

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.I.35.252/2015/8.szám

A Kúria a dr. Incze András Péter ügyvéd által képviselt felperes neve felperesnek a dr. Bittsánszky Géza Ádám jogtanácsos által képviselt alperes neve alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indult perében a Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. február 23-án kelt 2.K.27.290/2014/20. sorszámú jogerős ítélete ellen a felperes részéről 21. 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 Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.27.290/2014/20. számú ítéletét, valamint az alperes PEB/040/1515-18/2013. számú határozatát hatályon kívül helyezi, és az alperest új eljárásra kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 800.000 (nyolcszázezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2013. február 21-ei időponttal felszámolás alá került, melyre tekintettel az elsőfokú hatóság az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 89. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltak szerinti kötelező ellenőrzést folytatott le. Rögzítette, hogy a 2006-2010 közötti időszakban vizsgálta a helyi iparűzési adó, vállalkozók kommunális adója, telekadó és építményadó adónemben a felperesi társaságot, azonban a határozattal szembeni fellebbezés nyomán eljáró alperes neve 2013. május 2-án a telekadó tárgyában hozott döntést megsemmisítette és ebben a körben az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte. Az elsőfokú hatóság a megismételt eljárásban az Art. 89. § (1) bekezdés a) pontjára is figyelemmel elrendelte 2013. február 20-áig terjedően a felperes adóvizsgálatát. Sz. Város Önkormányzat Jegyzője (továbbiakban elsőfokú helyi adóhatóság) 2/17-20/2013. számú elsőfokú határozatában a helyi iparűzési adónemet érintően megállapítást nem tett, telekadó adónemben 2008-2013 adóévekre vonatkozóan - de ezen belül csak 2011-ig bezárólag - összesen 235.592.818 Ft adókülönbötet állapított meg a felperes terhére.

Az építményadóban tett megállapítással szemben a felperes fellebbezéssel nem élt, ezért az később a per tárgya sem lett. A Sz. ... helyrajzi számú ingatlanokat érintő telekadó vonatkozásában az elsőfokú hatóság határozatában hivatkozott az ingatlannyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény (továbbiakban: Iny.tv.) 23. § (1)-(5) bekezdéseiben foglaltakra, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (továbbiakban Htv.) 17. §-ában, 52. § 16. pontjában foglaltakra, mely szerint a belterületi földrészlethez tartozik az épülettel be nem épített minden olyan földterület, melyet az ingatlan-nyilvántartás belterületként tart nyilván, ide nem értve az ingatlan-nyilvántartásban művelési ág szerint aranykorona értékkel nyilvántartott és ténylegesen mezőgazdasági művelés alatt álló telket. Jelen ügyben a halastóként, de aranykorona érték nélkül nyilvántartott ingatlan a telekadó tárgya.

A határozattal szemben a felperes fellebbezést terjesztett elő, melynek nyomán az alperes neve PEB/040/1515-18/2013. számon az elsőfokú határozatot részben megváltoztatta, és a telekadó fizetési kötelezettséget 232.774.533 Ft-ra csökkentette, adóbírságot és késedelmi pótlékot nem állapított meg.

A határozat a Htv. 2011. adóévre vonatkozó rendelkezését idézte, mely szerint az adó azt terheli, aki a naptári év első napján a telek Htv. 52. § 7. pontban foglaltak szerinti tulajdonosa. Kiemelte, hogy az Art. 125. § értelmében a telekadó kivetési adónem, azaz megállapítása adóbevallás útján történik. A telekadó alóli mentesség esetében az idézett jogszabályhely három együttes feltétel fennállását tartja szükségesnek, ez az ingatlan-nyilvántartásban bejegyzett művelési ág, az aranykorona értékkel való nyilvántartás, valamint a tényleges mezőgazdasági művelés. Ezek konjunktív feltételek, a Htv. nem írja elő tényállási elemként, hogy a telekadó tárgya kizárólag önálló helyrajzi számon nyilvántartott terület teljes egésze lehet. Utalt arra, hogy a Htv. jellegzetességéből fakadóan a belterületi földrészlet fogalma tekintetében az épülettel be nem épített földrészletről lehet szó, azaz a teleknek épülettel be nem épített része lehet telekadó tárgya. Az összecszerűségben történő megváltoztatásra azért volt szükség, mert bizonyos adóévek kapcsán helytelenül határozta meg az elsőfokú hatóság az ingatlanok épülettel, építménnyel lefedett, így a telekadó hatálya alá nem tartozó kiterjedését.

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte jogszabálysértésre hivatkozással. Kifogásolta, hogy az elsőfokú hatóság határozata a Nemzetgazdasági Minisztérium 14454/2/2012. számú állásfoglalásán alapszik (továbbiakban: Állásfoglalás). Ez az állásfoglalás téves, figyelemmel a Htv. 17. §, 52. § 16. pontjára. Álláspontja szerint a telek az egy helyrajzi számon nyilvántartásba vett földterület. Kiemelte, hogy jelen esetben a halastó megnevezésű ingatlan tekintetében a Htv. 17. §-

ának értelmezése kapcsán analógia alkalmazása szükséges az 54/1997. (VIII.1.) FM rendelet 2. számú mellékletében foglaltakra. E szerint a halastó kataszteri tiszta jövedelmét a halastó közvetlen környezetében lévő termőföldek jellemző aranykorona értéke alapján kell megállapítani. Hivatkozott a 105/1999. (XII.4.) FVM rendeletben foglaltakra, mely szerint a kataszteri tiszta jövedelem, az az aranykoronában kifejezett viszonyszám, amely az azonos művelési ágú területek termőképessége közötti különbséget fejezi ki. Hivatkozott még a 109/1999. (XII.29.) FVM rendelet 2013. január 1-től hatályos 49. §-ára. Kiemelte, hogy téves a telek megbontása a művelési ágban nyilvántartott és művelés alól kivett, ezáltal aranykorona értékkel és anélkül nyilvántartott beépítetlen földterület tekintetében. Utalt arra, hogy a telekrészlet, mint az egy helyrajzi számon nyilvántartott földterület egy része, nem lehet adóköteles. Előadta, hogy ennek ellentétes értelmezése a jogbiztonságot zárja ki. Utalt még a Htv. 52. § 16. pontjának helyes értelmezésével összefüggésben a KGD 2014. évi 83. számon közzétett bírói döntésre, amely kúriai döntés álláspontja szerint a felperes álláspontját osztja, ugyanis a három együttes feltétel kötelező fennállását nem kívánja meg. Csatolta a Kúria Kfv.VI.35.812/2012/8. számú ítéletét.

A Budapest Környéki Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2.K.27.290/204/20. számú ítéletével a keresetet elutasította. Hivatkozott arra, hogy a perben megállapítható volt, hogy a szóban forgó ingatlanok az ingatlan-nyilvántartásban nem művelési ág szerint aranykorona értékkel nyilvántartott ingatlanok. Ugyancsak idézte a Htv. 17. § és 52. § 16. pontját, rögzítette, hogy a felek közötti jogvita a lényegét tekintve annak alapján volt eldönthető, hogy a telek fogalmi meghatározásából következően a perbeli ingatlanokat, mint belterületi telkeket és be nem épített földterületet abban az esetben lehetne teleknek nem tekinteni, ha az ingatlan-nyilvántartásban művelési ág szerint aranykorona értékkel nyilvántartott és ténylegesen mezőgazdasági művelés alatt álló belterületi telkek lennének. A feltételek együttes meghatározásából értelemszerűen következik, hogy nincs jogi jelentősége annak, hogy éppen melyik feltétel hiányzik. Utalt a bíróság az Állásfoglalással összefüggésben arra, hogy az alperes világosan, a jogszabályokra hivatkozóan hozta meg döntését, azt nem az Állásfoglalására alapította. Nem osztotta továbbá a bíróság azt sem, hogy analógiát kellene alkalmazni az 54/1997. (VIII.1) FM rendeletben foglaltakkal, valamint irrelevánsnak tartotta a felperes hivatkozását a 105/1999. (XII.4) FVM rendeletre. Utalt arra, hogy a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (továbbiakban: Pp.) 339/A. § alapján a rendelet 2013. január 1-től hatályos 49. §-a nem foghat helyt. Rögzítette, hogy a telekrészlet adóköteles volta tekintetében az alperes előadását osztotta a helyi adótörvény értelmezésében, vagyis azt az álláspontot, hogy a telken belül telekrészletre pl. telekadó és építményadó is kivethető,

vagyis a telekrészlet is adóköteles. A kúriai ítélettel kapcsolatban azt rögzítette, hogy egyrészt az eseti döntés a bíróságot nem köti, másrészt megítélése szerint az nem erre a konkrét esetre vonatkozik, ezért a hivatkozás értékelését a bíróság mellőzte.

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, kérte az ítélet hatályon kívül helyezését és a jogszabályoknak megfelelő, a kereseti kérelemmel megegyező tartalmú új határozat hozatalát, az első- és másodfokú határozat hatályon kívül helyezését, és szükség esetén új eljárásra kötelezést. Megsértett jogszabályként a Pp. 206. § (1) bekezdését, a Htv. 52. § 16. pontját, 20. § (2) bekezdését jelölte meg. Kifejtette, hogy a perbeli ingatlanok ingatlan-nyilvántartásban nem művelési ág szerint aranykorona értékkel nyilvántartott ingatlanok, erre vonatkozó, az elsőfokú bíróság ítéletének 4. oldalán lévő megállapítás iratellenes. A jogvita alapja ugyanis éppen az, hogy az ingatlanoknak csak egy része, konkrétan a halastavakkal fedett területek nem szerepelnek aranykorona értékkel, azonban a halastavakkal fedett területeket a felperes nem tartja adótárgynak. Hivatkozott a Kúria döntésére, mely szerint mentes a telekadó alól a ténylegesen mezőgazdasági művelés alatt álló terület. Jelen perben az az értelmezési kérdés, hogy a ténylegesen mezőgazdasági művelés alatt álló, az ingatlan-nyilvántartásban halastó művelési ágban, de aranykorona értékkel rendelkezőként azért be nem jegyzett terület, mert a területet nem földterület, hanem vízfelület fedi, belterületi földrészletnek, illetve teleknek minősíthető-e. A Kúria korábbi határozatában a kérdést a jogszabály értelmezésével úgy válaszolta meg, hogy a telek fogalma alóli kivétel súlypontja nem az ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzés, hanem a tényleges hasznosítás, mivel az aranykorona értéket objektív okokból bejegyeztetni nem lehetett. Idézte a felperes az ítéletet, valamint kifejtette, hogy korrekciós jogalkotással 2013. évi CC. törvény 116. § (4) bekezdése szerint a Htv. 52. § 16., 17. pontja helyébe új rendelkezések léptek. A 17. pont szerint már a termőföld: az ingatlan-nyilvántartásban szántó, szőlő, gyümölcsös, kert, rét, legelő, gyepek, nádas, fásított terület, halastó művelési ágban nyilvántartott földrészlet.

Ahogy az eseti döntés szerint nem lehetett jogalkotói cél az egy hektárt meg nem haladó mezőgazdasági művelés alatt álló terület adótárgyként való meghatározása úgy, hogy közben az egy hektárt meghaladó ugyanilyen terület nem esik adókötelezettség alá, úgy nem lehet jogalkotói cél a haltenyésztésre, mint a mezőgazdaság két ága - növénytermesztés, állattenyésztés - közül az egyikbe, az állattenyésztésbe tartozó tevékenységre szolgáló, mezőgazdasági hasznosítás alatt álló terület adótárgyként való meghatározása úgy, hogy közben másfajta mezőgazdasági hasznosításra szolgáló terület nem esik adókötelezettség alá. Az elsőfokú bíróság ítélete tehát a helyi adótörvény 20. § (2) bekezdésével és 52. § 16. pontjával

ellentétes, amikor arra az álláspontra jut, hogy az adókötelezettség megszűnéséhez a Htv. 52. § 16. pontjában foglalt feltételek együttes fennállása szükséges, holott a telek fogalma alóli kivétel súlypontja a tényleges mezőgazdasági hasznosítás. Márpedig a perbeli területek, mint halastavak nem vitatottan haltenyésztés, mint mezőgazdasági hasznosítás alatt álltak a perbeli időszakban.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint megalapozott.

A Kúria rögzíti, hogy a Pp. 275. § (1), (2) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének helye nincs. A Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a rendelkezésre álló iratok alapján a felülvizsgálati kérelem keretei között dönt.

A Htv. 17. §-a értelmében adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő telek. A Htv. 52. § 16. pontjában foglalt fogalom-meghatározás szerint telek az épülettel be nem épített földterület, ide nem értve az ingatlan-nyilvántartásban művelési ág szerint aranykorona értékkel nyilvántartott és ténylegesen mezőgazdasági művelés alatt álló belterület telket, a külterületi termőföldet, valamint az ingatlan-nyilvántartás szerint tanyaként nyilvántartott ingatlanhoz tartozó földterületet feltéve, ha az ténylegesen mezőgazdasági művelés alatt áll, továbbá a közút területét, a vasúti pályát, a vasú pályához tartozó vasúti pályaföldterületet.

Jelen perben az eldöntendő kérdés az volt, hogy a halastó az idézett Htv. rendelkezés szerinti adóköteles teleknek minősül-e. Az ingatlan sajátossága, hogy vízfelülettel fedett belterületen található, abban mezőgazdasági tevékenység folyik, haltenyésztés.

A Kúria rögzíti, hogy a felperes kérelme kettős volt, egyrészt az azonos helyrajzi számú ingatlan aranykorona értéken és anélküli nyilvántartása megbonthatatlanságára hivatkozott, mellyel kapcsolatos felperesi okfejtést a Kúria nem osztotta, e vonatkozásban az alperes és az elsőfokú bíróság álláspontjával értett egyet, amelyre e helyütt ismétlés nélkül csupán visszautal.

Ugyanakkor a három együttes feltétel kapcsán rámutat a Kúria arra, hogy a fent rögzített tényállásból láthatóan az adójogi szabályozás a felperessel szemben teljesíthetetlen követelményt támasztott. A felperesnek azt kellett volna elérnie, hogy a halastavat aranykorona érték feltüntetésével rögzítsék az ingatlan-nyilvántartásban, noha a halastó az ingatlan-nyilvántartásra vonatkozó szabályok alapján nem rendelkezik aranykorona értékkel.

Ebben a szabályozási környezetben a Kúria értékelte az adóztatás objektív jellegű jogi határát. Az adójogszabályok alkalmazása során nem érvényesíthető az az adójogi rendelkezés, amely a mögöttes vonatkozó joganyaggal együtt azt követeli meg, hogy az adóalany objektíve lehetetlen magatartást tanúsítson, illetve eredményt érjen el. Ezt a megközelítést a Kúria korábbi, a felperes által is hivatkozott Kfv.VI.35.812/2012. számú döntésében is kifejezésre juttatta.

Abban az ügyben a jogszabályok az ingatlan-nyilvántartásban művelés alól kivett területként jelölték meg az 1 ha-t meg nem haladó belterületi földrészletet, ezért a Kúria kimondta, hogy a tényleges hasznosítást veszi alapul a telekadó tárgyának megítélése szempontjából. A telek fogalma alól kivétel súlypontja nem az ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzés, ugyanis nem lehetett jogalkotói cél az 1 ha-t meg nem haladó mezőgazdasági művelés alatt álló terület adótárgyként való meghatározása úgy, hogy közben az 1 ha-t meghaladó ugyanilyen hasznosítású terület nem esik adókötelezettség alá. Ezt az álláspontot erősíti a jogfejlődés iránya is: a Htv. 2013. évi CC. törvény 111. § (1) bekezdésével megállapított és 2014. január 1-től hatályos 19. § b) pontja szerint mentes a telekadó alól a belterületen fekvő, az ingatlan-nyilvántartásban művelés alól kivett területként nyilvántartott 1 ha-t meg nem haladó nagyságú földterület, ha ténylegesen mezőgazdasági művelés alatt áll.

Ezen ítéleti okfejtést a Kúria osztja, attól eltérni nem kíván, jelen perbeli esetben analógiával alkalmazhatónak tartja, melyre helyesen hivatkozott a felperes. Az idézett jogi állásponttal azonosan, tekintettel a jogfejlődés felülvizsgálati kérelemben is hivatkozott irányára a Kúria jelen ügyben is azt állapította meg, hogy nem annak van jelentősége, hogy a halastó az ingatlan-nyilvántartásba művelési ág szerint aranykorona értékkel bejegyezhető-e vagy sem, hanem annak, hogy ténylegesen a belterületen található és mezőgazdasági művelés alatt áll. Azt, hogy abban haltenyésztés folyik, senki nem vitatta.

Mindezek alapján a Kúria megállapította, hogy a halastó után telekadó fizetési kötelezettség nem áll fenn, mivel azonban az elsőfokú határozatban voltak olyan fellebbezéssel nem érintett megállapítások, amelyek ezáltal továbbra is fennmaradtak, így az alperes feladata az új eljárásban a Kúria ítélete nyomán a telekadóra tett megállapítás mellőzése mellett átszámolni a fizetendő adókötelezettséget és új határozatot hozni a felperes helyi adó fizetése tárgyában.

A fentiekre tekintettel döntött tehát a Kúria a Pp. 275. § (4) bekezdés alapján.

A Kúria a pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint

alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltségének megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati eljárási illetéket az alperes személyes illetékmentességére figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.

Budapest, 2015. november 26.

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