

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.074/2012/6.szám

A Kúria a Békyné dr. Hüse Ágnes (....) ügyvéd által képviselt felperes neve (....) felperesnek a dr. Fuhrmanné dr. Horzsa Ildikó jogtanácsos által képviselt Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Kormányhivatal (fél címe 2) alperes ellen építményadó ügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 2011. október 27. napján kelt 24.K.21.763/2011/3. számú ítélete ellen a felperes által 4. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Borsod-Abaúj-Zemplén Megyei Bíróság 24.K.21.763/2011/3. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 287.200 (kettőszáznyolcvanhétezer-kettőszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes a 2005. március 25-én kelt adásvételi szerződéssel megvásárolta a ...szám alatti ingatlant (a továbbiakban: ingatlan), a tulajdonjog fenntartással történő szerzés ténye az ingatlan-nyilvántartásba 2005. április 25-én bejegyzésre került.

Az önkormányzati adóhatóság ellenőrzés keretében megállapította, hogy a felperes elmulasztotta az ingatlan utáni adóbevallási kötelezettségét. A revízió eredményeként hozott - másodfokú adóhatóság által helybenhagyott - határozatban kötelezte a felperest 2006. évre 1.884.095 Ft építményadó megfizetésére.

Az önkormányzati adóhatóság ezt követően hozott határozataiban kötelezte a felperest 2007-2009. évekre 1.551.200 Ft, 1.772.800 Ft, 1.994.400 Ft, azaz mindösszesen 5.318400 Ft építményadó

megfizetésére.

A felperes 2007. szeptember 21-én elállt az ingatlan adásvételi szerződéstől, amit az eladó tudomásul vett, de nem adta meg a felperesnek a tulajdonjog fenntartással történő eladás tényének ingatlan-nyilvántartási törléséhez hozzájáruló nyilatkozatot. Az eladó és a felperesi vevő közötti jogvitát a 2009. február 16-án kelt ítélet zárta le, amely a vevő jognyilatkozatát pótolta, ennek eredményeként az ingatlan-nyilvántartási széljegy 2009. március 16-án törlésre került.

A felperes 2009. április 21-én kérte a 2009. évre előírt építményadó törlését, továbbá az általa korábban befizetett 4.786.500 Ft építményadó visszatérítését. A felperes kérelmét az önkormányzati adóhatóság az számú határozatával elutasította.

Az alperesi jogelőd - felügyeleti jogkörben eljárva - a .../2009. számú határozatában megsemmisítette az önkormányzati adóhatóság 2009. évi építményadó kivetésről rendelkező határozatát és az eljárást megszüntette. Döntését azzal indokolta, hogy az eredeti állapot helyreállítására figyelemmel a felperest úgy kell tekinteni, mint aki nem volt tulajdonosa az ingatlannak, ezért 2009. évre fizetési kötelezettsége nem keletkezett.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperesi jogelőd megsemmisítette az önkormányzati adóhatóság ...-1/2009/... számú határozatát és új eljárás lefolytatását rendelte el a B-HAT 1453-6/2009. számú határozatában.

Az új eljárás eredményeként hozott ..-8/2009/...számú határozatban az első fokon eljáró önkormányzati hatóság részben adott helyt a felperes visszatérítési kérelmének, mindössze 161 Ft tartozatlan túlfizetés visszautalásáról rendelkezett. Határozatának megállapítása szerint fennállt a felperes építményadó fizetési kötelezettsége 2006-2008. években az e tárgyban hozott jogerős határozatok alapján, ennél fogva túlfizetés csak a késedelmi pótlék számlán mutatkozik, 161 Ft összegben.

A felperes fellebbezése alapján eljáró alperesi jogelőd a 2010. február 5-én kelt .../2010. számú határozatában megsemmisítette az ..-8/2009/... számú határozatot és az elsőfokú önkormányzati adóhatóságot új eljárásra utasította. E határozat indokolása szerint a felperesnek - létre nem jött tulajdonjog miatt - 2006-2008. adóévekre nem állt fenn az építményadó fizetési

kötelezettsége, ezért az általa korábban megfizetett építményadó visszajár.

Az alperesi jogelőd a felügyeleti jogkörben 2010. február 5-én hozott ../2010., ../2010., ../2010. számú határozataiban visszavonta a 2006-2008. évi építményadó fizetési kötelezettségről rendelkező elsőfokú önkormányzati hatósági határozatokat helybenhagyó határozatait, és az építményadó fizetési kötelezettséget előíró önkormányzati adóhatósági határozatokat megsemmisítette. E felügyeleti jogkörben hozott határozatok indokolása azonos a ../2010. számú döntésével.

A Nemzetgazdasági Minisztérium a 2011. április 19. napján kelt NGM/7607/2/2011. számú felügyeleti jogkörben hozott határozatában megsemmisítette a ../2009., ../4/2010., B-../2010. és a ../2010. számú határozatokat, és az alperesi jogelődöt a felperes által ../2009/... számú határozat ellen előterjesztett fellebbezés elbírálása tekintetében új eljárásra utasította. E határozatban a Nemzetgazdasági Minisztérium a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 11.§ (1) bekezdésére, 12.§ (1) bekezdésére, 52.§ 7. pontjára hivatkozva azt állapította meg, hogy a felperesnek valamennyi adóév tekintetében fennállt az építményadó fizetési kötelezettsége, mivel az év első napján fennálló ingatlan-nyilvántartási állapot szerint őt kell az építményadó alanyának tekinteni. Az ingatlan-nyilvántartási bejegyzés utólagos törlésének nincs hatása az adóalanyiságra, a Htv. ugyanis - szemben az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 80.§ (1) bekezdés c) pontjával - nem tartalmaz rendelkezést az adóalanyiség megváltoztatására, visszamenőleges hatályú módosítására. Az eredeti állapot visszaállítása kizárólag a felek egymás közti elszámolási viszonyát érinti és a polgári jog által szabályozott körbe tartozó kérdés. A közjogi szabályok az adóalanyiség tekintetében nem engednek eltérést, ennél fogva erre nincs kihatása a magánjogi jogviszony alakulásának, így az alperesi jogelőd által hozott építményadó kötelezettség törléséről, megsemmisítéséről rendelkező határozatok jogszabálysértőek. Az ../2009/... számú visszatérítés tárgyában hozott határozat ellen benyújtott fellebbezést emiatt az alperesi jogelődnek az e határozatban kifejtett jogértelmezés alapján kell elbírálnia, és a visszatérítési kérelemről e határozatban kifejtett jogi álláspont alapján kell döntenie. Jogszabálysértő a B-HAT.32-3/2010. számú határozat is, ennek megsemmisítésére azonban a súlyosítási tilalomra figyelemmel nem kerülhetett sor.

A felügyeleti jogkörben hozott határozattal előírt új eljárásban az alperesi jogelőd 2011. május 18-án hozott B-HAT/913-2/2011. számon határozatot, és az elsőfokú önkormányzati hatóság ../2009/... számú

határozatát helybenhagyta. Érdemi döntését a Htv. 11.§ (1) és (3) bekezdésére, 12.§ (1) bekezdésére, 52.§ (7) bekezdésére, valamint a ... Megyei Jogú Város Önkormányzatának építményadóról szóló többször módosított 66/2001. (XII.12.) számú önkormányzati rendeletének 1.§ (1) és (2) bekezdéseire, 2.§ (1) bekezdésére, 3.§ (2) bekezdésére, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 43.§ (1) és (6) bekezdéseire alapította. Határozatát azzal indokolta, hogy a felperes építményadó számláján 2007-2009. évekre jogszerűen került előírásra az építményadó, és ezeket a felperes befizette. 2007. évben építményadó és pótlékszámlán túlfizetés nem áll fenn, a 2008. évi befizetés elszámolását követően a számlán 161 Ft túlfizetés mutatkozik, 2009. évre a felperes befizetést nem teljesített, így erre az évre túlfizetése sem keletkezhett. Az adóalanyiság mindig az adott év első napján érvényes és fennálló ingatlan-nyilvántartási állapothoz kötődik, ennek későbbi annulálása nincs kihatással az adóalanyiságra, az eredeti állapot helyreállítása a felek egymás közötti elszámolási viszonyát érinti, és polgári jog által szabályozott kérdés.

A felperes keresetében kérte a B-HAT/913-2/2011. számú határozat hatályon kívül helyezését az .../2/2011.számú határozatára is kiterjedően, továbbá annak megállapítását, hogy a ../2009., a ../2010., ..-/2010., ../2010. számú határozatok jogerősek és végrehajthatóak.

Az alperes ellenkérelmében a felperes keresetének elutasítását kérte.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetét elutasította. Jogi álláspontja a következő volt:

A felügyeleti eljárás keretében hozott ../2011. számú határozat bírósági felülvizsgálatára a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (a továbbiakban: Ket.) 109.§ (1) bekezdése, 115.§ (2) bekezdése, és a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 330.§ (2) bekezdése, 337.§-a értelmében nem kerülhet sor.

2006-2009. években az adott év január 1-jén a felperes az ingatlan-nyilvántartásban szerzőként szerepel, javára tulajdonjog fenntartással történő eladás ténye széljegyként feltüntetésre került, ezért a hatóság jogszerűen tekintette az építményadó alanyának. Az építményadó kivetésére jogszerűen került sor, az alperes határozatában megjelölt törvényhelyekre figyelemmel. A felperesnek emiatt az elsőfokú határozatban rögzített 161 Ft-on felül további túlfizetése nem volt, ezért építményadó törlésére és

viSSzaigénylésére irányuló kérelmét nem lehetett teljesíteni.

Adóellenőrzésre kizárólag 2006. év tekintetében került sor, 2007-2009-es adóévek kapcsán nem. A felperes a 2006-os adóévet követő időszakok esetében tévesen hivatkozott az Art. 142.§ (1) bekezdése szerinti súlyosítási tilalom megsértésére, és érvelése azért sem fogadható el, mert a perben keresettel támadott határozat nem ellenőrzés eredményeként hozott határozat, hanem a korábban kiszabott építményadó visszatérítésére irányuló kérelem tárgyában hozott döntés.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte határon kívül helyezését, a jogszabályi rendelkezéseknek, illetve a kereseti kérelmének megfelelő határozat meghozatalát. A Htv. 52.§ (7) bekezdésére alapítottnan azzal érvelt, hogy az elállásra, a szerződés felbontására, megszűnésére, az eredeti állapot visszaállítására és az ingatlan-nyilvántartási bejegyzés törlésre figyelemmel őt úgy kell tekinteni, mint aki nem volt az ingatlan tulajdonosa, ezért 2006-2009. adóévekre az adóalanyisága nem áll fenn, emiatt adófizetési kötelezettsége sem keletkezett, tehát minden általa befizetett építményadó olyan tartozatlan befizetésnek minősül, amelyre fennáll a visszatérítési jogosultsága.

Az alperes érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

Mindenekelőtt rámutat a Kúria arra, hogy a felek közötti jogvita adójogi jogviszonyból ered, ennél fogva elbírálására az adójogi eljárási és anyagi jogi jogszabályi rendelkezések az irányadók, tehát az Art. és a Htv. szabályai.

Az elsőfokú bíróság helytállóan mutatott rá arra, hogy az NGM/7607/2/2011.számú határozat felügyeleti intézkedés keretében hozott határozat, amely kapcsán nincs lehetőség bírósági felülvizsgálatra. Tévesen utalt azonban arra, hogy e határozat ellen a bírói utat a Pp. 337.§-a illetve a Ket. 109.§ (1) bekezdése és 115.§-a zárja ki.

A .../2011. számú keresettel támadott határozat tekintetében a per ideje alatt felügyeleti intézkedés nem volt folyamatban, a per tárgyalása nem került felfüggesztésre, ez a közigazgatási határozat a per során ügyészi óvás miatt sem került módosításra, ezért a Pp.337.§ (2)-(3) bekezdései szerinti törvényi tényállás jelen

ügyben nem alkalmazható.

Adóügyben a bírósági felülvizsgálatot nem a Ket., hanem az Art. 143.§ (1) bekezdése szabályozza, amely értelmében az adóhatóság másodfokú jogerős határozatát - a fizetési könnyítés engedélyezése tárgyában hozott, illetőleg az elsőfokú határozat megsemmisítését elrendelő határozat kivételével - a bíróság az adózó kérelmére jogszabálysértés esetén megváltoztathatja, vagy hatályon kívül helyezi, és ha szükséges az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja. Bírósági felülvizsgálatra tehát csak a másodfokú adóhatóság jogerős határozattal szemben kerülhet sor.

Az Art. a felügyeleti intézkedést is önállóan, speciálisan - a Ket-hez képest eltérően - szabályozza. Az Art. 141.§ (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy a felettes adóhatóság, illetve az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV felügyeletére kijelölt miniszter kérelemre, vagy hivatalból felügyeleti intézkedést tesz, ha az ügyben eljáró adóhatóság határozata, önálló fellebbezéssel támadható végzése (intézkedése) jogszabálysértő, vagy a határozat, az önálló fellebbezéssel megtámadható végzés meghozatalára (intézkedésre) jogszabálysértő módon nem került sor. A Ket. szerinti felügyeleti eljárás helyett tehát az Art. rendkívüli jogorvoslatként a felügyeleti intézkedést tartalmazza. Az Art. felügyeleti intézkedésre vonatkozó szabályai felülírják a Ket. rendelkezéseit, tehát a Ket. jogerős ítéletben nevesített törvényhelyeit az adóigazgatási eljárás során nem lehet alkalmazni.

Az Art. 141.§ (3) bekezdése értelmében a felettes adóhatóság, illetve az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV felügyeletére kijelölt miniszter a jogszabálysértő határozatot (intézkedést), önálló fellebbezéssel megtámadható végzést megváltoztatja, megsemmisíti, amennyiben szükséges új eljárás lefolytatását rendeli el, vagy az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja. A felettes adóhatóság, illetve az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV felügyeletére kijelölt miniszter a felügyeleti intézkedésről határozatot (végzést) hoz. Az új eljárásra utasítás, tehát a felettes szerv megítélésének függvénye, és nem minden esetben következménye a határozat megsemmisítésének. Az Art. 141.§ (4) bekezdése szerinti szabályból következően felügyeleti intézkedés keretében nem hozható olyan döntés, amely az adókötelezettséget, az adó alapját, az adó összegét, a költségvetési támogatás alapját, összegét az adózó terhére változtatja meg. Amennyiben a felettes adóhatóság, vagy az adópolitikáért felelős miniszter, illetve a NAV felügyeletére kijelölt miniszter megállapítása szerint a felülvizsgálat döntés (intézkedés) súlyosításának lenne helye, úgy a jogszabálysértő döntést (intézkedést) megsemmisíti és új eljárás lefolytatását rendeli el. Rámutat e körben a Kúria még arra is, hogy a kétféle

jogorvoslati lehetőség (a fellebbezés és a felügyeleti intézkedés) közötti fő különbség abban áll, hogy a fellebbezési eljárás keretében hozott másodfokú döntéssel szemben az adózónak van lehetősége bírósági felülvizsgálatot kezdeményezni, a felügyeleti intézkedés keretében hozott döntés kapcsán azonban az Art. hatályos szabályai nem adnak lehetőséget bírói felülvizsgálatra. A további jogorvoslat lehetőségének hiánya miatt tartalmazza az előzőekben ismertetett törvényhely, hogy felügyeleti intézkedés keretében a döntés súlyosítására nincs lehetőség, illetőleg, amennyiben a döntés súlyosításának lenne helye, úgy a felettes szervnek új eljárás lefolytatását kell elrendelnie, így az eredeti döntéshez képest az adózóra nézve súlyosabb döntéssel szemben ismételten megnyílik az érdemi jogorvoslat, a bírói út lehetősége. E szabályok tehát a súlyosítási tilalomra vonatkozó felperesi keresetben, illetve jogerős ítéletben is nevesített Art. 142.§ -a szerinti szabályozáshoz képest ugyancsak speciálisak.

Az Art. 43.§-a rögzíti az adózó által eszközölt befizetés, túlfizetés elszámolására, a visszatérítéssel kapcsolatos adózói igények elbírálására vonatkozó speciális adójogi rendelkezéseket. Ezek értelmében az adóhatóság az adózó adókötelezettségét és költségvetési támogatási igényét, valamint az ezekre teljesített befizetést és kiutalást az adózó adószámláján tartja nyilván. Ha az adózó az adott adóra adótartozásánál nagyobb összeget fizetett be az adóhatósághoz (túlfizetés), az adóhatóság a túlfizetés összegét az adózó kérelmére az általa nyilvántartott más adótartozásra számolja el. A túlfizetés visszaigényléséhez való jog elévülését követően az adóhatóság a túlfizetés összegét hivatalból az általa nyilvántartott, az adózót terhelő más adótartozásra számolja el, vagy adótartozás hiányában azt hivatalból törli. (Art.43.§ (5) bekezdése). Ha az adózónak nincs adótartozása és bevallási kötelezettségének eleget tett, akkor rendelkezhet az Art. 43.§ (6) bekezdése értelmében a fennmaradó összeg visszafizetéséről. Az Art. 43.§ (7) bekezdése pedig akként rendelkezik, hogy a tévesen befizetett összeg visszafizetését a befizető a túlfizetésre vonatkozó szabályok szerinti igényelheti, amennyiben az adóhatóságnál nyilvántartott tartozása nincs.

A Kúria a rendelkezésére álló iratokból - felek által sem vitatottan - megállapította, hogy az NGM/7607/2/2011. számú határozat megsemmisítő rendelkezési folytán hatályukban fennmaradtak, jogerősnek és végrehajtandónak tekintendők azok az első fokú önkormányzati adóhatósági határozatok, amelyek a felperest 2006-2009. évekre építményadó megfizetésére kötelezték. Az építményadó fizetési kötelezettséggel kapcsolatos jogerős határozatokra figyelemmel pedig minden felperes által eszközölt befizetést az adóhatóságnak az Art.43.§-ának megfelelően el kellett számolnia. Az alperes emiatt jelen ügyben keresettel támadott

határozatában törvényesen állapította meg, hogy a felperes számláján az építményadó jogszerű előírása miatt tartozatlan fizetés, vagy túlfizetés nem áll fenn, illetve csak 161 Ft tekintetében mutatkozik, figyelemmel arra is, hogy 2009. évre a felperes az adót nem fizette meg.

Rámutat a Kúria arra is, hogy a visszatérítési igény illetve túlfizetés kapcsán előterjesztett kérelem tárgyában hozott adóhatósági határozatok bírósági felülvizsgálata során nem kerülhet sor az adófizetési kötelezettséget előíró, egyes adóéveket érintő adóhatósági határozatok bírósági felülvizsgálatára. Közigazgatási perekben a bíróság mindig csak az adott konkrét keresettel támadott határozat jogszerűsége tárgyában dönthet a határidőn belül előterjesztett kereseti kérelem alapján (Art. 143.§ (1) bekezdése). A bíróság tehát jelen ügyben csak azt vizsgálhatta, hogy fennállt-e vagy sem túlfizetés az adófolyószámlán, jogszerű-e vagy sem a visszatérítésre vonatkozó igény az adójogi szabályok értelmében.

Osztja a Kúria az elsőfokú bíróság és az alperes jogi álláspontját, mely szerint nincs ügydöntő jelentősége az ingatlan-nyilvántartási bejegyzés utólagos törlésének, módosításának az adóalanyiség tekintetében a Htv. 52.§ 7. pontja, továbbá 11.§ (1) bekezdése, 12.§ (1) bekezdése értelmében. E rendelkezések szerint ugyanis azt a személyt kell az ingatlan tulajdonosának, az adó alanyának tekinteni, akit az adóév első napján az ingatlan-nyilvántartás feltüntet, vagy széljegyez. Hangsúlyozza e körben a Kúria, hogy az Itv. 80.§ (1) bekezdésének c) pontja lehetősége ad illeték visszatérítésre, abban az esetben, ha jogügyletet a felek közös megegyezéssel az eredeti állapot helyreállításával megszüntetnek, vagy az erre jogosult, a jogügylettől eláll, és ezt ingatlan esetén az ingatlanügyi hatóság határozata igazolja. A Htv. és az Art. azonban nem tartalmaz olyan szabályozást, amely az eredeti állapot helyreállítására tekintettel adó visszatérítés iránti kérelem benyújtását, teljesítését, tartozatlan fizetés (túlfizetés) megállapítását megengedné. A jelen ügyre irányadó közjogi szabályozás nem teszi lehetővé a visszatérítés iránt előterjesztett felperesi kérelem teljesítését azon oknál fogva sem, hogy adófizetési kötelezettségét bíróság által felül nem vizsgálható, jogerős és végrehajtható adóhatósági határozatok tartalmazzák. Az előzőekben részletezett közjogi szabályozás azonban nem akadályozza annak, hogy az ingatlan adás - vételi szerződést kötő, majd ezt felbontó felek egymással a szerződéseik és a polgári jog szabályai szerint elszámoljanak.

A kifejtettekre figyelemmel a Kúria a jogerős ítéletet, mint érdemben jogszerű döntést a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A felülvizsgálati kérelem elbírálására tárgyaláson kívül került sor, az alperes az ügyben érdemi ellenkérelmet nem terjesztett elő, ennél fogva felszámítható költsége nem merült fel, így pernyertessége ellenére javára a Kúria perköltséget nem állapított meg.

A felülvizsgálati eljárási illeték megfizetésére vonatkozó ítéleti rendelkezés az Itv. 50.§ (1) bekezdésében és a 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapul.

Budapest, 2013. március 21.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk.
előadó bíró, Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró**