

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.V.35.486/2014/4.szám

A Kúria a dr. Irinkov D. Mihály ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Keserű Péter Béla jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Nyugat-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2014. április 10. napján kelt 13.K.27.059/2014/6. számú jogerős ítélete ellen az alperes által 7. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t:

A Kúria a Győri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 13.K.27.059/2014/6. számú ítéletét hatályon kívül helyezi és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 25.000 /azaz huszonötezer/ forint elsőfokú és 10.000 /azaz tízezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 21.000 /azaz huszonegyezer/ forint kereseti és 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 2013. január 22-én megvásárolta a 086/18 helyrajzi számú legelő ingatlan 3150/12786 tulajdoni hányadát 800.000 Ft vételárért. Az adásvételi szerződés szerint a teljes vételár kifizetésével felperes egyidejűleg birtokba lép, az eladók pedig hozzájárulnak a vevő tulajdonjogának ingatlan-nyilvántartásba való bejegyzéséhez. A felperes kijelentette, hogy az illetékekről szóló 1990. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Itv./ 26.§ /1/ bekezdés p) pontjában felsorolt feltételeknek megfelel, ezért kérte ezen illetékmentességi szabály alkalmazását.

Az adásvétel időpontjában az ingatlant - a N. K. Kft. javára - haszonbérleti szerződés alapján 2020. évig haszonbérlet terheli.

A Járási Hivatal Járási Földhivatala az ingatlanra felperes tulajdoni jogát a 31909/2/2013.02.13. számú határozatával bejegyezte.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adóigazgatósága /a továbbiakban: elsőfokú hatóság/ a 2013. május 8. napján kelt és június 19-én jogerős fizetési meghagyásával a felperest vagyonszerzése után 32.000 Ft visszsterhes vagyónátruházási illeték megfizetésére kötelezte. Döntését az Itv. 3.§ /1/ bekezdése, 18.§ /1/ bekezdése, 19.§ /1/ bekezdése, 26.§ /1/ bekezdés p) pontja alapján hozta meg. Indokolása szerint az ingatlant haszonbérlet terheli, ezért a szerzés - mivel felperes nem műveli az ingatlanát, így nem felel meg az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontjában foglaltaknak - illetékköteles.

A szerződő felek az adásvételi szerződés 3. pontját 2013. szeptember 13. napján módosították, rögzítve, hogy a vevő az ingatlan tekintetében jelenleg hatályos bérleti szerződés lejártának napján lép az ingatlan tulajdoni illetőség birtokába, a haszonbérleti szerződés lejártának napja 2015. március 31. illetve 2020. március 30. A felperes 2013. szeptember 23-i keltezéssel kérelmet terjesztett elő az elsőfokú hatósághoz a kiszabott illeték törlése iránt. Előadta, hogy az adásvételi szerződés birtokba lépésére vonatkozó pontjának módosításával az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontja szerinti feltételeknek megfelel.

Az elsőfokú hatóság a 2013. október 28. napján kelt határozatával az illeték törlése iránti kérelmet elutasította.

A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2013. december 10. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Indokolása szerint az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontjának 2013. január 1-jét megelőző szövege szerint a megvásárolt ingatlant a vagyonszerzőnek a vásárlástól számítottan kellett magának megművelnie, míg 2013. január 1-től e kötelezettsége a birtokba adástól számítódik.

Olyan esetben azonban, amikor az adásvétel tárgyát képező termőfölddel kapcsolatosan megállapítható, hogy az haszonbérletben van, és a birtokba adás időpontja azért nyúlik el évekre, hogy a termőföld vásárlása az Itv. 26.§ /1/ bekezdése alapján illetékmentes legyen, akkor ez az Art. 2.§ /1/ bekezdése szerinti rendeltetésszerű joggyakorlás elvébe ütköző adózói magatartás.

A felek szerződésmódosítása - amely csupán a birtokba lépés vonatkozásában, és az illetékmentesség elutasítása tudatában módosította a megállapodásukat - valószínűsíti a felperes vagyonszerzésének illetékmentesség megállapítására irányuló szándékát, továbbá a birtokba lépés olyan távoli és bizonytalan (2015., 2020. év), hogy megkérdőjelezi a megszerzett ingatlannak az

adózó részéről történő mezőgazdasági célú hasznosítás szándékát is. Az elsőfokú hatóság jogszerűen járt el tehát akkor, amikor a kérelmet a rendeltetésszerű joggyakorlással össze nem egyeztethető adózói magatartás miatt elutasította.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Álláspontja szerint a hatóság az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontjába ütköző döntése téves. Magatartásával nem valósított meg rendeltetésszerű joggyakorlást, ezért az illeték törlésének van helye.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - hatályon kívül helyezte és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint az Art. 2.§ /1/ bekezdése nem tiltja meg általánosságban a legális eszközökre szorító adókikerülést, annak speciális esetét tekinti ellentétesnek a jog társadalmi rendeltetésével. A felperes vagyonszerzés körében tanúsított magatartása nem minősíthető rendeltetésellenes adózói magatartásnak, annak megállapításához további körülmények fennállására is szükség van. Önmagában az a körülmény, hogy az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontját a jogalkotó 2014. január 1. napjától ismét módosította és a birtokba lépés időpontját az illetékmentesség körében legfeljebb a szerződés megkötésétől számított 12 hónap utolsó napjáig tette lehetővé, nem eredményezheti azt, hogy a perbeli esetben, mintegy visszaható hatállyal, a haszonbérleti szerződés meghatározott időn belüli felmondása megkövetelhető lenne a vevőtől.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az Alaptörvény 28. cikke, az Art. 2.§ /1/ bekezdése, az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontja és /18/ bekezdése téves értelmezésével és alkalmazásával meghozott döntése jogsértő. Lényegében megismételte és fenntartotta a határozatában foglaltakat.

A felperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem alapos.

Visszterhes vagyonátruházás esetén vagyonszerzési illetéket kell fizetni /Itv. 1.§/, az illeték tárgya az ingatlannak visszteher mellett történő megszerzése /18.§ /1/ bekezdés/. Az Itv. szabályoz illetékmentességet, és illeték kedvezményeket, részletesen meghatározva, hogy mely feltételek teljesültsége esetén mentes avagy kedvezményezett a vagyonszerzés.

Az Itv. 26.§ /1/ bekezdésének 2012. december 31-ig hatályos p) pontja szerint: „Mentes a visszterhes vagyonátruházási 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."

Az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2012. évi CLXXVIII. törvény /a továbbiakban: Mód.tv./ 185.§-a az Itv. 26.§ /1/ bekezdésének p) pontja helyébe 2013. január 01-től hatályosan a következő rendelkezést léptette: „Mentes a visszterhes vagyonátruházási illeték alól termőföldnek a mezőgazdasági és vidékfejlesztési támogatási szerv által kiadott nyilvántartási (regisztrációs) számmal rendelkező őstermelő, egyéni mezőgazdasági vállalkozó vagy családi gazdálkodó általi, visszteher ellenében történő megszerzése, feltéve, ha az így vásárolt termőföldet a birtokbaadástól számítva 5 évig nem idegeníti el - ide nem értve a kisajátítást, a kisajátítás alapjául szolgáló közérdekű célra történő elidegenítést és a birtokösszevonási célú önkéntes földcserét -, azon vagyoni értékű jogot nem alapít, és egyéni vállalkozóként, mezőgazdasági őstermelőként vagy családi gazdálkodóként a termőföldet mezőgazdasági célra hasznosítja."

A Mód.tv. 190.§-a az Itv. 26.§-át /18/ bekezdéssel kiegészítette, az új szabályozás szerint „az /1/ bekezdés p) pontjában említett feltételek vállalásáról a vagyonszerzőnek legkésőbb a fizetési meghagyás jogerőre emelkedéséig kell nyilatkoznia az állami adóhatóságnál."

A Mód.tv. - amint azt e törvény indokolása is tartalmazza - alapján (egyebek mellett) a mezőgazdasági szektor sajátosságainak figyelembe vételével az illetékmentesség feltételeinek kezdő határideje is módosul, melynek eredményként a vagyonszerzőnek a termőföldet nem a vásárlástól, hanem a birtokbavételtől kell mezőgazdasági célra hasznosítani, amely vállalásról legkésőbb a fizetési meghagyás jogerőre emelkedéséig kell nyilatkoznia.

Az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2013. évi CC. törvény 133.§ 8. pontja módosította az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontját 2014. január 1-jei

hatállyal akként, hogy: a „birtokbaadástól” szövegrész helyébe a „birtokbaadástól, de legkésőbb az illetékkötelezettség keletkezését követő 12. hónap utolsó napjától” szöveg lép.

A vagyonszerzőnek a vásárolt termőföldre vonatkozó feltételeket az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontjának 2012. december 31-ig hatályos rendelkezése szerint a vásárlástól, 2013. évben a birtokbaadástól, 2014. január 1-től birtokbaadástól, de legkésőbb az illetékkötelezettség keletkezését követő 12. hónap utolsó napjától számítva kellett teljesítenie.

A felperes vagyonszerzése 2013. évben történt, és amely időpontban az ingatlanügyi hatóság az iratokat illetékezésre az adóhatóságnak megküldte, a felperes az adásvételi szerződés szerint már birtokba lépett. Az adóhatóság - felperes által elismerten - ezen tények alapján rendelkezett az illeték kiszabásáról, figyelemmel az ingatlanra vonatkozó haszonbérleti szerződésre. A fizetési meghagyásban foglaltakat a felperes nem támadta meg fellebbezéssel, az jogerőre emelkedett.

A felperes a birtokbalépés időpontjának módosítására alapítottnan kérte a terhére kiszabott illeték törlését, kérelme jogszabályi alapjaként az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontját jelölte meg.

Az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontja nem tartalmaz a kiszabott illeték törlésére vonatkozóan rendelkezést, ezért e jogszabályhely alapján a hatóság nem teljesíthette a felperesi kérelmet.

Az Itv. 3.§ /3/ bekezdés a) pontja szerint a visszterhes vagyónátruházási illetékkötelezettség a szerződés megkötése napján keletkezik. A felperes vagyonszerzése az adásvételi szerződés megkötésekor - e törvényi rendelkezés folytán - illetékköteles. A felperes kérte vagyonszerzésére az illetékmentességi szabályok alkalmazását, azonban az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontjában előírtaknak nem felelt meg, ezért szerzése - illetékmentes helyett - maradt illetékköteles, terhére a hatóság kiszabott illetéket.

A felperes kérelme nem tartalmazza, hogy a vagyonszerzésére vonatkozó jogerős közigazgatási határozat birtokában, ugyanarra a jogszabályra alapítottnan, amelyen a jogerős közigazgatási határozat rendelkezése alapul, miként lehetne vagyonszerzését ismételten ugyanazon jogszabály alá vonva értékelni - csak azért, mert szerinte a szerzés az utóbb bekövetkezett változások folytán már megfelelné az illetékmentességi követelményeknek.

Az Itv. 79.§-81.§-ai szabályozzák a meg nem fizetett illeték törlésének, illetőleg a megfizetett illeték visszatérítésének eseteit. Az Itv. 79.§ /1/ bekezdése kötelező erővel írja elő, hogy a meg nem fizetett illeték törlésének jogorvoslati eljáráson,

valamint az Itv. 16.§ /2/ bekezdésében, 17.§ /2/ bekezdésében, 21.§ /5/ bekezdésében és 26.§ /2/ bekezdésében említett eseteken kívül - csak a 80.§ /1/ bekezdésében megállapított esetekben van helye. A felperes a 80.§ /1/ bekezdésén alapulóan illetéktörlnési kérelmet nem nyújtott be.

Az Itv. 88.§ /1/ bekezdése alapján alkalmazott Art. 2.§ /1/ bekezdése értelmében az adójogviszonyokban a jogokat rendeltetésszerűen kell gyakorolni. Az adótörvények alkalmazásában nem minősül rendeltetésszerű joggyakorlásnak az olyan szerződés vagy más jogügylet, amelynek célja az adótörvényben foglalt rendelkezések megkerülése.

A felperes úgy terjesztette elő kérelmét, hogy arra az Itv. 26.§ /1/ bekezdés p) pontja törvényes lehetőséget nem tartalmaz, kérelme más, további jogszabályi hivatkozás nélküli, továbbá azt sem adta elő, hogy ha az adásvételi szerződésben foglaltak értelmében birtokba lépett, (abból való kikerülés hiányában) miként és mi miatt lehet ismételt birtokba lépnie, így az alperes nem sértett jogszabályt akkor, amikor felperes terhére az Art. 2.§ /1/ bekezdésének sérelmét megállapította. Az elsőfokú bíróság ellentétes álláspontja téves.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ /4/ bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és mivel a döntéshez szükséges tények megállapíthatóak voltak, a keresetet elutasította.

A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A Kúria a le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték mértékéről és viseléséről az Itv. 39.§-ának /3/ bekezdése, 50.§-ának /1/ bekezdése és a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján határozott.

Budapest, 2015. július 9.

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