

A KÚRIA mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.209/2012/5.szám

A Kúria a dr. Budai Béla ügyvéd által képviselt dr. felperes neve (felperes címe) felperesnek a dr. Dweik Ádám jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Csongrád Megyei Bíróság 2011. december 8-án kelt 3.K.22.049/2011/4. sorszámu jogerős ítélete ellen a felperes részéről 5. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon megtartott nyilvános tárgyaláson meghozta az alábbi

í t é l e t e t :

A Kúria a Csongrád Megyei Bíróság 3.K.22.049/2011/4. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 43.000 (negyvenháromezer) 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 2011. február 9-én kelt adásvételi szerződésben több külterületi szántó, illetőleg szántó és nádas művelési ágú ingatlan résztulajdoni hányadát vásárolta meg. A szerződés 8. pontjában kötelezettséget vállalt arra, hogy az MVH által kiadott regisztrációs igazolással rendelkező, mezőgazdasági tevékenységet végző magánszemélyként a termőföldeket a szerzéstől számított 5 évig nem idegeníti el, azon vagyoni értékű jogot nem alapít és a termőföldet vállalkozóként vagy őstermelőként mezőgazdasági célra hasznosítja. A szerződésben a felek rögzítették, hogy ezen nyilatkozat alapján a vagyonszerzés az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (továbbiakban: Itv.) 26. § (1) bekezdés p) pontja alapján mentes a visszsterhes vagyonátruházási illeték alól. A felperes kijelentette, hogy tudomással bír arról, hogy a feltételek nem teljesülése esetén az egyébként járó illeték kétszeresét kell megfizetni. Az ingatlanok bejelentett forgalmi értéke összesen 10.739.092 Ft volt, melyet az adóhatóság elfogadott, majd 2011. április 7-én kiadmányozott 9277824812 számú fizetési meghagyásával 0 Ft illetékfizetési kötelezettséget írt elő felperes számára a fent

rögzített jogszabályi rendelkezés alkalmazásával. A felperes a fizetési meghagyást 2011. április 12-én átvette, amely jogorvoslat hiányában április 28-án jogerőre is emelkedett.

Ezt követően - 2011. május 11-én - a felperes kérelmet nyújtott be a fizetési meghagyás módosítására azzal, hogy az illetékkedvezményt mégsem tudja igénybe venni, mert az általa vásárolt ingatlanok eladója - szóbeli ígérete ellenére - nem szüntette meg az ingatlanokon fennálló bérleti szerződéseket. Ennek következtében ő „kénytelen volt a szerződéseket megerősíteni”, miáltal az illetékfizetési kötelezettség megállapítása szükséges.

Az első fokú adóhatóság 2011. május 30-án kelt 2703901647 számú határozatával a felperest - az egyébként fizetendő illeték kétszerese - 859.120 Ft vagyónátruházási illeték megfizetésére kötelezte, tekintettel arra, hogy a felperes a vállalt feltételek teljesítése hiányát már a fizetési meghagyás jogerőre emelkedése után jelentette be.

A felperes az első fokú határozattal szembeni fellebbezésében előadta, hogy valós célja volt a megvásárolt termőföldek mezőgazdasági őstermelőként mezőgazdasági célra hasznosítása, és azért is vállalta az illetékmentesség feltételeit, mert az ingatlanok eladója úgy nyilatkozott, hogy az adásvétel tárgyát képező termőföldekre haszonbérleti szerződést nem kötött, illetve bemutatta a határozott időre kötött szerződéseket, amelyek a határozott idő lejártával megszűnnek. Ehhez képest viszont egy általa előre nem látott új körülmény állt elő, nevezetesen kénytelen volt azon gazdálkodó szervezettel haszonbérleti szerződést kötni, amely már korábban ezekre a földekre haszonbérelő volt. Önhibáján kívül nem tudott eleget tenni a feltételeknek, és az illeték kétszeresének megfizetése indokolatlan hátrányt jelent számára. Mindezekon túlmenően eljárási jogszabálysértés is történt az ügyben, ugyanis a támadott első fokú határozat jogerőre emelkedése azt eredményezné, hogy azonos tényállás mellett két jogerős határozat lenne érvényben. A helyes eljárás az lett volna, ha az első fokú hatóság az illetékmentességet biztosító határozatot visszavonta vagy módosította volna, és a módosításban az illeték összegét emelte volna meg, vagy a visszavonást követően hozandó új fizetési meghagyásban az egyszeres összegű illetéket szabta volna ki. Kérte ezért az Itv. 19. § (1) bekezdésére hivatkozással a visszterhes vagyónátruházási illeték általános mértékének megfelelő illeték megfizetésére kötelezését, másodlagosan pedig azt, hogy a másodfokú hatóság méltányossági jogkörben adjon helyt kérelmének.

Az alperes 2011. augusztus 3-án hozott 2969735586 számú határozatával az első fokú határozatot helybenhagyta. Miután a fizetési meghagyás jogerőre emelkedését követően a felperes a vállalt kötelezettségének nem tett eleget, helyesen döntött az első

fokú hatóság - az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pont utolsó mondata alapján - a fizetendő vagyonszerzési illeték kétszeresének pótlólagos megfizetéséről. Az illetékmentességet biztosító fizetési meghagyás április 28-án jogerőre emelkedett, ezen időpontig lehetett volna a felperes részéről a feltételek módosulására vonatkozó bejelentést joghatályosan megtenni, ami tényszerűen nem történt meg.

A felperes a jogerős határozattal szemben előterjesztett keresetében kérte mindkét fokú közigazgatási határozat hatályon kívül helyezését a fellebbezésében foglaltakkal megegyező okból. Az alperesnek módja és egyben kötelessége lett volna figyelembe venni a vagyonszerző módosított nyilatkozatát és az általános szabályok szerinti illeték megfizetését előírni. Jogszabálysértésként az Itv. 78. § (1) bekezdését és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) 114. § (1) bekezdését jelölte meg.

A Csongrád Megyei Bíróság 3.K.22.049/2011/4. számú jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Hivatkozott a Itv. 26. § (1) bekezdés p) pontjára, valamint rögzítette, hogy a felperes elsősorban eljárásjogi jogszabályok megsértését állította. E körben kifejtette a bíróság, hogy a Ket. 114. § (1) bekezdése szerint a jogerőre emelkedett határozat módosítására, visszavonására abban az esetben van lehetőség, ha a hatóság megállapítja, hogy döntése jogszabályt sért. Jelen esetben az első fokú hatóság fizetési meghagyása annak meghozatalakor nem volt jogszabálysértő, hiszen figyelembe vette a felperes nyilatkozatát, a becsatolt iratokat, és ezek alapján akkor a feltételes illetékmentességre való jogosultság fennállt. Az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pontja együttes feltételeket határoz meg az illetékmentesség teljesítéséhez és egyértelműen kimondja, hogy a feltételek vállalásáról a vagyonszerzőnek legkésőbb a fizetési meghagyás jogerőre emelkedéséig kell nyilatkoznia az adóhatóságnál. Idézte az első fokú bíróság a **Legfelsőbb Bíróság** Kfv.I.35.155/2002/3. számú eseti döntésében kifejtett álláspontját, mely szerint a fenti határidő nemcsak az illetékkedvezmény alapjául szolgáló nyilatkozat megtételére vonatkozik, hanem annak módosítására vagy visszavonására is. A nyilatkozat módosítására, visszavonására a határozat jogerőre emelkedését követően azért nincs lehetőség, mert a határozatokhoz anyagi jogerőhatás fűződik, ahhoz mind a fél, mind a határozatot hozó hatóság kötve van. Amennyiben a fizetési meghagyásban megállapított feltételes illetékmentesség jogszabályban meghatározott feltételeit az adózó nem teljesíti, úgy pótlólag, vagyis újabb határozatban kell kiszabni a szankciós mértékű illetéket. Eljárásjogi szempontból tehát jogszerűen hozta meg az első fokú hatóság a pótlólagos illeték kiszabásáról szóló határozatát, és azt alappal hagyta helyben másodfokú határozatával az alperes. Anyagi-jogi szempontból jelen ügyben azt kellett csak vizsgálni, hogy a felperes teljesítette-e az általa vállalt, az

illetékmentességet biztosító jogszabályi feltételeket. E körben érdemi jelentősége annak a körülménynek van, hogy a felperes maga jelentette be, hogy haszonbérleti szerződést kötött a vásárolt termőföldekre, ezáltal nem saját maga hasznosítja mezőgazdasági célra azokat. Nem volt vitás tehát, hogy az illetékmentesség vállalt feltételei nem teljesültek. Ennek jogkövetkezménye az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pont, azaz az egyébként járó illeték kétszeresének megfizetése. E körben mérlegelésnek, kimentésnek helye nincs, az objektív jogkövetkezmény a jogszabály erejénél fogva beállt. Nincs jelentősége annak, hogy az 5 éves időintervallumon belül ez mikor történik meg, és úgyszintén annak sem, hogy a feltételek nem teljesítéséről a hatóság hivatalból szerez tudomást, vagy azt az ügyfél maga jelenti be. Méltányossági jogkörben csak akkor hozható döntés, ha arra a jogszabály kifejezett felhatalmazást ad, de jelen esetben ilyen nincs. Alaptalan az ügyfélegyenlőség elvének sérelmére vonatkozó felperesi hivatkozás is, ugyanis a felperes tulajdonostársa még a feltételes illetékmentességet megállapító fizetési meghagyás jogerőre emelkedése előtt jelentette be a körülmények változását a hatóságnak, ezért vált lehetővé az egyszeres illeték pótlólagos kiszabása. Nincs tehát egy másik üggyel minden ténybeli és eljárási egyezőség fennállása, amely miatt következetlen jogalkalmazás lenne számon kérhető az adóhatóságon. Nincs okirati bizonyíték arra sem, hogy a felperes tulajdonostársa vonatkozásában az egyszeres illeték kiszabására a fizetési meghagyás visszavonásával vagy módosításával került volna sor, vagy fellebbezési eljárás keretében történő megváltoztatással. Ennél fogva sem eljárásjogi, sem anyagi jogi jogszabálysértés nem történt.

Az első fokú jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Ebben mindenekelőtt részletesen rögzítette a tényállást, amelyet - álláspontja szerint - az ítélet is helyesen állapított meg. Amit változatlanul kifogásol, hogy ugyanazon visszterhes vagyonszerzéssel keletkezett illetékkötelezettség tárgyában már meghozott - hatályban lévő és jogerős - határozat /fizetési meghagyás/ mellett újabb alakszerű határozatot hoztak. A felperes keresetét elutasító jogerős ítélet sérti az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pontját és a 19. § (1) bekezdését, 78. § (1) bekezdését, valamint a Ket. azon rendelkezéseit, melyek szerint egy ügyben csak egy alakszerű érdemi határozat hozható, illetve csak egy ilyen válhat és maradhat jogerős (1. §, 3. §, 12. §, 20. §, 29. és 30. §). Sérti továbbá az illetékügyekben is alkalmazandó, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban: Art.) VIII. fejezetét, mert az alperes jelen eljárásával a törvényben foglalt jogkövetkezmények körét kibővítette, a 26. § (1) bekezdés p) pontban előírt mértékkel számítandó illetékkötelezettséget is szankciónak, azaz jogkövetkezménynek minősítette. Az Itv. 78. § (1) bekezdés rendelkezik arról, hogy a kiszabás alapján fizetendő illetékről

fizetési meghagyást (határozatot) kell kiadni. Ez tartalmazza a kiszabott illeték összegének megállapításánál figyelembe vett adatokat és az alkalmazott jogszabályokat. A vagyonszerzőt tehát a visszterhes szerzésre tekintettel egyetlen illetékfizetési kötelezettség terheli, amit a kiszabásra jogosult hatóság egyetlen eljárásban hozandó érdemi döntéssel szabhat ki. Nem vitás viszont, hogy egyazon vagyonszerzéshez járuló illetékkötelezettség utóbb bekövetkezett tények nyomán változhat. Éppen az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pontja oldja fel az általános visszavonási és módosítási korlátot az utólagosan keletkező tényekre tekintettel. Sérelmezte továbbá, hogy tételes-jogi alap nélkül állítja azt az ítélet, hogy a perbeli határozattal kivetett illeték szankciónak minősül. Ez az illeték nem szankció, hanem általános mértékű illetéktől eltérő mértékben megállapított illetékkötelezettség, éppen ezért nem alkalmazhatók a jogkövetkezmények tekintetében egyébként lehetséges „Art-beli” méltányossági szabályok. A felperes rögzítette tehát, hogy felülvizsgálati kérelme elsődlegesen a jogszabálysértő első fokú ítélet megváltoztatása és a közigazgatási határozatok hatályon kívül helyezésére irányul, de e körben még ugyanakkor új eljárásra utasítást nem kér, annak nincs is helye tekintettel arra, hogy maga az eljárás, azaz a második illetékkötelezettséget megállapító határozathoz vezető folyamat jelenti a jogszabálysértést. Az elsődleges kérelemnek nem része annak a kérdésnek az elbírálása sem, hogy fennállnak-e a jogerős fizetési meghagyásban előírt illetékösszeg megváltoztatásának, felemelésének a feltételei, mert azt törvényes eljárás mellett a módosítást vagy visszavonást követő új fizetési meghagyással kapcsolatos esetleges jogorvoslati eljárásban kell majd értékelni. Ugyanakkor másodlagos kérelme felperesnek a jogerős ítélet megváltoztatása, ezen keresztül az alperesi jogerős határozat hatályon kívül helyezése vagy megváltoztatása, amennyiben a Kúria az alperesi határozatot érdemben elbírálható határozatnak tekintené. Ez esetben a jogerős másodfokú határozat jogszabálysértését amiatt kell megállapítani, mert az alperes még az első fokú határozatának a jogerőssé válása előtt a felperes bejelentéséből tudomást szerzett a mentességhez szükséges vállalás felperes általi visszavonásáról, a teljesítés akadályáról.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte, mivel álláspontja szerint helyesen döntött a jogvitában az első fokú bíróság. A tényállásból lényegi elemként kiemelte, hogy a felperes beadványaiban a haszonbérbe adás körében ellentmondásos nyilatkozatokat tett. Ugyanakkor ténylegesen jelentősége annak van, hogy a felperesnek az adásvételi szerződés megkötésekor tudomása volt a tárgyi ingatlanokon fennállt haszonbérleti szerződésekről, valamint az ingatlanok jelentős összértékéről, a kedvezmény biztosításának együttes feltételéről, illetve azok nem teljesítése következményeiről. A fizetési meghagyás 2011. április 28-án jogerőre emelkedett, eddig az

időpontig lehetett volna nyilatkozni a feltételek módosulása kérdéskörében.

A Kúria megállapította, hogy a felülvizsgálati kérelem nem megalapozott.

Az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pontja szerint: „Mentes a visszterhes vagyónátruházási illeték alól termőföldnek a külön jogszabály alapján a mezőgazdasági és vidékfejlesztési támogatási szerv által kiadott regisztrációs igazolással rendelkező, mezőgazdasági tevékenységet végző magánszemély általi, visszteher ellenében történő megszerzése, feltéve, ha az így vásárolt termőföldet a vásárlástól számítva legalább 5 évig nem idegeníti el, azon vagyoni értékű jogot nem alapít, és egyéni vállalkozóként vagy mezőgazdasági őstermelőként a termőföldet mezőgazdasági célra hasznosítja. A feltételek vállalásáról a vagyonszerzőnek legkésőbb a fizetési meghagyás jogerőre emelkedéséig kell nyilatkoznia az állami adóhatóságnál. Ha a vagyonszerző a termőföldet az 5 év letelte előtt elidegeníti, vagy azon vagyoni értékű jogot alapít, igazolhatóan nem mezőgazdasági célra hasznosítja, az egyébként járó illeték kétszeresét kell megfizetnie.”

A 78. § (1) bekezdés szerint: „A kiszabás alapján fizetendő illetékről - ideértve a mulasztási bírságot is - fizetési meghagyást (határozatot) kell kiadni. A fizetési meghagyás tartalmazza a kiszabott illeték összegének megállapításánál figyelembe vett adatokat és az alkalmazott jogszabályokat.”

Az Art. 123. § értelmében: „Az adóhatóság az adóügy érdemében határozattal, az eljárás során eldöntendő egyéb kérdésben végzéssel dönt. Az adóügy érdeméhez tartozik minden, az adókötelezettséget érintő, az adózó, az adó megfizetésére kötelezett személy jogát, kötelezettségét megállapító döntés. A nyilvántartás vezetésével kapcsolatos hatósági eljárásban - ideértve a kiutalási és az átvezetési kérelem elbírálását is -, ha e törvény másként nem rendelkezik, az adóhatóság csak abban az esetben hoz határozatot, ha az adózó kérelmét nem teljesíti. Határozatnak minősül a fizetési meghagyás is.”

A 135. § (1) bekezdés szerint: „Ha az adóhatóság megállapítja, hogy a felettes szerv vagy a bíróság által még el nem bírált határozata (végzése) jogszabálysértő, a határozatát (végzését) az adózó terhére a határozat (végzés) jogerőre emelkedésétől számított egy éven belül, az adózó javára az adó megállapításához való jog elévüléséig módosítja vagy visszavonja. A megállapításhoz, a visszaigényléshez való jog elévüléséig módosítja vagy visszavonja a határozatát (végzését) az adóhatóság akkor is, ha azt törvény előírja.”

A Kúria a fentiekben rögzített tényállás és az idézett jogszabályok alapján megállapította, hogy az első fokú jogerős ítélet a

felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő. Mindenekelőtt rögzíti a Kúria, hogy az ingatlan megszerzése, mint visszterhes vagyonátruházás illetékköteles, amely alapesetben 10%-os mértékű. Ez alól azonban vannak kivételek, amint jelen esetben az Itv. 26. § (1) bekezdés p) pontjában foglalt vagyonszerzés, melyet egy adott cél preferálása indokol. Konkrét esetben a 0 Ft-os illeték megfizetését tartalmazó fizetési meghagyás első fokon jogerőre emelkedett. A vagyonszerző felperes a mentességre vonatkozó kérelmét a fizetési meghagyás jogerőre emelkedése előtt tehette /és tette is/ meg. A kérelem beadásakor fennálló, a feltételeknek megfelelően meghozott kedvező döntést utóbb beállt körülményváltozás visszamenően nem befolyásolhatja. E vonatkozásban a Legfelsőbb Bíróság, illetőleg a Kúria joggyakorlata következetes, hasonló tényállás mellett vannak azonos jogkérdésben meghozott ítéleti döntések, melyeket jelen tanács is oszt, attól eltérni nem kíván. /Kfv. I.35.155/2012/3., Kfv.V.35.536/2011/8., Kfv.35.062/2012/5./

Annak feltételeit, hogy adóperben mely esetben lehet visszavonó vagy módosító határozatot hozni az Art. 135. §-a határozza meg. Jelen perben vitán felül álló tény, hogy az eredeti határozat nem volt jogszabálysértő, így a visszavonásnak, módosításnak nem volt jogalapja. Egyébként az Art. 135. § csak egy évig engedi meg - még ténylegesen fennálló jogszabálysértés esetén is - módosító határozat hozatalát, miközben az Itv-ben foglalt - jelen ügy tárgyát képező - kedvezmény öt évig állt fenn. Amennyiben a kedvezmény feltételei öt éven belül megszűnnek, akkor ezen belül lehet illetékfizetésre kötelezni az adózót, de már egy új határozat meghozatalával, ez esetben ugyanis új tényállás van, nincs ügyszabálysértő.

Helyesen foglalt állást tehát az elsőfokú bíróság, amikor - anyagi és eljárásjogi jogszabálysértés hiányában - a felperes keresetét elutasította. Ugyanakkor megjegyzi a Kúria, hogy az új határozat meghozatala /a visszavonás, módosítás mellőzése/ nem attól jogszerű, hogy az eredeti határozat vonatkozásában beállt az anyagi jogerő, hanem mert az eredeti határozat nem volt jogszabálysértő. Ezért a Kúria az elsőfokú ítélet indokolásából mellőzi az anyagi jogerőhatással kapcsolatos megállapítást.

Ezzel a pontosítással a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdés alapján a jogszerű első fokú ítéletet hatályában fenntartotta.

A Kúria a pereszes felperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illetéket a pereszes felperes a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI. 26.) IM rendelet 13. § (2) bekezdése alapján köteles megfizetni.

Budapest, 2013. április 25.

**Dr. Hajnal Péter sk. tanácselnök, Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet sk.
előadó bíró, Huszárné dr. Oláh Éva sk. bíró**