illetőleg annak ellenében ható tények, adatok, körülmények a bizonyító erejüket tekintve lényegileg kioltották egymást, a másodfokú bíróság nem osztotta az első fokon eljáró törvényszék meggyőződését a gépjárművezetők alapbéren felüli bérjövödelmeinek természetét, típusát illetően, álláspontja szerint a feltárt tényezők jogi értékelése, a felmentés jogcíme körében az elsőfokú bíróság helytelen következtetésre jutott. A másodfokon eljáró bíróság álláspontja szerint minden kétséget kizáró, minden lehetséges aggályt nélkülöző módon nem vonható arra nézve konklúzió, hogy a terheltek a vád szerinti módon az adó- és járulékfizetési kötelezettség elmulasztásával nem valósították meg az állami költségvetés sérelmére a terhükre rótt cselekményeket, azoknak vád szerinti elkövetése azonban az ítéletábra álláspontja szerint nem is bizonyítható. A vádlottak terhére eső, az ellenük felhozott ezirányú vádat alátámasztó bizonyítékok a fentiek szerint olyan szintű valószínűséget jelentenek, amely a szóban forgó bűncselekmények elkövetésének legalábbis gyanúját vetik fel velük szemben, s amelyek egyúttal kizárják a bűncselekmények hiányában történő felmentésük lehetőségét.

Figyelemmel arra, hogy az elsőfokú bíróság ítélete a korábban már jelzettek szerint a Be. 592.§ (2) bekezdés a/, b/ és d/ pontja szerint minősülően részben megalapozatlannak tekinthető, a hivatkozott munkaerő kölcsönzéssel kapcsolatos gazdasági tevékenység, jogszerű szolgáltatás tényszerű rögzítésével az elsőfokú bíróság a megállapított tényekből további tényre helytelenül következtetett, másrésztől az irányadó tényállást hiányosan állapította meg, továbbá az részben felderítetlen maradt, a másodfokú bíróság részleges megalapozatlanságot a Be. 593.§ (1) bekezdés a/ pontjában foglaltak szerint eljárva oly módon küszöbölte ki, hogy a tényállást kiegészítette, illetőleg helyesbítette, és a helyes tényállást az elsőfokú bíróság által lefolytatott bizonyítást érintő ügyiratok tartalma és ténybeli következtetés útján, valamint a másodfokon felvett szakértői bizonyítás eredményeként állapította meg az alábbiak szerint:

Az ítéleti tényállás a nyomozati iratok 465-467. oldalain elfekvő erkölcsi bizonyítvány adataira figyelemmel kiegészítendő azzal, hogy I.r. vádlottat a Soproni Városi Bíróság a 2000. október 24. napján jogerőre emelkedett, B.110/2000/4. számú ítéletével ittas járművezetés vétsége miatt 30.000 Ft pénzbüntetésre, mellékbüntetésként 1 év 7 hónap közúti járművezetéstől eltiltásra ítélte.

Az ítéletábra az elsőfokú ítélet 12. oldal I. számmal jelölt tényállási pontjában, annak 2. bekezdésében foglaltakat kiegészíti azzal, hogy a **1. Korlátolt Felelősségű Társaság** létesítő okirata 2004. március 1. napján kelt, tevékenységét 2004. március 23. napjával kezdte meg, a céget 2004. július 1. napján jegyezték be a cégnyilvántartásba.

Az elsőfokú ítélet 12. oldalának utolsó bekezdésében foglaltak a másodfokú bíróság kiegészíti azzal, hogy az akkor hatályban lévő MT. 193/E.§ (4) bekezdése alapján ha a munkaviszony nem kölcsönzés céljából jött létre, a munkaszerződés nem módosítható annak érdekében, hogy a munkáltató a munkavállalót kölcsönzés keretében foglalkoztassa, az MT. 193/H.§ (1) bekezdése pedig kimondta, miszerint a feleknek a munkaszerződésben rögzíteniük kell, hogy a munkaszerződés kölcsönzés céljából jön létre, emellett a munkavállaló személyi alapbérét és a munkavégzés jellegét vagy munkakörét, ugyanezen jogszabályhely (2) bekezdése alapján a munkaszerződésnek tartalmaznia kell a kölcsönbeadó nyilvántartásba vételi számát is.

Fenti követelmények nem teljesültek.

A rendelkezésre álló iratok tartalma alapján az ítélet tábla az elsőfokú bíróság ítélete 13. oldal 1. bekezdésében foglaltakat azzal egészíti ki, hogy a **1. Kft.** az illetékes munkaügyi központhoz 2004. december 28. napján nyújtotta be a nyilvántartásba vétel iránti kérelmet, és miután az általuk 2005. február 1. napján átvett hiánypótlási felhívásnak nem tettek eleget, a hatóság az eljárást 2005. március 7. napján megszüntette.

Az elsőfokú ítélet 13. oldalának 2., 3., 4. bekezdésében foglaltakat az elsőfokú bíróság által lefolytatott bizonyítást érintő ügyiratok tartalma alapján, illetőleg ténybeli következtetés útján az alábbiak szerint állapítja meg:

A 2. bekezdés 1. és 2. tagmondatát akként helyesbíti, hogy az érintett gazdasági társaságok között létrejött megállapodás alapján a **1. Kft.** 2004. április 1. napja és 2005. június 30. napja közötti időszakban nagyobb számú, változó összetételű munkavállalót alkalmazott különböző munkakörökben, e célból a kft. gépkocsivezetői, fuvarszervezői, portás és adminisztrációs munkakör betöltésére munkaszerződéseket kötött munkavállalókkal, bruttó személyi alapbérként a minimálbért meghatározva. Az ezen szerződésekkel érintett munkavállalók tényleges foglalkoztatása a **2. International Rt.** gazdasági érdekkörében, döntően tehergépkocsi vezetői munkakörben került sor.

A **1. Kft.** munkaerő kölcsönzésről számlákat bocsátott ki a **2. International Zrt.** irányába. A hivatkozott gazdasági eseményről kiállított és a könyvelésbe is szerepeltetett számlák alapján I.r. vádlott a **2. International Zrt.** képviselőjében 2004. április hónaptól 2005. június hónapig bezárólag az alábbi bontásban igényelt vissza általános forgalmi adót:

1.	2004. április hó	1.538.000 Ft visszaigénylés
2.	2004. május hó	1.875.000 Ft visszaigénylés
3.	2004. június hó	4.725.000 Ft visszaigénylés
4.	2004. július hó	7.172.000 Ft visszaigénylés
5.	2004. augusztus hó	8.371.000 Ft visszaigénylés
6.	2004. szeptember hó	8.456.000 Ft visszaigénylés
7.	2004. október hó	6.834.000 Ft visszaigénylés
8.	2004. november hó	9.835.000 Ft visszaigénylés
9.	2004. december hó	8.719.000 Ft visszaigénylés
10.	2005. január hó	9.038.000 Ft visszaigénylés
11.	2005. február hó	9.019.000 Ft visszaigénylés
12.	2005. március hó	9.412.000 Ft visszaigénylés
13.	2005. április hó	9.506.000 Ft visszaigénylés
14.	2005. május hó	2.838.000 Ft visszaigénylés
15.	2005. június hó	16.250.000 Ft áfakülönbözet.

I.r. vádlott mint a **2. International Zrt.** igazgatóságának elnöke az általa irányított gazdasági társaság nevében az ÁFA vonatkozásában 2004. április hónaptól 2005. június hónapig összesen 113.588.000 Ft-tal csökkentette az adóbevételt, amelyhez II.r. vádlott mint a **1. Kft.** ügyvezetője és III.r. vádlott mint a **1. Kft.** tényleges irányítója a fiktív számlák kiállításával segítséget nyújtott.

A **2. International Zrt.** és a **1. Kft.** a 2005. július 14. napján Pinnyén kelt jegyzőkönyvben rögzítették, hogy köztük valójában nem munkaerő kölcsönzési megállapodás jött létre, hanem alvállalkozói szerződés alapján 60.24.22.0 TEÁOR számú egyéb áru közúti szállítása szolgáltatás. A **1. Kft.** tevékenységi körében azonban a fenti tevékenység nem szerepelt,

annak végzéséhez sem saját, sem bérelt gépjárművel nem rendelkezett, ilyen járművei a 2. Zrt-nek voltak.

A bérelt járművekkel végzett közúti áruszállítás külön feltételeiről szóló 4/2000. (II.16.) KHVM rendelet 3.§ (1)-(2) bekezdése szerint a bérelt járművel árufuvarozást kizárólag a járművet bérlő vállalkozás folytathat, és a járművet csak a vállalkozás tagja vagy a velük munkaviszonyban vagy munkavégzésre irányuló egyéb jogviszonyban álló személy vezethet. A 2. Zrt. és a gépjárművezetők között azonban ilyen megállapodások nem jöttek létre. A közúti közlekedési szolgáltatásokról és a közúti járművek üzemben tartásáról szóló 89/1988. (XII.20.) Mt. rendelet 3.§-ában előírtak szerint a közúti szolgáltatás csak abban az esetben kezdhető meg, ha a szolgáltatást végző a tevékenységre engedélyt szerzett, jelen ügyben pedig az EU tagállamok területén nemzetközi forgalomban fuvarozásra jogosító közösségi engedélyre is szükség lett volna. Ezen jogszabályi feltételeknek a 1. Kft. ugyancsak nem felelt meg.

A fentiek ellenére a munkaerő kölcsönzésről szóló számlákon megjelölt szolgáltatást a 1. Kft. a fentiek szerint módosította, első lépésben a gépi úton kiállított számlákon a szolgáltatás javítása kézi úton történt meg (2005. július 14. napján), majd 2005. augusztus 16-án a szóban forgó számlák gépi úton történő javítására is sor került.

I.r. vádlott a jogosulatlan ÁFA visszaigényléshez II.r. vádlott és III.r. vádlott közreműködésével valótlan tartalmú magánokiratokat használt fel.

Az ÁFA visszaigénylést az APEH jogosulatlannak minősítette és a kifizetést elutasította.

A 1. Hungary Kft. a vele szerződéses viszonyban álló munkavállalókat minimálbérre jelentette be, amely után a járulékokat bevallotta, azonban azok megfizetéséről nem gondoskodott teljes körűen. Az azonban nem állapítható meg, hogy a minimálbéren felüli munkavállalói juttatások, bérelemek olyan jövedelmek voltak, amelyeket adó- és járulékfizetési kötelezettség terhelt, és nem a hatályban lévő, személyi és jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. tv., a külföldi kiküldetéssel kapcsolatos elszámolási szabályokról és kiküldetés időtartamának meghatározásáról szóló 169/1985. (XII.27.) korm. rendelet és a közúti gépjárművek az egyes mezőgazdasági, erdészeti és halászati erőgépek üzemanyag és kenőanyag fogyasztásának igazolás nélkül elszámolható mértékéről szóló 60/1992. (IV.1.) korm. rendelet rendelkezéseinek figyelembe vételével adó- és járulékmentes juttatásként, azaz napidíjként és üzemanyag megtakarításként került kifizetésre.

A 1. Kft. könyvelésében a külföldi napidíj, az üzemanyagterítés, az általános összegű műszakpótlék a bérszámfejtési adatok között nem jelent meg, a cégtől lefoglalt iratanyag a gépkocsivezetők bérszámfejtésével kapcsolatosan semmilyen elszámolást, adminisztrációt nem tartalmazott.

A fentiek szerint kiegészített és helyesbített, részleges megalapozatlanságában kiküszöbölt ítéleti tényállás immár teljes mértékben megalapozottá vált, amely mentes a Be. 592.§ (2) bekezdésében írt hiányosságoktól, erre figyelemmel a másodfokon eljáró bíróság a Be. 593.§ (1) bekezdés a/ pontja és (3) bekezdése szerint a helyesbített tényállás alapján bírálta felül az elsőfokú ítéletet.

A fentiek értékelése alapján az ítélőtábla megállapította, hogy az elsőfokú bíróság helytálló szempontrendszer alapján vizsgálta a terheltek büntetőjogi felelősségének feltételeit, azonban a megállapított tényállás fentiek szerinti korrekcióját követően részben a terheltek büntetőjogi felelőssége megállapíthatóságát illetően, részben az adó- és járulékfizetési kötelezettség

vonatkozásában hozott felmentő rendelkezések jogcíme tekintetében, illetőleg az egyéb bűncselekményekkel kapcsolatos felmentő rendelkezések szükségessége terén a másodfokú bíróság a törvényszék által levonthoz képest eltérő jogi következtetésekre jutott.

Fentiekkel összefüggésben hangsúlyozni szükséges, hogy eljárása során a másodfokú bíróság az elsőfokú ítélet részbeni megalapozatlanságának kiküszöbölése folyamatában nem a Be. 593.§ (1) bekezdés c/ pontja szerint folytatta le a felülbírálatot, azaz az elsőfokú bíróság által lefolytatott bizonyítást érintő ügyiratok tartalma, ténybeli következtetés, illetőleg az ügyészség által indítványozott bizonyítás alapján nem az elsőfokú bíróság által megállapított tényállástól eltérő tényállás rögzítésével állapította meg az elsőfokú bíróság által felmentett vádlottak bűnösségét, hanem a fenti módokon megállapítható helyes tényálláshoz az irányadó tényállás kiegészítésével és helyesbítésével jutott el (Be. 593.§ (1) bekezdés a/ pont). Az ítéletábra a felülmérlegelési tilalom sérelme nélkül orvosolta a részleges megalapozatlanságot, az elsőbírói ténymegállapítási tevékenység kisebb hibáit és hiányosságait, e körben a rendelkezésre álló bizonyítékokat nem értékelte az elsőfokú bíróságtól eltérően.

A bizonyítékok értékelése azt jelenti, hogy a törvényesen beszerzett és megvizsgált bizonyítási eszközökből származó adott bizonyítékot a bíróság elfogadja-e hiteltérdemlőnek vagy sem, illetőleg melyik részében fogadja el, és melyikben nem. Ehhez képest eltérő bizonyítékértékelésre abban az esetben kerül sor, ha a másodfokú bíróság az elsőfokú bíróság által elfogadott bizonyítékot nem fogadja el, vagy az általa el nem fogadottat figyelembe veszi, avagy más részében fogadja, illetőleg veti el, mint az elsőfokú bíróság. Minderre a jelen másodfokú felülbírálat során nem került sor, az ítéletábra a törvényszék által megállapított tényeken alapulóan - azokat helyesbítve és kiegészítve - eltérő jogi konzekvenciákra jutott mind a védekezésekben meghivatkozott gazdasági esemény jogszerű folytathatósága, alapvető törvényi rendelkezésbe ütközősége folytán eleve fennálló jogellenessége és annak szükségszerű jogi következményei tekintetében, mind a felülbírálat során is helytállóként értékelt felmentő rendelkezések jogcíme kapcsán.

A terheltek aktuális tudattartamának alakulásával összefüggésben kiemelendő, hogy a 2004. április 1-jén kelt megállapodás tartalmazta, miszerint a kölcsönbe adó kft. szavatolja, hogy a megállapodás teljesítésére jogosult, és a teljesítéshez szükséges személyi és tárgyi feltételekkel rendelkezik, egyúttal vállalja, hogy legkésőbb 2004. április 1. napjáig a kölcsönvevő felé írásban igazolja, hogy a nyilvántartásba vétel megtörtént és a munkaerő kölcsönzés egyéb jogszabályi feltételeinek is megfelel. Szavatolta azt is, hogy közte és a munkavállalók között létrejött munkaszerződés az Mt. rendelkezéseinek megfelelnek, illetőleg szükséges esetben azok határidőben történő megfelelő módosítását is kezdeményezi.

Fentiek szerint a kft.-nek a munkaerő kölcsönzési megállapodás aláírása napján igazolnia kellett volna az rt. felé, hogy az adott tevékenység folytatásához szükséges engedélyekkel, feltételekkel rendelkezik. Miután pedig a kft. a szükséges engedély megszerzésére irányuló eljárást sem kezdeményezte, a megjelölt időpontban az engedélyt megadó határozatot értelemszerűen nem tudta bemutatni, annak hiányát I.r. vádlott 2004. április 1. napján, már a szerződés megkötésekor észlelte, ennek ellenére ez ügyben az érintett személyek semmilyen lépést nem tettek, I.r. vádlott a későbbiek során sem csatolt olyan dokumentumot, mely szerint a törvényi feltételek igazolásának pótlására hívta fel a másik felet vagy egyéb intézkedést tett.

Összességében megállapítható, hogy az rt. és a kft. képviselői nem is törekedtek arra, hogy az általuk ismert kötelező jogszabályi előírásoknak megfelelően járjanak el.

A terheltek már a megállapodásuk időpontjában tisztában voltak azzal, hogy a kft. az általa vállalt szolgáltatást jogszerűen nem végezheti, a jogi előírások teljesítése érdekében, a hiányosságok megszüntetésére semminemű intézkedést nem tettek, egyidejű és utólagos tényleges magatartásukra figyelemmel tehát nem volt céljuk valós és jogszerű munkaerő kölcsönzési szolgáltatás nyújtása és

igénybevétele, mint ahogy ezt kifejezetten rögzítették is a 2005. július 14. napján felvett jegyzőkönyvben.

A hivatkozott gazdasági esemény, a célzott szolgáltatás jogcímének módosításával kapcsolatosan pedig rögzíthető, hogy a kft. a közúti áruszállítási szolgáltatás végzéséhez sem rendelkezett a szükséges engedélyekkel sem 2004. évben, sem a jegyzőkönyv aláírásakor, sem pedig a javított számlák kiállításának időpontjaiban, ilyen szolgáltatás, gazdasági tevékenység nem szerepel a tevékenységi körében, ezen túlmenően jelen ügyben a bérelt járművel, illetőleg a bérelhető, kölcsönadható munkaerőmeggel rendelkező gazdasági társaság (jogi) személye is eltér, a 2. Rt. részéről eljáró személynek mint a közúti áruszállítási tevékenységet végző vállalkozás vezetőjének a közúti fuvarozás, teherszállítás szabályait különösképpen ismernie kellett, így a jegyzőkönyv készítésekor is felismerte, hogy a 1. Kft. az általa is módosított szolgáltatás végzésére sem jogosult, és a Rt. által bérelt járműveket a kft. által bejelentett munkavállalók a jogszabály értelmében nem vezethetik, jogszerűen az adott szolgáltatás nem teljesíthető, ezért ez alapján számla sem bocsátható ki.

A fentiekkel kapcsolatos terhelti magatartásból, a külvilágban megjelenő és megismerhető tényekből kizárólag azon következtetés vonható, hogy az érintett felek valós akarata fentiek szerint valójában nem irányult közúti áruszállítási szolgáltatás nyújtására és igénybevételére sem, sem egyidejűleg, sem utólag semminemű intézkedést nem tettek annak érdekében, hogy a szükséges közúti áru fuvarozási, illetőleg nemzetközi fuvarozási engedélyek megszerzését követően, azoknak birtokában, az egyéb jogszabályi előírások betartása mellett menjen teljessébe a szolgáltatás.

A szándékra levont következtetések körében arra a körülményre is figyelemmel kellett lenni, hogy II. r. vádlott a kft. adóellenőrzése során nem volt hajlandó a kft. ügyvezetőjeként eljárni, hivatkozott a megbízatásáról 2005. március 8. napján történt lemondásának tényére, ennek ellenére az utóbbi időpontot követően is állított ki és írt alá számlákat az Rt. részére, valamint 2005. július 14-én a szóban forgó számlák javítását is elvégezte a kft. nevében és ügyvezetőjeként eljárva.

Mindezekre figyelemmel a terheltnek elkövetéskori cselekményei, illetőleg utólagos magatartása alapján kizárólag azon konklúzió levonására volt alap, hogy a 2. Rt. a 1. Kft. által munkaerő kölcsönzésről, majd alvállalkozói szerződés alapján közúti áruszállítás szolgáltatásról kiállított számlák alapján adólevonási jog gyakorlására nem jogosult, a számlákon szereplő szolgáltatás annak konkrét paraméterei szerint a felek között a valóságban nem ment, nem mehetett végbe, az érintett felek valós célja nem munkaerő kölcsönzési vagy áru fuvarozási szolgáltatás nyújtása, illetőleg igénybevétele volt, hanem annak biztosítása, hogy a valóságban ilyen formában létre sem jött gazdasági eseményről a kft. az adólevonási jog alapjául szolgáló számlákat állíthasson ki a 2. International Rt. részére.

Az adóhatóság mint szakhatóság az elmúlt évtizedekben többször állást foglalt a fiktív számlák értékelése tárgyában. A büntetőügyekben eljáró hatóságok akkor járnak el helyesen, ha ítélezési gyakorlatuk indokolatlanul nem szakad el az adóhatóság döntési gyakorlatától, hanem azzal összhangban áll. Ezért a bíróságok is figyelembe veszik az adóhatóság általános jellegű iránymutatásait, az ezzel kapcsolatos bírósági elvi irányítási eszközök tartalmát és a saját, önállóan kialakított döntéseiket azok figyelembe vételével alakítják ki.

Miután a számviteli bizonylat adatainak a fentebb már részletezték szerint alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lenniük, számlát csakis valós gazdasági eseményről lehet kiállítani, s ezzel szemben jelen ügyben is az állapítható meg, hogy az adó visszaigényléséhez felhasznált valótlan tartalmú számlák szerinti gazdasági események nem történtek, jogszabályi előfeltételek hiányában nem történhettek meg, ennél fogva a számlák valótlansága miatt az adott esetben megdőlt minden olyan tény, amelyet ezek a bizonylatok voltak hivatottak igazolni. A felhasznált számlák a számviteli törvény követelményeinek nem feleltek meg, így azok könyvelésbe való beállítása és felhasználása sem volt jogszerű.

Az ÁFA tv. 43.§-ának (4) bekezdése szerint a számlára a számviteli törvénynek a számviteli bizonylatra vonatkozó rendelkezéseit kell megfelelően alkalmazni, a 32.§ (1) bekezdésének a/ pontja szerint adólevonási jog e törvény 35.§-ának (1) bekezdése alapján kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum birtokában gyakorolható, azaz az ÁFA tv. rendelkezései alapján a számviteli törvény előírásai szerinti formai és tartalmi feltételek együttes megléte esetén kerülhet sor az adólevonási jog gyakorlására. Így a bűnösség és a minősítés vizsgálata körében a bíróság abból indult ki, hogy tisztán adójogi kérdés annak eldöntése, hogy jelen ügyben adólevonás, jogszerű visszaigénylés történt-e, és az adójogi szabályozás alapján dönthető el, hogy a bűncselekmény ezirányú alapfeltétele megvalósult-e vagy sem. Azaz, amennyiben az I.r. terhelt esetében a jogszerű ÁFA visszaigénylés lehetősége nem állapítható meg, akkor - szándékos bűnössége esetén - elkövette a költségvetési csalás bűncselekményét, amennyiben az adólevonási jog jogszerű gyakorlása megállapítható, akkor nem.

Külön ki kell emelni tehát, hogy az ismertetett jogszabályi rendelkezésekből következően még valamely gazdasági esemény esetleges megtörténte sem jogosít fel önmagában - a jogszabályban előírt feltételek hiányában - adólevonási jog gyakorlására, a gazdasági eseményről kiállított számla ugyanis tartalmilag csak akkor hiteles, ha az abban foglalt gazdasági esemény a számla szerinti felek között pontosan a számlában foglaltak szerinti módon ment végbe és az ellenérték is megfizetésre került, ugyanakkor a kapcsolatos büntetőjogi felelősség megállapításához értelemszerűen a bűnösség kritériumainak is az egyes elkövetők vonatkozásában maradéktalanul meg kell valósulniuk.

A fentiek alapján megállapíthatóan az I.r. vádlottnak a Btk. 396.§ (1) bekezdés a/ pontjában körülírt magatartása vezetett volna vagyoni hátrány bekövetkezéséhez, amelyhez II.r. és III.r. vádlottak szándékosan segítséget nyújtottak a valótlan tartalmú számlák kiállításával és rendelkezésre bocsátásával, mindhárom vádlott tudata átfogta a törvényi tényállás elemeknek megfelelő ténykörülmények lényegét és pontos természetét, tisztában voltak azzal, hogy sem a 2004. április 1-i megállapodásban, sem pedig a későbbi jegyzőkönyvben rögzített gazdasági esemény nyújtásának, illetőleg igénybevételenek az elemi jogszabályi feltételei sem állnak fenn, a számviteli bizonylatok tartalmi és alaki hiteltelensége folytán az ÁFA visszaigényléshez felhasználandó számlák alkalmatlanok ezen lehetőség jogszerű gyakorlásának megalapozásához, egymást támogató magatartásuk azonban éppen erre a célra irányult, tényállásszerű cselekményük éppen a költségvetést illetően vagyoni hátrány okozását célozta, az ÁFA visszaigénylés jogosulatlanak minősítése és a kifizetése elutasítása miatt azonban bűncselekményük kísérleti szakban rekedt.

A vád szerinti teljesítménybérezéssel összefüggésben a vádlottak terhére rótt adó- és járulékfizetési kötelezettség megsértése kapcsán a fentebb már részletesen indokoltak szerint a másodfokon eljáró bíróság törvényesnek és megalapozottnak ítélte a terheltek felmentésével összefüggő rendelkezéseket, annak jogcímét azonban a kifejtettek szerint a Be. 566.§ (1) bekezdés c/ pontjában foglaltakra hivatkozással, a bizonyítottság hiányára figyelemmel tartotta jogszerűnek.

Az alkalmazandó anyagi jogszabály kiválasztása vonatkozásában megállapítható, hogy mind az elkövetéskor hatályban volt, mind az elbíráláskor érvényes jogi szabályozás azonos büntetési tétellel, halmazati büntetési tételkerettel rendelte büntetni a vádlottak terhére rótt cselekményeket, ugyanakkor szabadságvesztés-büntetés kiszabása esetén a feltételes szabadságra bocsáthatóság legkorábbi időpontjával összefüggő Btk-beli rendelkezések lényegesen kedvezőbb elbírálást biztosítanak a terheltek számára mint az 1978. évi IV. tv. előírásai, erre figyelemmel ezen szankció alkalmazása során a másodfokú bíróság az elbíráláskor hatályban lévő rendelkezések szerint járt el.

A költségvetési csalás újraszabályozása során a törvényhozó célja az volt, hogy törvényi egységet képezzen, olyan tényállást teremtsen, amellyel valamennyi, a költségvetést károsító magatartást egy bűncselekmény tényállás alá vonja. A törvényhozó célja tehát kifejezetten az volt, hogy új helyzetet teremtsen a korábban külön-külön bűncselekményekként, illetőleg azonos bűncselekmény keretei

között megállapított többrendbeli bűncselekmény helyett egységként nyerjenek elbírálást az egymással akár összefüggő, akár össze nem függő magatartások is. A vádemelésig mint az egységalkotó jelentőséggel bíró jogilag releváns időpontig megvalósult valamennyi tényállásszerű cselekmény a törvényi egység körébe tartozik, ezért a fentiek szerint egységbe tartozó részecselekmények közül egyesekben a bűnösség megállapítása, illetőleg másokban a büntetőjogi felelősség hiányának rögzítése esetén az utóbbiak miatt értelemszerűen nincs helye, szükségtelen is kifejezett felmentő rendelkezések meghozatala. Utóbbiakkal szemben III.r. vádlott költségvetést károsító cselekményei eltérő magatartásokkal két, különböző gazdasági társaság vonatkozásában kerültek megvalósításra, eltérő elkövetői alakzatokban, ez egyik esetben mint tettes, a másik esetben mint bűnsegéd. A részesi cselekmény járulékos jellegéből következik, hogy osztja a tettesi alapcselekmény sorsát, minősítése ahhoz igazodik. III.r. vádlott bűnsegédként, a költségvetés sérelmére elkövetett cselekménye kizárólag az I.r. vádlotti tettesi alapcselekményhez kapcsolódik, azaz jelen körülmények között nevezett tettesként (1. Kft.) és részesként megvalósított (2. Rt.) költségvetési csalási cselekményei nem képeznek törvényi egységet, hanem 2 rb bűncselekménynek minősülnek.

A másodfokú bíróság a 2. Rt. mint gazdasági társaság számviteli rendjének megsértését érintő bűncselekménnyel kapcsolatos elsőbírói felmentő rendelkezésekkel egyetértett, az alkalmazandó anyagi jogszabály kiválasztása körében a fentebb részletezett indokok alapján az elbíráláskor hatályban lévő joganyag alkalmazása mellett döntött, erre figyelemmel a vonatkozó jogszabályi hivatkozások megváltoztatásával a terhelteket a Btk. 403.§ (1) bekezdés b/ pontja szerint terhükre rótt vád alól tekintette felmentettnek. Ezzel összefüggésben a költségvetési csalást alkotó, vádlottak terhére rótt több részecselekmény közül csak a jogtalan ÁFA visszaigényléssel kapcsolatban került sor a terheltek büntetőjogi felelősségre vonására, az ezzel összefüggő valótlan számviteli bizonylatok felhasználásával kapcsolatosan ugyan a bizonylati rend megsértése, könyvvizetési kötelezettség megszegése megállapítható, az azonban nem, hogy mindezzel az adott üzleti évet érintően a gazdasági társaság vagyoni helyzetének áttekintését vagy ellenőrzését megghiúsították volna, utóbbira nézve konkrét bizonyíték a büntetőeljárás során nem merült fel, s a magatartás ezen eredménye még csak nem is valószínűsíthető. Mindemelllett a másodfokú bíróság egyetértett a törvényszék felmentéssel kapcsolatos konkrét indokolásával is, a terheltek csak olyan módon tudták volna elkerülni a számvitel rendjét sértő bűncselekmény elkövetését, hogy ezzel nyilvánvalóvá tették volna a költségvetést sértő bűncselekmény elkövetését, a számviteli törvényben előírt magatartás esetén szükségképpen fel kellett volna tárnuk az ÁFA jogtalan visszaigénylésével elkövetett csalást, erre azonban senki nem kötelezhető, ilyen magatartás nem várható el. A helyes jogértelmezés szerint ilyen esetben a terheltek büntetőjogi felelőssége csak a költségvetést károsító bűncselekményben állapítható meg, a halmazat e tekintetben látszólagos.

A fentiekre figyelemmel az ítéletábra az elsőfokú bíróság ítéletét a Be. 606.§ (1) bekezdése alkalmazásával megváltoztatta, I.r. és II.r. vádlottak bűnösségét megállapította költségvetési csalás büntettének kísérletében (Btk. 396.§ (1) bekezdés a/ pont, (5) bekezdés b/ pont II. fordulat), továbbá folytatólagosan elkövetett hamis magánokirat felhasználása vétségében (Btk. 345.§), mely cselekményeket II.r. vádlott bűnsegédként követett el, illetőleg III.r. vádlott bűnösségét megállapította további 1 rb bűnsegédként elkövetett költségvetési csalás büntettének kísérletében (Btk. 396.§ (1) bekezdés a/ pont, (5) bekezdés b/ pont II. fordulat), továbbá folytatólagosan, bűnsegédként elkövetett hamis magánokirat felhasználása vétségében (Btk. 345.§).

A költségvetési csalás tényállása ún. összefoglalt bűncselekmény, olyan törvényi egység, amely akár egymással össze nem függő cselekményeket olvaszt egyetlen bűncselekmény tényállásába, így a jogalkotó szándékából, illetőleg a szabályozás módjából következően nem kizárt olyan, akár térben is időben is elkülönülten végrehajtott cselekmények bűncselekmény egységként történő értékelése, amelyek csak a törvényi egység konstrukció folytán tartoznak bűncselekmény egységbe. Az

üzletszerű elkövetés feltételrendszerét tekintve az ilyen, önmagukban is bűncselekmény megállapítását eredményező részcselekmények alapját képezhetik az üzletszerűség definícióján belül a több ugyanolyan bűncselekmény megállapíthatóságával kapcsolatos kritériumnak.

Főszabályszerűen több bűncselekmény elkövetése esetén kerül sor üzletszerűség megállapítására, nem kizárt azonban az sem, hogy egyetlen bűncselekmény alapozza meg azt, amennyiben az elkövető rendszeres haszonszerzésre törekedve több bűncselekmény elkövetését határozta el. A rendszeres haszonszerzésre törekvés az elkövető célzatára utal, az üzletszerűség azonban megállapítható akkor is, ha az nem realizálódik, vagyis az elkövető nem jut hozzá az általa megcélzott anyagi javakhoz, illetőleg, ha ténylegesen nem tesz szert haszonra. Nem kritériuma az üzletszerű elkövetés megállapíthatóságának az sem, hogy a bűnözés legyen az egyetlen keresetforrás, elégséges, amennyiben azért kerül sor a bűncselekmény elkövetésére, hogy az elkövető így módon egészítse ki rendszeres jelleggel a jövedelmét.

Utóbbiakra figyelemmel jelen ügyben is meg kellett állapítani a vádlottak terhére a költségvetést károsító cselekmény üzletszerűen történt elkövetését.

Mindhárom terhelt esetében az 1-1 rb folytatólagosan elkövetett adócsalás büntettére, továbbá az 1 rb folytatólagosan elkövetett, a Munkaerőpiaci Alap bevételeit biztosító fizetési kötelezettség megsértésének büntettére - amelyet a vád szerint II.r. és III.r. vádlottak bűnsegédként követtek el - vonatkozó, a fentebb indokoltak szerint a törvényi egységbe tartozó részcselekményben történt bűnösség megállapítására tekintettel szükségtelennek minősülő felmentő rendelkezéseket a másodfokú bíróság mellőzni rendelte.

Fentieken túlmenően I.r. vádlottat a számvitel rendje megsértésének büntette, míg II.r. és III.r. vádlottat a bűnsegédként elkövetett számvitel rendje megsértésének büntette vonatkozásában helyesen a Btk. 403.§ (1) bekezdés b/ pontja alól tekintette felmentettnek.

A terheltekkel szemben alkalmazandó büntetés kiszabása során a másodfokon eljáró bíróság súlyosító körülményként értékelte mindhárom vádlott vonatkozásában a hasonló jellegű költségvetést károsító bűncselekmények mind korábbi, mind jelenlegi elszaporodottságát, továbbá a folytatólagosságot, I.r. vádlott esetében továbbá a büntetett előéletét és azt a körülményt, hogy a vele szemben folyamatban lévő büntetőeljárás hatálya alatt valósította meg újabb, terhére megállapított bűncselekményeit. Enyhítő körülményként értékelendő mindhárom terhelt vonatkozásában a kifejezetten jelentős időmúlás, I.r. vádlott tekintetében az a tény, hogy két kiskorú gyermek eltartásáról gondoskodik, míg II.r. és III.r. vádlottak vonatkozásában a büntetlen előélet, mindhárom terhelt tekintetében a nagyobb tárgyi súlyú cselekmény kísérleti szakban maradása, illetőleg II.r. és III.r. vádlottak vonatkozásában a bűnsegédként történő megvalósítás.

A fentebb részletezett enyhítő és súlyosító körülmények, büntetéskiszabási tényezők összességében történő értékelése alapján a másodfokon eljáró bíróság arra az álláspontra jutott, hogy a halmazati szabályokra figyelemmel 5-től 11 évig terjedő szabadságvesztés-büntetési tételkeretben különösen a kirívóan hosszú időmúlásra figyelemmel a büntetési tétel legkisebb mértéke a büntetéskiszabás alapelveiben foglaltakra figyelemmel túl szigorúnak mutatkozik, a kísérlet és bűnsegély esetében a kétszeres leszállás lehetősége is biztosított, erre tekintettel mindhárom terhelt esetében a Btk. 82.§ (4) bekezdését alkalmazva a leszállított alsó határ közelében került kiszabásra a Btk. 36.§-a szerint a szabadságvesztés-büntetés, amelynek végrehajtási fokozata a Btk. 37.§ (2) bekezdés a/ pontja alapján börtön.

A vádlottak kedvező személyi körülményeire figyelemmel alaposan feltehető, hogy a büntetési célok velük szemben az alkalmazott szabadságvesztés-büntetések tényleges végrehajtása nélkül is elérhetőek, erre tekintettel az ítéletábra a Btk. 85.§ (1) és (2) bekezdései szerint eljárva rendelkezett a szabadságvesztések próbaidőre történő felfüggesztéséről.

A szabadságvesztések fentiek szerinti alkalmazása mellett már a jelentős időmúlásra figyelemmel sincs szükség a büntetési célok eléréshez vagyoni jellegű joghátrány kiszabására, ezért a másodfokon eljáró bíróság III.r. vádlott vonatkozásában a pénzbüntetést és az ahhoz kapcsolódó ítéleti rendelkezéseket mellőzte.

Egyebekben az ítéltábla a törvényszék ítéletét a Be. 605.§ (1) bekezdése alapján helybenhagyta, egyúttal a Be. 613.§ (1) bekezdése alkalmazásával megállapította a másodfokú eljárásban felmerült bűnügyi költség összegét, és rendelkezett annak viselése tárgyában is, megállapítva, hogy a felmentő rendelkezéshez vezető ítéleti tényállásrészekkel összefüggő másodfokú bizonyítás költségeit a Magyar Állam viseli.

Győr, 2019. január 24.

Dr. Zólyomi Csilla sk.
a tanács elnöke

. Németh Balázs sk. . Élő András sk.
előadó bíró

bíró