

**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete**

Az ügy száma: Kfv.I.35.600/2017/4.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva előadó bíró, dr. Hajnal Péter bíró

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: dr. Kezdődy Mariann kamarai jogtanácsos

Az alperes: alperes neve (címe)

Az alperes képviselője: dr. Ligeti Artúr Miklós jogtanácsos

A per tárgya: helyi adó tárgyában hozott közigazgatási határozat

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.34.395/2016/9. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 26.K.34.395/2016/9. számú ítéletét részben hatályon kívül helyezi, és az alperes BP/1008/03549/9-13/2016. ügyiratszámú határozatának a V. rendelkezését („Határozatát”) akként változtatja meg, hogy a IX-4451-6/2016. ügyiratszámú, elsőfokú módosító határozat I. rendelkezésének utolsó mondatát – miszerint az általános elévülési szabályokra tekintettel a 2009. év vonatkozásában megállapítás nem hozható – hatályon kívül helyezi. Egyebekben a jogerős ítéletet hatályában fenntartja.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 napon belül 50.000 (ötvenezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és a felülvizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A felperes tulajdonában áll a B. kerület 184092. hrsz-ú ingatlan, amelynek ingatlannyilvántartási adata a 2010. évben 184092/1. hrsz-ra változott (a továbbiakban: Ingatlan).
- [2] A felperesnél az elsőfokú adóhatóság a 2008-2013. évekre telekadó és építmény adó adónemekben folytatott ellenőrzést az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 86.§ (1) és 87.§ (1) bekezdés a) pontja alapján. Az elsőfokú határozat a 2008. évre elévülés miatt nem tett megállapítást, a 2009-2013. évekre adókülönbözetet rögzített, de ezt meghaladóan a 2014. évtől fizetendő adók összegét is közölte. Az alperes a BPB/007/03960-6/2014. számú határozatával a 2008., 2012., 2013. és 2014. és követő évek tekintetében helybenhagyta az elsőfokú határozatot, a 2009-2011. évekre vonatkozóan megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárásra utasította. A felperesnek a 2008., 2012., 2013. valamint 2014. és követő éveket vitató keresetét a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 25.K.31.221/2015/11. számú ítéletével elutasította. A felperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria a Kfv.V.35.807/2015/5. számú ítéletével az elsőfokú ítéletet és az alperesi határozatot - az elsőfokú határozatra is kiterjedően - a 2014. évi telek és építményadó tekintetében hatályon kívül helyezte, ezt meghaladóan a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta. A kúriai ítélet indokolásának [19] pontja szerint az alperes az adójogi elévülés szabályai miatt a 2014. évben a 2008. évre már nem hozhatott döntést.
- [3] Az elsőfokú adóhatóság a 2009-2011. évekre lefolytatta a BPB/007/03960-6/2014. számú másodfokú határozattal elrendelt új eljárást. A telekadó és építményadó adónemekben a felperes javára megállapított adókülönbözeteket tartalmazó, 2015. november 30-án kelt IX-1044-12/2015. számú határozatot (a továbbiakban: Alaphatározat) a felperes 2015. december 7-én vette át, jogerőre 2016. január 7-én emelkedett. A jogerő időpontjára tekintettel az elsőfokú adóhatóság két külön határozattal módosította korábbi egyetlen határozatát, arra hivatkozva, hogy telekadó adónemben elévülés miatt a 2009. évre már nem tehető megállapítás, a felperes javára sem, továbbá az építményadó esetében az új határozattal a 2010. és 2011. évekre a felperes terhére állapított meg adókülönbözetet. A felperes fellebbezéseire tekintettel az elsőfokú adóhatóság ezen határozatait visszavonta, majd később a fellebbezési illeték tárgyában a visszavonó határozatokat kiegészítette.
- [4] Az elsőfokú adóhatóság a visszavonásokat követően az Alaphatározatot megint, immár egyetlen, a IX-4451-6/2016. számú

határozatával módosította. Az Ingatlanhoz kapcsolódóan a 2009. évre elévülés miatt nem tett megállapítást, a 2010. és 2011. évekre felperes javára 36.976.910 forint telekadó-, és terhére 630.038 forint építményadó adókülönbözetet állapított meg. A felperes terhére szóló szóló megállapításra azért került sor, mert bár az építményadó tekintetében az Alaphatározat ennek megfelelő indoklást tartalmazott, de a rendelkező részben tévesen a felperes „javára” szóló fordulat került be.

- [5] A felperes Alaphatározat és a IX-4451-6/2016. számú újabb módosító határozat elleni fellebbezéseit az alperes együtt bírálta el. A BP/1008/03549/9-13/2016. számú határozata rendelkező részének I-IV. pontjaiban a [3] pontban szereplő módosító és kiegészítő elsőfokú határozatokat megsemmisítette. A V. pontban a IX-4451-6/2016. számú elsőfokú határozattal módosított Alaphatározatot az indokolás kiegészítésével helybenhagyta.
- A 2009. év vonatkozásában azt rögzítette, hogy az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. tv. (a továbbiakban: Art.) 164.§ (1) bekezdésében szabályozott elévülés olyan objektív akadály a adómegállapításnak, amelyhez az adóhatóság kötve van. A felperes fellebbezésében foglaltakkal szemben az adómegállapításhoz való jog elévülése a [2] pontban jelzett másodfokú eljárás során nem megszakadt, hanem meghosszabbodott 12 hónappal, azaz nem 2014. december 31-én, hanem 2015. december 31. napján következett be. A módosító határozat indokolása tartalmazza, hogy 2009. adóév tekintetében az adó jogerős megállapításához való jog elévült, ennek következtében a 2009. évre szóló rendelkezés jogszabálysértő volt, ezen adóév vonatkozásában jogszerű volt az elsőfokú módosítás.
- A korábbi módosító és kiegészítő határozatok megsemmisítésre kerültek, így a tényleges módosításra az Art. 135.§-ának megfelelően került sor, és az Art. ezen szabálya egyébként sem rendelkezik arról, hogy hány alkalommal kerülhet sor módosításra.
- A korábbiakban tévesen lett az építményadó felperes javára előírva, az ellenőrzési jegyzőkönyv és az Alaphatározat indokolása szerint azt a felperes terhére kell megállapítani.

A kereseti kérelem

- [6] A felperes keresetében az alperesi határozat bírósági felülvizsgálatát azért kérte, hogy a csak javára szóló rendelkezéseket tartalmazó Alaphatározat maradjon hatályban. Előadta, hogy az újabb módosítás jogalap nélkül hivatkozott az elévülésre, illetve arra, hogy az eljárás nem megszakadt, hanem folyamatban volt. A megismételt eljárásban az alperest is köti az Art. 1.§ (6) és 2.§ (1) bekezdés szerinti méltányos eljárás, illetve rendeltetésszerű joggyakorlás elve. A 2008. évi javára szóló túlfizetés megállapítását is kérte.

Az elsőfokú ítélet

- [7] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével elutasította a felperes keresetét.

Indokolása szerint a Kúria az EBH 2015.K.40. számú elvi határozatában nyomatékosította, hogy az alapelveknek normatív eleme van, ha az adott kérdésre vonatkozóan speciális szabályok is vannak, akkor ezek nem hagyhatók figyelmen kívül, nem lehet az alapelvekre alapozni a döntést. Az Art. 135.§ jogszerű lehetőséget biztosít a határozat saját hatáskörben történő módosítására, így az Art. 1.§ (6) bekezdése szerinti méltányos gyakorlásra vonatkozó követelmény, illetőleg a 2.§ (1) bekezdés rendeltetésszerű joggyakorlásra vonatkozó szabálya nem alapozott meg jogszabálysértést.

- [8] Az elévülés tekintetében is téves volt a felperesi érvelést, ugyanis az elévülési idő tekintetében nem a régi Ptk., hanem az Art. szabályait kell alkalmazni, és az alperes az Art. 164.§ (13) bekezdés a) pontjában foglalt rendelkezés helyes értelmezésével és alkalmazásával mutatott rá arra, hogy a 2009. évre vonatkozó adómegállításhoz való jog - a megismételt eljárás folytán fennálló meghosszabbodásra figyelemmel 2014. december 31. helyett - 2015. december 31. napján elévült. Az elévülés tekintetében arra is kitért, hogy nem annak van jelentősége, hogy a határozatot 2015. november 30-án hozták meg, hanem annak, hogy a jogerőre emelkedés 2016. január 7-ei, amely időpontban a 2009. adóévre vonatkozó adómegállapításhoz való jog elévült.

- [9] A korábbi BPB/007/03960-6/2014. számú másodfokú, részben hatályban tartó, részben megsemmisítő másodfokú határozat meghatározta a perbeli alperesi határozathoz vezető új eljárás kereteit: így a 2009-2011. évekre vonatkozó új eljárásban hozott határozat nem is terjedhetett ki a 2008. évre. Az alperesi határozat hiányában a jelen bírósági felülvizsgálatnak nem lehet érdemi tárgya ez az adóév. Egyebekben a Kúria Kfv.V.35.807/2015/5. számú ítéletével már megállapította, hogy az elévülés szabálya miatt a 2014. év után a 2008. évre már nem hozhatnak döntést.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [10] A felperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és a kereseti kérelemnek megfelelő ítélet meghozatalát, másodlagosan az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalra utasítását kérte.

- [11] Előadta, hogy az Art. 135.§ (1) bekezdés értelmében a jogerős határozat saját hatáskörben a jogerőre emelkedéstől számított egy éven belül módosítható és a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. tv. (a továbbiakban: Ket.) 114.§ (2) bekezdése értelmében arra csak egy

ízben kerülhet sor. Ennek folytán a harmadik módosításra már nem volt jogszabályi felhatalmazás, az eljárás folyamatban volt, az elévülés megállapítása fogalmilag is kizárt.

- [12] Az adóhatóságnak jogszerű és jóhiszemű eljárás esetén a 2008. évi telekadó megállapításához való jog elévülését megelőzően már 2013 augusztusában határozatot kellett volna hozni.
- [13] A felperes nem volt abban a helyzetben, hogy az elévülési időn belül érvényesíthesse jogait, mert az adóhatóságok érdekkörében merült fel a határidő jelentős túllépése. Ez a jogszabálysértés pedig az 1/2011. (V.9.) KK vélemény alapján kihatott az ügy érdemére.
- [14] Az alperes nem terjesztett elő felülvizsgálati ellenkérelmet.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [15] A felperes felülvizsgálati kérelme részben alapos.
- [16] A Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. tv. (a továbbiakban: Pp.) 272.§ (2), 275.§ (1) és (2) bekezdéseinek megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és a csatlakozó felülvizsgálati kérelem keretei között, az ott megjelölt jogszabályok szerint, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálhatta felül. Az iratok alapján kétséget kizáróan megállapítható, hogy a 2008. adóév vizsgálata nem volt a megismételt adóhatósági eljárás tárgya, arról a Kúria a Kfv.V.35.807/2015/5. számú ítéletével már egyértelműen rendelkezett. Az elsőfokú bíróság vonatkozó megállapítása jogszerű volt.
- [17] Alaptalan volt a felülvizsgálati kérelem az adóigazgatási eljárásban alkalmazható módosítások számára nézve is. Az Art. 5.§ (1) bekezdésének értelmében a Ket. szabályai csak akkor alkalmazhatók az adóigazgatási eljárásban, ha az adott jogintézményre az Art. nem tartalmaz eltérő rendelkezéseket. Az Art. azonban a döntések módosítása tekintetében tartalmaz saját, sui generis szabályt, amelyben a módosítások számára nézve nincs korlátozás: 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.

Az érintett adóügyben tehát volt lehetősége az elsőfokú adóhatóságnak arra, hogy a 2015. november 30-án kelt Alaphatározatát egy éven belül többször, végül a 2016. március 23-án kelt IX-4451-6/2016. számú határozatával módosítsa. A felperes terhére történő

építményadó adókülönbözetre vonatkozó módosítás ez okból nem volt jogszabálysértő.

- [18] Az elsőfokú bíróság formailag helytállóan közelítette meg a felperes rendeltetésszerű joggyakorlás és a méltányos eljárás elvére vonatkozó előadásait, azonban a felperes jogi álláspontjának valós tartalmát nem határozta meg.

A felperes által hivatkozott rendeltetésszerű joggyakorlás elve nem a hatóság, hanem az ügyfél oldalán jelentkező törvényi követelmény, tartalmában azonban megféleltethető a hatóságot terhelő tisztességes eljárás elvének. Az elvet a magyar joggyakorlatban először 6/1998. (III.11.) AB határozat fogalmazta meg, akként hogy „A „tisztességes eljárás” (fair trial) követelménye nem egyszerűen egy a bíróságnak és az eljárásnak itt megkövetelt tulajdonságai közül a fair trial olyan minőség, amelyet az eljárás egészének és körülményeinek figyelembevételével lehet csupán megítélni. Ezért egyes részletek hiánya ellenére éppúgy, mint az összes részletszabály betartása dacára lehet az eljárás „méltánytalan” vagy „igazságtalan”, avagy „nem tisztességes”. A perbeli időszakban a tisztességes eljárás elve már beépült az Alaptörvénybe, annak a XXIV. cikk (1), XXVIII. cikk (1) bekezdéseiben alapjogként is elismerést nyert.

- [19] Azt helytállóan állapította meg az elsőfokú bíróság, hogy a perbeli esetben kizárólag az alapelvi jogsérelem-, adott esetben a tisztességes eljárás elv érvényesülésének vizsgálata abban az esetben lenne szükséges, ha nincs olyan tételes jogszabályi hely, amely sérült. Ennek kapcsán azonban figyelmen kívül hagyta a saját maga általa is alkalmazott Art. 135.§ (1) bekezdésének azon rendelkezését, amely csak abban az esetben teszi lehetővé a módosítást, ha a határozat (végzés) jogszabálysértő. Az, hogy a határozat (végzés) jogszabálysértő-e, csak a határozat meghozatalakor fennálló tények és alkalmazandó jogszabályok alapján vizsgálható. A Pp. 339/A.§-ában megfogalmazott követelmény a Ket., illetve az Art. eltérő definíciójának hiányában ugyanígy irányadó a hatósági eljárásban megállapítható jogszabálysértésre is. A módosított határozatban érintett adó-megállapítás a határozat meghozatalának időpontjában nem évült el. A vonatkozó anyagi jogi rendelkezések körében az adózót megillető jogok az azokat megállapító határozat módosításával, a határozat meghozatala után bekövetkezett elévülésre hivatkozva nem korlátozhatók.

- [20] Tekintettel arra, hogy az elévülésre hivatkozással nem állapítható meg az Alaphatározat módosítására okot adó jogszabálysértés, a Kúria az elsőfokú bíróság 26.K.34.395/2016/9. számú jogerős ítéletét részben hatályon kívül helyezte, és az alperes BP/1008/03549/9-13/2016. ügyiratszámú határozatának a V. rendelkezését („Határozatát”) akként változtatta meg, hogy a IX-4451-6/2016. ügyiratszámú, elsőfokú módosító határozat I.

rendelkezésének utolsó mondatát - miszerint az általános elévülési szabályokra tekintettel a 2009.év vonatkozásában megállapítás nem hozható - hatályon kívül helyezte. Ebből következően a felperes javára 2009-re szóló megállapítást az elszámolás körében figyelembe kell venni. A felülvizsgálati kérelem egyéb előadásai megalapozatlanok, ezért ebben a körben a jogerős ítéletet hatályában fenntartotta, ezen a kérdések azonban érdemben nem voltak kihatással a felperes pernyertességére.

A részleges hatályon kívül helyezés következtében hatályos az Alaphatározat azon rendelkezése, amely a 2009. évre felperes javára 17.441.941 forint telekadó adókülönbözetet állapított meg.

A döntés elvi tartalma

- [21] *Az anyagi jogi rendelkezések körében az adózót megillető jogok az azokat megállapító határozat módosításával, a határozat meghozatala után bekövetkezett elévülésre hivatkozva nem korlátozhatók.*

Záró rész

- [22] A pervesztes alperest a Pp. 270. § (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78. § (1) bekezdése alapján kötelezte a pernyertes felperes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [23] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illetéket a pervesztes alperest az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 5. § (1) bekezdés c/ pontja alapján megillető illetékmentességre figyelemmel a költségmentesség alkalmazásáról a bírósági eljárásban szóló 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-a alapján az állam viseli.
- [24] A felülvizsgálati kérelmet a felperes indítványára a Kúria tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2018. június 21.

dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke, Huszárné dr. Oláh Éva sk. előadó bíró, dr. Hajnal Péter sk. bíró