

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.094/2016/9.

A tanács tagjai: . Hajnal Péter a tanács elnöke, Dr. Heinemann Csilla előadó bíró, dr. Sisák Péter bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Dr. Gál Ferenc Ügyvédi Iroda (ügyintéző dr. Gál Ferenc ügyvéd)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság, mint a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (alperes címe) jogutódja

Az alperes képviselője: Csehné dr. Vékás Katalin jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.187/2015/8.

Rendelkező rész

A Kúria a Szolnoki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 12.K.27.187/2015/8. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg 15 nap alatt az alperesnek 30.000 (harmincezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 223.800 (kétszázhuszonháromezer-nyolcszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes első ízben 2012. április 5. napján foglalkoztatta bejelentés nélkül B-né Sz. K. munkavállalót, mely foglalkoztatás tényére figyelemmel az adóhatóság becsléssel, a minimálbér kétszeres összege után állapította meg a felperes járulékfizetési kötelezettségét.
- [2] Az elsőfokú adóhatóság az elévülési időn belül ismételten két alkalommal is megállapította a felperes be nem jelentett alkalmazotti foglalkoztatását, és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 108. § (8) bekezdésében foglaltakra figyelemmel becsléssel állapította meg a felperes járulékkötelezettségét. A felperes terhére összesen 2.238.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, egyidejűleg rendelkezett az adóbírság, valamint késedelmi pótlék előírásáról.
- [3] A fenti határozattal szemben a felperes fellebbezéssel élt, melynek eredményeként az alperes 1839572919 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [4] A felperes keresetében elsődlegesen arra alapozottan kérte az alperesi határozat elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését, hogy az alperes nem tett eleget a tényállás tisztázási kötelezettségének, eljárása sérti az Art. 108. § (8)-(9) bekezdésében, valamint 178. § 3. pontjában és a 170. § (1)-(2) bekezdésében foglaltakat. Ezen túlmenően hivatkozott még a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban Ket.) 72. § (1) bekezdés e) pontjában foglaltak megsértésére.
- [5] Az alperes ellenkérelmében a kereset elutasítását kérte fenntartva a határozatának indokolásában rögzített jogi álláspontját.

Az elsőfokú ítélet

- [6] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak. Kiemelte, hogy a felperes tárgyaláson pontosított keresetében a becslés jogalapját nem, csupán módszerének helyességét vitatta. A minimálbér kétszeresének számítását kifogásolta arra hivatkozva, hogy az alkalmazott egy lakásszövetkezet alkalmazásában álló személy volt, aki után járulékfizetési kötelezettségének a munkáltatója eleget tett.
- [7] Az elsőfokú bíróság az Art. 108. § (8) bekezdésében írtak alapján megalapozottnak találta az alperesi megállapítást, mivel e

jogszabályhely a becslés speciális módszerét írja elő, mellyel szemben ellenbizonyításnak helye nincs és a jogi előírás mérlegelési lehetőséget sem biztosít az alperes számára.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [8] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet hatályon kívül helyezése és keresetének teljesítése érdekében. Változatlanul állította, hogy az alperes nem tett eleget tényállás tisztázási kötelezettségének. Ezzel összefüggésben vitatta az Art. 108. § (8), (9) bekezdésének értelmezését, és e tekintetben kérte az APEH 2009. évi módszertani segédletének figyelembe vételét. Ebben ugyanis konkrét, példaszzerű magyarázatokkal ad iránymutatást a becslés alapján számított alaptól való eltérés bizonyítására, illetőleg a számítás módjára.
- [9] A módszertan szerint a 3 hónapot a be nem jelentett foglalkoztatás megállapításának napjától visszafelé kell számítani, ami jelen esetben 2012. április 5-e. Amennyiben az ismételt ellenőrzés állapít meg bejelentés nélküli foglalkoztatást, a 2007. december 31-ét követően figyelembe veendő két ellenőrzés közötti időtartamon belül az ellenőrzést azokra a hónapokra, napokra kell lefolytatni, amikor az érintett magánszemély vonatkozásában biztosítási kötelezettség vagy szabályos alkalmi foglalkoztatás nem állapítható meg. Az ellenőrzést azokban az esetekben kell lefolytatni, amikor bizonyítottan bejelentés nélküli a foglalkoztatás.
- [10] A módszertani segédletben írtakkal ellentétes, hogy nem fogadták el a felperesnek az alkalmazott biztosítási jogviszonyára vonatkozó okirati bizonyítékait. Az alperes nyilvánvalóan nem teljesítette tényállás tisztázási kötelezettségét, hiszen a felperes javára szolgáló körülményeket meg sem kísértc feltárni.
- [11] A bíróság ítéletének indokolásában a fenti körülményeket meg sem említi, így indokolási kötelezettségének sem tett eleget. Azzal az állásponttal sem értett egyet, hogy az Art. 108. § (8) bekezdéséből következően ellenbizonyításnak, illetőleg mérlegelési lehetőségnek ne lenne helye. A törvényi magyarázat rögzíti, hogy az adózót a törvényi vélelemmel szemben megilleti az ellenbizonyítás lehetőség, sőt a kifizetett bér összegére is tehet ellenbizonyítást. Iratellenesnek vélte továbbá a bíróság ítéletének 3. oldal 6. bekezdésében történő azon megállapítást, hogy a felperes meg sem kísérelte annak bizonyítását, hogy az adóhatóság által feltárt napokon ténylegesen nem történt bejelentés nélküli foglalkoztatás, hiszen többféle bizonyíték került csatolásra az eljárás során. Így a törzsvendégek nyilatkozatai, a vendéglátóhelyiségről fényképes bizonyítékok, pénztárgép szalagok, illetve a vendéglátóhely több alkalommal nyitva sem volt. Így ezekből az következik, hogy

bizonyos napokon létre sem jött a foglalkoztatás.

- [12] Az alperes írásbeli ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását indítványozta.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [13] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [14] A Kúria mindenekelőtt azt rögzíti, hogy a felülvizsgálati kérelemben az elsőfokú jogerős ítélet tartalma, az elsőfokú bíróság eljárásának mozzanatai vitathatók. Nem helyezhető a felülvizsgálati kérelem olyan új jogalapra, azaz nem hozhatók fel abban már olyan új érvek, kifogások, melyekre a felperes a keresetlevelében, illetve a peres eljárás során nem hivatkozott. Nincs lehetőség tehát a felülvizsgálati kérelemben új jogszabálysértéseket állítani. (Pp. 275. § (1)-(2) bekezdés) Ehhez képest a felperes a becslés módszerének helyessége mellett a becslés jogalapjának fennállását is vitatta felülvizsgálati kérelmében pedig a 8. számú jegyzőkönyvben akként nyilatkozott, hogy az nem képezi keresetének tárgyát. Erre figyelemmel a Kúria nem foglalkozhatott a felülvizsgálati kérelemnek a becslés jogalapját vitató érveivel.
- [15] A Kúria már számos ítéletében foglalkozott a be nem jelentett alkalmazott foglalkoztatása esetén kiszabható szankció jogi természetével, az azzal szembeni korlátozott bizonyítás esetköreivel. (Kfv.I.35.230/2015., Kfv.V.35.464/2014. Kfv.I.35.344/2015.) Az ebben az ítéletekben kifejtett jogi álláspontját változatlanul fenntartja, azt tekinti irányadónak jelen perbeli ügy elbírálására is.
- [16] Az adóhatóságnak a törvényi szabályozás értelmében becslést kellett alkalmaznia, ezt a jogszabály nem lehetőségként, hanem kötelezően alkalmazandóként írja elő. Az Art. 108. § (8) bekezdése olyan speciális becslési szabály, amely tartalmazza a becslés jogalapját és annak törvény által kötelezően alkalmazandó módszerét is.
- [17] Az adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő bizonyítása pedig nem a foglalkoztatottak személyéhez, hanem az adózó érdekkörében felmerült egyes körülményekhez, tényekhez kapcsolódhat. Ugyanis a jogszabály egyértelműen meghatározza az alkalmazandó módszert, mikor rögzíti, hogy az ellenőrzések alkalmával fellelt be nem jelentett alkalmazottak létszámának átlaga alapján képzett szorzószámmal számítva legalább a mindenkori minimálbér kétszerese után vélelmezve kell megállapítani a fizetendő adót és járulékot. A jogszabály ettől eltérést nem enged. Nem személyhez kötődően kell vizsgálni és megállapítani a fizetési kötelezettséget, hanem a jogszabályban megállapított átlaglétszám és szorzószám figyelembe

vételével.

- [18] A mulasztás ismételt volta az, amely indokolja e szigorú számítási mód alkalmazását, melynek során az átlag szorzószámból kiindulva a foglalkoztatott érdekkörében felmerülő kieső idő figyelembe vételére az adóhatóságnak nincs lehetősége. Tévesen értelmezi tehát a felperes az Art. 108. § (8) bekezdésének 2. fordulatát, az ellenbizonyítás a törvény által szabott szűk körre korlátozódik, az nem terjed ki arra, hogy a be nem jelentett alkalmazottként foglalkoztatott magánszemély más foglalkoztatónál történő foglalkoztatását vizsgálja az adóhatóság és az ott befizetett adót és járulékot a mulasztó adózónál figyelembe vegye. Hasonlóan nincs lehetősége a felperesi nyitva tartás vizsgálatára, annak számításba vételére. Mindezekre figyelemmel nem tévedett az elsőfokú bíróság, mikor a felperesnek az erre irányuló bizonyítási indítványait elutasította.
- [19] Helyesen foglalt állást az elsőfokú bíróság a módszertani segédletben foglaltak elvetése körében is. A jogerős ítélet részletesen foglalkozik a járulék számításával, és helytállóan állapítja meg a számításnál figyelembe veendő időtartamot.
- [20] A kifejtettekre figyelemmel a Kúria azt állapította meg, hogy a jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelem által vitatott körben nem jogszabálysértő, ezért a Pp. 275. (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

- [21] *Az Art. 108. § (8) bekezdésében a bejelentés nélküli foglalkoztatás esetén alkalmazandó becslés esetén az ellenbizonyítás lehetősége szűkre szabott és nem biztosít az adóhatóság részére mérlegelési lehetőséget.*

Záró rész

- [22] A pervesztes felperes a Pp. 270. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles a felülvizsgálati perköltség megfizetésére.
- [23] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről a Kúria ügyekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.
- [24] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdése szerint tárgyaláson bírálta el.

[25] Az ítélettel szembeni felülvizsgálat lehetőségét a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2016. szeptember 22.

**dr. Hajnal Péter sk. a tanács elnöke, dr. Heinemann Csilla sk.
előadó bíró, dr. Sisák Péter sk. bíró**