



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.V.35.349/2021/4.
A tanács tagjai: Dr. Márton Gizella a tanács elnöke
Dr. Drávecz Margit Gyöngyvér előadó bíró
Dr. Darák Péter bíró
A felperes: felperes1
(cím1)
A felperes képviselője: Dr. Tordai Csaba ügyvéd
(cím2)
Az alperes: Budapest Főváros Kormányhivatala
(cím3)
Az alperes képviselője: Dr. Dudás Péter Sándor kamarai jogtanácsos
Az alperesi beavatkozó: beavatkozó1
(cím4)
A beavatkozó képviselője: Pacsay & Sándor Ügyvédi Iroda
(eljáró ügyvéd: jogi képviselő1; cím5)
A per tárgya: helyi adó ügyben indult közigazgatási jogvita
A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes
Az elsőfokú bíróság neve és a felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Fővárosi
Törvényszék

12.K.702.519/2020/16. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 12.K.702.519/2020/16. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes BP/1008/00731/4-6/2017., BP/1008/00732/4-6/2017. és BP/1008/00734/4-6/2017. számú egybefoglalt döntései részét képező III. határozatokat – az elsőfokú IV-9749-16/2016., IV-9778-16/2016., IV-9784-16/2019. számú határozatokra is kiterjedően – megváltoztatja és a cím1 szám alatti helyrajzi szám1, helyrajzi szám2 és helyrajzi szám3 hrsz.-ú „egyéb” ingatlan-nyilvántartási megnevezésű belterületi ingatlanok után a 2012-2016 adóévekre telekadó fizetési kötelezettséget nem állapít meg.

A le nem rótt 4.500.000 (négymillió-ötszázezer) forint kereseti és 10.500.000 (tízmillió-ötszázezer) forint felülvizsgálati illetéket az állam viseli.

Kötelezi az alperest és az alperesi beavatkozót, hogy 15 napon belül egyetemlegesen fizessenek meg a felperesnek 800.000 (nyolcszázezer) forint elsőfokú és 200.000 (kétszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A egyéb1 logisztikai létesítményt gazdaságfejlesztési beruházásként évszám1-ban adták át, kialakítása során a egyéb2 talajának elhordásával és oldalfalak létesítésével mesterségesen létrehoztak több, önálló helyrajzi számon „egyéb6ként” telekkönyvezett, a Duna vizével elárasztott, az ingatlanok teljes területét lefedő „medencét”, amelyekben – a folyóval összefüggő vízfelületet alkotva – kereskedelmi áruk ki- és berakodása folyik. A „medencék” kezdetben állami tulajdonban voltak; majd az állami tulajdonban álló egyéb4-hez kerültek, amelyből kiválással létrejött felperes évszám2-től szám1 évre bejegyzett haszonélvezeti joga alapján működteti a egyéb5t a egyéb7kal.

[2] A felperes (mint a bejegyzett haszonélvezeti jog jogosultja, adózó) 2015. október 7. napján előterjesztett telekadó bevallásai alapján a Budapest Főváros XXI. kerület Csepel Polgármesteri Hivatal Jegyzője (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a cím1 szám alatti, helyrajzi szám1, helyrajzi szám3 és helyrajzi szám2 hrsz.-ú „egyéb6” ingatlan-nyilvántartási megnevezésű belterületi ingatlanok után a 2012-2016 adóévekre a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 17. §-a, 18. §-a, 52. § 16. pontja és az alperesi beavatkozó Képviselő-testületének az egyes adóévekben alkalmazandó helyi rendelete (a továbbiakban: Ör.) figyelembevételével a felperes terhére - ingatlanonként külön-külön határozatokkal - a telekadót kivetette, egyúttal az adózónak részletfizetést engedélyezett. Az adókivetést követően a felperes a bevallásait önellenőrzéssel módosította. Az elsőfokú hatóság felfüggesztette az adókivetési eljárást, a felperes önellenőrzéssel módosított bevallásaira tekintettel – melyekben telekadó hatálya alá tartozó beépítetlen területrészt nem vallott –, a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést rendelt el és folytatott le, melynek eredményeként a helyrajzi szám1 hrsz.-ú ingatlanra nézve a IV-9749-14,-15,-16/2016; a helyrajzi szám3 hrsz.-ú ingatlanra vonatkozóan a IV-9784-14,-15,-16/2016. és a helyrajzi szám2 hrsz.-ú ingatlanra nézve a IV-9778-14,-15,-16/2016. számú egybefoglalt határozataival a telekadót kivető és részletfizetést engedélyező döntéseit visszavonta (I. és II. határozatokkal), egyúttal a 2012-2016 évekre a felperes terhére telekadó adónemben a helyrajzi szám1 hrsz.-ú ingatlan után 56.462.985 forint adóhiányt, 28.231.433 forint adóbírságot, 4.024.618 forint késedelmi pótlékot; a helyrajzi szám3 hrsz.-ú ingatlan után 92.243.668 forint adóhiányt, 46.121.834 forint adóbírságot, 6.571.960 forint késedelmi

pótlékot; a helyrajzi szám2 hrsz.-ú ingatlan után 34.530.837 forint adóhiányt, 17.265.419 forint adóbírságot és 2.463.198 forint késedelmi pótlékot állapított meg (III. határozatokkal).

[3] Az elsőfokú hatóság az adóellenőrzési eljárás keretében 2016. június 9. napján tartott helyszíni szemléről felvett jegyzőkönyvben rögzítette, hogy az ingatlanokon kialakított „egyéb” az ott található talaj elhordásával mesterségesen kialakított „medencék”, amelyek a Duna vízével történt elárasztással jöttek létre. A „medencék” egyes oldalfalai az építés során mesterséges szerkezeti elemek használatával kerültek kialakításra, amelyek a környező csatlakozó talajszint alatt találhatók. A talajszint felett sem a „medencék” oldalfalainál, sem a „medencék” fölött épületszerkezeti elemek nem találhatók. Az elárasztást követően a víz felszínén kereskedelmi áruk ki- és berakodása folyik uszályokról, a „medencék” oldalfalai és alja csak karbantartási tevékenység esetén érhető el. E megállapításokat az egybefoglalt döntések indoklásába foglalva rögzítette, hogy az ingatlanok az állandó vagy időszakos tartózkodás, illetve használat feltételeinek nem felelnek meg, mivel nem jött létre olyan tér, amely a szokásos emberi tevékenység kifejtése során huzamosabb idejű védelmet biztosítana épületszerkezetekkel a külső környezeti behatásoktól, ezért nem illeszthetők a Htv. szerinti épületfogalomba és a Htv. 19. § a) pontja sem alkalmazható; a telkek adóköteles területe nem csökkenthető az épület, épületrész hasznos alapterületével egyező nagyságú telekrésszel.

[4] A felperes az egybefoglalt határozatokkal szemben előterjesztett fellebbezéseikhez az ingatlanok épületjellegének bizonyítására mellékelte közjegyző által előzetes bizonyítás keretében kirendelt műszaki igazságügyi szakértő által készített szakvéleményt.

[5] A fellebbezések alapján eljáró alperes a 2017. május 18. napján kelt BP/1008/00732/4-6/2017., BP/1008/00734/4-6/2017., és BP/1008/00731/4-6/2017. számú egybefoglalt határozataival (I.-II.-III. részdöntések) az elsőfokú egybefoglalt döntéseket kiegészített, (részben eltérő) indoklással helybenhagyta. Kifejtette, hogy a hajóállomás azt a célt szolgálja, hogy azokon hajók közlekedjenek; az emberek a tevékenységüket a hajókon, nem pedig a nyitott „medencékben” végzik. Az ingatlanok ezért épületnek nem minősülő építmények (műtárgyak), ezáltal az általuk lefedett terület – az ingatlanok teljes területe – a telekadó hatálya alá tartozik.

A kereset és az ellenkérelmek

[6] A felperes a másodfokú egybefoglalt határozatok bírósági felülvizsgálata iránt előterjesztett – azonos tartalmú – kereseteiben a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: rPp.) 339. § (1) bekezdése alapján az egybefoglalt döntések részét képező I. és II. határozatok (eljárási, visszavonó részdöntések) hatályon kívül helyezését, továbbá a III. határozatoknak (érdemi részdöntés) elsődlegesen az rPp. 339. § (2) bekezdés g) pontja szerinti megváltoztatását és a perbeli ingatlanok után - arra tekintettel, hogy nem tárgyai a telekadónak -, elsődlegesen a 2012-2016 adóévekre a telekadó mellőzését, másodlagosan az rPp. 155/C. § (1) bekezdése alapján az eljárás felfüggesztése mellett a Kúria Önkormányzati tanácsánál a vizsgált adóévekben alkalmazandó, a Budapest XXI. Kerület Csepel Önkormányzata Képviselő-testületének az egyes helyi adókról szóló 50/2011. (XII. 15.) önkormányzati rendelete (a továbbiakban: R1.) 12. § (2) bekezdése, a helyi adókról szóló 34/2012. (XI. 29.) önkormányzati rendelete (a továbbiakban: R2.) 5. § (2) bekezdése, és a helyi adókról szóló 30/2015. (XI. 30.) önkormányzati rendelete (a továbbiakban: R3.) 7. § (2) bekezdése törvénybe ütközésének megállapítását, perbeli alkalmazásuk kizárását, erre figyelemmel az rPp. 339. § (2) bekezdés g) pontja alapján a támadott határozati rész

megváltoztatását kérte oly módon, hogy a perbeli ingatlanok után a 2012-2016. adóévekre a telekadó összegét a bíróság 0 forintban állapítsa meg, harmadlagosan az rPp. 339. § (2) bekezdés g) pontja szerinti megváltoztatását kérte akként, hogy az adóbírság és késedelmi pótlék kiszabását a bíróság mellőzze.

[7] Elsődleges kereseti kérelmi érvelése szerint a egyéb⁷ megfelelnek a Htv.-ben szabályozott épület fogalomnak, így nem minősülnek teleknek, és mivel telekadót az épülettel, építménnyel be nem épített földterület után kell fizetni, a telekadó tárgyának nem minősülő épületei után telekadó, adóbírság, késedelmi pótlék fizetési kötelezettsége nincs.

[8] Másodlagos kereseti kérelmi álláspontja szerint az alapján, hogy az ingatlanok teljes egészében vízzel elárasztott medencék, és nem beépíthetők, nem lehetnek tárgyai a telekadónak, és így adó, adóbírság és késedelmi pótlék fizetési kötelezettsége sincs. Miként a Kúria a BH2017. 414. számon közzétett Kfv.I.35.610/2016/9. számú döntésében bányászati tevékenységgel érintett telek vonatkozásában elvi éllel szögezte le, „[a] beépítetlen belterületi földrészlet akkor telekadó köteles, ha egyébként beépíthető, ennek ellenére nincs beépítve” {Indokolás [33]}. Ehhez hasonlóan a perbeli ingatlanok az érintett adóévek mindegyikében teljes egészében vízzel elárasztott „medenceként” funkcionáló ingatlanok, feltöltés nélkül ugyanúgy nem beépíthetők, mint a hivatkozott kúriai határozatban szereplő homokbánya sem a rekultiváció és a tájrendezési tevékenység befejezéséig.

[9] Jelentős tényként adta elő, hogy a egyéb¹, mint trimoduláris (közúti, vasúti és vízi) logisztikai létesítmény kialakítása során az országban egyedülálló műszaki megoldásként a egyéb² talajának elhordásával és oldalfalak kialakításával mesterségesen hoztak létre több, egyenként önálló helyrajzi számon hajóállomásként telekkönyvezett, a Duna vízével elárasztott „medencét”, melyek az ingatlanok teljes területét lefedik. Az így létrehozott „medencék” után építményadó fizetési kötelezettség terheli, illetve a „medencéken” kívüli, be nem épített földterület után telekadót fizet.

[10] Álláspontja szerint az ingatlanok teljes egészében megfelelnek az épület Htv.-ben szabályozott definíciójának, figyelemmel arra, hogy megfelelnek a Htv., illetve az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVIII. törvény (a továbbiakban: Étv.) szerinti építményfogalomnak: építési tevékenységgel létrehozott, helyhez kötött műszaki alkotások, amelyek a terepszint alatti talaj megváltoztatásával jöttek létre, mesterséges kialakítással a környező külső tértől (a talajtól) szerkezeti elemekkel (oldalfalak) elválasztott teret alkotnak, amelyet mesterségesen alakítottak ki, és az állandó vagy időszakos használat (kereskedelmi áruk ki- és berakodása) feltételeit biztosítják. A Htv. nem tartalmaz olyan követelményt, hogy „az állandó vagy időszakos tartózkodás, illetve használat”-nak emberi tartózkodás, illetve használatra alkalmasnak kell lennie. A fogalom meghatározás során a jogalkotó kifejezetten mellőzte az alanyi kör meghatározását, így nem adható a fogalomnak olyan értelmezés, amely a használatot emberi használatra szűkítené. Az a körülmény azonban, hogy az alperes által is elismerten hajók időszakosan használják az ingatlant, már önmagában megalapozza az épületfogalom ezen elemének fennálltát. Ettől függetlenül a közlekedő hajók révén, az azokon található emberek is időszakosan használják az ingatlanok egész területét elfoglaló hajóállomást, a hajókról való kipakolás pedig az ingatlan emberek általi időszakos használatát feltételezi. A hajóállomás, a nyitott medence arra a célra szolgál, hogy használata során azon hajók közlekedjenek.

[11] A Htv. 17. §-ának valamennyi érintett adóévben hatályos rendelkezése szerint az önkormányzat illetékességi területén lévő telek adóköteles. A telek fogalmát – kivételek meghatározása mellett – a Htv. 52. § 16. pontja 2012. január 1.-2013. december 31. között hatályos rendelkezése (a továbbiakban: I. időszak) épülettel be nem épített földterületként, a 2014. január 1.-2014. január 31. közötti hatályos rendelkezése (a továbbiakban: II. időszak) építménnyel be nem épített földterületként, míg a 2014. február 1.-2016. december 31. között

hatályos rendelkezése (a továbbiakban: III. időszak) épülettel, épületrésszel be nem épített földterületként határozta meg. A perbeli ingatlan egészét elfoglaló hajóállomás az érintett adóévek mindegyikében megfelelt a Htv.-ben meghatározott fogalmak valamennyi elemének, így egyik adóévben sem minősült a Htv. alkalmazásában teleknek, egyik adóévben sem állt fenn telekadó fizetési kötelezettsége.

[12] Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Art.) 178. § 3. pontja alapján, adókülönbözlet hiányában adóbírság és késedelmi pótlék fizetési kötelezettsége nincsen. Az önkormányzati rendeletek törvénybe ütközése kapcsán a Htv. 6. § c) pontja alapján kifejtette, hogy törvénysértő az olyan adómérték meghatározás, amely úgy határoz meg egységes adómértéket a településen található telkekre, hogy nincs tekintettel a telkek eltérő sajátosságaira [Köf.5016/2016/4.]. Miként a közúti közlekedés vonatkozásában a közforgalom számára nyitott magánutak esetében a helyi sajátosságokat értékelte a helyi jogalkotó, úgy nincs alkotmányos indoka annak, hogy a vízi közlekedés szempontjából azonos funkcióval rendelkező hajóállomás esetében ezt nem tette meg. A perbeli ingatlanok bármely íziközlekedő számára elérhetők, ráadásul közcélú kötelezettségként havária kikötőként is szolgálnak.

[13] Az alperes az ellenkérelmében a határozataiban foglaltakat fenntartva a kereset teljes elutasítását kérte, indítványozta az önkormányzati jogalkotó perbehívását.

[14] A perbehívott alperesi beavatkozó az alperessel azonosan a kereset elutasítását kérte. Az Htv. 17. § és 19. § együttes értelmezése alapján kifejtette, hogy a perbeli ingatlanok egyrészt a telekadó tárgyi hatálya alá tartoznak, másrészt az ingatlanokat tárgyi adómentesség nem illeti. A Htv. 7. § g) pontjából eredő követelmény, hogy a helyi önkormányzatok az adóalapok fajtáit, azok mértékét, a rendeleti mentességeket és adókedvezményeket úgy határozhatják meg, hogy együttesen olyan rendszert alkossanak, amely összességében megfelel a helyi sajátosságoknak, az adott önkormányzat gazdálkodási követelményeinek, az adóalanyok széles körét érintően az adóalanyok teherviselő képességének. A perbeli rendelet III. fejezete a telekadó fajtájú adónem körében az abban foglalt adómérték rendszerével [7. § (2), (3) bekezdések], az adókedvezményi jogot biztosító rendelkezéseivel [9. § a-c) pontok] együttesen megfelel a Htv. rendelkezéseinek.

A jogelőd elsőfokú bíróság ítélete, a felülvizsgálati kérelem és a Kúria végzése

[15] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (a továbbiakban: jogelőd elsőfokú bíróság) a pereket egyesítette, majd a 2018. október 15. napján kelt 8.K.32.627/2017/19. számú jogerős ítéletével az alperes BP/1008/00731/4-6/2017., BP/1008/00732/4-6/2017. és BP/1008/00734/4-6/2017. számú határozataival szemben előterjesztett felperesi keresetet elutasította.

[16] A telekadó fizetési kötelezettséget megállapító határozatok visszavonásáról rendelkező részdöntések jogszerűtlenségét vitató „eljárási” keresetrész körében megállapította, hogy felperesnek a korábbi bevallásoktól teljesen eltérő tartalommal benyújtott új bevallásai miatt a hatóság jogszerűen vonta vissza a korábbi, önbevallásokon

alapuló adómegállapító határozatait, amelyekben kivetéssel állapította meg a telekadót. Az új bevallási tartalom joghatásaként a korábbi határozatok jogsértőkké váltak, a hatóságnak nem volt lehetősége arra, hogy a korábban megfizetni vállalt adó részletekben történő teljesítését a továbbiakban is fenntarthassa. Mivel az új határozatok meghozatalára és az adó megállapítására már nem kivetés útján került sor, a hatóság nem tekinthetett el az adóbírság és a késedelmi pótlék kiszabásától sem. Az ügy érdemi elbírálására nem hatott ki az az eljárási jogszabálysértés, hogy a hatóság nem várta meg a visszavonó határozatai jogerőre emelkedését, úgy döntött a telekadó fizetési kötelezettségről.

[17] Az „érdemi” keresetrész tekintetében megállapította, hogy 2012-2016 adóévekben a Htv.-ben megfogalmazott telek, illetve épületterész, építmény, valamint az Étv.-ben definiált építmény, illetve épület fogalmára figyelemmel a perbeli ingatlanok épületnek nem minősülő építmények, ennek következtében telekadó hatálya alá tartoztak. Az I. és II. időszak kapcsán alkalmazandó Htv. 19. § a) pontja, 52. § 9. pontja, 17. és 19. §-ok együttes értelmezéséből következően a perbeli ingatlanok telekadó hatálya alá tartoztak, illetve azokat tárgyi adómentesség nem illette; az adómentesség körébe kizárólag olyan beépítettség tartozott, amelynek van hasznos alapterülete, következésképpen csak emberi tartózkodásra szolgáló épületekre irányult a jogalkotói szándék, mivel csak az ilyen épületeknek van belmagassága. A III. időszak kapcsán előbbiekre utalva megállapította, hogy a perbeli ingatlanok telekadó hatálya alá tartoztak, azokat tárgyi adómentesség nem illette. A műszaki igazságügyi szakértő által készített szakvéleményt ítélete alapjául nem fogadta el, a hivatkozott Kfv.I.35.610/2016/9. számú kúriai döntést – mivel megítélése szerint a perbeli ingatlanok a vonatkozó helyi szabályozás szerint beépíthetőek – nem tartotta relevánsnak, az rPp. 155/C. § szerinti eljárás kezdeményezését azon indokból, hogy az alperesi beavatkozó helyi adótárgy rendelete kellőképpen differenciált és arányos adózási kötelezettséget állapított meg, nem találta indokoltnak.

[18] A jogerős ítélet ellen a felperes felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a Kúriához. A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság a 2020. január 23. napján kelt Kfv.V.35.678/2019/3. számú végzésével a jogelőd elsőfokú bíróság jogerős ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érintette, felülvizsgálattal támadott részét – mely a másodlagos kereseti kérelemmel, az adóbírsággal és a késedelmi pótlékkal kapcsolatos ítéletrészekre, továbbá az indokolásnak az ingatlanok telekadó hatálya alá tartozására, illetve az adó- és szankció fizetési kötelezettséget megállapító részeire vonatkozott – hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. A megismételt eljárásra adott iránymutatásában előírta, hogy az elsőfokú bíróságnak az rPp. 213. § (1) bekezdésében, 221.§-ának (1) bekezdésében foglaltak szerint kell meghoznia ítéletét, melyben a „medencék” vízzel való fedettségén alapuló keresetrésztől döntenie kell, amely után rendelkezhet arról, hogy a felperest telekadó, adóbírság és késedelmi pótlék fizetésére jogszerűen kötelezte-e a hatóság. Döntését részletesen meg kell indokolnia, a tényállási elemeket ütköztetve az irányadó jogszabályokkal.

A jogutód elsőfokú bíróság ítélete

[19] A felperes a megismételt eljárásban másodlagos kereseti kérelme alátámasztására - a kúriai által kimunkált joggyakorlat körében hivatkozott a Kfv.35.610/2016/9. számú,

BH2017. 414. számon közzétett döntésre, mely szerint „[a] beépítetlen belterületi földrészlet akkor telekadó köteles, ha egyébként beépíthető, ennek ellenére nincs beépítve” {Indokolás [33]}, „a beépíthetőség vonatkozásában a telekadó hatálya alá tartozás megítélésakor az ingatlan valószínű és aktuális helyzetét kell vizsgálni, nem pedig a jövőbeni hasznosítási lehetőségeket, vagy az önkormányzati besorolást, amely szintén hasznosítási célt rögzít” {Indokolás [32]}, és a KGD2009.160. számon közzétett eseti döntés [20] bekezdésére, miszerint „amennyiben az ingatlan fizikai jellemzői okán – például szükségszerű rekultivációval érintett bányá, környezetvédelmi kármentesítésre szoruló hulladéklerakó – objektíve beépíthetetlen, akkor az érintett ingatlan nem felel meg a Htv.-ben definiált telek fogalmának, azaz nem tartozik az adónem tárgyi hatálya alá. Ez minősül a beépíthetlenség fizikai korlátjának, amelyet a bírósági joggyakorlat alakított ki (EBH2011.2357, Kfv.I.35.610/2016/9., Kfv.I.35.682/2018.)”. Álláspontja szerint az érintett adóévekben teljes egészében vízzel elárasztott medenceként funkcionáló ingatlanok – feltöltés hiányában – a való és aktuális helyzetük szerint nem beépíthetők. Beépítésükre akkor kerülhetne sor, ha azok feltöltésre kerülnének, miként arra példa, hogy a per tárgyát nem képező negyedik medencét (200012/1. hrsz.) 2017. évben feltöltötte.

[20] A Fővárosi Törvényszék, mint a jogelőd elsőfokú bíróság szervezeti jogutóda (a továbbiakban: elsőfokú bíróság) – a megismételt eljárásban – a 2021. május 10. napján kelt 12.K.702.519/2020/16. számú ítéletével a felperes keresetét az alperes mindhárom határozatával szemben elutasította.

[21] A kúriai végzés alapján kizárólag, az új eljárásra adott útmutatásnak megfelelően, a felperes másodlagos kereseti kérelmét vizsgálta és azt az alábbiakra tekintettel találta alaptalannak:

[22] Az érintett ingatlanok vízzel való lefedettsége kapcsán ítélete [68], [69], [70] pontjaiban kifejtette, hogy a „hajóállomás”-ként telekkönyvezett medencék hasznos alapterülettel nem rendelkező építmények, beépített ingatlanok, melyek mesterséges szerkezeti elemek használatával kerültek kialakításra, ezek a környező csatlakozó talajszint alatt találhatóak. A Duna vízzel elárasztást követően a víz felszínén kereskedelmi áruk ki- és berakodása folyik uszályokról, a medence oldalfalai és alja csak karbantartási tevékenység esetén érhető el. Tévesnek minősítette a felperes azt az álláspontját, hogy az ingatlanok vízzel való elárasztásuk okán fizikai okból nem minősülnek beépíthetőnek, mivel a szóban forgó ingatlanok beépítésének eredeti állapotukban fizikai akadálya nem volt, azok beépítésre kerültek, valójában az ingatlanok teljes területét elfoglaló medencék, építmények kerültek vízzel elárasztásra. A hivatkozott kúriai döntéseket a felperesi álláspont alátámasztására alkalmatlannak találta, kifejtve, hogy a perbeli ingatlanok beépítésének jelenleg sincs jogi akadálya, építési tilalom alatt nem állnak, az EBH2011. 2357., Kfv.I.35.610/2016/9. számú döntés elvi tartalmára figyelemmel telekadó kötelesek.

[23] Az adókülönbözet (adóhiány) és adóbírság megállapíthatósága kérdésében az Indokolás [90] pontjában rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság helytállóan járt el, amikor a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló eljárása során a felperes 2016. május 18. napján benyújtott bevallását vette figyelembe és figyelmen kívül hagyta korábban benyújtott bevallásában foglaltakat, lévén, hogy a legutóbbi bevallás előterjesztésével a korábban benyújtott bevallások érvényüket veszítették, hiszen a felperes azzal a céllal terjesztette elő a harmadik, legutolsó bevallását, hogy a perbeli ingatlanok adójogi helyzetét tisztázza azzal, hogy bevallásában visszamenőlegesen 2012. évtől 0 m² telekadó hatálya alá tartozó területet vallott. Az eljáró hatóságnak nem volt más lehetősége, minthogy felperes terhére az Art. 106. §-a, valamint 178. § 3. pontja alapján az adókülönbözetet megállapítsa, amely nem a korábbi

telekadót kivető határozatok relációjában, hanem annak okán volt vizsgálándó, hogy bevallások utólagos vizsgálatára irányuló eljárást indított és felperes legutóbbi bevallásához képest határozta meg az adókülönbözetet. Az új határozat meghozatalára és az adó megállapítására ily módon nem bevallások alapján történő kivetés útján került sor, az adókülönbözet megállapítása ezért jogszerű, amelyre figyelemmel az Art. 170. § (1)-(2) bekezdése alapján jogszerűen került kiszabásra az adóbírság, illetve késedelmi pótlék; a döntésből a mérlegelés szempontjai megállapíthatóak és a határozat indokolásából a bizonyítékok mérlegelésének okszerűsége kitűnik.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[24] A felperes a jogerős ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, kérte, hogy a Kúria a támadott ítéletet úgy változtassa meg, hogy az alperes BP/1008/00731/4-6/2017., BP/1008/00732/4-6/2017. és BP/1008/00734/4-6/2017. számú egybefoglalt döntései részét képező III. határozatokat akként változtassa meg, hogy a 2012-2016. adóévekre a perbeli ingatlanok után telekadófizetési kötelezettséget ne állapítson meg, arra figyelemmel, hogy azok a beépíthetőség hiányában a Htv. 52. § 16. pontja szerint nem minősültek teleknek, ezért a Htv. 17. §-a szerint nem telekadó kötelesek, ezért az adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék kiszabását is mellőzze.

[25] Felülvizsgálati kérelmében kifejtett álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a Htv. 17. §-át, 52. § 16. pontját. Erre tekintettel telekadó különbözet megállapítása is jogszabálysértő, vagyis az Art. 170. § (2) bekezdése szerinti adóhiány hiányában az adóbírság kiszabása az Art. 170. § (1) bekezdésébe, a késedelmi pótlék kiszabása az Art. 165. § (1) bekezdésébe ütközött.

[26] A Htv. szerinti épülettel való beépíthetőség hiánya kapcsán előadta, hogy a BH2017. 414. szám alatt közzétett eseti döntés és a megelőző eljárásban hozott kúriai döntés alapján a telekadó hatálya alá tartozás megítélésakor az ingatlanok valóságos és aktuális helyzetét kell vizsgálni. Tehát nem annak a körülménynek van jelentősége, hogy a vonatkozó helyi szabályozás szerint a perbeli ingatlanok beépíthetőek-e. Az EBH2011. 2357., Kfv.I.35.610/2016/9., Kfv.I.35.682/2018/4. számú döntésekben megmutatkozó bírósági gyakorlat szerint „amennyiben az ingatlan fizikai jellemzői okán objektíve beépíthetetlen, úgy nem felel meg a Htv.-ben definiált telekfogalomnak”. Kiemelte, hogy az eljárásban nem volt vitatott, azt az előzetes bizonyítás során készített, a másodfokú hatósági eljárásban csatolt igazságügyi szakértői vélemény is megerősítette, hogy a perbeli ingatlanok az azon korábban található talaj elhordásának következményeként valamennyi érintett adóévben teljes egészében vízzel elárasztott, a Dunával egybefüggő vízfelületet képező „medenceként” funkcionáltak. A talaj elhordása és a Duna vízával való elárasztás az érintett telkeket ahhoz hasonlóan nem teszi beépíthetővé, ahogy a KGD2019. 160. számú eseti döntésben említett bánya kialakítása során való talajelhordás sem tette beépíthetővé a telket. Különösen kizárja a beépíthetőség megállapítását, hogy az érintett telkeken a Duna vízfelületével összefüggő vízfelület található, azokon ténylegesen a Duna hullámozik. A perbeli telkek beépítésére akkor lenne fizikai lehetőség, ha azok feltöltésre kerülnének, így azokon nem a Duna vízfelülete lenne megtalálható, miként ez a negyedik hasonló „medencével” 2017. évben megtörtént feltöltés folytán bekövetkezett.

[27] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmet nem terjesztett elő.

[28] Az alperesi beavatkozó a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte. Azzal érvelt, hogy jelenlegi valós és aktuális helyzetük alapján a perbeli ingatlanok telekadó kötelesek, miután azok beépíthetőek, azonban felperes saját döntése alapján nincsenek beépítve. A beépíthetőség, mint jogi kategória kapcsán a Htv. 19. § a) pontja, 52. § 5-6. pontja, az Étv. 2. § 8., 10. és 15. pontja összevetésével történő vizsgálat alapján állította, hogy az I., II. és III. időszakban egyaránt kizárólag olyan beépítettséget kívánt a jogalkotó az adómentességi körbe sorolni, mely hasznos alapterülettel bír, ebből pedig következik, hogy csak emberi tartózkodás céljára szolgáló épületek, építmények adó alóli mentesítése képezte az eredeti jogalkotói célt, melyet a Htv. által használt belmagasság fogalom is alátámasztott. Márpedig az elárasztással kialakított medencéknek hasznos alapterülete, belmagassága nincs, következésképpen a felperesi ingatlanok a 2012-2016 közötti adóévekben a telekadó tárgyi hatálya alá tartoztak, az ingatlanokat tárgyi adómentesség nem illette. A felperes által bevallani elmulasztott telekadó és az adóhatóság által észlelt adózói mulasztás miatt alkalmazott adókötelezettség teljesítésének ellenőrzésére irányuló Art. 87. § (1) bekezdés c) pontja szerinti ellenőrzés során az Art. 128. § (1) bekezdése szerint utólag határozattal megállapított adókülönbözet, egyben adóhiány az Art. 170. § (1)-(2) bekezdésének kógens rendelkezése miatt bírságalapnak is minősült, (KGD2006. 84.), a felperes ezért a felülvizsgálati kérelem [19] pontjában tévesen értelmezte az adókülönbözet megállapítására irányadó szabályt.

A Kúria döntése és jogi indokai

[29] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[30] A Kúria az rPp. 272. § (2) bekezdése és 275. § (5) bekezdése alapján a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok, bizonyítékok alapján vizsgálta felül. A jogerős ítélet felülvizsgálatára a Kúria Kfv.V.35.678/2019/3. számú végzésével elrendelt iránymutatás körében maradván, a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogsértések mentén, kizárólag a „medencék” vízzel való lefedettségén alapuló felperesi másodlagos kereseti kérelem keretei között, elsőként abból a szempontból vizsgálhatta, hogy az érintett ingatlan telekadó hatálya alá esik-e.

[31] A Htv. 17. §-a értelmében adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő telek. A Htv. 52. § 16. pontja definiálja a Htv. alkalmazásában a telek fogalmát. A Htv. 2. §-a szerint az önkormányzat adómegállapítási joga az e törvényben meghatározott adóalanyokra és adótárgyakra terjed ki. Következésképpen a Htv. 52. § 16. pontja alapján, e törvény fogalomhasználatára tekintettel lesz a 16. § szerinti telekadó tárgya a telek. A telekadó tárgya ennek megfelelően a teleknek minősülő földterület. A Htv.-ben alkalmazott fogalmak meghatározásakor kizárólag akkor lehet figyelembe venni más jogágakban szereplő értelmező rendelkezéseket, ha az adott jogvita elbírálására irányadó jogszabály arra vonatkozóan

értelmezést nem tartalmaz (EBH2019. K.14.). A Htv. alapján ugyanakkor két különböző adótárgyra irányulhatott a helyi vagyoadó, az egyik helyi vagyoadó a telekadó, a másik helyi vagyoadó az építményadó, ez utóbbinak a funkciója a lakás és a nem lakás céljára szolgáló épület, illetve épületrész adóztatása. A két helyi ingatlanadót akár egyidejűleg is előírhatja, szabályozhatja az önkormányzat. Ebben az esetben a köztük lévő viszonyt alapvetően az határozza meg, hogy a telekadó alól mentes a Htv. adott időszaki állapotára tekintettel az épület, illetve az épületrész hasznos alapterületével egyező nagyságú telekrész [Htv. 19. § a) pont]. Ebből az következik, hogy a teleknek ezt a részét kizárólag építményadó terhelheti. A telek ezen felüli része sújtható telekadóval.

[32] Az ingatlan telekadó adótárgykénti minősítésének vizsgálata azonban meg kellett, hogy előzze az adómentességek vizsgálatát, illetve a Kúria megismételt eljárásra adott iránymutatásától az elsőfokú bíróság nem térhetett el, így a jelen vizsgálat alapja kizárólag abban mutatkozott, hogy a perbeli ingatlanok teljes egészében vízzel történő lefedettsége okán teleknek minősülő földterületnek tekinthetők-e, avagy aktuális és valóságos helyzetükben objektíve beépíthetetlenek.

[33] Az elsőfokú bíróság helytállóan mutatott rá arra, hogy a felek között nem képezte vita tárgyát, hogy a perbeli ingatlanok az ingatlan-nyilvántartásban egyenként önálló helyrajzi számon „egyéb6ként” vannak nyilvántartva, illetve, hogy a perbeli ingatlanokon a „medencéket” az ott található talaj elhordásával mesterségesen alakították ki, amelyeket a Duna vizével elárasztottak. Az alperes helyszíni szemlén alapuló megállapításai alapján a medencék egyes oldalfalai az építés során mesterséges szerkezeti elemek használatával kerültek kialakításra, melyek a környező csatlakozó talajszint alatt találhatók, a talajszint felett sem a medencék oldalfalainál, sem a medencék felett épületszerkezeti elemek nem találhatók. Ténylegesen a víz felszínén kereskedelmi áruk ki- és berakodása folyik uszályokról, a medencék oldalfalai és alja csak karbantartási tevékenység esetén érhető el. Ráadásul a „egyéb6ok”, azaz a perbeli ingatlanok jelenleg is „medenceként”, hajóállomásként funkcionálnak, azok teljes egészében vízzel elárasztottak.

[34] A telekadó fogalom kibontása körében a Kúria már számos döntést hozott, így a Kfv.I.35.682/2018/4. számú ügyben utalt arra, hogy „az adóalanyok a telekadó megfizetését egy adott ingatlan beépíthetetlenségére tekintettel kétféle módon kerülhetik el. Egyrészt amennyiben az ingatlan fizikai jellemzői okán - például szükségeszerű rekultivációval érintett bánya, környezetvédelmi kármentesítésre szoruló hulladéklerakó - objektíve beépíthetetlen, akkor az érintett ingatlan nem felel meg a Htv.-ben definiált telek fogalomnak, azaz nem tartozik az adónem tárgyi hatálya alá. Ez minősül a beépíthetetlenség fizikai korlátjának, amelyet a bírósági joggyakorlat alakított ki (EBH2011. 2357.; Kfv.I.35.610/2016/9.). Másrészt az ingatlan meghatározott jogi korlát esetén mentesül az adófizetési kötelezettség alól. Amennyiben ugyanis az ingatlanokat érintően az Étv. szerinti építési tilalom áll fenn, az ingatlan adóköteles területének 50%-a Htv. 19. § c) pontja alapján mentesül az adófizetési kötelezettség alól. Az ingatlan tehát ebben az esetben teleknek minősül és a telekadó tárgyi hatálya alá tartozik, viszont az Étv.-ben meghatározott jogi korlátra tekintettel mentesül az adófizetési kötelezettség alól. A jogi korlát esetén a beépíthetőség elvi lehetőség fennáll, viszont az Étv. annak gyakorlati megvalósulását kizárja.”

[35] Annak vizsgálata körében, hogy a telekadó hatálya szempontjából az érintett ingatlanok fizikai állapotuknál fogva a törvény „telek” fogalmának megfelelnek-e, a Kúria elvi éllel munkálta ki, hogy a valamikori szemétlerakó telepnek használt, rekultivációra szoruló ingatlanok jelen állapotukban beépítésre nem alkalmasak, a telek fogalomnak nem felelnek meg, így a Htv. 17. §-a szerinti telekadó tárgyai sem lehetnek. A beépíthetetlen belterületi földrészlet akkor telekadó köteles, ha beépíthető, ennek ellenére nincs beépítve (Kfv.VI.35.718/2012/5., Kfv.I.35.565/2009/11.).

[36] A beépíthetetlenség fizikai korlátját tehát a joggyakorlat (EBH2011. 2357., Kfv.I.35.610/2016/9.) elkülönítette az ingatlan meghatározott jogi korlátjától, mely jogi korlát esetén a beépíthetőség elvi lehetősége fennáll, de annak megvalósulását jogi tilalom nem teszi lehetővé (például építési tilalom esetében). Az elsőfokú bíróság a jogerős ítélet [69]-[70] pontjaiban azonban az objektíve beépíthetetlenséget, illetve a beépíthetőség jogi korlátját kellően nem különítette el, amikor azt állapította meg, hogy a szóban forgó ingatlanok beépítésének eredeti állapotukban fizikai akadályuk nem volt, azok az ingatlanok teljes területét elfoglaló, lefedő „medencékkel” mint építményekkel (vízzel elárasztva) beépítésre kerültek, ugyanakkor a perbeli ingatlanok beépítésének jogi akadályuk az Étv.-ben szabályozott építési tilalom elrendelése hiányában nem áll fenn. Abban helytállóan foglalt állást az elsőfokú bíróság, hogy az ingatlanok akkor is teleknek minősülnek és a telekadó tárgyi hatálya alá tartoznak, ha az Étv.-ben meghatározott jogi korlátok hiányában a beépíthetőség elvi lehetősége fennáll, a beépíthetetlenség fizikai korlátjának értelmezésébe azonban a korabeli beépítésre tekintettel nem bocsátkozott. Bár részletesen felsorolta az ingatlan valós fizikai jellemzőit, azokból ugyanakkor helytelen, téves mérlegeléssel az objektíve beépíthetetlenségre nem következtetett.

[37] A beépíthetetlenség fizikai korlátja szempontjából a telek minősítés, ezáltal a telekadó hatálya alá tartozás megítélésénél az ingatlan valóságos és aktuális helyzetét kell vizsgálni. A perbeli ingatlanok ténylegesen az azokon kialakított hajóállomáskénti használati céllal működnek, az ingatlanok teljes területét elfoglaló, lefedő medencék, mint építmények kialakítása és a Duna vizével elárasztása révén a beépítetlen belterületi földrészlet akkor telekadóköteles, ha egyébként beépíthető, ennek ellenére nincs beépítve. Ez a feltétel a felperesi ingatlanok esetében nem áll fenn, a kikötő, komp és révátkelőhely, továbbá más hajózási létesítmény létesítéséről, használatbavételéről, üzemben tartásáról és megszüntetéséről szóló 510/2017. (XII. 29.) Korm. rendelet (a továbbiakban: Korm. rend.) 1. § (1) bekezdés tárgyi hatálya alá sorolt hajózási létesítmény esetében a beépítés akadályát képezi a Korm. rend. 34. §-a szerinti, a hajózási létesítmény megszüntetésére vonatkozó eljárás lefolytatása. Amennyiben a tulajdonos, illetve az üzemben tartó tevékenységével fel kíván hagyni, továbbá a 37. § alapján, ha a hajózási hatóság a megszüntetést engedélyezi, a határozatnak tartalmaznia kell:

a) a környezet rehabilitáció során történő kialakításának főbb paramétereit,

b) a munkálatok elvégzésének – szükség esetén szakaszokra bontott – határidejét.

Hasonlóan rendelkezett a korábban hatályban volt, a kikötő, komp- és révátkelőhely, továbbá más hajózási létesítmény létesítéséről, használatbavételéről, üzemben tartásáról és megszüntetéséről szóló 50/2002. (XII. 29.) GKM rendelet (a továbbiakban: GKMr.), annak az 1. § (1) bekezdése rendelkezése folytán a GKMr. hatálya a perbeli hajózási létesítményekre kiterjedt, amelynek megszüntetésére eljárást kellett lefolytatni (40. §), amelynek során (43. §) a környezeti rehabilitációra is előírásokat kellett tenni.

A jogi akadályokon túl a beépíthetőség fizikai korlátját képezi a környezeti rehabilitáció, a talajfeltöltés hiánya.

[38] A felperes a felülvizsgálati kérelemben helytállóan hivatkozott a beépíthetetlenség fizikai korlátjának tényleges fennálltára, illetve a kúriai joggyakorlat alapján az analógiaként felhívott EBH2011. 2357., Kfv.I.35.610/2016/9. számú döntésekre, csakúgy, mint a példaként felhozott rekultivációval érintett bánya, környezetvédelmi kármentesítésre szoruló hulladéklerakó esetére. A perbeli „egyéb6ok” földrészei szükségszerű környezeti rehabilitációra szorulnak a beépítést megelőzően, ebből következően objektíve, fizikai állapotuknál fogva beépíthetetlenek. Ezért a Htv.-ben definiált telek fogalmának nem felelnek meg, azaz nem vonhatók a telekadó tárgyi hatálya alá, amelyre tekintettel a másodlagos

kereseti kérelemmel összefüggésben adókülönbözet, adóhiány, adóbírság és késedelmi pótlék kiszabására jogszerűen nem kerülhetett sor.

[39] A II. rendű alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében kifejtett érvelése, miszerint a perbeli ingatlanok valós és aktuális helyzetük alapján ugyanúgy beépíthetők lennének, ahogyan azt a felperes az általa hivatkozottak szerint a per tárgyát nem képező negyedik „medencéje” esetében 2017. évben feltöltés útján meg is tette, azonban felperes saját döntése alapján nincsenek beépítve, éppen a felperes saját döntésétől független objektív körülményt, a beépítés fizikai akadályát képező környezeti rehabilitáció szükségességét hagyta figyelmen kívül.

[40] Mindezek alapján a Kúria az rPp. 275. § (4) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az alperes BP/1008/00731/4-6/2017. számú, a BP/1008/00732/4-6/2017. számú és a BP/1008/00734/4-6/2017. számú egybefoglalt döntései részét képező III. határozatait – az elsőfokú IV-9749-16/2016., IV-9778-16/2016., IV-9784-16/2019. számú határozatokra is kiterjedően – az rPp. 339. § (2) bekezdés g) pontja alapján megváltoztatta és a 2012-2016. adóévekre a cím1 szám alatti helyrajzi szám1, helyrajzi szám3 és 200032 hrsz.-ú „egyéb6” ingatlan-nyilvántartási megnevezésű belterületi ingatlanok után telekadó fizetési kötelezettséget nem állapított meg.

Záró rész

[41] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt, a támadott határozatonként számított és az illeték maximum összegére tekintettel meghatározott kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket a 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 14. §-a alapján az alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés b) pontja szerint megillető teljes személyes illetékmentessége okán az állam viseli.

[42] A pervesztes alperest és alperesi beavatkozót a Kúria az rPp. 78. § (1) bekezdése és 83. § (1) bekezdése alapján egyetemlegesen kötelezte a pernyertes felperesnek az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült költségének a megfizetésére, amelynek összegénél figyelemmel volt az eljárás bonyolultságára, az eljárás során tartott tárgyalások számára, a beadványok készítésének idő- és munkaigényességére, a kúriai végzésben megállapított költségre.

[43] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet az rPp. 274. § (1) bekezdése értelmében – mivel a felek tárgyalás tartását nem kérték –, tárgyaláson kívül bírálta el.

Budapest, 2021. november 25.

dr. Márton Gizella s.k.
s.k.

dr. Drávecz Margit Gyöngyvér s.k.

dr. Darák Péter

Kúria
V.Kfv.35.349/2021/4-I

13

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

A kiadmány hitelül:
tisztviselő