

**A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság**

Kfv.V.35.584/2013/5.szám

A Kúria a dr. Csilléry Alexandra ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Baffia Gergely jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2013. június 21. napján kelt 19.K.29.225/2013/7. számú ítélete ellen a felperes által 9. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 19.K.29.225/2013/7. számú ítéletének felülvizsgálati kérelemmel nem támadott részét nem érinti, a felülvizsgálati kérelemmel támadott rendelkezéseit hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 100.000 (azaz százezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 70.000 (azaz hetvenezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak helye nincs.

I n d o k o l á s

A felperes 2003. február 12-én megvásárolta a Körzeti Földhivatalban 15742/15 helyrajzi számon nyilvántartott ingatlan 1/2 tulajdoni hányadát 3.500.000 Ft vételárért.

A felperes /született: F. L./, illetve testvére, az ingatlan további 1/2 részének tulajdonosa: F. J. és a Sz.-H. Kft. /a továbbiakban: Kft., amelynek tagja volt a felperes, a testvére, és az édesapjuk: F. L./ között 2005. december 9. napján megállapodás jött létre, amelyet „tulajdont rendező okirat”-ban rögzítettek a felek. Az okirat szerint az ingatlanon a Kft. egy 132 m² alapterületű irodaépületből és egy 934 m² alapterületű csarnoképületből álló felépítményt épített a tulajdonosok hozzájárulásával, annak létesítéséhez anyagilag nem járultak hozzá,

így az kizárólag a Kft. tulajdonát képezi. A felek megállapodtak abban, miután osztatlan közös tulajdon jött létre közöttük az ingatlanon, ezért a telek: 40.000.000 Ft, a felépítmény: 160.000.000 Ft forgalmi értékéhez igazodóan a Kft. tulajdonjoga 8/10 arányban tulajdonjog rendezés címén bejegyzésre kerüljön az ingatlan-nyilvántartásban a két magánszemély tulajdonának 1/5 - 1/5 részre csökkenésével.

A szerződő felek 2006. május 27-én két megállapodást kötöttek egymással. A „tulajdonviszonyt rendező okiratot felbontó okirat” szerint a „tulajdont rendező okirat”-ban foglalt megállapodásukat felbontották az eredeti állapotot helyreállítva, ezért kérték a felperes és F. J. 1/2-1/2 tulajdonjogának a bejegyzését az ingatlan-nyilvántartásban a Kft. tulajdonjogának egyidejű törlése mellett.

Ezt követően az ugyanezen napon megkötött „tulajdonjogot rendező és földhasználati jogot alapító szerződés”-ben az ingatlan tulajdonosai és a Kft. megállapodtak abban, hogy miután a felépítményt a Kft. építette a tulajdonosok hozzájárulásával és anyagi támogatása nélkül, annak kizárólagos tulajdonosa az építő cég, míg az alatta lévő földrészlet tulajdonjoga változatlanul a két magánszemélyé, ezért a felépítmény mindenkorai tulajdonosának javára földhasználati jogot alapítottak. A felek rögzítették, hogy az ingatlanon 65.000.000 Ft keretbiztosítási jelzálogjog van bejegyezve a Bank Rt. javára.

A Megyei Bíróság, mint Cégbíróság 2006. május 31-i hatállyal felperest a Kft. tagjai és képviselői közül törölte.

A felperes és F. J. 2006. augusztus 7-én az 1/2-1/2 részben tulajdonukat képező ingatlant 100.000.000 Ft vételáron eladták a Kft.-nek.

A szerződő felek 2006. augusztus 17. napján kiegészítették az adásvételi szerződést megállapítva, hogy az ingatlan-nyilvántartásban a 15742/15/A helyrajzi számon felvett épület megnevezésű ingatlannak a szerződéses vevő: a Kft. a tulajdonosa, és a céget földhasználati jog illeti meg. Figyelemmel arra, hogy az adásvételi szerződés eredményeként mind a felépítmény, mind pedig a telek a Kft. tulajdonába került, nem állnak már fenn a földhasználati jog, illetve a két önálló ingatlan létének törvényi feltételei, ezért a felek közösen kérték a földhasználati jog törlését, a 15/742/15/A hrsz.-ú ingatlan önálló ingatlankénti megszüntetését, eredményeként a 15/742/15 hrsz.-ú számú ingatlanra telephely és épület bejegyzéssel a Kft. tulajdonjogának rögzítését.

A felperes a 2006. évre vonatkozó szja bevallásában ingatlan

értékesítésből származó bevételt: 50.000.000 Ft-ban, az ingatlan értékesítésével kapcsolatban felmerült költséget: 560.000 Ft-ban, az ingatlan értékesítéséből származó jövedelmet így: 49.440.000 Ft-ban tüntette fel.

A Megyei Illetékhivatal a 2006. december 20. napján kelt fizetési meghagyásával /fmh/ a Kft.-t a 15742/15 hrsz.-ú, 40.000.000 Ft forgalmi értékű ingatlannak a 2006. augusztus 7-i adásvételi szerződéssel történt megszerzése után - 10%-os illetékkulcs alkalmazásával - 4.000.000 Ft visszerhes vagyonszerzési illeték megfizetésére kötelezte.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a felperesnél 2006. évre személyi jövedelemadó /szja/ adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzés eredményeként a felperest adóhiánynak minősülő adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2012. július 12. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot megváltoztatta, a felperest 8.176.090 Ft - adóhiánynak minősülő - adókülönbözet, 4.088.045 Ft adóbírság és 3.934.019 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte. Indokolása szerint a felek a 2005. december 9-i tulajdonviszonyt rendező okiratban a telekingatlan forgalmi értékét 40.000.000 Ft-ban, így a felperes részét 20.000.000 Ft-ban határozták meg. Kb. 8 hónappal később történt az ingatlan értékesítése és nem merült fel bizonyíték arra, hogy az ingatlan értéke növekedett volna. A revízió ezért az ingatlanértékesítés bevételeit 20.000.000 Ft-ban állapította meg az adózó által vallott 50.000.000 Ft-tal szemben, és a fennmaradó 30.000.000 Ft-ot egyéb jövedelemnek minősítette. Az elsőfokú hatóság a személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvény /a továbbiakban: Szja tv./ 3.§ 9. pontjának a) és d) alpontjaiban megjelölt módszerek alapján határozta meg a forgalmi értéket. A Kft.-re vonatkozóan kibocsátott fmh-t adózó maga is az adóhatóság rendelkezésére bocsátotta, és nem merült fel bizonyított tény, adat, amely a fmh-ban foglalt forgalmi értéket kétségesse tette volna.

Az alperes kifejtette, hogy a felperes fellebbezéséhez csatolt ingatlanforgalmi értékbecslés szakértő által készített szakvéleménynek nem tekinthető, miután azt nem a hatóság által kirendelt szakértő készítette. Az érték megállapítására három ipari terület kínálati ára alapján került sor, azonban az ingatlanokról, a megjelölt kínálati árak érvényességi idejéről az értékbecslés közelebbi adatot nem tartalmaz. Az adóhatóság nyilvántartása, amely nem kínálati árakon, hanem megkötött ügyletek adatain alapul, a forgalmi értékről pontosabb képet ad, mint az adózói értékbecslés, amely azért sem fogadható el, mert annak készítője maga rögzítette, hogy az ingatlan telekrésze az épület tulajdonosának jelenti a

legnagyobb értéket, bárki másnak csak csökkentett áron lehet értékesíteni.

A felperes keresetében eljárási és anyagi jogszabálysértésekre hivatkozással kérte az adóhatározatok hatályon kívül helyezését.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte, az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra és új határozat hozatalára kötelezve. Indokolása szerint az adóhatóságnak az ingatlan értékesítéséből származó jövedelem vizsgálata során elsődlegesen azt a kérdést kellett volna tisztáznia - amit elmulasztott -, hogy az eladói illetve a vevői pozícióban lévő felek az Szja tv. rendszerében független feleknek minősültek-e avagy sem. Az ingatlan Szja tv. 3.§ 9. pontja szerinti szokásos piaci értékének a meghatározása ugyanis feltételezi a felek egymáshoz való viszonyának ismeretét. Amennyiben pedig nem független felek közötti volt az adásvétel, az Szja tv. 3.§ 9. pontjának a)-d) alpontjaiban szabályozott módszerek közül a d) pont szerinti csak akkor alkalmazható, ha a szokásos piaci érték az a)-c) alpontban foglalt módszerek egyikével sem határozható meg. Az alperes tehát jogsértő módon alkalmazta együttesen az a) és a d) alpontokat. Mindezek okán a hatóság döntése jogsértő és új eljárásra köteles.

Az elsőfokú bíróság rögzítette ítéletében, hogy az fmh jogszerűségének vizsgálata, miután az első fokon jogerőre emelkedett, nem képezhetette e per tárgyát. Az a tény pedig, hogy a fmh ellen nem élt jogorvoslattal a felperes, irreleváns, azt egyébként nem is támadhatta meg, mivel az fmh a Kft. vagyonszerzése utáni illetékfizetésről rendelkezett. Megjegyezte, mivel a felek nem az fmh-ban szereplő értéket jelentették be illetékkiszabásra, így az fmh-ban megjelölt forgalmi érték összehasonlítás útján történt meghatározásra. Az alperes részéről az fmh felhasználásának törvényes akadályja nem volt.

Az elsőfokú bíróság nem teljesítette felperes időelőtti szakértői bizonyítási indítványát, mivel előbb a hatóságnak kell alapvető tényállási elemeket /független, nem független felek/ tisztáznia, amellet, hogy az alperes részéről szakértő kirendelése - jogszabályi kötelezés hiányában - nem volt kötelező. Megállapította, hogy az adózó által felkért szakértő tanulmánya kizárólag a felperes nyilatkozataként vehető figyelembe, e szakértő kínálati árakat vizsgált, térben és időben nem a legközelebbi ingatlanok alapulvételével, így az értékbecslése nem bizonyítja az ingatlan értékét.

Kifejtette továbbá, hogy a felperes által hivatkozott keretbiztosítási jelzálogjog nem hitelt érdemlő bizonyíték a szokásos piaci érték vonatkozásában, meghatározása banki becslés alapján történt, és bejegyzése 2004. május 21-én volt.

A megismételt eljárásra az elsőfokú bíróság azt az utasítást adta az elsőfokú hatóságnak, hogy köteles a tényállást az Szja tv. 3.§

9. pontjában foglaltaknak megfelelően tisztázni, mindenek előtt azt, hogy független vagy nem független felek kötötték a szerződést, és az a) illetve d) pontok együttes alkalmazása kizárt. Az eljárása során akár szakértőt is kirendelhet, azonban az nem kötelező, az fmh felhasználható, a felperesi értékbecsülés tekintetében az ítéletben rögzítettek az irányadók.

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítéletnek az új eljárásra kötelező iránymutatásrészre megváltoztatását és keresetének ebben a körben is a teljesítését kérte.

Álláspontja szerint jogsértő az ítélet, mert a semmilyen valós tényadattal alá nem támasztott, kizárólag ötletszerű megállapítást és adatot tartalmazó fmh a megismételt eljárásban bizonyítékul nem szolgálhat. Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ alapján nem fogadható el az az ítéleti álláspont, hogy az általa csatolt szakértői vélemény, annak tényadatokkal történő cáfolata hiányában, figyelmen kívül lenne hagyható, és nem lenne értékelhető a bizonyítékok körében. Nem felel meg az Art. és a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ bizonyítási szabályainak az a körülmény, hogy nem szolgálna bizonyítékul az ingatlan értékére - a szabad bizonyítás keretében - az ingatlant terhelő jelzálogjog. Megalapozatlanul állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a Ket. 58.§-a szerint szakértő kirendelése nem lenne indokolt. Az ítélet a Pp. 213.§-át is megsértve mulasztja el annak megállapítását, hogy a késedelmi pótlékot és az adóbírságot a terhére kiszabni a megismételt eljárásban eleve nem lehet.

Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási /Pp. 260.§/, jogkérdésben felülvizsgálati /Pp. 270.§/ kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül /Pp. 272.§ /2/ bekezdés, 275.§ /2/ bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262./. Az alperes felülvizsgálati kérelmet nem terjesztett elő, a felperes felülvizsgálati kérelmében csak és kizárólag az új eljárásra vonatkozó ítéleti iránymutatás tartalmát támadta, így a jogerős ítélet további részeit a Kúria nem értékelhette.

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 megváltoztatja vagy hatályon kívül helyezi, és ha szükséges, az adóhatóságot új eljárás lefolytatására utasítja. A bíróság által elrendelt új eljárásban a hatóság kizárólag az új eljárás elrendelésére okot adó körülményeket, illetőleg az ezekkel összefüggő tényállási elemeket vizsgálhatja /Art. 143.§ /1/ bekezdés, 140.§ /2/ bekezdés/. A hatóságot a közigazgatási ügyekben eljáró bíróság határozatának rendelkező része és indokolása köti, a megismételt eljárás és a döntéshozatal során annak megfelelően jár el /Ket. 109.§ /4/ bekezdés/.

Az elsőfokú bíróság - felülvizsgálati kérelemmel nem támadott - megállapítása szerint az adóhatóság felperesnek az ingatlan átruházásából származó jövedelme körében új eljárásra köteles, további bizonyítással a tényállást tisztázni kell. Felperes vitatta az iránymutatás tartalmának jogszerűségét, az elsőfokú bírósági megállapításokat.

A közigazgatási eljárásban a bizonyítási teher szabályait, a bizonyítási eszközök meghatározását az Art. 97.§-ának /4/-/5/ bekezdései tartalmazzák, amelyek szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani. Bizonyítási eszközök és bizonyítékok különösen: az irat, a szakértői vélemény, az adózó, képviselője, alkalmazottja, illetőleg más adózó nyilatkozata, a tanúvallomás, a helyszíni szemle, más adózók adatai, az elrendelt kapcsolódó vizsgálatok megállapításai, az adatszolgáltatás tartalma, más hatóság nyilvántartásából származó vagy nyilvánosan elérhető elektronikus adat, információ.

E jogszabályhelyek bizonyítási kötelezettséget rögzítenek - a hatóság terhére - anélkül, hogy előírnák a kötelezően alkalmazandó bizonyítási eszközt, annak kiválasztása és alkalmazása ugyanis tényállásfüggő. A bizonyítani kívánt tények, körülmények, adatok határozzák meg a bizonyítási eszközök körét, a mit-mivel bizonyítani kapcsolat elemeit.

Az Art. 95.§ /5/ bekezdésében foglalt szabályozás is lehetőségként határozza meg a szakértői bizonyítást /„Az adóhatóság az ellenőrzés során szakértőt vehet igénybe."/, összhangban az Art. 5.§ /1/ bekezdése alapján alkalmazandó Ket. 58.§ /1/ bekezdésében foglaltakkal, miszerint, ha jogszabály nem írja elő kötelezően a szakértő kirendelését, a hatóság döntheti el, rendelkezik-e az adott ténykérdésben megfelelő szakértelemmel avagy sem, azaz folytat-e vagy nem szakértői bizonyítást. Az elsőfokú bíróság törvényes utasítást adott tehát az elsőfokú hatóságnak az új

eljárásra akkor, amikor /jogszabályi kötelezés hiányában/ a belátására bízta, hogy rendel-e ki szakértőt vagy önmaga jár el.

Az adóhatóság eljárása során bizonyítást végzett, bizonyítékokat értékelt, az elsőfokú bíróság pedig - a kereseti kérelem keretei között (Pp. 215.§) - vizsgálta e bizonyítékokat és azok értékelésének helyességét. A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a bizonyítékokat a Pp. 206.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak megfelelően vizsgálta, megállapításait a Pp. 221.§ /1/ bekezdése szerint indokolta meg. A felperes által a közigazgatási eljárásban benyújtott szakértői véleményre vonatkozó megállapításai tény- és okszerűek, logikusak, annak felülvéleményezéssel való megváltoztatását a felülvizsgálati kérelemben foglaltak nem alapozták meg. A felperes eladta az ingatlanát a Kft.-nek, a vagyonszerzés miatt a Megyei Illetékhivatal elsőfokon jogerőre emelkedett fmh-ban a céget forgalmi érték alapján illetékfizetésre kötelezte. Az Art. 97.§ /5/ bekezdésében felsorolt bizonyítási eszközök közé tartozik a más hatóság jogerős határozata, így törvénysértés nélkül állapította meg az elsőfokú bíróság azt is, hogy az adóhatóság új eljárása során az fmh adataira figyelemmel lehet.

A perbeli adóügyre a speciális adótörvényeket kell alkalmazni, így a felperes által eladott ingatlanra a bankok eljárására - szintén elsődlegesen - irányadó jogszabályok alapján tartós jogviszonyból eredő követelés biztosítására bejegyzett jelzálogjogra vonatkozóan helyesen tartalmazza az ítélet, hogy „ezen adat nem minősül hitelt érdemlő bizonyítéknak a szokásos piaci érték”-kel kapcsolatosan.

Az adóhatóság a megismételt eljárásban az Art. és a Ket. általános szabályai szerint köteles határozatot hozni. Nincs jogszabályi alapja annak a felperesi álláspontnak, hogy az elsőfokú bíróság a nem ismert tartalmú közigazgatási határozatban dönthetne az Art. 165.§-ában szabályozott késedelmi pótlék és az Art. 170.§-ában meghatározott adóbírság fizetési kötelezettségről.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§-ának /3/ bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

A felperes a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján köteles az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

, 2014. szeptember 25.

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