

A MAGYAR KÖZTÁRSASÁG NEVÉBEN!

A Fővárosi Ítéltábla mint másodfokú bíróság Budapesten, a 2010. év november hó 3. napján, november hó 5. napján és november hó 19. napján megtartott nyilvános fellebbezési tárgyaláson meghozta a következő

Í T É L E T E T:

Az *adócsalás büntette és más bűncselekmények* miatt *az I. r. vádlott és társai* ellen indított büntetőügyben a Fővárosi Bíróság 12.B.433/2006/84. számú ítéletét az alábbiak szerint ***változtatja meg:***

Az I. r. vádlottat az ellene 2 rb. adócsalás büntette (Btk. 310. § (1) (4) bekezdés a) pontja, Btk. 310.§ (1) (3) bekezdés) miatt,

A II. r. vádlottat az ellene 1 rb. bűnsegédként elkövetett adócsalás büntette (Btk. 310.§ (1) (4) bekezdés a) pontja, Btk. 21.§ (2) bekezdés) miatt,

A III. r. vádlottat az ellene bűnsegédként elkövetett adócsalás büntette (Btk. 310.§ (1), (3) bekezdés, Btk. 21.§ (2) bekezdés) miatt emelt vád alól ***felmenti.***

Az I. r. vádlott halmazati büntetését 1 (egy) év 6 (hat) hónapi börtönbüntetésre,

A II. r. vádlott halmazati büntetését 10 (tíz) hónapi fogházbüntetésre,

A III. r. vádlott büntetését 100 (egyszáz) napi tétel, napi tételként 1000 (egyezer) Ft, összesen 100.000 (egyszázezer) Ft pénzbüntetésre ***enyhíti.***

A pénzbüntetést meg nem fizetése esetén napi tételenként kell egy-egy napi fogházbüntetésre átváltoztatni.

A másodfokú eljárásban felmerült 772.558 (hétszázhetvenkettőezer-ötszázötvennyolc) Ft bűnügyi költséget az állam viseli.

Egyebekben az elsőfokú bíróság ítéletét helybenhagyja.

Az ítélet ellen fellebbezésnek van helye.

INDOKOLÁS:

A Fővárosi Bíróság a 2009. január 28. napján kihirdetett 12.B. 433/2006/84. számú ítéletével az I. r. vádlott bűnösségét a Btk. 310. § (1) bekezdésébe ütköző és a (4) bekezdés a./ pontja szerint minősülő 2 rendbeli - egy esetben folytatólagosan - elkövetett adócsalás büntetében, a Btk. 310.§ (1) bekezdésébe ütköző és a (3) bekezdés szerint minősülő adócsalás büntetében és a Btk. 276.§-ába ütköző folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében állapította meg. Ezért őt halmazati büntetésül 3 év börtönbüntetésre és 3 év közügyektől eltiltásra ítélte

A II.r. vádlottat bűnösnek mondta ki a Btk. 310.§-ába ütköző és a (4) bekezdés a./ pontja szerint minősülő és büntetendő 2 rendbeli folytatólagosan, és bűnsegédként elkövetett adócsalás büntetében, és a Btk. 276.§-ába ütköző folytatólagosan és bűnsegédként elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében Ezért őt halmazati büntetésül 2 év fogházbüntetésre és 2 év közügyektől eltiltásra ítélte.

Ugyanakkor a II. r. vádlottat az ellen a Btk. 310.§ (1) bekezdésébe ütköző és a (3) bekezdés szerint minősülő, bűnsegédként elkövetett adócsalás büntette miatt emelt vád alól felmentette.

A III. r. vádlott bűnösségét a Btk. 310.§ (1) bekezdésébe ütköző és a (3) bekezdés szerint minősülő adócsalás büntetében és a Btk. 276.§-ába ütköző magánokirat-hamisítás vétségében állapította meg, amelyet, mint bűnsegéd követett el. Ezért őt 6 hónapi, végrehajtásában 2 év próbaidőre felfüggesztett börtönbüntetésre ítélte.

Az első fokú bíróság rendelkezett a járulékos kérdésekre vonatkozóan is.

Az elsőfokú ítélet ellen az ügyész mindhárom vádlott terhére, a büntetés súlyosítása végett, továbbá a II. r. vádlott vonatkozásában a részfelmentés miatt és a bűnösségének megállapítása végett jelentett be fellebbezést.

Ugyanakkor az I. r. vádlott és védője elsődlegesen felmentésért, a II. r. vádlott és védője ugyancsak elsődlegesen felmentésért, míg a III. r. vádlott elsődlegesen enyhítésért jelentett be fellebbezést.

A Fővárosi Fellebbviteli Főügyészség a BF.258/2009/5-I. számú átiratában a bejelentett ügyészi fellebbezést módosított tartalommal tartotta fenn.

A III. r. vádlott tekintetében a súlyosításra irányuló, míg a II. r. vádlott vonatkozásában a felmentést támadó ügyészi fellebbezést visszavonta.

A fellebbviteli főügyészség tehát a fellebbezést az I. r és a II. r. vádlott tekintetében kizárólag a kiszabott büntetés súlyosítása végett tartotta fenn, ugyanakkor a vádlotti és védelmi fellebbezések elutasítását indítványozta.

Álláspontja szerint az első fokú bíróság a tényfeltáró és a bizonyítékokat értékelő feladatának maradéktalanul eleget tett, az általa megállapított tényállás megalapozott, így az a másodfokú eljárásban is irányadó.

A cselekmények jogi minősítése is törvényes. Ugyanakkor álláspontja szerint az első fokú bíróság túlzott jelentőséget tulajdonított az I. r. és a II. r. vádlottak tekintetében az enyhítő körülményeknek, és nem vette kellő súllyal figyelembe a cselekmény kiemelkedő tárgyi súlyát. Ezért az I. r. és a II. r. vádlottakkal szemben súlyosabb fő- és mellékbüntetés kiszabását indítványozta.

A másodfokú tárgyaláson felvett bizonyítás eredményeként az ügyészség jelenlévő képviselője a vádat a 2002. évi társasági adóra vonatkozóan az I. r. és a II. r. vádlottakkal szemben nem tartotta fenn, így ez alól a vádpont alól a felmentésüket indítványozta. Egyebekben azonban az elsőfokú ítélettel egyező módon indítványozta a vádlottak bűnösségét megállapítani, és az I. r., valamint a II. r. vádlottal szemben a cselekmény tárgyi súlyának megfelelő súlyosabb büntetés kiszabását tartotta indokoltnak.

Az I. r. vádlott védője a másodfokú tárgyaláson felvett bizonyítás eredményére figyelemmel a fellebbezését elsődlegesen az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezése végett, másodlagosan pedig a kiszabott büntetés enyhítésére vonatkozóan tartotta fenn.

Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság által megállapított ítéleti tényállás a Be. 351.§ (2) bekezdés a./ pontja szerint részben felderítetlen, ezért megalapozatlan. Kifejtette, hogy az elsőfokú bíróság bizonyítási eljárása nem a vádlottak által elkövetett adócsalásra folyt, hanem elsődlegesen a projekt 1-el kapcsolatos körülmények felderítését célozta, pedig ez a jelenleg is folyamatban lévő másik büntetőügy tárgya.

Ezért véleménye szerint az elsőfokú bíróság által megállapított tényállás az adócsalás tekintetében egyáltalán nem megalapozott, a vád szerinti cselekmények elkövetését igazoló bizonyítékok nem kerültek feltárára, így az elsőfokú bíróság lényegében megfelelő bizonyítékok nélkül, téves ténybeli és jogi következtetések levonása alapján állapította meg, hogy a vádlottak fiktív cégekkel kerültek kapcsolatba azért, hogy az általuk kibocsátott számlák alapján jogosulatlanul áfát igényeljenek vissza.

Az elsőfokú bíróság egyetlen olyan bizonyítékot sem kutatott fel, amely kétséget kizáróan bizonyítaná, hogy a cégek nem végeztek valós tevékenységet a projekttel kapcsolatosan. Ezzel a megállapítással szemben a tanúk vallomása alapján éppen az állapítható meg, hogy a beruházás előkészítésére vonatkozóan több terv, és tanulmány is elkészült, vagyis a Kft. tényleges tevékenységet végzett.

Kifogásolta, hogy az I. r. vádlott 2009-ben, az elsőfokú eljárás után előterjesztett bizonyítási indítványát, - mely tanú 1. kihallgatására irányult - elutasította, pedig ez a tanú egyértelműen és kétséget kizáróan tudta volna bizonyítani a kibocsátott

számlák mögött álló valós teljesítést. Álláspontja szerint tanú 1. meghallgatása az ügyben nem nélkülözhető.

Hangsúlyozta, hogy a másodfokú eljárásban felvett bizonyítás eredményeként megállapítható, hogy az adócsalás bizonyításához szükséges számlák sem ma, de már a nyomozati eljárás során sem álltak rendelkezésre hiánytalanul, így az alapeljárásban készült könyvszakértői vélemény megállapításai bizonytalanok és megalapozatlanok, ezért arra sem lehet ítéleti tényállást alapozni. Ezek a kétségek, bár egyértelműen az I.r. vádlott javára szólnak, azonban a bűnösséget nem, legfeljebb csak az adócsalás elkövetési összegét érintik mindkét adónemben, és így csak büntetéskiszabási kérdést jelentenek. Álláspontja szerint éppen ezért nem nélkülözhető továbbra sem a számlák és az áfa analitika felkutatása.

Ezért elsődlegesen az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezését, másodlagosan pedig a kiszabott büntetés enyhítését indítványozta.

Ez utóbbi tekintetében hangsúlyozta, hogy az I. r. vádlott javára kell értékelni a bűnösségi kör szűkülését, az igen jelentős időmúlást, amely az I.r. vádlott terhére nem írható, valamint azt a körülményt, hogy az I.r. vádlott egy kiskorú gyermek eltartásáról is gondoskodik.

Az I.r. vádlott felszólalásában kiemelte, hogy az önkormányzat ellen indított per elvesztésére azért került sor, mert a keretszerződést csak annak aláírása után, későbbi időpontban ellenjegyeztették az Rt 1-el, ám a bíróság a szerződés hatályát visszamenőlegesen, az aláírása napjától kezdődően állapította meg, és így terhükre a fizetési kötelezettségre vonatkozó határidő elmulasztásában megnyilvánuló szerződésszegést megállapította.

Az I.r. vádlott kifogásolta, hogy az APEH a felszámoló biztos által kibocsátott jóváíró, azaz mínuszos számlákat nem fogadta el, pedig azok kiállítása törvényes volt, és azok alapján a számlák áfa tartalmát vissza kellett volna kapnia a Kft 1.-nek. Ha ez megtörténik, akkor a Kft.-nek áfa többlete keletkezik és fel sem merül az adócsalás elkövetésének lehetősége.

Ezen túlmenően kifogásolta, hogy az APEH vizsgálata és az elsőfokú bíróság ítéleti tényállása is fiktívnek minősítette a vád tárgyává tett számlákat.

Ezzel kapcsolatosan utalt a 7012/1997.(AEÉ.13) APEH irányelvre, amely az áfa ellenőrzésekre tér ki, valamint a 7003/2002.(PK21)PM irányelvre, amely leírja, hogy mit jelent a „kellő körültekintés” egy ügylet megkötésével kapcsolatban.

A fenti irányelvek szerint a számlában feltüntetett, áthárított adó levonhatóságát nem befolyásolhatják olyan körülmények, amelyek csak a számla kibocsátójának terhére róhatók fel, és a vevő azokra ráhatással sem bírt. A vevőtől az adott ügyletben mindig csak a szokásos gondosság várható el. Amennyiben a vevő ennek az elvárható gondossági követelménynek eleget tesz - és magatartása az egyéb jogszabályi feltételeknek is megfelel - nem vitatható el tőle az adólevonási jogosultság gyakorlása.

Az I.r. vádlott hangsúlyozta, hogy a fentiektől élesen elkülöníthetőek a fiktív

ügyletek, és fiktív számlák. A fiktív számlázás eseteinek köre - a Legfelsőbb Bíróság ítéletei, illetve a 7012/1997.(AEÉ 13.) APEH irányelv alapján - ugyanis a következők szerint határozható meg: a fiktív számlák formailag megfelelnek a törvényi követelményeknek, azonban lényeges tartalmi hiányosságai vannak.

Így pl. a számlakibocsátója nem adóalany; a számlában feltüntetett gazdasági esemény fiktív stb. Ez utóbbira vonatkozóan kiemelte, hogy a gazdasági esemény vonatkozásában az értékesítés tárgyát képező termék, a szolgáltatás teljesítését igazoló egyéb tények, körülmények, és a bizonylatok alapján állapítható meg, hogy a számlában feltüntetett teljesítés a valóságban megtörtént-e és bizonyítható-e, vagy sem.

Ugyancsak fiktív a gazdasági esemény akkor, ha a számlán szereplő felek között egyáltalán nem jött létre gazdasági esemény, vagy a felek között létrejött szerződés semmis, illetve ha a valós gazdasági esemény nem azonos a számlában feltüntetett értékesítéssel, illetve szolgáltatással.

Ez utóbbi esetben azonban az Art.1.§ (7) bekezdése szerint indokolt a szerződéseket a valós gazdasági tartalom alapján vizsgálni és az adójogi következményeket ennek megfelelően megállapítani. Kifogásolta, hogy az ő esetükben ezt senki nem vizsgálta. A keretszerződéseket vizsgálták ugyan, de ez a vizsgálat a keretszerződések tartalmát nem érintette.

Ugyancsak fiktív a számla, ha a gazdasági esemény nem a számlában feltüntetett felek között jött létre. Kiemelte, sem ez utóbbi, sem pedig a többi fiktivitást eredményező körülmény nem állapítható meg a Kft 1-el kapcsolatban.

Kitért az I. r. vádlott az ismeretlen helyen tartózkodó számlakibocsátó esetére is. Elmondta, hogy a fenti irányelvek szerint abban az esetben, ha a számlakibocsátó személy cégjogi és adójogi értelemben ugyan létező adóalany, de a bejelentett székhelyén, telephelyén nem lelhető fel, és a képviselőjére jogosult személy ismeretlen helyen tartózkodik, a vevőnél, megrendelőnél nem állapítható meg fiktív számlázás miatti jogkövetkezmény kizárólag azért, mert a számlakibocsátó nem lelhető fel.

Az a körülmény ugyanis, hogy a számlakibocsátó tartózkodási helye ismeretlen és a bejelentett telephelyén tényleges vállalkozási tevékenységet nem folytat, önmagában még nem alkalmas annak bizonyítására, hogy a számla adattartalma nem hiteles.

Amennyiben a számlán szereplő terméket a levonást eszközölő adózó részére ténylegesen értékesítették, illetve, ha az értékesítést a számlán feltüntetett - adójogi szempontból létező - számlakibocsátó vagy annak nevében eljárásra jogosult más személy végezte, akkor az adólevonás nem vitatható el.

Végezetül hangsúlyozta, hogy a védője által meghallgatni indítványozott tanúnak - tanú 1-nek - a meghallgatása feltétlenül szükséges, mert e személy kapcsolatban

állt mind a három céggel, valójában mindhárom cég a felvállalt munkát vele végeztette el, amiért neki fizettek is, csak jóval kisebb összeget, mint amit a három cég a Kft-1. felé leszámlázott. Éppen ezért ő hitelt érdemlően tudja bizonyítani, hogy a kibocsátott számlák mögött valós teljesítmény és tényleges munkavégzés volt.

A II. r. vádlott védője a fellebbezését írásban is részletesen megindokolta.

Ebben kifogásolta, hogy az elsőfokú bíróság az ítéleti tényállását nagyobb részt olyan tanúk vallomására alapította, akik a vádban írt cselekményekre vonatkozóan érdemben nyilatkozni egyáltalán nem tudtak.

Kifogásolta azt is, hogy az elsőfokú bíróság nem fogadta el a II. r. vádlott azon állítását, amely szerint a Kft 1.-t ténylegesen az I. r. vádlott irányította, márpedig ennek a II. r. vádlott cselekvősege, az eseményekben betöltött szerepe és ennek következtében a bűnösségének megállapíthatósága tekintetében meghatározó jelentősége van.

Észrevételezte, hogy az elsőfokú ítélet a II. r. vádlott bűnösségének megállapítását feltételezésekre alapította. Ilyen feltételezés volt, hogy a II. r. vádlott olyan zárt borítékokat továbbított, amelyekben iratok, számlák és pénz is volt, és erről, vagyis a borítékok tartalmáról a II.r. vádlott tudomással bírt.

Nem fogadta el ezzel kapcsolatosan a II. r. vádlott védekezését, noha ennek a vádlotti állításnak a cáfolatára vonatkozóan egyértelmű bizonyíték a tárgyaláson nem merült fel.

Figyelmén kívül hagyta a bíróság azt az igen jelentős tényt is, hogy a keretszerződés aláírására még azt megelőzően került sor, hogy a II. r. vádlott a Kft 1-el egyáltalán kapcsolatba került volna, ami ugyancsak a vádlott védekezését támasztja alá.

Nem tisztázódott az eljárás során az sem, hogy 2002. március 18. napján miért kereste fel a 3 cég képviselője éppen azt az ügyvédet, aki e cégek alapításában közreműködött, és miért engedményeztek e cégek az ügyvédi irodára - ellenérték nélkül - közel 500 millió Ft - értékű követelést. Ugyancsak nem nyert tisztázást, hogy az ügyvédnél ekkor készült nyilatkozatokban miért kellett külön szerepeltetni azt a megállapítást, hogy a cégek a keretszerződéseket a II. r. vádlottal kötötték meg és miért került e nyilatkozatba annak megfogalmazása, hogy a jogügyletek nem voltak fiktívek.

A védő álláspontja szerint ezek a nyilatkozatok tartalmukat és céljukat tekintve is megkérdőjelezhetőek, és nyilvánvalóan érinthetik a II.r. vádlottnak a jelen büntetőügyben betöltött szerepét és a bűnösségének megállapíthatóságát is, mindez azonban az elsőfokú bíróság által nem nyert kellő értékelést .

Összességében az állapítható meg, hogy az ítélet megalapozatlan, amelyet csak további bizonyítás felvételével lehet kiküszöbölni.

Ezért indítványozta, hogy a másodfokú bíróság idézze meg és hallgassa ki a 3 cég ügyvezetőit, akik mindenre megfelelő és hiteles válaszokat tudnak adni. Ugyancsak szükséges lett volna e három cég működésének könyvszakértői vizsgálatára is.

A II. r. vádlott védője perbeszédében hangsúlyozta, hogy szemben az ítéletben rögzítettekkel a 3 cég valós volt, azt pedig, hogy a leszámlázott munkák

ténylegesen nem lettek elvégezve az ügyészségnek kellett volna bizonyítania, de ezt nem tette meg az elsőfokú eljárás során.

A vád pusztán azon alapul, hogy az APEH kijelentette, hogy a számlák fiktívek, a cégek is azok, ezt az ügyészség kritika nélkül elfogadta, és végül az elsőfokú bíróság is megállapította.

Hiába próbálkozott a felszámoló biztos azzal, hogy a valójában jogos áfa visszaigénylést az APEH-kal elfogadtassa, nem járt eredménnyel, pedig annak jogosságát a könyvszakértők is megerősítették azzal a megállapításukkal, hogy a számlák egyoldalú vizsgálata és korrekciója hamis eredményt szült.

Érthetetlennek tartotta a védő az első fokú bíróságnak a II. r. vádlottra vonatkozóan a magánokirat-hamisítás vétségével kapcsolatos bűnösséget megállapító döntését is, hiszen a II. r. vádlott egyetlen adóbevallást nem írt alá, így e cselekmények alól a felmentése mindenképpen indokolt.

Összegezve a kétséget kizáró bizonyítékok hiányára figyelemmel elsődlegesen a II. r. vádlott felmentésére, másodlagosan a tényállás megalapozatlanságára és felderítetlenségére tekintettel az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezésére, bűnösség megállapítása esetén pedig a II. r. vádlott fennálló betegségére, az időmúlásra és a bűnösségi kör szűkülésére tekintettel pénzbüntetés kiszabására tett indítványt.

A II.r. vádlott az utolsó szó jogán az eljárás során korábbi vallomásait fenntartotta, egyebekben csatlakozott a védőjéhez.

A III. r. vádlott védője ugyancsak azt emelte ki, hogy a cégek tevékenységének és az általuk kibocsátott számláknak a fiktív voltát a lefolytatott eljárás során nem sikerült bizonyítani. A III. r. vádlott tevékenysége mindössze egy számla kibocsátásával kapcsolatos, amely egy tartozás átvállalásával hozható összefüggésbe, amely ügylet azonban valós volt. Ezt a tényt azonban az elsőfokú bíróság nem vizsgálta. Ezért a III. r. vádlott felmentésére, másodlagosan az elsőfokú ítélet hatályon kívül helyezésére, bűnösség megállapítása esetén pedig a kiszabott büntetés jelentős enyhítésére tett indítványt, figyelemmel a III. r. vádlott ténybeli beismerő vallomására, valamint arra a tényre is, hogy a III. r. vádlott egyedül tartja el és ápolja cukorbetegségben szenvedő édesapját.

A III.r. vádlott csatlakozott a védője által előadottakhoz.

A másodfokú bíróság a kétoldalú perorvoslatokkal megtámadott elsőfokú ítéletet a Be. 348.§ (1) bekezdése alapján az azt megelőző eljárással együtt teljes terjedelmében felülbírált.

A felülbírálat során észlelte, hogy az elsőfokú bíróság a büntetőeljárás szabályait nem tartotta be maradéktalanul az eljárása során, mivel a jegyzőkönyvben rögzítettek szerint nem állapítható meg egyértelműen, hogy a tárgyaláson a vallomás tételt magtagadó a III.r. vádlott tekintetében megtörtént-e a nyomozati szakban tett vallomásainak a felolvasása, mert a megjelölt oldalszámok nem a III.r. vádlott nyilatkozatait tartalmazzák.

Ennek a hiányosságnak a pótlása, valamint a II. r. vádlott egészségi állapotának tisztázása miatt is szükséges volt a másodfokú eljárásban bizonyítás felvétele, amelynek keretében az ítéletábra elrendelte a II. r. vádlott igazságügyi orvosszakértői vizsgálatát.

Emellett az ítéletábra a felülbírálat során megállapította azt is, hogy a Fővárosi Bíróság ítéletének tényállása a Be. 351.§ (2) bekezdés a./, b./, c./, d./ pontja szerinti megalapozatlanságban is szenved, mivel a megállapított tényállás felderítetlen, hiányos, ellentétes az iratok tartalmával és téves ténybeli következtetéseket is tartalmaz.

Ezeknek a kiküszöbölése céljából a Be. 353.§ (1) és (2) bekezdése illetve a Be. 363.§ (2) bekezdése alapján tárgyalást tűzött ki és bizonyítás felvételét rendelte el. Ennek keretében fentebb említetteken túl új igazságügyi könyvszakértői vélemény beszerzését tartotta indokoltnak.

Az új könyvszakértői vélemény elkészítését elsődlegesen az tette szükségessé, hogy a nyomozati eljárás során készült szakvélemény lényegében csak összesített adatokat és végösszegeket tartalmazott, ugyanakkor azokat a mellékletben foglalt részadatokkal összevetve a végösszeg azonosítása lehetetlen volt, ezért a bíróság számára ellenőrizhetetlenné vált a szakvéleményben feltüntetett adatok helyessége.

További hiányosságként észlelte az ítéletábra, hogy a korábbi szakvélemény - bár használta az előleg-, rész-, és végszámla kifejezéseket, azonban mégsem tett semmiféle különbséget e számlák között és figyelmen kívül hagyta, hogy e számlák valós teljesítés esetén, vagy annak hiányában valamilyen formában elszámolhatók-e vagy sem. Márpedig ezek elszámolhatóságára a vádlottak és a védelem is mindvégig hivatkozott az eljárás során.

Az ítéletábra a nyomozati eljárás során készült szakvéleménnyel szemben további hiányosságként állapította meg, hogy a szakértő nem vette figyelembe, hogy a gazdasági társaság a vádbeli cselekmények időpontjában már felszámolás alatt állt, márpedig az ítéletábra álláspontja szerint ennek társasági adófizetést is érintő következményei lehetnek.

Végezetül hiányolta, hogy a szakvélemény egyáltalán nem tartalmazta azokat a jogszabályi felhívásokat sem, amelyek alapján a szakértő a szakvéleményét adta, és amelyekre a megállapításait alapozta.

Összességében az ítéletábra megállapította, hogy a szakvélemény egyes megállapításai részben ellentétben állnak az adózás rendjéről, (1990. évi XCI. tv) szóló törvényeknek a bűncselekmények elkövetése idején hatályban volt rendelkezéseivel, amely tény, valamint a szakvélemény számszaki ellenőrzésének szűrőpróba szerinti sikertelensége oly mértékben megkérdőjelezhetővé tette a szakvélemény megállapításait, hogy a másodfokú bíróság a Be. 111.§ (1) bekezdése alapján újabb szakértő kirendelését látta szükségesnek.

Az újabb szakvélemény elkészítésére szakértő 1. igazságügyi adó-, járulék-, könyv-, pénz- és tőkepiaci szakértőt rendelte ki.

A szakértő rendelkezésére bocsátotta az iratokhoz csatolt számlákat, APEH jegyzőkönyveket, adóhatósági határozatokat és az eljárás során elkészített alapszakvéleményt is és mindezek figyelembe vétele mellett kötelezte a szakértőt a szakvélemény elkészítésére.

A szakértői bizonyítás elrendelésén túlmenően szükségesnek tartotta az ítéltábla tanúbizonyítás elrendelése keretében a Kft-1. felszámolását végző felszámoló biztos 1. meghallgatását is. A tanú vallomása útján kívánta tisztázni, hogy a felszámolás során a Kft. 1. által az Rt.1. illetve az önkormányzat ellen indított pereknek - melyeknek Kft. 1. és egyes hitelezők között már folyamatban lévő perek sorsa mi lett, és azok eredménye befolyásolta-e a felszámolási eljárás során bejelentett hitelezői igények kielégítését vagy sem.

Ugyancsak szükségesnek látta nyilatkoztatni a felszámolót arra vonatkozóan is, hogy a Kft. 1. vagyonának, készleteinek értékesítésére sort került-e, és ha igen akkor ez milyen összegű bevételt eredményezett.

Végezetül az ügy érdemi elbírálása szempontjából fontosnak tartotta a felszámoló biztos által a bírósági iratok között fellelhető és a Budapesti XIV. és XVI. Kerületi Ügyészséghez írt levelében foglaltak háttérének felderítését is, amely az ítéltábla álláspontja szerint az ügy érdemi elbírálását, nevezetesen a vádlottak terhére megállapítható adócsalás mértékét is érintheti (bírósági iratok I. kötet 29/1).

A bírósági iratok között elfekvő levélben ugyanis a felszámoló biztos arról tájékoztatta az ügyészséget, hogy keresetet kíván benyújtani az APEH Közép Magyarországi Igazgatósága ellen, mivel az adóhatóság a 2002. évre vonatkozó adóhatósági vizsgálata során csak a Kft. által befogadott számlákat, illetve azok valóságtartalmát (vagyis csak a kiadásait) vizsgálta, ugyanakkor a Kft. által kibocsátott számlákat figyelmen kívül hagyta. Ennek az utólagosan elrendelt, azonban csak egyoldalúan - kizárólag a befogadott számlákat érintően - elvégzett korrekciós vizsgálatnak az eredményeképpen 28 millió Ft áfa tartozást állapított meg a Kft. terhére a 2002. évi jogosulatlan áfa visszaigénylésével kapcsolatosan. Ezért azt kérte, hogy az ügyészség tegye lehetővé számára a Kft. 2002. évben kibocsátott számláinak (vagyis a bevételi számláknak) a megtekintését és azok áfa tartalmának vizsgálatát.

A másodfokú tárgyaláson az ítéltábla a fenti eljárási szabálysértések kiküszöbölése céljából a Be. 291.§ (1) bekezdése alapján felolvasta a III. r. vádlott nyomozás során gyanúsítottként tett vallomásait (nyomozati iratok III. kötet 2223-2229 oldal és IV. kötet 57-61. oldalig), amelyeket a III. r. vádlott továbbra is fenntartott.

Emellett ismertette a II. r. vádlott egészségi állapotára vonatkozóan elkészült orvos-szakértői véleményt, majd meghallgatta tanúként - a két könyvszakértőnek,

szakértő 2-nek és szakértő 1-nek a jelentésében - a felszámoló biztos 1-et, végül pedig meghallgatta az ügyben kirendelt két könyvszakértőt is.

A felvett bizonyítás eredményeként felszámoló-biztos 1. tanú vallomása alapján megállapíthatóvá vált, hogy az Rt. 1.. ellen indított perben a választott bíróság a 2004. május 27. napján kelt VV02276. számú határozatával jogerősen elutasította a Kft. 1. keresetét. Az e perhez kapcsolódó illeték összege 45 millió Ft, a peröltség 4 millió Ft volt, és ehhez jött még az ügyvédi költség is, amelynek azonban már csak a felét tudták kiegyenlíteni a Kft vagyonából.

A tanú nyilatkozata alapján tényként lehetett megállapítani, hogy a hitelezőkkel szemben indított pereket is elveszítette a Kft. 1, és emellett sikertelen maradt a felszámoló biztosnak az APEH által elrendelt és kizárólag a Kft. kiadásait érintő utólagos vizsgálat eredményeként megállapított 28 millió Ft adótartozás korrekciójára vonatkozó kísérlete is, ami a Kft. bevételeit igazoló számlákra vonatkozó vizsgálat elrendelését jelentette volna. Az APEH ugyanis a felszámoló biztos erre irányuló kérelmének nem adott helyt, és így a Kft. 2002. évben kibocsátott számláinak utólagos vizsgálatát, - amely a kibocsátott számlák valóságtartalmának és a számlák áfa tartalmának vizsgálatát jelentette volna - nem végezte el, annak ellenére sem, hogy ez a vizsgálat esetleg az egyoldalú korrekciós (csak a befogadott számlákat érintő) vizsgálat eredményeként utólag megállapított áfa hiányt - még kibocsátott fiktív számlák esetében is - csökkenthette, végső soron azt akár el is tüntethette volna.

Mivel a tanú meghallgatására a másodfokú tárgyaláson a két könyvszakértő jelenlétében került sor, emellett az ítéltábla konzultációs lehetőséget is biztosított a felszámoló biztos és a két szakértő részére, az ítéltábla a tanú meghallgatását követően az APEH által utólagosan megállapított 28 millió Ft-os Áfa visszaigénylésére vonatkozóan nyilatkoztatta a szakértőket is.

A két szakértő másodfokú tárgyaláson tett nyilatkozata alapján megállapítható volt, hogy a 2002. adóévre vonatkozóan a Kft. által kibocsátott számlák vizsgálatára, vagyis a bevételi oldal korrekciójára egyáltalán nem került sor, és ez a korrekció ma már el sem végezhető az áfa analitika, a Kft. által kibocsátott számlák, illetve ilyen irányú APEH vizsgálati anyag hiányában.

A szakértők álláspontja szerint az APEH által utólagosan megállapított 28 millió Ft-os áfa hiány az egyoldalú korrekció miatt megalapozatlan, könyvszakértőileg ellenőrizhetetlen, de ugyanakkor hangsúlyozottan érinti a 2002. évre vonatkozó jogosulatlan áfa levonás megállapításának tényét és annak összegét is.

Ennek az egybehangzó szakértői álláspontnak a bővebb kifejtését megelőzően azonban előre kell bocsátani, hogy a két szakértő írásbeli szakvéleménye között a 2002. évi áfa hiány összegére vonatkozóan már eredetileg is eltérés mutatkozott, amely abból fakadt, hogy a szakértő 1. a 2002. év október hónapjára vonatkozó számlák áfa tartalmát - összesen 26.004.000 Ft-ot - nem vette figyelembe, mivel erre a hónapra vonatkozóan a Kft. 1. már nem nyújtott be adóbevallást, így ennek

az összegnek a jogosulatlan visszaigénylése fel sem merülhetett, és nem is róható a vádlottak terhére.

A szakértő 1. által készített szakvélemény ezen megállapítását szakértő 2. is elfogadta a tárgyaláson, így a két szakértő együttes álláspontja alapján 2002. évre vonatkozóan a jogosulatlanul levonásba helyezett áfa összege 12.063.000 Ft-ra módosult. Ez a közös szakértői megállapítás azonban csak addig volt érvényes, amíg nem került sor felszámoló biztos 1. meghallgatására.

A felszámoló biztos 1. tárgyalási vallomására figyelemmel ugyanis mindkét szakértő módosította a 2002. évi jogosulatlan 12.063.000 Ft áfa visszaigénylésre vonatkozó - és korábban egyező - megállapítását és egybehangzóan úgy nyilatkoztak, szakértői eszközökkel megalapozottan egyáltalán nem állapítható meg, hogy 2002 évre vonatkozóan volt-e jogosulatlan áfa visszaigénylés a Kft. 1-részéről és ha igen, akkor az milyen összegben jelölhető meg.

A felszámoló biztos másodfokú tárgyaláson tett vallomása, a rendelkezésre álló APEH vizsgálati jegyzőkönyvek és határozatok, valamint a bírósági iratok között elfekvő - fentebb már részletezett -ügyészséghez címzett írásbeli kérelem alapján megállapíthatóvá vált ugyanis, hogy az APEH 2002. évre vonatkozóan a Kft. által befogadott számlák tekintetében utólag megállapította azok fiktív voltát, és ezeknek a számláknak az áfa tartalmával - nevezetesen 28 millió Ft-tal - csökkentette a levonható áfa összegét. (Ez volt az az összeg, amelynek megfizetésére utóbb kötelezte az APEH a felszámolót.)

A felszámoló biztos meg nem cáfolt vallomása alapján azonban ezzel egyidejűleg a Kft. 1. által kibocsátott számlák vizsgálata a felszámoló kifejezett kérésére sem történt meg, és a felszámoló-biztos 1. vallomása szerint erre vonatkozóan az APEH sem ekkor, sem később vizsgálatot nem folytatott.

Mivel a tényleges áfa hiányt a befogadott számlák áfa tartalmának és a kibocsátott számlák áfa tartalmának a különbsége jelenti, így kizárólag az egyik oldal számláinak - nevezetesen jelen esetben a befogadott számláknak - áfa tartalmú korrekciója az adóalap csökkenését eredményező esetleges továbbszámlázás lehetőségének és vizsgálatának figyelmen kívül hagyása mellett szakértőileg megalapozatlanná és meghatározhatatlanná teszi a jogosulatlan áfa visszaigénylésének tényére és összegére vonatkozó megállapításokat.

A két szakértő együttes álláspontja szerint ugyanis egyáltalán nem zárható ki, hogy ezt az utólagosan megállapított 28 millió Ft áfa mögött álló teljesítményt, vagy annak egy részét a Kft. 1. a kimenő számláiban más gazdasági társaságok felé érvényesítette, azaz esetleg tovább számlázta. Ez pedig ebben az esetben - figyelemmel a befogadott számlákkal kapcsolatos APEH vizsgálatnak arra a megállapítására, hogy ezek fiktív számlák voltak - azt jelenti, hogy a Kft. 1. fiktív teljesítményt számlázott, vagy számlázhatott tovább, ami azonban a fizetendő adót csökkenti, sőt akár teljes egészében el is tüntetheti.

A szakértők szerint azonban csak a 2002. évre vonatkozó áfa analitika tanulmányozása illetve a befogadott és a kibocsátott számlák együttes vizsgálata alapján lehetne pontosan meghatározni, hogy történt-e tovább számlázás a Kft. részéről, és ha igen akkor ez milyen összegben jelentkezett. Ennek megállapítását követően kellene ezt az összeget összevetni a két szakértő által a 2002. évre vonatkozóan a tárgyaláson egybehangzóan megállapított 12.063.000 Ft jogosulatlanul levont áfa összegével, és ha a két összeg között különbség negatív, akkor ez a fennmaradó összeg jelenti a Kft. terhére megállapítható fizetendő áfa összegét, ha pedig pozitív akkor a vádlottak terhére 2002. évre vonatkozóan áfa adónemben sem jogosulatlan visszaigénylés sem fizetendő áfa nem állapítható meg.

A felszámoló-biztos 1. a másodfokú tárgyaláson a fentieken túlmenően nyilatkozott a felszámolás menetére és azokra az intézkedéseire vonatkozóan is, amelyek az APEH által megállapított adóhiány csökkentését célozták.

Elmondta, hogy a Kft. 1-el - a vádiratban nevesített 3 fiktív cégen kívül - további 25 valós cég állt kapcsolatban a projekt 1. kapcsán, akik a projekt megvalósulása esetén alvállalkozók lettek volna és teljes kifizetésükre is csak a projekt megvalósulása idején került volna sor.

Ugyanakkor azonban elmondta azt is, hogy e cégek részére a Kft. 1. áfa tartalommal is rendelkező úgynevezett jutalékszámlákat bocsátott ki, amelynek áfa tartalma ténylegesen meg lett fizetve. Valójában ez az összeg volt a Kft. költségszámláinak a fedezete.

2002. októberére ez az összeg, mint vevői követelés 913.030. 000 Ft-ra emelkedett. Hogy ezt valamilyen módon eltüntesse, a keretszerződések egy részét felmondta, egy másik részére - összesen 150 millió Ft áfa-ra - vonatkozóan pedig jóváíró számlákat bocsátott ki, melyek áfa tartalmát a Kft. 1-el kapcsolatban álló valós cégek már befizették az adóhatóságnak, így ezt az összeget be tudta állítani, mint levonandó áfa-t azt remélve, hogy ezzel az összeggel a megállapított adóhiány csökkenthető lesz.

Az APEH azonban ezt a megoldást nem fogadta el, és e számlák áfa tartalmának levonásba helyezését megtagadta arra hivatkozva, hogy ezek mögött nem volt valós teljesítmény.

A felszámoló biztos vallomása alapján megállapította a másodfokú bíróság, hogy a Kft. vagyonának értékesítéséből befolyt kb. 100 millió Ft-os bevétel kb. 20 millió Ft-tal volt kevesebb, mint a felszámolási eljárás költsége, vagyis a 40 hitelezői igényből egyet sem tudott kielégíteni.

A másodfokú bíróság a felvett bizonyítás keretében meghallgatta a tárgyaláson az alapeljárásban, illetve a másodfokú eljárásban kirendelt szakértőket a szakvéleményeikben felelhető különbségek tisztázása érdekében.

A két szakértői véleményt összevetve megállapítható volt, hogy azok a 2001. évi áfa hiány összege tekintetében számszakilag megegyeztek.

E körben kiemelendő azonban, hogy míg szakértő 2 nyilatkozata szerint a szakvéleménye elkészítésekor lényegesen több könyvelési adat - esetleg a teljes áfa-analitika is - a rendelkezésére állt, és ez képezhette a mellékletekben feltüntetett és az elsőfokú bíróság ítéletében is átvett táblázatok alapját, addig ugyanezt szakértő 1. már nem tudta tanulmányozni, mivel időközben az analitikát és a számlák egy részét is az iratok közül leszerelték.

Szakértő 1. ezért a szakvéleményében rögzített adatokat csak a könyvelés alapján egyeztette, és a megállapításait is a könyvelési adatokra, illetve 2001. évre vonatkozóan az alapeljárásban kirendelt szakértő megállapításaira alapozta.

A 2002. évi áfa hiányra vonatkozóan azonban a két írásbeli szakvélemény között összecszerúságában is eltérés mutatkozott, amely a fentebb már kifejtettekre volt visszavezethető, és amely vélemény különbség a másodfokú tárgyaláson szakértő 2-nek a szakértő 1. szakvéleményében foglalt okfejtést és az összeget is elfogadó nyilatkozatára tekintettel feloldást nyert. Ez a közös álláspont azonban a felszámoló meghallgatását követően a fentebb kifejtettek alapján úgy módosult, hogy a két szakértő egybehangzó állítása szerint 2002. évre vonatkozóan a jogosulatlanul visszaigényelt áfa összege szakértői megalapozottsággal egyáltalán nem állapítható meg.

A 2002. évre vonatkozó társasági adófizetési kötelezettségre vonatkozóan szakértő 2. a másodfokú tárgyaláson tett nyilatkozatával elfogadta szakértő 1. szakvéleményének azon megállapítását, hogy a Kft. 1. erre az időszakra vonatkozóan nem terhelte társasági adófizetési kötelezettség, mivel 2001. decemberétől kezdődően a Kft felszámolási eljárás alatt állt.

A 2001. évi társasági adó tekintetében az írásbeli szakvélemények szerint azonban ugyancsak ellentét mutatkozott a két szakértő között.

Szakértő 2. - a nyomozóhatóság által feltett kérdés hiányában - kizárólag a Kft. 1. által befogadott számlák vizsgálata alapján állapította meg a társasági adóhiány mértékét anélkül, hogy a kibocsátott számlák vizsgálatát elvégezte volna.

Elismerte, hogy bár nem kizárható módon az áfa analitika a rendelkezésére állt a szakvélemény elkészítésekor, azonban a nyomozóhatóság konkrét kérdésének hiányában a befogadott és a kibocsátott számlák vizsgálatát és összevetését nem végezte el.

Szakértő 1. álláspontja szerint azonban csupán a kiadási oldal vizsgálata alapján, - a bevételi oldal vizsgálata és korrekciója nélkül - csak szakértőileg megalapozatlan adatokra lehet az adóhiány mértékét alapítani.

Hangsúlyozta, hogy a társasági adóról és osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény szerint a társasági adó alapja a gazdasági társaság adózás előtti eredménye bizonyos módosításokkal, amely adózás előtti eredményt a gazdasági társaság tárgy évre vonatkozó beszámolója alapján kell megállapítani.

Ez a megfogalmazás lényegébe az adóalapot növelő bevételek - azaz az árbevételek - és az adóalapot csökkentő - a törvény által elismert költségek - különbségeként kiadódó adóalapot jelenti.

Az adóhatóság, bár kiindulásként elfogadta a Kft. 1. 2001. január 1. és 2001. december 10. napja közötti időszakra vonatkozó adózás előtti eredményét, azonban az ott feltüntetett adóalapot a vizsgálata eredményeként a fiktív számlák nettó összegével megnövelte és az így megemelt adóalap után számította ki a társasági adó mértékét.

A nem valós gazdasági eseményt tartalmazó számlák alapján ez a korrekció a ráfordítás, vagyis a költség oldalon 536.334.000 Ft adóalap növekedést eredményezett, és az APEH, valamint a szakértő 2. is ennek alapján számította ki a fizetendő társasági adó, illetve adóhiány mértékét, anélkül azonban, hogy a bevételi oldal vizsgálatát és esetleges korrekcióját elvégezte volna (szakvélemény 42. oldal).

Szakértő 1. szakvéleményében és a tárgyalási nyilatkozatában is hangsúlyozta, hogy a bevételi oldallal kapcsolatosan semmiféle könyvelési anyag, értékesítési számla, főkönyvi karton stb. nem állt a rendelkezésére, erre utaló adatok sincsenek az iratok között, amely egyben azt is jelenti, hogy ennek vizsgálata az APEH eljárása során és a nyomozati eljárás során sem történt meg.

A szakvélemény 43. oldalán található táblázatban a Kft. által történt értékesítés nettó árbevételére vonatkozóan nem állapítható meg ugyan, hogy azok valós gazdasági eseményt takarnak-e, az azonban megállapítható, hogy nettó árbevétel 466 milliós összege jelentősen alatta marad a vádiratban és szakértő 2. szakvéleményében is feltüntetett 521 millió Ft-os társasági adóalapnak, amely már önmagában is megkérdőjelezi ennek a számítási módnak a megalapozottságát és szakszerűségét.

Egyszerűsítve ugyanis ez azt jelenti, hogy a Kft.-nek 2001-ben nagyobb volt a nyeresége, (társasági adóalapja) mint az árbevétele.

Ez már önmagában is jelzi, hogy a bevételi oldal korrekciója nélkül a társasági adó alapjának APEH által történt kiszámítása - amely csak a ráfordítás oldal egyoldalú korrekcióját tartalmazta - nem megalapozott és nem is elfogadható.

A szakértő álláspontja szerint szükséges a nettó árbevétel mellett a bevétel jellegű tételeknek, ezen belül a teljesítménynek a vizsgálata is, amely azt jelenti, hogy a Kft. a ráfordításait nemcsak értékesítésben hasznosíthatta, hanem abból a vállalkozást szolgáló tárgyi eszközöket és készleteket is előállíthatott. Ez utóbbi pedig az adóalap csökkentését eredményezheti.

Hangsúlyozta a szakértő, hogy az ismert adatok szerint a Kft 2001. január 1. és 2001. december 10. napja közötti időszakot lefedő beszámolójának adatai szerint a teljesítmény jellegű adatok közül a készletek értéke jelentős, - közel tízszeres - növekedést mutatott a 2000. december 31. beszámolóban rögzítettekhez képest, amely akkor mindösszesen 77.500 ezer Ft volt.

Ennek a készletnek az összetételére vonatkozóan azonban a felszámoló biztos sem tudott pontos adatokkal szolgálni.

A fenti megállapításokat szakértő 2. is elfogadta és ezek alapján a két szakértő egyetértett abban, hogy a 2001. évi társasági adóhiányra vonatkozóan szakértőileg megalapozott és számszerűsített adat nem állapítható meg. Szakértőileg mindössze csak az véleményezhető, hogy a vádiratban megjelölt és az elsőfokú bíróság által is megállapított 2001. évi társasági adóhiány eltűzött mértékű, annak csökkentése mindenképpen indokolt, és ez a csökkentés nem kizárható módon, akár az adóhiány teljes eltűnését is eredményezheti.

A csökkenés mértékére vonatkozóan azonban adatok számlák és analitika hiányában szakértői megalapozottsággal állást foglalni nem lehet.

A fentiekre figyelemmel a másodfokú bíróság a tényállás pontosítása, kiegészítése, és kijávítása során a másodfokú eljárás során készült, és a másodfokú tárgyaláson is módosult szakvélemény adatait fogadta el irányadónak, amely lényegében a két szakértő egyeztetett és azonos megállapításain alapul.

A Fővárosi Ítéltábla a másodfokú eljárás során felvett bizonyítás eredményeként, - figyelemmel a vádlottak másodfokú eljárás során tett nyilatkozataira is - a tényállást a Be. 352.§ (1) bekezdés a./ pontja alapján a következők szerint helyesbíti, javítja, illetve egészíti ki:

- A tényállás személyi részét a II. r. vádlott tekintetében azzal egészíti ki, hogy 2009. június 9. napja óta 75%-os rokkant, rokkant nyugdíja 39.800 Ft. 17 éves fiának és jelenleg tanulmányai folytatása miatt keresettel nem rendelkező feleségének az eltartásáról egyedül gondoskodik.
- Az orvos-szakértői vélemény adatai alapján azzal is kiegészíti a II.r. vádlott személyi körülményeit, hogy a II. r. vádlott egészségi állapota a 2008. évi állapotához képest jelentősen romlott. Jelenleg segédeszköz nélkül közlekedni nem tud, végtagjain érzékszervek megbetegedés állapítható meg, mely tovább rontja mozgásnehezítettségét. Feltétlenül indokolt elsősorban a térdizület protézisének elvégzése, ám ennek időpontja jelenleg nem határozható meg. Emellett rendszeres gyógyszeres kezelésre szorul a fennálló magas vérnyomásos és érelkeményedéssel járó betegsége miatt.
- a III. r. vádlott beteg édesapja ellátásáról gondoskodik.
- A 6. oldal 2. bekezdését azzal egészíti ki, hogy a Kft. 1. tevékenységi körébe tartozott a magas és mélyépítőipar, a fa-, építőanyag-, szaniter áru nagykereskedeleme és az ingatlanforgalmazás is. A vizsgált időszakban a Kft havi áfa bevalló volt és a könyvelését a számvitelről szóló 2000. évi C. törvénynek megfelelően a kettős könyvvitel szerint kellett vezetnie.

- A 6. oldal 2. bekezdés 3. mondatát akként helyesbíti, hogy tanú 2. az üzletrészét az I. r. vádlottnak adta el, aki ezzel 100 %-os tulajdonosa lett a Kft-nek. (I/627. oldal)
- A 6. oldal 2. bekezdés 4. mondatát akként helyesbíti, hogy az I. r. vádlott 1997. május 15. napjától 2001. december 11. napjáig volt a Kft ügyvezetője (cégkivont)
- A 6. oldal 2. bekezdés utolsó mondatát azzal egészíti ki, hogy a II. r. vádlott az ügyvezetői tisztséget ebben az időszakban egyedül látta el. (I/625.)
- A 6. oldal 6. bekezdését azzal egészíti ki, hogy a Kft. 1.- ellen 2001.januárjában nyújtották be a felszámolás elrendelésére irányuló kérelmet. A bíróság 2001. december 11. napjával rendelte el a cég felszámolását, amely végzést a Kft. megfellebbezett. Így a felszámolást elrendelő határozat jogerőre emelkedésének időpontja 2002. október 15. napja volt, a határozat közzétételére 2002. november 14. napján került sor, azonban visszamenőleges hatállyal, azaz 2001. december 11-i kezdőidőponttal.
- A 6. oldal 7. bekezdését azzal egészíti ki, hogy tanú 3. a II. r. vádlott felesége. A Kft. 2.székhelye ennek megfelelően a II.r. vádlott akkori lakcíme volt. A Kft. fő tevékenységi köre az ingatlanforgalmazás volt.
- A 7. oldal első bekezdését kiegészíti az ítélet 43. oldal 1. és 5. bekezdéseinek utolsó mondataiban írtakkal, amely szerint a Kft.-t mindvégig ténylegesen az I. r. vádlott vezette és az ő kérésére írta alá a III. r. vádlott azt a fiktív számlát is, amelynek tartalmáról az III. r. vádlott tudta, hogy valós gazdasági eseményt nem tartalmaz.
- A 7. oldal utolsó bekezdését kiegészíti azzal, hogy a tervezett teljes beruházás akkori értéken számolva 80 milliárd Ft lett volna.
- A 8. oldal 2. bekezdését jelentő mondat végét kiegészíti azzal, hogy „mert azt az önkormányzat a megadott határidőre nem készítette el”.
Ezt a bekezdést kiegészíti a következő mondattal is:
A Kft. 1. ezért határidő módosítást kért az önkormányzattól azt javasolva, hogy a fizetési határidő számítása csak azt követően kezdődjön el, amikor a szabályozási terv elkészült.
- A 8. oldal 3. bekezdésének elejére beilleszti a következő mondatrészt: Az önkormányzat az I. r. vádlott javaslatáról tárgyalt ugyan, végül azonban azt nem fogadta el és...

- A 8. oldalt a következő 3/a. bekezdéssel egészíti ki: A szabályozási terv elkészítését követően az önkormányzat új pályázatot írt ki, amelyen azonban a Kft. 1. már nem indult el. Helyette pert indított az önkormányzat ellen a szerződés felmondása érvénytelenségének megállapítása miatt és 2002. október 15. napján perfeljegyzést vezetett az eredeti szerződésben szereplő ingatlanokra is.
- A 8. oldalt a következő 3/b. bekezdéssel egészíti ki: A Kft. 1. által az önkormányzat ellen benyújtott keresetét a választott bíróság 2004. május 27. napján jogerőre emelkedett VV02276. számú ítéletével elutasította.
- A 8. oldal eredetileg 5. bekezdésének a végét a következők szerint pontosítja:
amely cégek közül egyesek ténylegesen nem végeztek munkát és az általuk kibocsátott számla meg nem valósult gazdasági eseményre vonatkozott.
- Ezt a bekezdést kiegészíti a következő 5/a bekezdéssel is:
Ilyennek kell tekinteni a Bt. 1-t-, a Kft.3.-at és a Kft.4-et is, amelyekkel a Kft. 1. építési keretszerződést kötött. A Kft. 3. és a Kft. 4. esetében a Kft. 1. a szerződést még azt megelőzően megkötötte e két gazdasági társasággal, hogy azokat ténylegesen megalapították volna.
A Kft. 3. megalapításának időpontja 2000. június 20. napja volt, a keretszerződés megkötésére azonban már 2000. június 15. napján sor került. Hasonlóképpen a Kft. 4. alapításának időpontja 2001. január 10. napja volt, az építési keretszerződés megkötésére pedig már 2001. január 7. napján sor került.
E három céggel a Kft. 1 által megkötött építési keretszerződés szövege minden esetben teljes egyezőséget mutatott. E szerződéseknek nem volt konkrét tárgya, a megnevezett építőipari munkák generál kivitelezésének a helyszíne nem volt megjelölve, ugyancsak nem szerepelt a kivitelezés időpontjának és időtartamának meghatározása, hiányoztak a teljesítési határidők és hiányzott a létesítmény megnevezése is. A szerződésekben semmiféle összeg nem volt megjelölve, a feltüntetett rezszi óradíj pedig értelmetlen, ugyanakkor valamennyi szerződésben szerepelt, hogy a számla benyújtása a mindenkor teljesítés igazolásnak felel meg (szakértő 1. szakvélemény 10. oldal).
- Ugyanezen bekezdést a másodfokú bíróság a következő 5/b bekezdéssel is kiegészíti:
Ugyanakkor megállapítható az is, hogy tanú 4, tanú 5, tanú 6, valamint tanú 7. és az általuk vezetett cégek ténylegesen végeztek a projekt előkészítésére vonatkozó munkákat, amelyet a Kft. 1.rendelt meg. Így a közműfejlesztéssel kapcsolatos tervek, különböző hatástanulmányok, a reorganizációs terv, a műszaki megvalósíthatási tervek elkészítésében ezek a személyek és az általuk vezetett gazdasági társaság többi tagja is részt vettek. A

munkavégzésükkel kapcsolatban azonban számlát nem állítottak ki a Kft. 1. felé, a Kft. 1.részükre semmit nem fizetett ki, mivel az eredeti megállapodás szerint e cégek a pályázat elnyerését követően a projekt megvalósításának teljes tartama alatt állandó megbízással, és jövedelemmel rendelkeztek volna. Részükről a tervek elkészítése egy jövőbeni befektetésnek volt tekinthető (tanú 4. nyomozati, tanú 5., tanú 6. nyomozati és tárgyalási vallomása, valamint tanú 7. tárgyalási vallomása).

- A 8. oldal 6. bekezdésébe a következő harmadik mondatot illeszti be: A Bt. 1. fő tevékenységi köre volt: ingatlanforgalmazás, épület, híd, alagút, közmű, vezeték építés, élelmiszer, textil nagykereskedelem, ruha nagykereskedelem, építőanyag nagykereskedelem, bútor kiskereskedelem, ingatlan bérbeadás és eladás, stb.
- A 8. oldal 6. bekezdésének utolsó mondata után a következő 6/a. bekezdést illeszti be: A Bt. 1- hasonlóan a Kft. 3-hoz és a Kft. 4-hez - az egyes adó- és járulékkötelezettséget tartalmazó éves összesítő bevallását oly értelemben nyújtotta be, hogy aszerint személyi jellegű kifizetést (pl. munkabért) egyszer sem teljesített, vagyis nem volt alkalmazottja. 2001. és a 2002. évre vonatkozóan társasági adóbevallást nem tett, a 2000. évre vonatkozóan benyújtott társasági adóbevallása szerint pedig a bevallási időszakban alvállalkozót (közvetítői szolgáltatást) nem vett igénybe. Emellett a Kft.1-el szemben fenn álló 295.150 ezer Ft követelését a felszámolási eljárás során nem jelentette be (szakértő 1. szakértői véleményének 9. oldala).
- 8. oldalt a következő 6/b. bekezdéssel egészíti ki: A Bt. 1 és a Kft. 1. 2000. augusztus 28-án építési keretszerződést, 2001. május 25-én pedig előszerződést kötött egymással.
- A 8. oldal utolsó mondatának második felét, amely a 2002. évre vonatkozóan tartalmaz megállapításokat a tényállásból kirekeszti (másodfokú tárgyaláson tett együttes szakértői megállapítások).
- Az ítélet tábla a tényállás 9. , 10., 11., 12., 13., 14., 15., 16., 17., 18., 19., 20., 21., 22., valamint 23. oldalain szereplő táblázatot a tényállásból kirekeszti. Megállapítható volt ugyanis, hogy ezek a táblázatok szakértő 2. szakvéleményének mellékletéből lettek átemelve a vádiratba és az ítéletbe is. A táblázatokban azonban nyilvánvalóan helytelen adatok feltüntetésére is sor került (pl. a 2002. X. hó 9. napján kiállított számla mellett az került feltüntetésre, hogy a 2002. év januári áfa bevallásban a Bt. szerepeltette ezt az összeget., stb.) és - ahogyan arra már korábban is utalt a másodfokú bíróság, a végösszegek tekintetében a táblázatban szereplő adatok azonosítása sem járt sikerrel. Részben ez indokolta az újabb szakvélemény beszerzését is.

A másodfokú bíróság álláspontja szerint, az ügy érdemi elbírálása szempontjából nincs jelentősége annak, hogy az egyes számlák áfa tartalmát a Kft. 1. pontosan melyik havi adóbevallásában tüntette fel. A szakértő 1. szakvéleményében rögzítettek szerint a hiányos könyvelési anyagra tekintettel ez pontosan meg sem állapítható.

A tényállás tartalmazza, hogy a három gazdasági társaság hány fiktív számlát állított ki, tartalmazza, hogy azokat a Kft. 1. befogadta, tartalmazza annak megállapítását, hogy ezeknek a számláknak az áfa tartalma közül összesen milyen összeget helyezett a Kft. levonásba és milyen összegű áfat nem, így tehát valamennyi az ügy eldöntése szempontjából releváns adat összesítve is szerepel a tényállásban. Ekként pedig nincs jelentősége annak, hogy a három gazdasági társaság által kibocsátott számlák közül, melyik számla áfa tartalmát, melyik havi bevallásában tüntette, vagy nem tüntette fel a Kft. 1.

- A 12. oldal 1. bekezdését kiegészíti azzal, hogy a Kft. 3. fő tevékenységi köre ingatlanberuházás, épületbontás, épületszerkezet építés, tetőfedés, épület, híd, alagút, közmű, vezetékek, épületgépészet, építési és bontási eszköz kölcsönzés, ingatlanforgalmazás, ingatlan bérbeadás, stb.
- Az ítélet 12. oldal 4. bekezdését kiegészíti azzal, hogy a Kft. 3. a megalakulását követően társasági adóbevallást egyáltalán nem nyújtott be, személyi jellegű kifizetéseket nem teljesített, vagyis nem volt alkalmazottja. A Kft. 1. felszámolása során a Kft. 3. a könyvelése szerint fennálló 50.200 ezer Ft követelését sem jelentette be a felszámoló biztosnak.
- A 12. oldal 4. bekezdés első mondatát a tényállásból kirekeszti, mivel ez az összesítés a 2002. évre vonatkozó adatokat is tartalmazza (a két könyvszakértő másodfokú tárgyaláson tett egyező megállapítása alapján).
- Ugyancsak kirekeszti a következő bekezdés utolsó mondatának a 2002. évre vonatkozó adatait is (e kirekesztés a két könyvszakértő másodfokú tárgyaláson tett egyező nyilatkozata alapján került mellőzésre).
- A 18. oldal 2. bekezdését kiegészíti azzal, hogy a Kft. 4. fő tevékenysége a cégbírósi adatok szerint irodagép berendezés nagykereskedelme volt.
- A 18. oldal 4. bekezdését azzal egészíti ki, hogy tanú 8. személyazonosságának megállapítása sikertelen maradt. E mondat folytatásaként az ítélet indokolásából a 40. oldal 9. bekezdését átemeli. Tanú 8. vonatkozásában az Interpol válasza (nyomozati iratok 1009. oldal) szerint moszkvai lakosként nem szerepel a nyilvántartásban és az ő vonatkozásában feltüntetett útlevelet annak tulajdonosa 2001. novemberében vesztette el.

- A 18. oldal 6. bekezdését azzal egészíti ki, hogy a Kft. 4. fizetett alkalmazottat, illetve alkalmazottakat nem foglalkoztatott, közvetítői szolgáltatásokat nem vett igénybe, társasági adóbevallást a megalakítását követően nem nyújtott be, és a Kft. 1. felszámolási eljárása során a könyvelése szerint fennálló 6.895 ezer Ft követelését sem jelentette be a felszámolónak (szakértő 1. könyvszakértői véleménye).
- A 18. oldal 7. bekezdését a tényállásból kirekeszti, mivel ebben a 2002. évre vonatkozó adatok is benne foglaltaknak.
- Hasonló okok miatt kirekeszti a 8. bekezdésben szereplő mondat második felét, amely a 2002. évre vonatkozó adatokat tartalmazza (a másodfokú tárgyaláson a két könyvszakértő egybehangzó nyilatkozata alapján).
- A 22. oldal utolsó előtti bekezdését kiegészíti azzal, hogy a III.r. vádlott a számlát az I.r. vádlott utasítására írta alá.
- A 23. oldalának 3. bekezdésétől kezdődően írtakat egészen a 25. oldal közepéig - azaz a bizonyítékok értékeléséig - terjedően a tényállásból ugyancsak kirekeszti, mert a havi áfa bevallásban feltüntetett összegeknek a korábban kifejtettek szerint az ügy érdemi eldöntése szempontjából nincs jelentősége, emellett pedig az ítélet ezen megállapításai összesítve tartalmazzák a 2001. illetve a 2002. évre vonatkozó áfa adatokat, illetve a 2001. és 2002. évre vonatkozó társasági adóra vonatkozó adatokat (a mellőzés a két szakértő másodfokú tárgyaláson tett egybehangzó nyilatkozatán alapul).
- A másodfokú bíróság ugyanakkor a tényállásban hagyja a 24. oldal közepén szereplő alábbi mondatot: A Kft. 1. nevében benyújtott általános forgalmi adó bevallásokban az I.r. vádlott - a II.r. vádlott közreműködésével, aki többek között 2001. évben a cég könyvelésével kapcsolatos ügyintézési feladatokat is ellátta, valamint számlákat fogadott be - a 2001. évben 108.123.000 forint általános forgalmi adót helyezett jogosulatlanul levonásba és ezzel az összeggel csökkentette a társaság áfa adónemre vonatkozó fizetési kötelezettségét.
- Az ítélet 31. oldal utolsó mondatát az ítéletből kirekeszti, mert iratellenes. A III. r. vádlott ugyanis ebben a vallomásában csupán azt hangsúlyozta, hogy semmiről nem tudott. Ezt pedig önmagában ténybeli beismerő vallomásként értékelni nem lehet.
- A 39. oldal 6. bekezdésében foglaltakat akként helyesbíti, hogy tanú 9. tanú 10-et kereste fel a Kft. 4. nevében, aki előadta, hogy a cégük eddigi könyvelője beteg, ezért szükséges új könyvelő céget megbízniuk. Tanú 10.

azt állította, hogy még visszamegy, azonban többet nem jelentkezett és az elérhetőségi címét, illetve telefonszámát sem adta meg.

- Az ítélet indokolásának 44. oldal 5. bekezdésétől kezdődően a 45. oldal első bekezdésének végéig terjedően a felsorolást az ítéletből kirekeszti.

Az ekként kiegészített tényállás már minden tekintetben helytálló, megalapozott, nem ellentétes az iratok tartalmával sem, így irányadó volt a másodfokú eljárásban is.

Az első fokú bíróság bizonyítékokat értékelő tevékenységét vizsgálva az ítélőtábla megállapította, hogy az teljes körű, meggyőző és a formál logika követelményének is megfelel.

Emellett az első fokú bíróság indokolási kötelezettségének is maradéktalanul eleget tett.

Részletes indokát adta, hogy miért nem fogadta el a vádlottak védekezését.

A meghallgatott tanúk szinte egybehangzó vallomása alapján helyesen állapította meg az első fokú bíróság, hogy mind az I. r. vádlott, mind pedig a II. r. vádlott irányító tevékenységet gyakorolt a Kft.-ben.

Az I.r. vádlott állítása szerint a II.r. vádlott 2000. őszétől tevékenykedett a Kft.-ben és ezalatt az idő alatt önállóan intézte a Kft. ügyeit. Ezt a vallomását tanú 11, tanú 12. és tanú 13. tanúk vallomása is megerősítette, akik valamennyien arról számoltak be, hogy a II. r. vádlott „főnöki magatartást” tanúsított, a borítékok szállítása útján pedig ő tartotta a kapcsolatot a könyvelő céggel is. De hasonlóképpen nyilatkozott az elsőfokú eljárás során tanú 4. és tanú 5. is. Tanú 4. előadása szerint a II. r. vádlott 2001. június hónapjától 2002. tavaszáig 100 %-ban irányította a céget, de ebben részt vett az I.r. vádlott is, így nem lehet megmondani, hogy ki volt közülük az erősebb irányító személy. Tanú 5. vallomásából pedig azt lehetett megállapítani, hogy a II.r. vádlott 2002. augusztusáig vett részt a Kft. munkájában, ő volt a futár, aki hozta és vitte a számlákat, ezalatt az idő alatt ő lényegében csak a II.r. vádlottal tárgyalt, akiről azonban tudta, hogy mindent egyeztetett az I. r. vádlottal.

A rendelkezésre álló bizonyítékok értékelése alapján helytállóan jutott tehát az elsőfokú bíróság arra a megállapításra, hogy a II.r. vádlott - hasonlóan az I.r. vádlotthoz, - a Kft. 1. ügyeit részben önállóan intézte, az irodába behozott borítékok tartalmát is többnyire együtt bontották fel, tehát megalapozottan sem az I.r., sem a II.r. vádlott sem hivatkozhat arra, hogy a borítékok tartalmáról, és a velük kapcsolatba álló cégek állítólagos tevékenységéről nem volt tudomásuk. Igaz ez a megállapítás annál is inkább mert 2002. július 31. napján maga a II. r. vádlott is tett olyan nyilatkozatot, hogy az I. r. vádlott elfoglaltsága miatt a könyvelést ő intézi.

Ezt a két vádlott között fenn álló szoros együttműködést teljes egészében alátámasztja az a tény is, hogy bár a pályázattal kapcsolatos tárgyalásokat az I.r. vádlott folytatta az önkormányzattal, illetve az Rt. 1-el, azonban az önkormányzattal a keretszerződést mégis a II.r. vádlott írta alá.

A projekt igen jelentős volumene, a beruházás várható nyeresége a pályázat elnyeréséhez szükséges igen összetett és hosszadalmas előkészítő munka önmagában is feltételezte, hogy a két vádlott pontosan ismerje egymás terveit, és a projekttel kapcsolatos konkrét tevékenységet is.

Bár közöttük volt ugyan bizonyos munkamegosztás, ám ez nem jelentette azt, hogy tevékenységüket - éppen annak jellegéből eredően - nem hangolták össze, ebből pedig egyértelműen következik, hogy mindkettőjüknek ismernie kellett a kft anyagi helyzetét, a befogadott és a kibocsátott számlák tartalmát, és ehhez kapcsolódóan azt is, hogy a tevékenységük - a számlák befogadásának és kibocsátásának tényére tekintettel - adóbevallási és adófizetési kötelezettséggel is jár.

Az I.r. vádlott az eljárás során mindvégig hangoztatta azt a védekezését, hogy a Kft. valós tevékenységet folytatott, a szükséges előmunkálatokat elvégezte, így a tevékenységét nem lehet fiktívnek tekinteni. Kiemelte, hogy az alvállalkozókkal történő szerződések megkötésére őket az önkormányzat kötelezte. A jelen ügyben szereplő 3 céggel is emiatt került kapcsolatba, de ezeket a cégeket ő nem ismerte, hanem tanú 14-en illetve az ukrán származású úron keresztül került velük kapcsolatba. A szerződéseket és az elkészített terveket, illetve egyéb munkákat is tanú 14. közvetítése útján kapta meg, de az elvégzett munkáért járó számlát csak akkor állította ki, ha valamelyik műszaki szakembere azt jóváhagyta.

Állítása szerint túl jó volt az üzlet, és így mindenki elkezdett a saját zsebére dolgozni. Ez igaz tanú 4-re éppen úgy, mint tanú 5-re, aki végül elvitte az elkészített 10 éves pénzügyi tervet és az ismét kiírt pályázat során felhasználta azt.

Az ítélet tábla álláspontja szerint nem tévedett az első fokú bíróság, amikor ezt a védekezést nem fogadta el.

Az elsőfokú ítéletben kifejtett érvelésen túl a védekezés elutasítását támasztja alá az is, hogy az I.r. vádlott több éves ügyvezetői gyakorlattal rendelkező vállalkozó volt, akinek a megszerzett tapasztalata önmagában is kizárttá teszi, hogy a Kft. 1. könyvelésével, a Kft.-vel kapcsolatban álló cégek tényleges tevékenységével, az általuk kibocsátott - adófizetési kötelezettséget is eredményező - számlákkal kapcsolatos követelményekről ne lettek volna pontos ismeretei.

Ugyan ezt lehet megállapítani a II.r. vádlottra vonatkozóan is. A II. r. vádlott önállóan végzett ügyvezetői tevékenysége alapján ugyancsak alappal feltételezhető, hogy a befogadott és a kiállított számlák jelentőségét, a hozzájuk tapadó adó bevallási és befizetési kötelezettséget ismerte, mint ahogyan arról is pontosan kellett tudnia, hogy a 3 fiktív gazdasági társaság tényleges munkát a Kft. részére nem végzett.

Az e három cég által leszámlázott munkák elvégzésére vagy egyáltalán nem került sor, vagy azt más cégek végezték el, akiknek azonban a Kft.1. ezért egyáltalán nem, vagy csak jelképes összeget fizetett, helyette a projekt megvalósulása esetén, a beruházásban való folyamatos részvételt ígérte meg azzal, hogy az ott elérhető nyereség fedezni fogja az előzetesen elvégzett munka ellenértékét is (tanú 4, tanú 7, tanú 5. vallomásai, valamint felszámoló-biztos 1. vallomása).

Nem vitatható a meghallgatott tanúk vallomása alapján, hogy a Kft. 1. a pályázat elnyeréséhez, illetve a pályázat megnyerését követően a hosszú távú beruházási munka megtervezéséhez szükséges előkészítő munkába valós cégeket is bevont. Ezt igazolta a felszámoló-biztos 1. másodfokú tárgyaláson tett nyilatkozta is, amely szerint a Kft. 1. 25 valós céggel állt kapcsolatban, amely cégekkel keretszerződést is kötött, és e szerződések tartalmazták a hosszú távú együttműködés lehetőségét a projekt megvalósulása esetére.

Mindez azonban nem befolyásolja annak ítéleti megállapítását, hogy a Kft. 1. fiktív cégektől, tényleges munkavégzést nem tartalmazó valótlan tartalmú számlákat is befogadott és ezeket részben az áfa fizetési kötelezettségének csökkentésére használta fel.

Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján, azt is, hogy a Bt. 1, a Kft. 4. és a Kft. 3. is tényleges gazdasági tevékenységet nem folytató gazdasági társaság volt. Ezt alátámasztják az alapításának körülményei, a cégek székhelyeként megjelölt címek, amelyek vagy nem voltak fellelhetők vagy hajléktalan illetve átmenti szállót takartak. Alátámasztja továbbá az is, hogy az ügyvezetők nyilvántartásban szereplő hajléktalanok voltak (tanú 15. és tanú 16.), illetve a Kft. 4. esetében elérhetőségi címmel nem rendelkező izraeli állampolgár volt (tanú 10). Továbbmenően bizonyítja a fenti megállapítást az is, hogy e cégek alkalmazottakkal nem rendelkeztek, közvetítői szolgáltatást nem vettek igénybe, sem munkabér-, sem más jellegű kifizetést nem teljesítettek, jövedelmet nem jelentettek be, társasági adóbevallást nem készítettek és nem is fizettek, amely egyértelműen arra utal, hogy valós gazdasági tevékenységet nem folytattak.

Ezek az adatok azt is alátámasztják, hogy az általuk kiállított számlákban feltüntetett tevékenységek elvégzésére sem megfelelő munkaerővel, sem a szükséges szakértelemmel, sem a nélkülözhetetlen anyagi fedezettel nem rendelkeztek. Nem helytálló tehát az I.r. vádlottnak a 7012/1997(AEÉ 13)APEH irányelvre és a 7003/2002. (PK21) PM irányelvre történő hivatkozása, mert jelen ügyben a kibocsátott számlák kiállításának körülményeiről, azok fiktív voltáról az I.r. és a II.r. vádlott is tudomással bírt.

A vállalkozói gyakorlatuk alapján az irányelvben is említett elvárható gondosság éppen azt jelentette volna, hogy csak olyan számlákat fogadnak be illetve bocsátanak ki, amelyek mögött igazolhatóan és bizonyíthatóan elvégzett teljesítmény áll.

A legdöntőbb két további érv azonban végképp megalapozottá teszi e cégek fiktív voltának elsőfokú ítéleti megállapíthatóságát.

Az egyik érv éppen az, hogy ezek a cégek csak a Kft. 1-el történt szerződés megkötését követően lettek megalapítva, ami az összes bizonyíték figyelembe vétele alapján egyértelműen azt igazolja, hogy létrehozásukat kizárólag a fiktív számlák kibocsátásának lehetősége indokolta. Nyilvánvaló ugyanis, hogy a vádlottnak a pályázaton történő elindulás pillanatában is tisztában kellett lenniük azzal, hogy ha nyernek, akkor ez rájuk milyen kötelezettséget ró, így elvárható lett volna, hogy még a pályázat benyújtását megelőzően összegyűjtsék azokat a

szakértelemmel és megfelelő apparátussal rendelkező cégeket, akikkel a több irányú tervezési és előkészületi munkákat elvégeztetik. Az ezzel ellenkező magatartásuk, az a tény hogy ismeretlen személyek közvetítését elfogadva bíztak meg cégeket és kötöttek velük szerződéseket, anélkül hogy a cég munkájáról, szakértelméről, megbízhatóságáról és nem utolsósorban az elérhetőségéről saját megbízható információkat szereztek volna, éppen azt igazolja, hogy mindezek a szempontok nem voltak fontosak, vagyis a 3 céggel kialakított üzleti kapcsolatban más szempontok, jelen esetben a fiktív számlák kibocsátásának és befogadásának lehetősége játszott nagyobb szerepet.

További igen fontos érv emellett az is, hogy e 3 cég a Kft. 1. felszámolási eljárása során az igen jelentős - összesen 352. 245 ezer Ft hitelezői igényét egyáltalán nem érvényesítette, annak bejelentését elmulasztotta. Ez pedig - az összeg igen tekintélyes voltára is tekintettel - mindenképpen azt igazolja, hogy ezek a cégek ténylegesen csak számlák kibocsátására alakultak, hiszen ilyen volumenű hitelezői igényt (követelést) egyetlen valós tevékenységet végző gazdasági társaság sem tud nélkülözni, annak érvényesítéséért nyilvánvalóan minden eszközzel harcol.

Mindezek alapján a másodfokú bíróság sem fogadta el a vádlottaknak azt az érvelését, hogy ezek a cégek ténylegesen végeztek munkát, és az általuk kibocsátott és a Kft. 1. által befogadott számlák is ezt tükrözik.

Helyesen állapította meg az elsőfokú bíróság a fiktivitást a Kft. 2. tekintetében is. Ez a gazdasági társaság az I.r. vádlott akaratából jött létre és tényleges gazdasági tevékenységet nem folytatott. Lényegében az I.r. és a II.r. vádlott is elismerte, hogy ennek a Kft.-nek valójában a projekt megvalósulása esetén, a beruházások eredményeként létrejövő ingatlanok értékesítése terén lett volna igen jelentős szerepe, emellett a létrehozását indokolta az is, hogy ilyen módon az I.r. vádlott saját vallomása szerint is nyomon tudta volna követni az értékesítéssel kapcsolatos ügyleteket. Addig azonban tényleges gazdasági tevékenységet nem végzett.

A Kft. által kibocsátott számla kiállítóját az eljárás során valóban nem lehetett felderíteni, azt azonban kétséget kizáróan meg lehetett állapítani, hogy a számlát az I.r. vádlott kifejezett kérésére a III. r. vádlott írta alá annak tudatában, hogy ezzel adófizetési kötelezettsége keletkezik a Kft.-nek, bár a számla valós teljesítményt nem tükrözött. A III. r. vádlott - részben a gyakorlata, részben az I.r. vádlottal fennálló házastársi kapcsolata és a tőle nyert információk alapján, azzal is tisztában volt, hogy ennek a számlának az Áfa tartalmát a Kft. 1. vezetői _ nevezetesen az I. r. és a II.r. vádlott- az adóbevallásában feltünteti és ezzel jogosulatlanul áfát igényel vissza. A Kft. tényleges működésének hiánya tehát a III. r. vádlott előtt is ismert volt, ennek ellenére vállalta a számla aláírását.

Összegezve helyes az elsőfokú ítéleti ténymegállapítás, amely szerint a Kft. 1-el kapcsolatba került 4 cég különböző, nem valós tartalmú számlákat bocsátott ki, amelyeket a Kft. 1. ügyvezetői - az I. r. és a II. r. vádlott - a Kft. könyvelésébe beállítottak és emellett ezek egy részét a Kft havi áfa bevallásaiban fel is tüntették.

Szemben a II. r. vádlott védőjének érvelésével az ítéltábla álláspontja szerint a 2002. március 18. napján készült okiratok is azt támasztják alá, hogy a vádlottak valamennyien tudták, hogy a 3 cég fiktív, és tényleges gazdasági tevékenységet egyáltalán nem folytat. Nyilvánvalóan csak ez okból tarthatták szükségesnek annak írásbeli rögzítését, hogy tevékenységük nem volt fiktív, és a 3 cég tevékenységével összefüggő számlázások valós teljesítményhez kapcsolódnak.

De ugyanezt a következtetést támasztja alá az a tény is, hogy a 3 cég ügyvezetője közel 500 millió Ft értékű követelést engedményezett a nyilatkozatot készítő és hitelesítő ügyvédi irodára, mindenféle ellenszolgáltatás, vagy ellenérték kikötése nélkül.

Az elsőfokú ítélet 43. oldal 5./ pontja alatt kifejtettekkel azonban az ítéltábla nem értett egyet az alábbiak szerint.

Azt helyesen tartalmazza az ítélet, hogy a Kft. 1. az 1992. évi LXXIV. törvény rendelkezésének megfelelően havi áfa-bevallási kötelezettséggel rendelkezett.

Az eljárás során beszerzett szakértői vélemények adatai alapján az is vélelmezhető, hogy e három gazdasági társaság által kibocsátott valamennyi fiktív számla lekönyvelésére sor került a Kft. 1-nél, méghozzá oly módon, hogy az elméletileg lehetővé tette, hogy a Kft. az áfa levonási jogosultságát érvényesítse.

Szakértő 1. és szakértő 2. szakvéleménye alapján az is megállapítható volt, hogy a későbbiekben az előleg számlák egy részének áfa tartalmát összevontan elvezették a levonásba helyezhető körből, továbbá az is, hogy a Kft. nem szerepeltette 2001. január 1. napja és 2002. szeptember 30. napja között benyújtott Áfa bevallásaiban az összes fiktív számla áfa tartalmát. Ezt a ténytet támasztja alá az a körülmény, hogy a Kft. 1. 2003-ban önrevíziót végzett, melynek keretében több fiktív számla áfa tartalmát ekkor kívánta először levonásba helyezni, ám az APEH az önrevíziót nem tartotta megalapozottnak.

Szemben az első fokú ítéletben írtakkal, az analitikus áfa-kimutatások hiányára tekintettel azonban nem lehet megállapítani pontosan, hogy az egyes havi adóbevallásokban ténylegesen mely számlák áfa-tartalmát helyezték levonásba, illetve azt sem, hogy az egyes számlák áfa-tartalmának levonásba helyezése pontosan melyik hónapban benyújtott bevallásban történt. Ekként pedig az sem megállapítható, hogy melyek voltak azok a számlák, amelyek Áfa tartalmát a Kft. csak később akarta érvényesíteni, azaz levonásba helyezni.

Erre vonatkozóan szakértő 2. a másodfokú tárgyaláson bizonytalanul nyilatkozott, nem emlékezett pontosan arra, hogy áfa analitika a rendelkezésére állt, vagy sem, ugyanakkor tett olyan kijelentést is, hogy csak a főkönyvi kartonok és a számlák alapján készítette el a szakvéleményét.

Azt a másodfokon bevont könyvszakértő írásbeli és szóban is megerősített nyilatkozata alapján egyértelműen meg lehet állapítani, hogy szakértő 2. részére nyilvánvalóan nagyobb mennyiségű könyvelési anyag állt rendelkezésre, mint ami jelenleg az iratoknál fellelhető, és ami a másodfokon bevont szakértő 1. könyvszakértő rendelkezésére állt.

Figyelemmel azonban arra, hogy ma már nem ellenőrizhető, hogy az alapszakvéleményhez csatolt és a vádiratba, valamint az elsőfokú ítéletbe is kibővítve átemelt táblázatok adatai milyen könyvelési anyagon lapulnak, az ítélet tábla a tényállásból és az ítélet indokolásából is kirekesztette azokat.

Ehelyett elfogadta a másodfokon kirendelt könyvszakértő véleményében foglaltakat - melyet szakértő 2. sem vitatott -, amely szerint nem állapítható meg, hogy a Kft. 1. a fiktív számlák közül melyeket és melyik hónapban állította be levonandó adóként az aktuális adóbevallásba.

A másodfokú bíróság a felvett bizonyítás eredményére figyelemmel nem értett egyet az első fokú ítéletnek az egyes adónemek tekintetében rögzített adócsökkenés mértékére vonatkozó megállapításaival az alábbiak szerint:

Szemben az első fokú ítélet ténymegállapításával, leszögezhető, hogy szakértő 1. és szakértő 2. az adónemek és az adózási periódus tekintetében is kizárólag a 2001 évi áfa tekintetében tudott egyező és szakértői szempontból is megalapozott összeget meghatározni. Erre a 108 millió forintos összegre vonatkozóan a két szakvélemény minden tekintetben egyezőséget mutatott. A 2001. évi áfa adónem hiányára vonatkozóan ugyanis a szakértők számára nem volt a bizonyítékok között olyan adat, amely ennek az összegnek a szakértői szempontból is megalapozott voltát megkérdőjelezte volna.

Ezzel ellentétben megegyezett a két szakértő abban is, hogy a 2002-es évre vonatkozóan a jogosulatlanul visszaigényelt áfa összegét szakértői szempontból megalapozottan meghatározni nem lehet.

Ezzel kapcsolatban az ítélet tábla álláspontja a következő:

Az elsőfokú bíróság ítéleti tényállásában 2002. évre vonatkozóan 38.067.000 Ft adócsökkenést állapított meg Áfa adónemben a Kft. 1. terhére.

Ez az összeg - szakértő 1. szakvéleményének megállapítását és szakértő 2. ezzel egyező másodfokú tárgyalási nyilatkozatát elfogadva - a másodfokú eljárás során felvett bizonyítás eredményeként csökkent a 2002. év október hónapra megállapított 26.004.000 Ft áfa összegével, mivel erre a hónapra - és ezt követően sem - a Kft. egyáltalán nem nyújtott be adóbevallást. Adóbevallás hiányában tehát ezzel az összeggel nem is csökkenthette az adóbevételt ennek jogosulatlan levonásba helyezésével.

A fennmaradó 12.063.000 Ft tekintetében sem lehetett azonban ítéleti bizonyossággal megállapítani az áfa jogosulatlan levonásba helyezését az ítélet tábla szerint.

A felszámoló-biztos vallomása és az általa írt és fentebb már részletezett átírata alapján azt állapította meg az ítélet tábla, hogy az APEH 2002. évre vonatkozóan a Kft. 1-nél lefolytatott vizsgálata 28 millió Ft Áfa tartozást állapított meg a Kft. 1. terhére.

A Kft. által a 2002. évi adóbevallásaiban a levonásba helyezett áfa összegének ezen összeggel történő csökkentésére azonban úgy került sor, hogy az APEH kizárólag a Kft. által 2002. évben befogadott, - azaz költség - számláit vizsgálta, és

ennek során azt állapította meg, hogy azok fiktív számlák voltak, így adólevonási jog nem illeti meg a Kft.-t ezen számlák után.

Megállapítható az iratokból, hogy 2002. évre vonatkozóan az APEH az adóvizsgálata során a Kft. értékesítési azaz bevételi számláit nem vizsgálta meg, így semmiféle adat nincs arra vonatkozóan, hogy az egyes adóbevallásokban milyen összegben szerepeltek fiktív értékesítési számlák. Ha ugyanis a befogadott fiktív számlák tekintetében a gazdasági esemény továbbértékesítésére, továbbszámlázására került sor, akkor nyilvánvalóan a fizetendő adó összegét is csökkenteni kell a számlák áfa tartalmával.

Megjegyzendő, hogy a fiktív értékesítési számlákat mindig a teljesítés hónapjára vonatkozó adóbevallásban kell feltüntetni, mert ez a teljesítés időpontja, szemben a fiktív tartalmú befogadott számlák áfa tartalmával, amelyre nézve az adólevonásba helyezési jog csak lehetőség és későbbi időpontban is érvényesíthető.

A szakértők álláspontja szerint egyáltalán nem zárható ki, hogy az értékesítési számlák vizsgálata során a fizetendő áfa összeg is oly mértékben lecsökkenhet, hogy a szakértők általa 2002. évre eredetileg megállapított 12.063.000 levonásba helyezett áfa összege akár teljesen el is tűnhet.

A szakértő 2. tárgyalási nyilatkozata szerint ő a szakvélemény készítésekor a 2002. évi értékesítési számlákat nem vizsgálta, ilyen irányú feladatot a kirendelő hatóságtól nem kapott. A feladata kizárólag a befogadott számlák közül a fiktív számlák kiszűrése és adótartalmának vizsgálata volt.

Mivel a tényleges áfa-hiányt a befogadott számlák áfa-tartalmának és a kibocsátott számlák áfa-tartalmának a különbsége jelenti, így kizárólag az egyik oldal számláinak - nevezetesen jelen esetben a Kft. által befogadott számláknak - áfa-tartalmú vizsgálata - melyet az APEH utólag végzett el - megalapozatlanná és összegében meghatározhatatlanná teszi a jogosulatlan áfa visszaigénylésére vonatkozó megállapítást akkor, ha az adóalap csökkentését eredményező esetleges továbbszámlázás lehetőségét ezzel egyidejűleg nem vizsgálják meg.

Az ítéletábra e tekintetben elfogadta a két szakértő azon együttes állítását, amely szerint az iratok között a 2002. évre vonatkozóan az értékesítési oldal számláinak adótartalmára vonatkozó vizsgálati anyag nem lelhető fel, a nyomozás során a szakértő 2. sem végzett e körben vizsgálatot, az APEH utólag elrendelt vizsgálata során is csak a befogadott számlák vizsgálata alapján állapította meg a 28 millió Ft áfa tartozást, márpedig ha az adótartozás azon alapult, hogy a vizsgált számlák fiktívek voltak, akkor a fiktív gazdasági tevékenység továbbszámlázása sem zárható ki és ez esetben a fizetendő áfa összegét is csökkenteni kell. E csökkentés legfeljebb 28 millió Ft lehet abban az esetben, ha valamennyi fiktív gazdasági teljesítmény továbbszámlázására sor került.

A csökkentés mértéke azonban az áfa analitika, valamint a kibocsátott számlák hiányában ma már nem vizsgálható, vagyis 2002. évre vonatkozóan az áfa hiány léte és mértéke ítéleti bizonyossággal nem állapítható meg.

Ugyancsak az elsőfokú bírósággal ellentétes álláspontra helyezkedett az ítéletábra mind a 2001-es, mind pedig a 2002-es társasági adóhiány megállapíthatóságával kapcsolatban.

Az 1996. évi LXXXI. törvény alapján a társasági adó alapja az adózás előtti eredmény bizonyos módosításokkal, mely adózás előtti eredményt a tárgyévre vonatkozó beszámoló alapján kell megállapítani. Ez lényegében az adóalapot növelő bevételek (árbevétel), és az adóalapot csökkentő, a törvény által elismert ráfordítások (költségek) különbségeként kiszámított adóalapot jelentik. Az is megállapítható e törvény alapján, hogy mind 2001-ben, mind 2002-ben a társasági adó a pozitív adóalap (vagyis nyereség) 18 %-a volt.

Az adóhatóság, bár kiindulásként elfogadta a Kft. 1. 2001. január 1. és 2001. december 10. napja közötti időszakra vonatkozó adózás előtti eredményét, azonban az ott feltüntetett adóalapot a vizsgálata eredményeként a fiktív számlák nettó összegével megnövelte és az így megemelt adóalap után számította ki a társasági adó mértékét.

A nem valós gazdasági eseményt tartalmazó számlák alapján ez a korrekció a ráfordítás, vagyis a költség oldalon 536.334.000 Ft adóalap növekedést eredményezett, és az APEH, valamint a szakértő 2. is ennek alapján számította ki a fizetendő társasági adó, illetve adóhiány mértékét, anélkül azonban, hogy a bevételi oldal vizsgálatát és esetleges korrekcióját elvégezte volna.

Szakértő 1. szakvéleményében és a tárgyalási nyilatkozatában is hangsúlyozta, hogy a bevételi oldallal kapcsolatosan semmiféle könyvelési anyag, értékesítési számla, főkönyvi karton stb. nem állt a rendelkezésre, erre utaló adatok sincsenek az iratok között, amely egyben azt is jelenti, hogy ennek vizsgálata az APEH eljárása során és a nyomozati eljárás során sem történt meg.

Kifejtette ugyanakkor, hogy a beszámoló szerint az adóalapot növelő, bevétel jellegű adatok közül az értékesítés nettó árbevétele és az aktivált saját teljesítmény értéke a meghatározó. Az értékesítés nettó árbevétele döntően a Kft. partnerei által elismert értékesítés, teljesített szolgáltatás ellenértékét jelentik, amelyre vonatkozóan nem állapítható meg, hogy a számlák valós gazdasági ügyletet takarnak e. Az azonban megállapítható, hogy a kimutatott árbevétel (466 millió Ft) jelentősen alatta marad a vádiratban és a szakértő 2. szakvéleményében is feltüntetett 521 millió Ft-os társasági adóalapnak, amely már önmagában is megkérdőjelezi ennek a számítási módnak a megalapozottságát és szakszerűségét. Egyszerűsítve ugyanis ez azt jelenti, hogy a Kft.-nek 2001-ben nagyobb volt a nyeresége, (társasági adóalapja) mint az árbevétele.

A szakértők e tekintetben úgy nyilatkoztak a másodfokú eljárásban felvett bizonyítás során, hogy az adóhatóság 2001. január 1-je és 2001. december 10.-e közötti időszakra vonatkozóan - utólagosan - kizárólag a ráfordítás (költség) oldalon hajtott végre korrekciót és ennek eredményeként - a számlák fiktív voltára tekintettel emelte meg az adóalapot. Ugyanakkor az árbevételei oldalon ugyanezt a korrekciót nem hajtotta végre. Mivel pedig a törvény az adóalapot növelő bevételek és az adóalapot csökkentő költségek különbségeként definiálja a társasági adó alapjának kiszámítását, ezért 2001 évre vonatkozóan az árbevételei oldal korrekciójának hiánya miatt a meg nem fizetett társasági adó összege megalapozottan és szakértői bizonyossággal nem állapítható meg. Szakértőileg mindössze csak az

véleményezhető, hogy a vádiratban megjelölt és az elsőfokú bíróság által is megállapított 2001. évi társasági adóhiány eltúlzott mértékű, annak csökkentése mindenképpen indokolt, és ez a csökkentés nem kizárható módon, akár az adóhiány teljes eltűnését is eredményezheti.

A csökkenés mértékére vonatkozóan azonban adatok számlák és analitika hiányában a szakértők megalapozottan válaszolni nem tudtak.

A társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. tv. 5. számú mellékletének 8. pontja szerint „A társasági adóalanyoknak nem minősülő szervezetek:

8. A felszámolás kezdő napjától a felszámolási eljárás alatt állók.”

A 2002-es társasági adó tekintetében pedig - szemben az elsőfokú bíróság álláspontjával - megállapította az ítélőtábla, hogy 2001. december 11. napjától a Kft. 1. már felszámolás alatt állt, vagyis ez alatt az idő alatt már nem tekinthető a társasági adó alanyának.

Ez pedig annak megállapítását eredményezte, hogy a Kft.1-et vezető vádlottak a 2002-es évre vonatkozóan társasági adóalanyiság hiányában az adócsalás büntetét nem követhették el

A Fővárosi Ítélőtábla a másodfokú eljárásban kirendelt adó- és könyvszakértőt nyilatkoztatta arra vonatkozóan, hogy a Kft. 1. által kibocsátott előleg-, rész-, és végszámlák elszámolhatóságának, könyvelhetőségének és adóztatásának szabályait illetve különbségeit, és az ezekhez kapcsolódó adóbevallási és adómegfizetési Szakértő 1. könyvszakértő szakvéleményében ezzel kapcsolatban részletes kimutatást végzett. A szakvéleménye alapján megállapítható, hogy az előleg bizonylatolásának és kezelésének legfontosabb szabályait az 1992. XXIV. törvény 17.§ és 43.§-a tartalmazza. Előleg fizetése esetén a jogszabály szerint nem előlegszámlát, hanem számlát helyettesítő okmányt kell kiállítani, ráadásul mindig a pénzügyi teljesítést követő időpontban. Ez az időpont számít a teljesítés időpontjának is. E téren kimutathatóan rossz gyakorlatot folytatott a Kft. 1, hiszen az előleg kifizetésekor előlegszámlák kiállítására került sor és ezeket ilyen módon könyvelték le. Ugyanakkor az előlegnek hatása van a későbbi termékértékesítés (teljes teljesítés) nyújtásának bizonylatolására. Amikor ugyanis a teljesítés megtörténik utólag, akkor erről - vagyis a teljesítés egészéről - végszámlát kell kiállítani és ezen kell feltüntetni, hogy korábban az ellenérték rendezése részben már megtörtént. Ez egyben azt jelenti, hogy a teljesítés teljes ellenértékéből pénzügyileg már csak a fennmaradó rész rendezendő a végszámla kibocsátásakor. Ezzel szemben a Kft. 1. azt a gyakorlatot alkalmazta, hogy ha előleg átadására és előlegszámla kibocsátására került sor, akkor a végszámlában nem a teljes összeget, hanem csak az előleggel csökkentett összeget írták bele és ezzel az előlegszámlákat is „tényleges, naturális teljesítményt jelentő” bizonylatként kezelték. Ez pedig a könyvelésben azt jelentette, hogy az előlegszámlákat nem a végszámla kifizetésébe tudták be, hanem egyszerűen átvezették a ráfordításokat tartalmazó főkönyvi oldalra és igénybevett szolgáltatást igazoló bizonylatként kezelték azt. Ez a könyvelésben végül is azt eredményezte, hogy a költségek közé átvezetett előlegszámlák végösszege 127.000.600 Ft volt, ugyanakkor fennmaradt előlegként 46.880.000 Ft, melynek kezelési módja, könyvelési helye utólag már nem volt

megállapítható. A szakértő 1. a szakvéleményében erre kitért, és az abban rögzítettek szerint azt lehetett megállapítani, hogy a költségként el nem számolt előlegeket a szállítói tartozások között tartotta nyilván a Kft.

Ugyanakkor szakértő 1. a szakvéleményében egyértelműen megállapította, hogy az előlegszámlák könyvelése terén folytatott szabálytalan gyakorlat a számlák adóvonzatát a társasági adó szempontjából nem érintette, az áfa tekintetében pedig azt a számlákon feltüntetett áfa-tartalom szerint kellett és lehetett kezelni.

A részszámla tekintetében azonban azt a megállapítást tette, hogy ha azok tévesen kerültek kiállításra, mivel a számlákban foglalt teljesítés a valóságban egyáltalán nem történt meg, akkor a szabályok szerint azt stornózni szükséges. Ha pedig történt teljesítés, de nem pontosan azzal a tartalommal, mint amiről a számla szólt, akkor a számla helyesbítésének van helye. Kifejtette, hogy ha mindezek (stornózás, helyesbítés) elmaradnak és a valótlan tartalmú számlák könyvelésére sor került, akkor azok mind a társasági adó alapját, ennek következtében annak mértékét, mind pedig az általános forgalmi adó elszámolhatóságát befolyásolják és utólag ezek pontosítását teszik szükségessé.

Az ítéltábla megállapította, hogy bár a Kft. 1. a kiállított előleg-, rész-, és végszámlák tekintetében a jogszabályi előírásokat nem tartotta be, ez önmagában a vádlottak terhére a 2001-es évre vonatkozó áfa adónemmel kapcsolatos adócsalás megállapíthatóságát nem befolyásolta. Mivel pedig a társasági adó tekintetében mind a 2001-es, mind a 2002-es évre vonatkozóan, valamint az áfa adónem tekintetében a 2002-es évre vonatkozóan is felmentő rendelkezés született, az ítéltábla az ítéleti tényállásából is mellőzte ezeknek a számláknak a tételes feltüntetését és az adóhiányra - annak mértékére - gyakorolt hatásának megállapítását.

A cselekmények jogi minősítését illetően az ítéltábla a következőkre mutat rá:

A Btk. 310.§ (1) bekezdés a.) pontja az adócsalás egyik elkövetési magatartását lényegében az eredményre utalással határozza meg. Eszerint, aki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre, adatra vonatkozóan valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy ilyen tény, adatot a hatóság előtt elhallgat és ezzel, vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti az elköveti az adócsalás büntetét.

Hangsúlyozandó, hogy az adóbevétel csökkenése mindig forintban pontosan meghatározott összeget jelent.

Az ÁFA, közgazdasági tartalmát tekintve ún. hozzáadott érték típusú közvetett adó. Ez azt jelenti, hogy az adóalanynak csak a beszerzési és az eladási ár különbözetére eső ÁFA-t kell megfizetnie. Minthogy az adó alapja termék-értékesítésnél és szolgáltatás-nyújtásnál a teljesítés ellenértéke (ÁFA-tv. 22. § (1) bek.), ez a közgazdasági tartalom az adóalany adólevonási jogának gyakorlásával valósulhat meg.

Az adóalany az általa történt értékesítés során felszámítja és beszedi az ÁFA-t. Az ÁFA- tv. 32. §-ának (1) bekezdése értelmében az adóalanyt megilleti az a jog, hogy

az általa fizetendő adó összegéből levonja azt az adóösszeget, amelyet a részére teljesített termék-értékesítés és szolgáltatás-nyújtás során egy másik adóalany rá áthárított (előzetesen felszámított adó), feltéve, hogy az adóalany adófizetésre kötelezett, s nyilvántartásait az egyszeres vagy kettős könyvvitel szabályai szerint vezeti. Az adólevonási jog - az ÁFA-tv. 37. §-a szerint - kizárólag az előzetesen felszámított adó összegét hitelesen igazoló dokumentum (pl. számla, egyszerűsített számla, stb.) birtokában gyakorolható.

Az adóalany adófizetési kötelezettsége az adólevonási jog gyakorlásával az ÁFA-tv. 48. §-a szerint realizálódik. E szerint a fizetendő adó az adó-megállapítási időszakban keletkezett adófizetési kötelezettség összesített összege; az adóalany a fizetendő adót csökkentheti az adó-megállapítási időszakban levonható előzetesen felszámított adó összesített összegével; s az így meghatározott különbség jelenti az elszámolandó adót.

Az adóalanyt terhelő adófizetési kötelezettség, egyszersmind az adóhatóságot a törvény szerint megillető adóbevétel ekként az elszámolandó adóhoz igazodik.

Ha az elszámolandó adó előjele az előző számítás eredményeként pozitív - tehát az adó-megállapítási időszakban keletkezett összes előzetesen felszámított adó összege nagyobb az ugyanezen időszakban levonható előzetesen felszámított adó összegénél - a különbséget köteles az adóalany az adóhatóságnak megfizetni (ÁFA-tv. 48. § (2) bek.).

Amennyiben viszont az elszámolandó adó előjele a fenti számítás eredményeként negatív, az adóalany az elszámolandó adót - elsősorban az elévülési időn belül göngyölítetten a soron következő adó-megállapítási időszakban, mint fizetendő adót csökkentő tételt - beszámíthatja.

A vádlottak cselekményének jogi megítélésénél jelentősége van annak is, hogy a bíróság a büntetőjogi felelősséget érintő lényeges tényeket, a bizonyítékok szabad értékelése alapján, önállóan állapítja meg. Azt tehát, hogy az elkövető a Btk. 310.§-ában megjelölt kötelezettségét megsértette e és a bevétel csökkenésének összege mennyit tesz ki, olyan kérdés, amelyet a büntetőbíróság maga bírál el és amelynek során nincs kötve az APEH-nak vagy más közigazgatási szervnek a határozatához.

Mindezek előrebozsátása után, a másodfokú bíróság a vádlottak bűnösségét és a cselekmények jogi minősítését - a Btk. 2. §-ának rendelkezésére figyelemmel - a vádlottak számára kedvezőbb elbírálását lehetővé tevő elkövetéskori törvényi rendelkezések alkalmazásával a következők szerint állapította meg:

Az ítéltábla az I. r. vádlott bűnösségét - az elsőfokú bírósággal egyezően megállapíthatónak látta 1 rb. a Btk. 310.§ (1) bekezdésébe ütköző és a (4) bekezdés a) pontja szerint minősülő - a Btk. 12.§-ára figyelemmel - folytatólagosan elkövetett adóbevételről különösen nagymértékben csökkentő adócsalás bűntettében, de csak a 2001. évi Áfa adónemre és jogosulatlanul levont adó összegére vonatkozóan. A bűnösségi kört a 2002. évi Áfa jogosulatlan visszaigénylésére vonatkozóan azonban nem állapította meg az I.r. vádlott terhére.

A 2001. évi Áfa adóhiány megállapíthatósága, és annak 108.230.000 Ft-ban meghatározott összege tekintetében ugyanis semmilyen kétség nem merült fel az eljárás során.

A 2001. évi áfával kapcsolatban megállapítható volt, hogy az I.r. vádlott, mint a Kft. 1. ügyvezetője fiktív számlák Áfa tartalmát állította be az adóbevallásába, mint levonásba helyezhető adót, és azt az APEH-hoz benyújtotta. Rögzíthető az is, hogy az adóbevétel csökkenésének mértéke a 2001. évre vonatkozóan minden kétség nélkül megállapítható volt.

Az I.r. vádlott ugyanis, mind a Kft. ügyvezetője a havi áfa bevallási kötelezettség teljesítése során a valótlan tartalmú számlákat az adóbevallásba beállította, az adóbevallásokat aláírta ezt követően pedig az APEH-hoz benyújtotta.

Ezzel kapcsolatban nem elfogadható sem az I. r. vádlottnak sem pedig a védőjének az érvelése, amely szerint az egyes számlákon feltüntetett teljesítési jogcímre az I.r. vádlott nem figyelt, azt soha nem nézte meg, mivel valamennyi elkészült munkát, tervet műszaki anyagot hozzáértő szakemberrel megvizsgáltatott, és ha azt megfelelőnek tartották, csak azt követően került sor a számla kifizetésére, annak lekönyvelésére és az adóbevallásban történő feltüntetésére is. Emellett azt feltételezte, hogy ha a számla bármilyen alaki vagy tartalmi hibában szenved, akkor arra a könyvelés felhívja a figyelmét. Egyébként pedig álláspontja szerint az építőipari tevékenység a ceruza felemelésétől a kész szerkezeti munka elkészítéséig mindent felölel, ebből tehát a számlák fiktív voltára következtetni nem lehet.

Ez a védekezés nem helytálló és nem is fogadható el. A számlák többségén ugyanis általános tevékenységi kör, többnyire építőipari munka, illetve más tevékenység volt feltüntetve, amely nyilvánvalóan nem felelhetett meg a valóságnak hiszen idő előtti volt. A pályázat elnyerése után ugyanis még a részletes tervezés, a különböző hatástanulmányok és ütemtervek elkészítése, a pénzügyi teljesítési terv stb. elkészítése volt időszerű. Ezen túlmenően azért sem hivatkozhat a fentiekre az I.r. vádlott eredményesen, hiszen a számla a keretszerződésben rögzítettek szerint is, de általánosságban is egyben a rajta feltüntetett munka teljesítését jelenti, amelyhez szorosan kapcsolódik a kifizetés ténye. Továbbmenően pedig - tudva arról, hogy a számla lekönyvelésre kerül és alapját képezi az adóbevallásnak és az áfa analitikának is - számolnia kellett azzal, hogy a feltüntetett munka egy esetleges adóellenőrzésnél kifogás tárgyát képezheti, mivel a számla fiktivitására lehet belőle következtetést levonni.

Ugyanakkor az ítéltábla a 2002-es évre vonatkozóan az elsőfokú bíróság által megállapított áfa adóhiány összegét - bizonyítékok hiányában - a bűnösségi körből kirekesztette és az elsőfokú bíróság által megállapított adócsalás mértékét 12.063.000 Ft-tal csökkentette. A másodfokon lefolytatott bizonyítás eredményeként ugyanis azt lehetett megállapítani, hogy a jogosulatlanul levonásba helyezett áfa összege ítéleti bizonyossággal nem határozható meg, ellenkezőleg az sem zárható ki, hogy a 2002. évre vonatkozóan a fizetendő áfa és az előzetesen felszámítható

áfa különbözeteként a 12.063.000 Ft jogosulatlanul levonásba helyezett áfa teljesen el is tűnik és nem jelentkezik elmaradt adóbevételként.

Ugyanakkor az ítéltábla az I. r. vádlottat a 2001. évi társasági adó tekintetében az ellene a Btk. 310.§ (1) bekezdésébe ütköző és a (4) bekezdés a) pontja szerint minősülő - a Btk. 12.§-ára figyelemmel részben folytatólagosan elkövetett - adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntettének vádja alól a Be. 331.§ (1) és (3) bekezdése illetve a Be. 6.§ (3) bekezdés b./ pontja alapján bizonyítékok hiányában felmentette, mivel ezen adónem tekintetében sem állapítható meg az adó csökkentésének mértéke, sőt az sem zárható ki, hogy erre az évre vonatkozóan társasági adónemben adócsökkentés egyáltalán nincs. (2001. évi társasági adó).

Ugyancsak felmentette az I.r. vádlottat a másodfokú bíróság az ellene a Btk. 310.§ (1) bekezdésébe ütköző és a (3) bekezdés szerint minősülő adóbevételt jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntette miatt emelt vád alól a Be. 6.§ (3) bekezdés a) pontja alapján, mivel a Kft. 1. 2002 évben nem volt a társasági adó tekintetében adóalany, ekként az I.r. vádlott bűncselekményt nem követett el.

Ezzel szemben helybenhagyta az elsőfokú bíróságnak a Btk. 276.§-ába ütköző és a Btk. 12.§-ára tekintettel folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében történt bűnösséget megállapító rendelkezését, amely mind a 2001-es, mind pedig a 2002-es évre vonatkozóan fennállt. Ebben az időszakban ugyanis a fiktív számlák áfa-tartalmának feltüntetése a havi adóbevallásokban megtörtént és azokat az APEH felé be is nyújtották. Ez pedig a magánokirat-hamisítás törvényi tényállásának teljes kimerítését jelenti és független attól, hogy a 2002-es adóévre vonatkozóan az áfa, 2001. évre vonatkozóan pedig a társasági adónem tekintetében a bíróság az adóhiány mértékét pontosan megállapítani nem tudta.

A II. r. vádlott tekintetében a másodfokú eljárásban felvett bizonyítás eredményeként módosult tényállás alapján az ítéltábla - azonosan az elsőfokú bírósággal - a vádlott bűnösségét megállapította 1 rb. a Btk. 310.§ (1) bekezdésébe ütköző és a (4) bekezdés a) pontja szerint minősülő - a Btk. 12.§-ára figyelemmel részben folytatólagosan elkövetett - adóbevételt különösen nagy mértékben csökkentő adócsalás büntettében, melyet a Btk. 21.§ (2) bekezdése alapján a vádlott bűnsegédként követett el (2001. évi áfa).

A II.r. vádlott a korábban kifejtettek szerint tudta, hogy a 3 cégtől befogadott igen jelentős összegű számlák mögött valós teljesítmény nincs. Mivel a könyvelési anyagot bizonyítottan a II. r. vádlott juttatta el a könyvelőhöz, látnia és ebből következően tudnia is kellett, hogy a leszámlázott teljesítmény, vagyis a kifizetés jogcíme nem felel meg a valóságnak, hisz a számlák többségén építőipari munka, illetve olyan tevékenység volt feltüntetve, amely nyilvánvalóan nem felelhetett meg a valóságnak, mert időelőtti volt.

Ugyanakkor a II. r. vádlottat az ellene a Btk. 310.§ (1) bekezdésébe ütköző és a (4) bekezdés a) pontja szerint minősülő - a Btk. 12.§-ára és a 21.§ (2) bekezdésére figyelemmel részben bűnsegédként és folytatólagosan elkövetett - adóbevételt különösen nagymértékben csökkentő -adócsalás büntettének vádja alól a Be. 331.§ (1) és (3) bekezdés valamint a Be. 6.§ (3) bekezdés b./ pontja alapján bizonyíték hiányában felmentette (2001. évi társasági adó).

A felmentő rendelkezés indoka ugyanaz, mint az I.r. vádlott esetében a 2001. évi társasági adócsalásra vonatkozó felmentő rendelkezésnek.

Az elsőfokú bírósággal egyezően megállapította a II. r. vádlott bűnösségét a Be. 276.§-ába ütköző és a Btk. 12.§-ára figyelemmel folytatólagosan elkövetett magánokirat-hamisítás vétségében is, melyet ugyancsak a Btk. 21.§ (2) bekezdése szerint bűnsegédként követett el. (2001. és 2002. évi áfa és társasági adóbevallások benyújtásához nyújtott segítség). Kétségtelen hogy a II. r. vádlott egyetlen adóbevallást sem írt alá, ugyanakkor azzal a magatartásával, hogy hozta és vitte az általa is tudottan valótlán ügyletekről kiállított számlákat a könyvelőhöz a bűnsegédje lett a magánokirat-hamisítás vétségének, így a terhére a cselekmény elkövetését meg kellett állapítani.

A III. r. vádlottat a másodfokú eljárásban felvett bizonyítás eredményeként módosult tényállás alapján az ellene a Btk. 310.§ (1) bekezdésébe ütköző és a (3) bekezdés szerint minősülő adóbevételt jelentős mértékben csökkentő adócsalás büntette miatt emelt vád alól, melyet a Btk. 21.§ (2) bekezdése alapján, mint bűnsegéd követett el a Be. 331.§ (1) és (3) bekezdése, valamint a Be. 6.§ (3) bekezdés b) pontja alapján bizonyítékok hiányában felmentette.

Ugyanakkor e vádlott bűnösségét az elsőfokú bírósággal egyezően megállapította a Btk. 276.§-ába ütköző magánokirat-hamisítás vétségében, melyet a Btk. 21.§ (2) bekezdése alapján bűnsegédként követett el. A III.r. vádlott ugyanis olyan számlát írt alá, amely mögött valós teljesítmény nem volt, és tisztában volt azzal is, hogy ezt a számlát az adóbevallás elkészítésekor fel fogják használni.

A büntetés kiszabása körében a vádlottak javára és terhére értékelhető bűnösségi körülményeket az első fokú bíróság lényegében helyesen sorolta fel és súlyuknak megfelelően értékelte. Annak kiegészítése valamennyi vádlott tekintetében annyiban szükséges, hogy a vádlottak javára további enyhítő körülmény a bűnösségi kör jelentős szűkülése, és a cselekmények elkövetése óta eltelt hosszú idő.

Emellett további enyhítő körülmény II. r. vádlott tekintetében, hogy egészségi állapota megromlott, jelenleg műtetre vár és a felesége eltartásáról is gondoskodik. A III. r. vádlott javára pedig beteg édesapjának segítése értékelhető, ugyanakkor esetében pedig mellőzni kell a súlyosító körülmények közül a halmazatra történő utalást.

Az enyhítő körülmények nagyobb számára és súlyára, de különösen a bűnösségi kör jelentős szűkülésére tekintettel az ítélőtábla valamennyi vádlottal szemben az első fokú bíróság által kiszabott büntetés enyhítését tartotta indokoltnak.

Ezért a belső arányosítás követelményét is figyelembe véve az I.r. vádlottal szemben az elkövetéskor hatályos Btk. 87.§ (2) bekezdés d./ pontjának alkalmazásával, a Btk. 85.§ (1), (2) és a (3) bekezdései alapján kiszabott halmazati büntetést a rendelkező részben írt tartamú szabadságvesztésre enyhítette. A büntetés mértékének megállapításakor figyelembe véve, hogy ő volt a Kft 1. ügyvezetője, egyben az egész cselekménysorozat irányítója, emellett az áfa bevallások aláírója és benyújtója is.

A II. r. vádlottal szemben az elkövetéskor hatályos Btk. 87.§ (3) bekezdésének alkalmazásával határozta meg a Btk. 85.§-a szerinti halmazati büntetést. A büntetés mértékének meghatározásakor a II. r. vádlott javára szóló enyhítő körülmények mellett figyelembe vette a cselekmények elkövetésében betöltött tényleges szerepét is.

A III. r. vádlottal szemben alkalmazhatónak tartotta az elkövetéskor hatályos Btk. 87.§ (2) bekezdés f./ pontját és a terhére rótt cselekmény tárgyi súlyát is figyelembe véve őt a Btk. 51.§ (1) és (3) bekezdésének alkalmazásával a jövedelmi viszonyaival arányban álló pénzbüntetésre ítélte.

A pénzbüntetés meg nem fizetése esetén annak átváltoztatásáról a Btk. 52.§-a alapján határozott.

Mivel a bejelentett vádlotti és védői fellebbezések eredményre vezettek ezért a másodfokú eljárásban felmerült bűnügyi költség viseléséről a Be. 381.§ (2) bekezdése alapján rendelkezett.

Összességében a másodfokú bíróság tehát az első fokú bíróság ítéletét mindhárom vádlott tekintetében a Be. 372.§ (1) bekezdése alapján részben megváltoztatta, míg az egyéb törvényes rendelkezéseit a Be. 371.§ (1) bekezdés alapján helybenhagyta.

A másodfokú eljárás során az I.r. vádlott védője bizonyítási indítványt terjesztettek elő, amely tanú 1. tanúként történő meghallgatására irányult. Az ítélet tábla a bizonyítási indítványnak nem adott helyt. Megállapítható, hogy e tanú meghallgatását annak bizonyítása végett kérte az I.r. vádlott, hogy a Kft. 4., a Kft. 3., valamint a Bt. 1. ténylegesen elvégzett munkákat számlázott a Kft. 1. felé, mely munkák elvégzésével ezek a cégek tanú 1-et bízták meg. A munka elvégzését követően ők kifizették annak ellenértékét tanú 1-nek, majd az összeget tovább számlázták a Kft. 1. felé.

A bizonyítási indítványt az ítélet tábla elutasította, mert ez a tanú nem a vádlottakkal, hanem a 3 fiktív céggel állt kapcsolatban így a vallomása az esetleg elvégzett munkára vonatkozóan nem semlegesíti a cégek fiktív működésére vonatkozó egyéb bizonyítékokat és egyáltalán nem változtatja meg azt a tényt, hogy a Kft. 1. felé e gazdasági társaságok részéről fiktív számlák kibocsátására került sor.

Hasonlóképpen elutasította a II.r. vádlott védőjének a 3 cég ügyvezetőjének felkutatására és meghallgatására irányuló indítványát is.

Ezek a személyek már a nyomozás során sem voltak felelhetőek, és semmilyen adat nem utal arra, hogy az ismételt felkutatás sikerrel járhatna. E személyek szakértelemmel és vállalkozói gyakorlattal nem rendelkeztek, így az ítéletábla álláspontja szerint az ügy érdekét érintő értékelhető és a rendelkezésre álló bizonyítékok bizonyító erejét megingató vallomást sem tudnának tenni.

Budapest, a 2010. év november hó 19. napján

Máziné dr. Szepesi Erzsébet sk.
a tanács elnöke

Dr. Halász Irén sk.
Erzsébet sk.
előadó bíró

Zólyominé dr. Törő
bíró

A kiadmány hitelül:
Moncz Tímea
tiszttviselő