

Adócsalás az is ha a számlát bekönyvelték de az ellenőrzés előtt kivették

adócsalás

kísérlet

BH2013. 176

I. Adócsalás vétségének kísérlete esetén a tartozás kiegyenlítése mint büntethetőséget megszüntető ok értelemszerűen nem jöhet figyelembe, az elkövető legfeljebb a kísérlettől önkéntes elállással, illetve - befejezett kísérlet esetén - önkéntes eredményelhárítással mentesülhet a büntetőjogi felelősségének megállapítása alól [1978. évi IV. törvény 310. § (1) bekezdés és (6) bekezdés].

II. A fiktív számlának az adóbevallás alapját képező könyvelésben való feltüntetése annak „felhasználását” jelenti akkor is, ha maga a számla nem kerül az adóhatóságokhoz benyújtásra, ekként ez a magatartás magánokirat-hamisítás megállapítása alapjául szolgálhat (1978. évi IV. törvény 276. §).

A városi bíróság 2011. március 10. napján kihirdetett - és fellebbezés hiányában - 2011. március 16. napján jogerőre emelkedett ítéletével a terheltet bűnösnek mondta ki adócsalás vétségének kísérletében [1978. évi IV. törvény (a továbbiakban: Btk.) 310. § (1) bekezdés] és magánokirat-hamisítás vétségében (Btk. 276. §), s ezért megrovásban részesítette.

A bíróság által megállapított tényállás lényege szerint a terhelt 2004-ben az A. Kft. ügyvezetője volt.

A terhelt a társaság könyvelésében és az adóhatósághoz 2004. október 22. napján benyújtott 2004. III. negyedévi általános forgalmi adó bevallásában felhasználta az AC Kft. nevében, ismeretlen személy által kiállított számlát, melyről tudta, hogy hamis. A terhelt a hamis számlában felszámított 127 664 forint áfát levonandó adóként vette figyelembe a bevallásában, és így, mivel a társaság áfa visszaigénylési lehetősége 2004. évben nem nyílt meg, a levonandó adóként elszámolt levonható áfa a következő időszakra átvihető, a fizetendő adót csökkentő adóként jelent meg a társaság adóelszámolásában. Ennek eredményeként a terhelt az adóhatóságot tévedésbe ejtve az általános forgalmi adóbevételt 128 000 forinttal kísérte meg csökkenteni. Megfelelő értékesítési fedezet hiányában az áfa nem került levonásra.

A bíróság jogerős ügydöntő határozata ellen a terhelt nyújtott be felülvizsgálati indítványt az 1998. évi XIX. törvény (a továbbiakban: Be.) 416. §-a (1) bekezdésének a) pontja alapján arra hivatkozással, hogy az adócsalás és a magánokirat-hamisítás vétségében bűnösségének megállapítására a büntető anyagi jog szabályainak a megsértése miatt került sor.

Az indítvány szerint az adócsalás alapesetének kísérlete fogalmilag kizárt. Az adócsalás eredménybűncselekmény, amelynek a befejezettségéhez az adóbevétel csökkenése szükséges. Az elkövető azonban nem büntethető, ha a vádirat benyújtásáig adótartozását kiegyenlíti [Btk. 310. § (6) bekezdés]. Ennélfogva az adócsalás alapesetének kísérleti alakzata fogalmilag kizárt. Ellenkező esetben ugyanis amíg a befejezett alapeseti adócsalás a büntetlenség lehetőségét hordozná, addig az alapeseti adócsalás kísérlete ilyen alternatívát nem tesz lehetővé. Egy ilyen álláspont sértené az arányosság és végső soron az igazságosság elvét is. Ennélfogva az adócsalás törvényi tényállásának csak az az értelmezése fogadható el, mely az alapeset kísérletét, mint elkövetési alakzatot kizárja.

A magánokirat-hamisítás vétsége a magánokirat felhasználásával válik befejezetté. Felhasználás minden olyan cselekmény, amelynek eredményeképpen az okiratról más személy tudomást szerez. Az ítéleti tényállásban írt felhasználás nem tényállásszerű, mivel azon csak olyan magatartás értendő, amelynek eredményeként az okirat joghatást válthat ki. Az adóbevallás elkészítése vagy a fiktív bizonylat irattárba helyezése nem felhasználás. Az elkészített valótlan tartalmú, valódi magánokirat - a 2004. évi III. negyedévi általános forgalmi adóbevallás - adóhatósághoz történt benyújtása felvetheti a magánokirat-hamisítás bűncselekményét, de az irányadó tényállás ezt a magatartást nem értékeli, így a felülvizsgálati eljárásban ez nem értékelhető. Mivel a magánokirat-hamisítás tényállási elemei közül az elkövetési magatartás hiányzik, ezért a büntetőjogi felelősség megállapítására az anyagi jogszabályok megsértésével került sor. A terhelt ezért - a Be. 427. §-ának (1) bekezdése alapján - a felmentését kérte mindkét terhére rótt bűncselekmény vádja alól.

A Legfőbb Ügyészség átiratában a felülvizsgálati indítványt alaptalannak találta. Álláspontja szerint annak mind az adócsalás vétségével, mind a magánokirat-hamisítás vétségével kapcsolatosan kifejtett jogi okfejtése téves.

A Kúria a felülvizsgálati indítvánnyal megtámadott határozatot az abban rögzített tényállás alapulvétele mellett egyrészt a felülvizsgálati indítványban megjelölt - a Be. 416. §-a (1) bekezdésének *a)* és *c)* pontjában meghatározott - okból, valamint - a Be. 416. §-a (1) bekezdésének *c)* pontjában írt egyéb eljárásjogi felülvizsgálati okok tekintetében - hivatalból [Be. 423. § (4)-(5) bekezdés] bírálta felül.

A Kúria a felülvizsgálati indítványt alaptalannak találta.

Az elkövetéskor hatályos Btk. 310. §-ának (1) bekezdése értelmében az adócsalás vétségét az követi el, aki az adókötelezettség, társadalombiztosítási járulék, baleseti járulék, egészségbiztosítási járulék, nyugdíjjárulék, illetve magán-nyugdíjpénztári tagdíj megállapítása szempontjából jelentős tény (adatot) a hatóság, illetve magán-nyugdíjpénztári tagdíj vonatkozásában a magán-nyugdíjpénztár előtt valótlanul ad elő vagy elhallgat, és ezzel vagy más megtévesztő magatartással az adóbevételt, a társadalombiztosítási járulék, a baleseti járulék, az egészségbiztosítási járulék, a nyugdíjjárulék, illetve a magán-nyugdíjpénztári tagdíj bevételeinek összegét csökkenti. Az alapügyben eljáró bíróság e bűncselekmény kísérletét állapította meg figyelemmel arra, hogy az A. Kft. áfa visszaigénylési lehetősége 2004. évben nem nyílt meg, ezért a terhelt által a társaság könyvelésébe beállított hamis számla alapján benyújtott adóbevallásban levonandó adóként elszámolt 128 000 forint áfa a következő időszakra átvihető, a fizetendő adót csökkentő adóként jelent meg a társaság adóelszámolásában.

A terhelt tehát az adóhatóság tévedésbe ejtése útján az általános forgalmi adóbevételt 128 000 forinttal kísérelte meg csökkenteni. Magatartása az elkövetéskor - az eredmény bekövetkezésétől eltekintve - maradéktalanul tényállásszerű volt.

Az adócsalás tényállása ún. vegyes törvényi tényállás, amely az elkövetési magatartást és az eredményt egyaránt tartalmazza. A bűncselekmény az elkövetési magatartás - a megtévesztő

cselekmény - megkezdésével jut a kísérlet szakaszába és az eredmény bekövetkezésével - az adóbevétel csökkenésével - válik befejezetté.

Téves a felülvizsgálati indítványnak az a dogmatikai érvelése, amely szerint valamely büntethetőséget megszüntető oknak a bűncselekmény elkövetési idejére visszaható dogmatikai szerepe lehetne. A büntethetőséget megszüntető okoknak éppen az a lényege, hogy az elkövetéskor a büntetőjogi felelősségre vonás anyagi jogi feltételei megvalósulnak és csak utóbb következnek be olyan körülmény, amely folytán az eredetileg fennálló büntethetőség elenyészik.

Ilyen büntethetőséget megszüntető okot határoz meg jogpolitikai megfontolásokból a Btk. 310. §-ának (6) bekezdése.

Az elkövetéskor hatályos Btk. 310. §-ának (6) bekezdése úgy rendelkezett, hogy az (1) bekezdésben meghatározott bűncselekmény elkövetője nem büntethető, ha a vádirat benyújtásáig az adótartozását, társadalombiztosítási járulék tartozását, baleseti járulék tartozását, egészségbiztosítási járulék tartozását, nyugdíjjárulék-tartozását, illetve a magán-nyugdíjpénztári tagdíjat kiegyenlíti.

E büntethetőséget megszüntető ok alkalmazására értelemszerűen akkor és csak akkor kerülhet sor, amennyiben az elkövető a cselekményével az adóbevétel összegét csökkentette, tehát a befejezett bűncselekmények esetében. Amennyiben tényállásszerű magatartásának ez a tényállásszerű eredménye nem következett be, a büntethetőséget megszüntető ok alkalmazására nem is kerülhet sor.

A kísérleti szakaszban megrekedt eredmény-bűncselekmények elkövetői számára a törvény - ugyancsak jogpolitikai megfontolásból - általános rendelkezéssel egy másik büntethetőséget megszüntető okot létesített a társadalomra veszélyes, nem kívánatos eredmények elhárítása érdekében.

A Btk. 17. §-ának (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy nem büntethető kísérlet miatt, aki az eredmény bekövetkezését önként elhárítja.

Az adócsalás bármely alakzatának kísérlete esetén az elkövető az önkéntes visszalépésnek a Btk. 17. §-a (3) bekezdésében meghatározott feltételei szerint mentesülhet a büntetőjogi felelősségre vonástól. Mivel az önkéntes eredmény-elhárítás az irányadó tényállás alapján nem állapítható meg - erre egyébként felülvizsgálati indítványában a terhelt sem hivatkozott -, ezért nem volt semmilyen formállogikai vagy dogmatikai akadálya a terhelt adócsalás vétségének kísérletében történt marasztalásának, amelyre a büntető anyagi jogi szabályok megsértése nélkül került sor.

A terhelt felülvizsgálati indítványa szerint a magánokirat-hamisítás vétsége a magánokirat felhasználásával válik befejezetté. Az általa elkészített valótlan tartalmú, valódi magánokirat - a 2004. évi III. negyedévi általános forgalmi adóbevallás - adóhatósághoz történt benyújtása felvetheti ugyan a magánokirat-hamisítás bűncselekményét, ám az irányadó tényállás ezt a magatartást nem értékeli. Márpedig a felhasználásként meghatározott elkövetési magatartás csak olyan magatartás lehet, amelynek eredményeként az okirat joghatást válthat ki. Erre figyelemmel tényállási elem - az elkövetési magatartás - hiányában a magánokirat-hamisítás vétsége nem valósult meg.

A Kúria azt állapította meg, hogy e körben a terhelt valójában a tényállást támadta.

A rövidített ítélet tényállása szerint a terhelt a társaság könyvelésében és az adóhatósághoz 2004. október 22. napján benyújtott 2004. III. negyedévi általános forgalmi adó bevallásában felhasználta az AC Kft. nevében, ismeretlen személy által kiállított számlát, melyről tudta, hogy hamis.

Ez a tényállás nem hagy kétséget afelől, hogy a hamis számla lekönyvelésére és tartalmának elszámolására - formailag - a számviteli szabályok szerint került sor. A hamis számla tartalma

megjelent a könyvelésben és a könyvelés valótlan adatai alapján készült el a valótlan tartalmú adóbevallás. Ezen az úton történt meg a hamis számla felhasználása.

Utal a Kúria arra, hogy az eljárási törvény szerint a tényállás helyessége a felülvizsgálat tárgya nem lehet. A felülvizsgálati eljárásban a Be. 423. § (1) bekezdésének törvényi előírása szerint a tényálláshoz kötöttség érvényesül. A jogerős határozatban megállapított tényállás nem támadható, e részében tehát a terhelt felülvizsgálati indítványa a törvényben kizárt indítvány.

Egyebekben pedig - amint arra átiratában a Legfőbb Ügyészség is helyesen utalt - az adócsalás és a magánokirat-hamisítás valóságos alaki halmazatban áll, amennyiben akár a felhasznált adóbevallás, akár annak mellékletét képező bármely irat hamis, hamisított vagy valótlan tartalmú. A terhelt azzal a magatartásával, hogy a hamis számlát a társaság könyvelésében és az adóbevallásában felhasználta, a magánokirat-hamisítás vétségét is megvalósította.

A Kúria a fentiek alapján megállapította, hogy az eljáró bíróságok az irányadó tényálláshoz képest nem sértettek anyagi jogszabályt sem a terhelt büntetőjogi felelősségének megállapításakor, sem a terhére rótt bűncselekmények jogi minősítése során. Mindezekre figyelemmel a Kúria a felülvizsgálati indítványnak nem adott helyet, s a megtámadott határozatokat - a Be. 426. §-a alapján hatályában fenntartotta. (*Kúria Bfv. II. 528/2012.*)