

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.VI.35.595/2017/5.

A tanács tagjai: Dr. Sperka Kálmán a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás előadó bíró, Dr. Gyurán Ildikó bíró

A felperes: ... Kft.

A felperes képviselője: Dr. ... Ügyvédi Iroda

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. ... jogtanácsos

A per tárgya: adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: a felperes

A felülvizsgálati kérelem száma: 17.

Az elsőfokú bíróság neve, határozatának kelte és száma:
Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2017. június 21-én
kelt 5.K.27.019/2017/14. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 5.K.27.019/2017/14. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 napon belül fizessen meg az alperesnek 100.000.- (százezer) forint felülvizsgálati eljárási költséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak felhívásra 242.600.- (kétszáznegyvenkétezer-hatszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes akkumulátor gyártással foglalkozó társaság, melynél az elsőfokú adóhatóság 2011. január 1. - 2014. szeptember 30. közötti időszakra bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az ennek eredményeként hozott határozatában a hatóság

kötelezte a felperest 2.426.000.- forint adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 1.213.000.- forint adóbírság és 444.000.- forint késedelmi pótlék megfizetésére.

- [2] Az indokolás szerint egyrészt ... és ... felperesi munkavállalók részére a munkabért a felperes nem az órabérük, hanem teljesítményük alapján számította és fizette ki, ezért a hatóság a két dolgozó túlóráit, illetve az azért kapott díjazás összegét becsléssel állapította meg. Másrészt ... 2011. augusztus 23. - 2012. február 16. között a felperes iratai szerint nem állt jogviszonyban a társasággal. Ugyanakkor ebben az időszakban ténylegesen munkát végzett a cég részére, így a hatóság szerzett jövedelmét szintén becsléssel határozta meg. Harmadrészt ...et és ...t a felperes rácsöntő munkakörben foglalkoztatta, az illetékes Nyugdíjbiztosítási Igazgatóság jogerős határozataiban a két munkavállaló rácsöntő munkakörben eltöltött idejét korkedvezményre jogosító időként ismerte el, melyhez kapcsolódóan a felperes korkedvezmény-biztosítási járulék megfizetésére köteles.
- [3] A felperes fellebbezése folytán eljárta alperes a 2016. november 2-án kelt 2060353378. számú határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta, mivel az teljes körűen feltárt tényállás alapulvételével és a vonatkozó jogszabályi rendelkezések helyes alkalmazásával került meghozatalra.

A kereseti kérelem

- [4] A felperes eljárási- és anyag jogi jogszabálysértésekre hivatkozással keresettel támadta az alperes határozatát kérve annak bírósági felülvizsgálatát.

Az elsőfokú ítélet

- [5] A közigazgatási és munkaügyi bíróság jogerős ítéletében a keresetet elutasította. Az indokolásban felhívta a társadalombiztosítás ellátásaira és a magánnyugdíjra jogosultakról, valamint e szolgáltatások fedezetéről szóló 1997. évi LXXX. törvény (a továbbiakban: Tbj.) 4. §-át, 5. § (1), 20/A. § (1) bekezdéseit; a társadalombiztosítási nyugellátásról szóló 1997. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tny. tv.) 8. § (1), 8/B. § (1) bekezdéseit, 8/C. §-át; a korhatár előtti öregségi nyugdíjak megszüntetéséről, ellátásról és a szolgálati járandóságról szóló 2011. évi CLXVII. törvény 7. § (1) bekezdés c) pontját; az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97. § (4)-(6) bekezdéseit, 121. §-át, 108. § (1)-(4), (9) bekezdését, 109. § (3) bekezdését, valamint a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 72. § (1) bekezdés e) pontját.
- [6] Hangsúlyozta, hogy ... és ... munkabér elszámolásával kapcsolatos megállapításai körében az alperes részletesen ismertette és megfelelően értékelte az annak alapját képező tanúvallomásokat, így

a két érintett személy, a felperesi ügyvezető, ... termelés irányító és ... raktáros előadását. A ... által csatolt nyilvántartás-másolat felhasználása jogszerűen történt. A további meghallgatott felperesi munkavállalók nyilatkozatát a hatóság döntése alapjául nem használta fel, ezért azokat a határozatban szerepeltetni nem kellett.

- [7] A bíróság rámutatott, hogy a túlórákhoz kapcsolódóan a két munkavállaló számára történt tényleges kifizetések összege eltért a bérjegyzékeken, valamint a jelenléti íveken rögzített adatoktól, ezért az Art. 108. § (3) bekezdés c) pontja alapján a becslés alkalmazásának jogszabályi feltételei fennálltak. A becslés módszerét és összecszerúságát a felperes nem vitatta. A perben tanúként meghallgatott ... könyvvizsgáló nyilatkozata a hatósági megállapítások helytállóságát nem dönthette meg.
- [8] A bíróság kifejtette, hogy a nyugdíjbiztosítási szerv jogosult a rácsöntő munkakört korkedvezményre jogosítóként elismerni, melyet határozatában ...re vonatkozóan megtett. Ezt a döntést az adóhatóság köteles figyelembe venni, annak jog- és tényszerűségét nem vizsgálhatja, az abban foglaltaktól nem térhet el. A felperes által csatolt KSH állásfoglalás a jogviszony megítélése során nem releváns, nem szolgálhat mentesítési alapként a korkedvezmény-biztosítási járulék megfizetése alól. A bíróság mellőzte a felperesi törvényes képviselő, a korkedvezményre jogosító munkakörben foglalkoztatott munkavállalók meghallgatására és igazságügyi szakértő kirendelésére irányuló felperesi bizonyítási indítvány teljesítését, mert a bírósági eljárás során a munkakör azonosítására és annak korkedvezményre jogosító jellege megítélésére vonatkozóan döntési kompetenciával a határozatot kiadó hatóság rendelkezik.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [9] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet annak hatályon kívül helyezése és a keresetnek való helytadás iránt. Kifejtette, hogy az ítélet megalapozatlan és sérti a Tbj. 20/A. § (1) bekezdését, valamint a Tny. tv. 8. § (1), (3) bekezdéseit.
- [10] Véleménye szerint a csatolt KSH állásfoglalás egyértelműen bizonyítja, hogy a két munkavállaló rácsöntési résztvevőként ellátása során „villamosberendezés-összeszerelő” munkakört láttak el, mely korkedvezményes nyugdíjidőre nem jogosít. Ezt meghaladóan a Nyugdíjbiztosítási Igazgatóság döntését megelőzően előzetesen nem kérte ki az ágazati érdekképviselőt, valamint a szakszervezet központi szerve véleményét, ezért állásfoglalása nem alkalmazható. A bíróság a tevékenységi kört nem tisztázta, a társaság által bizonyított tényeket nem értékelte, ennek indokát nem adta, jogszerűtlenül mellőzte igazságügyi szakértő igénybevételét.
- [11] A felperes hangsúlyozta, hogy az alperes a valóságban nem létező gyakorlatot feltételezve alkalmazott becslést. Ezzel szemben a

felperes és a munkavállalók között a munkaügyi szabályoknak megfelelő törvényes eljárásban történt a túlóra kiadása és elszámolása. A hatósági érveléssel szemben a felperes ezzel kapcsolatos bizonylatai alkalmasak voltak ennek igazolására, iratellenes az ezzel ellentétes álláspont. Az alperes egy olyan magánokiratnak nem tekinthető „tárgyi bizonyítékra” hivatkozott - ... részéről csatolt nyilvántartási lapok -, mely alakiséga, lényegi fogyatékosága folytán hiteltelen volt.

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

A Kúria döntése és jogi indokai

- [13] A felülvizsgálati kérelem alaptalan.
- [14] A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (1) és (2) bekezdésére figyelemmel a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján dönt. A jogerős ítélet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között vizsgálható felül.
- [15] A felülvizsgálati bíróság álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a pontosan és törvényesen megállapított tényállásból helytálló jogi következtetést vont le. A jogerős ítéletben foglaltakkal a Kúria egyetért, a felülvizsgálati kérelemben írtakra tekintettel az alábbiakat fejti ki.
- [16] A Kúria elsődlegesen hangsúlyozza, hogy az elsőfokú bíróság vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, beadványait, így a bizonyítékokat a Pp. 206. § (1) bekezdése alapján a maguk összességében értékelte és helyesen állapította meg, hogy a kereset nem alapos. Jogszabálysértést ebben a körben a rögzített tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése alapozhat meg, ilyen jogsértés azonban nem tárható fel.
- [17] A jogerős ítélet a Pp. 213. § (1) és 221. § (1) bekezdésében foglaltakkal összhangban kiterjed valamennyi, a felperes által megjelölt jogszabálysértésre, a közigazgatási és munkaügyi bíróság indokolási kötelezettségének eleget tett.
- [18] Az Art. 108. § (1) bekezdése szerint a becslés olyan bizonyítási módszer, amely a törvényeknek megfelelő, a valós adó, illetve költségvetési támogatás alapját valószínűsíti. A 108. § (2) bekezdése értelmében az adóhatóság bizonyítja, hogy a becslés alkalmazásának a feltételei fennállnak, továbbá azt, hogy a becslés alapjául szolgáló adatok, tények, körülmények, valamint a becslés során alkalmazott módszerek az adó alapját valószínűsítik. A 180. § (3) bekezdés c) pontja alapján becslés alkalmazható, ha az adóhatóság rendelkezésére álló, azok száma vagy tartalma miatt jelentősnek tekinthető adat, tény, körülmény alapján alaposan feltételezhető, hogy az adózó iratai nem alkalmasak a valós adó,

illetve költségvetési támogatás alapjának megállapítására. A 108. § (9) bekezdése többek között kimondja, hogy a becslés alapján számított adóalaptól, költségvetési támogatás alapjától való eltérést az adózó hitelt érdemlő adatokkal bizonyíthatja.

- [19] A Kúria hangsúlyozza, hogy elsőfokú adóhatóság a túlórák és azok elszámolása körében részletes, mindenre kiterjedő bizonyítási eljárást folytatott le. Megállapítást ... és ... munkavállalókhöz kapcsolódóan tett, melyet teljes körűen alátámasztott ..., ... előadása, ... termelés irányító, ... raktáros nyilatkozata, valamint a ... által csatolt túlóra nyilvántartás részét képező adatsor. A felperes iratanyagában található jelenléti ívek a két munkavállaló által végzett munkamennyiségtől eltérően napi 8 óra munkaidőt rögzítettek, melyekhez kapcsolódóan a vonatkozó bérkartonok a munkabér órabér alapján történő meghatározását és kifizetését tartalmazták. A Kúria megítélése szerint az adóhatóság és az elsőfokú bíróság helyesen mutatott rá arra, hogy a felperes iratai - mivel azok ellentétesek a megállapított tényekkel - a valós adó alapjának megállapítására nem alkalmasak, a becslés jogalapja az Art. 108. § (3) bekezdés c) pontjára alapítottan fennáll.
- [20] A túlórákról készített nyilvántartás ... által csatolt részét az adóhatóság az Art. bizonyításra vonatkozó szabályainak megfelelően használta fel bizonyítékként, a becslés jogalapja vonatkozásában a hatóság a fent kifejtetteknek megfelelően több más, egybehangzó bizonyítékot is beszerzett, melyek önmagukban is alátámasztják a becslés alkalmazásának a jogszerűségét. A felperes az Art. 108. § (9) bekezdésében rögzített ellenbizonyítás lehetőségével nem tudott élni, iratai nem alkalmasak a becslés alapján számított adóalaptól való eltérés hitelt érdemlő igazolására.
- [21] A Tbj. 20/A. § (1) bekezdése értelmében a foglalkoztató a Tny. tv. szerint korkedvezményre jogosító munkakörben foglalkoztatott után a társadalombiztosítási járulék alapjának alapulvételével - a társadalombiztosítási járulékon felül - korkedvezmény-biztosítási járulékot fizet, kivéve, ha e kötelezettsége alól külön jogszabály szerint mentesítették. A Tny. tv. 8. § (1) bekezdése szerint, aki a szervezet fokozott igénybevételével járó, továbbá az egészségre különösen ártalmas munkát végez, korkedvezményben részesül. A 8/B. § (1) bekezdése alapján korkedvezményre - 2012. december 31-ig - a 2006. december 31-én hatályos rendelkezések szerinti munkakörök (munkahelyek) jogosítanak azzal, hogy a munkaköri jegyzékben szereplő, menetrendszerű tömegközlekedésben, személyszállításban járművezetői munkakörben 2008. május 1-jétől végzett munka a jármű típusától függetlenül korkedvezményre jogosít. A 8/B. § (3) bekezdése kimondja, hogy amennyiben a munkakör azonosítása tekintetében vita merül fel, a munkakör (munkahely) alapján feladatkörrel rendelkező miniszter és a szakmai, ágazati érdekképviselő, szakszervezet központi szerv véleményének a kikérése után a Nyugdíjbiztosítási Alap kezeléséért felelős nyugdíjbiztosítási szerv dönt.

- [22] A felülvizsgálati bíróság rámutat, hogy a Tny. tv. 8/B. § (3) bekezdése egyértelmű rendelkezést tartalmaz a korkedvezményre jogosító munkakörök (munkahelyek) azonosítása vonatkozásában, amikor ezt a hatáskört a Nyugdíjbiztosítás Alap kezeléséért felelős nyugdíjbiztosítási szervhez telepíti. Ebben a feladatkörében a nyugdíjbiztosítási szerv önálló közigazgatási eljárást folytat le, ennek eredményeként határozatot hoz, mely jogerőre emelkedése esetén a jogviszonyt eldönti és az abban foglaltak más közigazgatási eljárásban nem tehetők kétségessé.
- [23] A felperes által sem vitatottan az illetékes Nyugdíjbiztosítási Igazgatóság ... és ... felperesnél végzett tevékenységét határozataiban korkedvezményre jogosító szolgálati időként ismerte el. A határozatok jogerőre emelkedtek, a felperes nem igazolta, hogy a jogerős határozatokat az illetékes közigazgatási és munkaügyi bíróság előtt keresettel támadta meg.
- [24] A Kúria kiemeli, hogy az elsőfokú bíróság jogszerűen állapította meg, miszerint az adóhatóság a korkedvezmény vonatkozásában hozott közigazgatási határozatok felülbírálatára nem jogosult, a nyugdíjbiztosítási szerv eljárásának jogszerűségét nem kérdőjelezheti meg.
- [25] A felülvizsgálati bíróság hangsúlyozza, a per tárgyát az alperes másodfokú jogerős határozatának felülvizsgálata képezi, melynek során a közigazgatási bíróság nem vizsgálhatja a Nyugdíjbiztosítási Igazgatóság korkedvezményre jogosító munkakörben eltöltött időt meghatározó döntéseinek formai és tartalmi jogszerűségét. Az elsőfokú bíróság jogszabálysértéstől mentesen állapította meg, hogy a Nyugdíjbiztosítási Igazgatóság felperes által állított eljárási mulasztása és a munkakör megállapítása kapcsán csatolt KSH állásfoglalás nem ad alapot a korkedvezmény-biztosítási járulék megfizetésének kötelezettsége alóli mentesítésre, mert az adóhatóságnak és a közigazgatási bíróságnak jelen perben nincs hatásköre a Tny. tv. 8/B. § (3) bekezdése szerinti határozat felülvizsgálatára. A közigazgatási és munkaügyi bíróság az igazságügyi szakértő kirendelésére tett felperesi bizonyítási indítványt helyesen mellőzte a fenti indokból következően.
- [26] A Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdését alkalmazva hatályában fenntartotta, mert az nem sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályhelyeket.

Záró rész

- [27] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Pp. 274. § (1) bekezdésére figyelemmel tárgyaláson kívül bírálta el.
- [28] A pervesztes felperes köteles az alperes részére felülvizsgálati eljárási költség megfizetésére a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján.
- [29] A feljegyzett felülvizsgálati eljárási illetéket szintén a felperesnek kell megfizetnie a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése szerint. A felülvizsgálati eljárási illeték összegét az illetékekről szóló

1990. évi XCIII. törvény 50. § (1) bekezdése határozza meg.

[30] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Pp. 271. § (1) bekezdés e) pontja zárja ki.

Budapest, 2018. január 10.

Dr. Sperka Kálmán s.k. a tanács elnöke, Dr. Sugár Tamás s.k. előadó
bíró, Dr. Gyurán Ildikó s.k. bíró

A kiadmány hiteléül:
tisztviselő