Csalás és adócsalás elhatárolása fiktív számla

fiktív számla

1/2006. Büntető jogegységi határozat

csalás és adócsalás bűncselekmény megvalósulásáról fiktív bizonylatok, számlák felhasználása esetén[1]

A MAGYAR KÖZTÁRSASÁG NEVÉBEN!

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bíróságának büntető jogegységi tanácsa a Budapesten, 2006. március 20. napján megtartott ülésen a Legfelsőbb Bíróság elnökhelyettesének a jogegységi indítványára meghozta a következő

jogegységi határozatot:

1. Csalás bűncselekményét valósítja meg az, aki adóalanyiság nélkül vagy adóalanyként, de valóságos gazdasági tevékenység nélkül kiállított bizonylatok alapján igényel vissza általános forgalmi adót. A jogi minősítést meghatározó kár a visszaigényelt, s visszautalt, illetőleg egyéb módon elszámolt általános forgalmi adó összege.

2. Az adócsalás bűntettét követi el az általános forgalmi adó alanya, ha - akár az általa felszámított fizetendő adóra nézve, akár más adóalany által előzetesen felszámított levonható adó összegének a feltüntetése körében - fiktív bizonylatok alapján valótlan adatokat közöl az adóhatósággal, amennyiben cselekményének az eredménye a törvényes mértékű adófizetési kötelezettség keretei között marad. A jogi minősítés alapjául szolgáló elkövetési érték az adócsökkentés összege.

3. Abban az esetben, ha az adóalany fiktív bizonylatok felhasználásával történő adóelszámolása a törvény szabályai szerint fizetendő általános forgalmi adó összegének csökkentésén túlmenően jogszerűtlen adó-visszatérítési igényt is eredményez, - függetlenül a visszatérítés módjától - az elkövető terhére az előző 2. pont szerint megállapítandó adócsalás bűncselekményével valóságos alaki halmazatban a visszaigényelt adó összegére, mint kárra megvalósult csalás bűncselekményét is meg kell állapítani.

Indokolás

I.

A Legfelsőbb Bíróság elnökhelyettese a bíróságok szervezetéről és igazgatásáról szóló 1997. évi LXVI. törvény (a továbbiakban: Bszi.) 31. §-ának (1) bekezdés *a)* pontjában, illetőleg az 1998. évi XIX. törvény (a továbbiakban: Be.) 440. §-ának (1) bekezdés *a)* pontjában meghatározott jogkörében, a Bszi. 29. §-ának (1) bekezdés *a)* pontja, illetve a Be. 439. §-a (1) bekezdés *a)* pontja alapján az egységes ítélkezési gyakorlat biztosítása érdekében jogegységi eljárás lefolytatását indítványozta az alábbi elvi jogalkalmazási kérdésekben:

[1] Megjelent: Magyar Közlöny 2006/38.

Az indítványozó a büntető ítélkezési gyakorlatot nem látta egységesnek az adócsalás (Btk. 310. §) és a csalás (Btk. 318. §) bűncselekményének az elhatárolását illetően, különösen azokban az esetekben, amikor az általános forgalmi adóval kapcsolatban fiktív számlákat használnak fel.

Egységesnek találta az ítélkezési gyakorlatot abban, hogy az általános forgalmi adónak valóságos gazdasági tevékenységet nem tükröző, fiktív okmányok alapján történő visszaigénylése - mert a kifizetéssel az adóhatóság vagyona csökken - nem az adócsalás, hanem a csalás bűncselekményét (vagy annak kísérletét) valósítja meg. Ugyanígy minősítik a bíróságok a fiktív okmány alapján történő adó-visszaigénylést, ha az más adónemben jelentkező adótartozásra átvezetés formájában valósul meg.

Nem egységes viszont az ítélkezési gyakorlat azokban az esetekben, amikor a tényleges gazdasági tevékenységet folytató elkövető az általános forgalmi adó befizetési kötelezettségének mérséklése érdekében (beszámítás) használ fel fiktív okmányokat.

Az ítélkezési gyakorlat eltérései az alábbi állásfoglalásokban, illetve eseti döntésekben tükröződnek:

A Baranya Megyei Bíróság, a Bács-Kiskun Megyei Bíróság és a Győr-Moson-Sopron Megyei Bíróság büntető kollégiumának elemzése szerint ezek a cselekmények csalás bűntettének, nem pedig adócsalásnak minősülnek (Baranya Megyei Bíróság büntető kollégiumának 2002. május 24-i állásfoglalása). Abban az esetben ugyanis, ha az elkövetők az általános forgalmi adó időszaki bevallásával jogszerűen nyilatkoznak a fizetendő forgalmi adó összegéről, ugyanakkor az általános forgalmi adó visszaigénylésére úgy kerül sor, hogy annak törvényi feltételei nem állnak fenn, mert gazdasági esemény a visszaigénylést nem előzte meg, függetlenül attól, hogy a visszaigényelt összeg kiutalásra vagy beszámításra került, az államot kár éri. Ezért a cselekmény helyesen csalásnak minősül. Ennek értelmében az, hogy a vád tárgyává tett magatartással összefüggő valótlan jogügyleten túl a terhelt folytat-e valós gazdasági tevékenységet, nem eredményezheti ugyanannak a cselekménynek eltérő megítélését.

Ettől eltérő gyakorlatról tanúskodnak a következő határozatok:

A Zala Megyei Bíróság a Bf. 666/2002/27. számú ítéletében az elsőfokú bíróság által alkalmazott csalás és adócsalás minősítése tekintetében az elhatárolásnál a Btk. 137. §-ának 5. pontjában meghatározott kár-fogalomból indul ki. Az ítélet szerint a fiktív számlák elszámolásával, amikor az állami adóbevételből ténylegesen kifizetés történik - ideértve a más adónembe átvezetést is - károkozás is bekövetkezik, ezért ebben a körben csalás megállapításának van helye.

Ellenben a fiktív számlák olyan elszámolásakor, amikor az elkövető a fizetendő adóját csökkenti, de tényleges kiutalásra nem kerül sor, a már befolyt állami adóbevételben értékcsökkenés nem következik be. Az elkövetőnek a valótlan adatközléssel megvalósított ez a megtévesztő magatartása, az adóbevételben nem értékcsökkenést, azaz kárt okoz, hanem az adóbevétel elmaradását eredményezi.

A Komárom-Esztergom Megyei Bíróság az 5. V. Bf. 681/2000/8. számú határozatában lényegileg ugyancsak azt fejtette ki, hogy az adó összegének csökkentése, azaz az adóhatóság megtévesztésével kár okozása helyesen az adócsalás törvényi tényállását meríti ki, míg a forgalmi adó jogtalan visszaigénylése a csalás bűncselekményét valósítja meg.

Az Egri Városi Bíróság a 3. B. 246/2001/12. számú ítéletében, illetőleg a Heves Megyei Bíróság a Bf. 447/2002/6. számú végzésében a terheltek által adóbeszámítás mellett alkalmazott adócsökkentésre irányuló cselekményét adócsalás bűntettének, a forgalmi adó jogosulatlan visszaigénylését pedig, vagyis a kifizetésre irányuló cselekményt csalás bűntettének minősítette.

Az Egri Városi Bíróság a 9.B.800/2000/2. számú, illetve a Heves Megyei Bíróság a Bf. 23/2001/4. számú ítélettel elbírált ügyben hasonló elkövetési magatartások mellett bűnhalmazatot

állapított meg, utalva arra a bírói gyakorlatra, hogy az, aki a befizetett forgalmi adót az adóhatóságtól fiktív bizonylatok felhasználásával visszaigényli, csalást követ el, mert a megtévesztő magatartás nem az adókötelezettség mértékének helytelen megállapítása és csökkentése érdekében történt, hanem a már befizetett adó egészben vagy részbeni jogtalan visszaigénylésére irányult. Az a magatartás viszont, amikor az elkövető az adóbefizetési kötelezettségét fiktív számlákkal csökkenti és ezzel az állami adóbevételt megrövidíti, adócsalásnak minősül.

Ugyanezt a jogi álláspontot foglalta el a Tolna Megyei Bíróság Bf. 107/2003/4. számú ítéletében és a Miskolci Városi Bíróság a 28. B. 4359/2000/40. számú, illetve másodfokon a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság a 3. Bf. 1084/2003/14. számú ítéletében.

A Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság a 3. Bf. 813/2002/3. számú ítéletében - egyetértve az elsőfokú bíróság jogi értékelésével - rámutatott arra, hogy a terhelt 4 rb. cselekményéből egy esetben jogtalanul igényelt vissza forgalmi adót és ezzel a csalás bűncselekményét valósította meg. Három esetben azonban valótlan tartalmú számlák felhasználásával nyújtott be adóbevallást és ennek révén az általános forgalmi adó fizetési kötelezettségét csökkentette, így e cselekményei 3 rb. adócsalás vétségét valósítják meg. Ezt az elvi álláspontot képviselte a Szabolcs-Szatmár-Bereg Megyei Bíróság 1. Bf. 820/2003/8. számú ítélete is.

Az indítványozó az egységes ítélkezési gyakorlat biztosítása érdekében jogegységi határozat meghozatalát tartotta szükségesnek. A jogi álláspontját a következőkben összegezte:

Az adócsalást a Btk. 310. §-ának (1) bekezdése szerint az követi el, aki az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős tényre (adatra) vonatkozó valótlan tartalmú nyilatkozatot tesz, vagy ilyen tényt, adatot a hatóság elől elhallgat és ezzel, vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt csökkenti. A csalás bűncselekményét pedig az valósítja meg, aki jogtalan haszonszerzés végett mást tévedésbe ejt, vagy tévedésben tart és ezzel kárt okoz. A két bűncselekmény egymáshoz való viszonyát vizsgálva tehát megállapítható, hogy az adócsalás a csaláshoz képest speciális bűncselekmény. Az adócsalást csak az követheti el, akit adófizetési kötelezettség terhel, a csalás elkövetője pedig bárki lehet.

A 2003. évi XCII. törvény 6. §-ából, valamint az 1992. évi LXXIV. törvény 2. § és 4. §-ából megállapítható, hogy az ÁFA adónemben annak a természetes vagy jogi személynek keletkezik adófizetési kötelezettsége, aki (amely) saját nevében gazdasági tevékenységet végez.

Mindezekből következően az adócsalást ÁFA adónemben az adókötelezettség megállapítása szempontjából jelentős ténynek, adatnak a hatóság előtti valótlan előadása révén csak adóalany követheti el. Az adóalannyá válást pedig a valóságos gazdasági tevékenység eredményezi. Amikor az ÁFA adóalanya a valóságos gazdasági tevékenysége után fizetendő adó csökkentése érdekében, vagy azért, hogy ne kelljen adót fizetnie, az adókötelezettsége megállapításához hamis adatokat közöl az adóhatósággal, annak megtévesztése céljából, az adócsalás bűncselekményét követi el.

Az elkövető ezt a cselekményét a közte és az adóhatóság között létrejött és fennálló adójogviszony keretében valósítja meg. Az elkövetőt ÁFA adóalanyaként terheli kötelezettség, és ebből a minőségéből származnak a törvényben meghatározott jogosultságai. A két bűncselekmény elhatárolásánál ilyen esetekben ez a meghatározó. Ha tehát az adóalany elkövető e minőségében tanúsít olyan megtévesztő magatartást, amely az adóbevétel csökkentését eredményezheti, magatartása a csaláshoz (Btk. 318. §) képest speciális bűncselekménynek, adócsalásnak (Btk. 310. §) minősül.

Az olyan esetekben viszont, amikor az adóalany elkövető a gazdasági tevékenység nélküli jogosulatlan követelése egy részének beszámítását kéri az adóhatóságtól, más részének pedig - amely a fizetési kötelezettségét meghaladja - a kiutalását kéri, az előzőekben részletezettekre

figyelemmel felmerülhet a csalás és adócsalás halmazatának megállapítása. Miután ilyen esetben az elkövető egyazon cselekménye két bűncselekmény tényállását is kimeríti, alaki halmazatról lehet szó. A specialitás elvét érvényesítve azonban az egész cselekmény adócsalásként történő értékelésére kerülhet sor a halmazat mellőzésével.

Más esetekben, különösen, amikor a gazdasági tevékenység nélküli számlák felhasználása „tisztán" elkülöníthető, tehát egyeseket a már befizetett ÁFA jogtalan visszaigénylésére, másokat pedig a fizetési kötelezettség csökkentésére használják fel, az adócsalás és a csalás halmazatban történő megállapítása nem kizárt.

A kifejtetteknek megfelelően a Legfelsőbb Bíróság elnökhelyettese azt indítványozta, hogy a Legfelsőbb Bíróság büntető jogegységi tanácsa a jogegységi eljárás alapján hozott határozatában mondja ki:

1. helytálló az az ítélkezési gyakorlat, mely szerint csalás és nem adócsalás bűncselekményének minősül az általános forgalmi adó valóságos gazdasági tevékenységet nem tükröző fiktív okmányok alapján visszaigénylése;

2. ugyanígy minősül az a cselekmény is, amikor a fiktív okmányok alapján történő visszaigénylés más adónemben jelentkező adótartozásra átvezetés formájában valósul meg;

3. az általános forgalmi adó alanya a valóságos gazdasági tevékenység után fizetendő adó csökkentése érdekében, vagy hogy egyáltalán ne kelljen fizetnie (beszámítás) az adókötelezettség megállapításához az adóhatósággal annak megtévesztése céljából hamis adatokat közöl (fiktív számlákat nyújt be), az adócsalás bűntettét valósítja meg;

4. csalás és adócsalás halmazatban történő megállapítására kerülhet sor az olyan esetekben, amikor az elkövető a már befizetett forgalmi adót igényli vissza fiktív bizonylat alapján, majd pedig más cselekményével az adóhatóságot valótlan adatok közlésével megtévesztve az adófizetési kötelezettségét csökkenti;

5. alaki halmazat esetén a specialitás elve érvényesül.

A legfőbb ügyész a jogegységi indítványra tett nyilatkozatában (Bf. 211/2006/3.) arra mutatott rá, hogy az adócsalás és a csalás elhatárolása szempontjából a bűncselekmény eredményeként bekövetkezett kárnak, illetve adóbevétel-csökkenésnek van jelentősége. Minden olyan, az adóval összefüggő megtévesztő magatartás, amely az adóalany által befizetendő összeg csökkentésére irányul, adócsalásnak minősül; amennyiben viszont a megtévesztés következtében jogosulatlan visszaigénylésre is sor kerül, azaz az államháztartás alrendszereiben károkozás is megvalósul, a cselekmény csalásnak is minősül. Mindezekre figyelemmel a legfőbb ügyész egyetértett a jogegységi indítvány javaslatai közül a fenti 1., 2., 3. és 4. pontokban kifejtett álláspontal.

A javaslatok 5. pontját illetően azonban arra mutatott rá, hogy amennyiben az elkövető egyetlen adóbevallásában olyan összegű fiktív számlákat használ fel, amelynek összege meghaladja a tényleges tevékenységéből származó befizetési kötelezettségét, és a különbözetet visszaigényli, az ezzel megvalósított adócsalás és a csalás bűncselekményének az alaki bűnhalmazata valós.

II.

A Legfelsőbb Bíróság jogegységi tanácsa a jogegységi indítványnak az alábbiak szerint adott helyt:

Az indítványban felvetett elvi jogalkalmazási kérdésekben az ítélkezési gyakorlat egységét és - részben - az ítélkezési gyakorlat továbbfejlesztését célozva jogegységi határozat hozatala szükséges. A helyes jogi álláspont és a törvényes ítélkezés egységét biztosító iránymutatás

kialakításához a csalás és az adócsalás bűncselekményének a dogmatikai elhatárolása, valamint az általános forgalmi adóra vonatkozó jogi szabályozás vázlatos áttekintése mellőzhetetlen.

E két bűncselekmény elhatárolásának a lényege a következő:

A csalás tettese bárki lehet, az adócsalást tettesként csak speciális alany, olyan személy követheti el, akit adókötelezettség terhel, mégpedig ezzel kapcsolatban. Az adócsalás fogalmilag adójogviszony fennállását feltételezi, az adócsalás elkövetője tehát csak olyan személy lehet, aki e jogviszony alanya.

Az adócsalás a csaláshoz képest annyiban is eltérő, hogy az elkövetési magatartása, az adóhatóság megtévesztése az adókötelezettséggel kapcsolatos, és az adóbevétel csökkenését eredményezi. Ez a megtévesztő magatartás a csaláshoz hasonlóan lehet aktív (valótlan adatok, tények közlése), de lehet mulasztás is (jelentős tények elhallgatása). Az adókötelezettség pedig - az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 9. §-ának (1) bekezdése szerint - felöleli az adóalany adómegállapítási, adóbevallási, adófizetési, a bizonylatok kiállítására és megőrzésére vonatkozó, továbbá a könyvvezetési, és adatszolgáltatási kötelezettségét is.

Az adócsalás tettesének a szándéka arra irányul, hogy az adókötelezettség - pl. az adóösszeg megállapítása, az adófizetés - szempontjából jelentős tények tudatos elhallgatásával, vagy valótlan közlésével az adóhatóságot megtévessze, s ennek a megtévesztésnek az eredményeként adót egyáltalán ne fizessen, vagy a jogszabályban előírtnál kevesebb adót fizessen, s ez által az állami adóbevétel tényleges csökkenését idézze elő.

Mindez nem jelenti azt, hogy az adóalanynak az adózással kapcsolatos mindenfajta megtévesztő magatartása kizárólag adócsalásként legyen értékelendő, és az adójogviszony alanya tekintetében egyáltalán ne jöhetne szóba vagyon elleni bűncselekmény, csalás megállapítása. Amennyiben ugyanis az adóalany által megvalósított, egyébként az adócsalás törvényi tényállásába illeszkedő jogtalan haszonszerzést célzó magatartás nem a központi, vagy az önkormányzati költségvetést, illetőleg a társadalombiztosítást vagy az állami pénzalapokat (a továbbiakban: költségvetést) megillető bevétel csökkenéséhez vezet, azaz költségvetési oldalon nem jövedelemkiesést eredményez, hanem ebben a vagyonban büntetőjogi értelemben vett kárként (Btk. 137. § 5. pont) jelentkező értékcsökkenést idéz elő, a cselekmény csalást valósít meg.

A csalás és adócsalás elhatárolása szempontjából tehát az adóalanyiságon kívül az elkövetési magatartással okozott eredménynek van érdemi jelentősége. Amennyiben a sértett adóhatóság, ezen keresztül a költségvetés már hozzájutott egy bizonyos adóbevételhez, és az elkövető - függetlenül attól, hogy adóalany, vagy sem - a megtévesztő magatartásával eléri a sértettnél azt az intézkedést, amelynek hatására az adóbevételben, mint reálisan létező vagyontömegben, pénzben kifejezhető értékcsökkenés következik be, a cselekmény eredményeként a károkozást kell megállapítani, ehhez képest (egyéb tényállási elemek mellett) a cselekmény csalás. Merőben más a helyzet az adóbevétel csökkentése esetében, amely fogalmilag az „elmaradt haszonnak” felel meg. Ekkor a sértett adóhatóság (illetve a költségvetés) éppen a megtévesztő magatartás következményeként effektíve nem jut hozzá ahhoz a pénzben kifejezhető vagyonrészhez, amely a törvény szerint jogszerűen megilletné, s amely csak, mint követelés (váromány) része a vagyonának. Nem elfogadható, és a Legfelsőbb Bíróság ítélkezési gyakorlatával is ellentétes (pl. BH1998. 416; BH1998. 523) lenne a kárnak az olyan értelmezése, amely a vagyonban bekövetkezett értékcsökkenésként fogná fel a megtévesztés folytán meg nem fizetett és be sem hajtott jogszerű követelést.

Az általános forgalmi adóról szóló, többször módosított 1992. évi LXXIV. törvény (a továbbiakban: ÁFA-tv.) 3. §-a szerint az adóalany által belföldön teljesített termék-értékesítés,

szolgáltatásnyújtás, valamint termékimport után kell általános forgalmi adót (a továbbiakban: ÁFA) fizetni (tárgyi hatály). Az adó alanya - az ÁFA-tv. 4. §-ának (1) bekezdése, valamint 5. §-ának (1) bekezdése értelmében - az a természetes személy, jogi személy, vagy jogi személyiség nélküli szervezet, aki (amely) saját neve alatt jogokat szerezhet, kötelezettségeket vállalhat, perelhet és bevétel elérése érdekében rendszeresen vagy üzletszerűen saját nevében végez gazdasági tevékenységet, tekintet nélkül annak céljára és eredményére (személyi hatály).

Az ÁFA, közgazdasági tartalmát tekintve ún. hozzáadott érték típusú közvetett adó. A lényegét jelenti, hogy a tárgyi hatálya körébe tartozó tevékenységek egymásra következő fázisaiban az adóalanyt mindig csak az áruhoz, vagy szolgáltatáshoz hozzáadott - a nettó ár növekménye által meghatározott mértékű - értékrészre jutó ÁFA terheli. Más szóval az adóalanynak csak a beszerzési és az eladási ár különbözetére eső ÁFA-t kell megfizetnie. Minthogy az adó alapja termékértékesítésnél és szolgáltatásnyújtásnál 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 termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás 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 adólevonás most ismertetett intézménye teszi elkerülhetővé egyfelől az adóhalmozódást (a termék egyes értékrészeire eső többszöri adóztatást), másfelől azt eredményezi, hogy az adóteher egésze a végső felhasználóra - a fogyasztóra - hárul, mégpedig azáltal, hogy a rá áthárított ÁFA-t nem tudja másra áthárítani. A végső felhasználó ebben a viszonylatban csak adófizető, és nem adóalany, aki a számlában a nettó vételárra vetítve az előzetesen felszámított valamennyi ÁFA-t kifizeti az adóalany részére.

Az adóalany adófizetési kötelezettsége az adólevonási jog gyakorlásával az ÁFA-tv. 48. §-a szerint realizálódik. E szerint a fizetendő adó az adómegállapítási időszakban keletkezett adófizetési kötelezettség összesített összege; az adóalany a fizetendő adót csökkentheti az adómegállapítási időszakban levonható előzetesen felszámított adó összesített összegével; s az így meghatározott különbözet 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 adómegállapítási időszakban keletkezett összes előzetesen felszámított adó összege nagyobb az ugyanezen időszakban levonható előzetesen felszámított adó összegénél - a különbözetet 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, illetve kivételesen a törvényben aprólékos részletességgel meghatározott feltételek fennállása esetén az adóbevallás benyújtásával egyidejűleg kérheti az adóhatóságtól az adó visszatérítését [adó-visszaigénylés; ÁFA-tv. 48. § (3) bek.].

Az előző vázlatos áttekintést figyelembe véve az ÁFA-val kapcsolatos bűncselekményt megvalósító magatartások törvényes minősítése a következők szerint történhet:

1. Helyes az az egységes ítélkezési gyakorlat (BH1993. 218; BH1993. 660), amely a tettesi elkövetőnek adóalanyiság, azaz rendszeres vagy üzletszerű gazdasági tevékenység folytatása

nélkül, az adóhatóság erre vonatkozó megtévesztésével történő ÁFA-visszaigénylését nem adócsalásként, hanem csalás bűncselekményeként bírálja el. A jogtalan haszonszerzést célzó tettesi magatartás ugyanis ebben az esetben az ÁFA-ra vonatkozó adó-jogviszonyon kívül esik, nem valóságos forgalomhoz kapcsolódik, tehát ÁFA adónemben adókötelezettséget sem eredményezhet. Fogalmilag kizárt ezért, hogy az adókötelezettséggel kapcsolatban történt megtévesztő magatartás okozatos következményeként az adóbevétel csökkenjék, ezáltal az adócsalás törvényi tényállása megvalósuljon. Az ÁFA visszaigénylése ebben az esetben a csalás bűntettének kísérlete. Ha viszont az elkövető részére az adóhatóság a visszaigényelt ÁFA-t kiutalja, vagy azt az igénylőnek a más adónemben fennálló, és az adóhatóság által nyilvántartott adótartozására elszámolják, a költségvetésben a büntetőjogi értelemben vett kár bekövetkezik, s a cselekményt a kár nagyságához igazodó befejezett csalásként kell minősíteni.

2. Azokban az esetekben, amikor az adóalany a valós gazdasági tevékenységével összefüggő adóbevételt az által csökkenti, hogy az eladási áraiban felszámított és beszedett ÁFA-t valamely részében az időszakos adóbevallásában eltitkolva, elhallgatva tesz eleget az adófizetési kötelezettségének, ezzel a magatartásával adócsalást követ el. Az elkövetési érték az eltitkolt és be nem fizetett előzetesen felszámított adó összegének felel meg.

Adócsalás - és nem csalás - valósul meg abban az esetben is, ha az ÁFA adóalanya annak érdekében, hogy ne kelljen ebben az adónemben adót fizetnie, vagy a törvény szerint fizetendő ÁFA-jának csökkentése végett az időszakos adóbevallásban az előzetesen felszámított adó levonásával kapcsolatban gazdasági esemény nélkül kiállított, azaz tartalmilag hamis bizonylatok (pl. fiktív számlák) alapján valótlanul közöl az adóhatósággal a bizonylatok valós tartalma esetén adólevonásra lehetőséget nyújtó adatokat, s ezzel - az önadózás révén - eléri, hogy a befizetendő ÁFA-ja a törvény szerint számított adókötelezettség összegénél kisebb legyen. Ennek a megtévesztő magatartásnak ugyanis az adóbevétel effektív csökkentése az eredménye, amely kizárja a cselekmény csalásként történő minősítését.

Az ettől a megoldástól eltérő jogértelmezés (EBH2004. 1108 sz., illetőleg BH2005. 94 sz., és LB. Bf. IV. 1228/2000/5. sz. közzé nem tett határozat) abból indul ki, hogy az adólevonási jog gyakorlása tulajdonképpen az adó-visszaigénylés technikailag egyszerűsített formája, a fiktív számlák alapján való adó-visszaigénylés ezért a költségvetést károsítja, tehát csalás. Kétségtelen, erre az érvelésre - látszólag - alapot nyújt az a körülmény, hogy az adó-levonási jogot formálisan lehetővé tevő fiktív számlákban feltüntetett előzetesen felszámított adóösszegnek egy másik adóalany részéről az adóhatóság számára történő befizetése, vagy elszámolása [ÁFA-tv. 32. § (1) bek.] ilyenkor nem történhetett meg, tehát a fiktív számlák alapján levont összeg előzőleg nem vált a költségvetés részévé. Ez azonban a jogegységi tanács megítélése szerint nem elegendő ok arra, hogy a fiktív számlákon alapuló adólevonással elkészített adóbevallás esetén a levonás összegét a költségvetésben okozott kárnak tekinthessük. Az adóbevétel törvényes mértéke ugyanis - az előzőekben kifejtettek szerint - az „elszámolandó adó” fogalmának felel meg, amely nem más, mint a fizetendő adó és a levonható adó különbözete [ÁFA-tv. 48. § (1) bek.], s az adóalany az elszámolandó adót köteles az adóhatóságnak megfizetni [ÁFA-tv. 48. § (2) bek.]. A fiktív számlák alapján való elszámolásnak pedig az a célja, az elkövető szándéka is arra irányul, hogy a törvényes mértékű adóbevételt a fiktív számlákban valótlanul feltüntetett adótartalomnak megfelelően csökkentse.

A fiktív bizonylatok útján ÁFA adónemben bűncselekményt elkövető személy a fizetendő adója csökkentése érdekében rendszerint a más adónemekben (pl. társasági adó, személyi jövedelemadó) fennálló adókötelezettségének megállapításával kapcsolatban is feltünteti a fiktív bizonylatokban nettó számlaértékként valótlanul szereplő összeget, mint költséget növelő tételt. Szilárd az ítélkezési gyakorlat az e bűncselekmény adócsalásként való megítélését illetően. Nincs

elvi indok már ezért sem a lényegileg ugyanezzel a technikával, de ÁFA adónemben megvalósított adórövidítés eltérő, csalás bűncselekményeként történő megítélésére.

3. Abban az esetben, amikor az adóalany az adójogviszony fennállása mellett, fiktív bizonylatok alapján az adóhatóságot megtévesztve olyan mértékű előzetesen felszámított adólevonási jogot állít szembe az általa beszedett fizetendő adóval, amelynek eredményeként az ÁFA fizetési kötelezettsége nem egyszerűen megszűnik, hanem visszatérítési igénye, illetőleg ezzel egyenértékűen az ÁFA-tv. 48. § (3) bekezdés *a)* pontja szerinti beszámítási igénye támad, úgy a visszaigényelt adóösszeg erejéig a költségvetésben károkozás történik. Ez a kár a visszaigényelt összeg kiutalásával, illetőleg a soron következő adómegállapítási időszakban történő beszámítással következik be.

Az adóalanynak ez a cselekménye tehát az 1. pontban kifejtettek szerint vagyon elleni bűncselekményként, csalásként értékelendő, amely alaki halmazatban áll azzal az adócsalással, amely az ÁFA fizetési kötelezettség megszűnését eredményező cselekmény miatt - az előző 2. pontban írtak szerint - állapítandó meg.

Az alaki halmazatban álló cselekmények eltérő jogi tárgyakat (az adóbevételhez fűződő érdeket, illetőleg a vagyoni viszonyokat) sértenek, továbbá az adócsalás, valamint csalás törvényi tényállását tekintve - a tényállásszerű eredmény különbözősége folytán - a speciális törvényi tényállás elsőbbségének elve sem érvényesülhet, az alaki halmazat ezért valóságos. A tettes az ÁFA adónemben fennálló adókötelezettségének megszűnése erejéig az eltitkolt adóösszeg, mint elkövetési érték szerint minősülő adócsalást, továbbá a fiktív bizonylatok felhasználásával visszaigényelt vagy beszámított adóösszegre nézve csalást valósít meg.[2]

4. Csalás és az adócsalás halmazatban történő megállapítására kerül sor akkor is, amikor az elkövető fiktív bizonylat alapján a már befizetett forgalmi adót visszaigényli, majd pedig más cselekményével az adóhatóságot valótlan adatok közlésével megtévesztve az adófizetési kötelezettségét csökkenti. Ebben az esetben a cselekmények között anyagi halmazat létesül.

Az előzőekben kifejtettek alapján a Legfelsőbb Bíróság büntető jogegységi tanácsa a bírósági jogalkalmazás egységének biztosítása és továbbfejlesztése érdekében (Bszi. 27. §) a rendelkező részben foglaltak szerint határozott, és döntését a Bszi. 32. §-ának (4) bekezdése alapján közzéteszi.

Budapest, 2006. március 20.

Dr. Kónya István s. k.,
a jogegységi tanács elnöke

Dr. Belegi József s. k.,
előadó bíró

Dr. Akácz József s. k.,
bíró

Dr. Édes Tamás s. k.,
bíró

Dr. Schäfer Annamária s. k.,
bíró

[2] Helyesbítette: Magyar Közlöny 2006/43.