

Helyi adóügyben a jogalkalmazóknak azokat a jogszabályrészeket is értelmezniük és alkalmazniuk kell, amelyeket a jogalkotó a jogszabály értelmező rendelkezései között külön nem határozott meg. [1990. évi C. tv. (Htv.) 11. §, 47. §, 52. §, 2014. évi LXXIV. tv. (Htv.-t.mód.tv.) 146. §]

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes tulajdonát képezi 2013. július 3-tól a Mályi, külterület ... helyrajzi számú, az ingatlan-nyilvántartásban „kivett telephely” megnevezésű ingatlan. Mályi Község Önkormányzatának Jegyzője (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) az ingatlanon található építményre vonatkozóan a felperesnél 2014., 2015., 2016. évekre építményadó adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2017. június 8. napján kelt 32-19/2017. számú határozatával a felperes terhére mindhárom adóévre építményadó különbözetet állapított meg.

[2] A fellebbezés folytán eljáró alperes a 2017. szeptember 6. napján kelt BO/05/04013-2/2017. számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[3] Döntése a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 11. § (1) bekezdés, 12. § (1) bekezdés, 52.§ 7., 8., 47. és a 2015. január 1. napjától hatályos 11. pontok, Mályi Község Önkormányzat Képviselőtestületének az építményadóról szóló 11/2010.(XI.14.), 29/2014.(XII.11.), 19/2015.(IX.11.) számú önkormányzati rendeletei, az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2014. évi LXXIV. törvény (továbbiakban: Htv.-t mód.tv.) 146.§ rendelkezésein alapul.

[4] Indokolása szerint adózó a fellebbezésében arra hivatkozott, hogy az ingatlanon található felülépítmény 2014. évben nem tartozott a Htv. 11. § (1) bekezdésében megjelölt építmények közé, így nem tartozott az építményadó hatálya alá, mert a megnevezése nem szerepel a törvénynek sem a lakás, sem az „egyéb nem lakás céljára szolgáló épület” törvényi definíciójában található felsorolásban. A Htv. 11. § (1) bekezdésében használt fogalmakat az 52. § szerinti értelmező rendelkezések töltik meg tartalommal, kiterjesztő értelmezéssel a tételes jogszabályi rendelkezések nem pótolhatóak. A Htv. 52. § 47. pontjában az „egyéb nem lakás céljára szolgáló épület” meghatározása taxatív felsorolást tartalmaz, amelyben azonban nincsen benne az építménye.

[5] Az alperes álláspontja szerint az elsőfokú hatóság a Htv. 11. § (1) bekezdésének helytálló jogértelmezésével állapította meg, hogy minden építmény adóköteles – amennyiben nem tartozik a Htv., illetve az önkormányzati rendeletek által meghatározott mentességi körbe -, ugyanis a lakás, illetve a nem lakás céljára szolgáló építmények kategóriája minden építményt magában foglal.

[6] A jogalkotó a Htv. 52. § 8. pontjában meghatározta a lakás fogalmát, amellyel egyértelművé tette, hogy mely építményeket nem minősít lakásnak, azokat, amelyek nem a lakás kategóriába soroltak. A Htv.-t mód.tv. 2015. január 1. napjától léptette hatályba a Htv. 52. § 11. pontját, amellyel meghatározta a nem lakás céljára szolgáló épület fogalmát. A módosításhoz fűzött jogalkotói indokolás szerint a Htv. e módosításával a jogalkotó hiánypótló rendelkezést alkotott akkor, amikor értelmezte, hogy mi minősül nem lakás céljára szolgáló épületnek. A jogalkotó tehát nem kívánt változtatni a fennálló szabályozáson azzal, hogy értelmezte is hiányt pótló jelleggel a nem lakás céljára szolgáló épület fogalmát. A 2015. január 1-jét megelőző, és a módosítás hatályba lépését követően alkalmazandó Htv. az adótárgy meghatározását illetően nem tartalmaz változást. Nem került újraszabályozásra az adókötelezettség, így nem állt elő olyan helyzet, hogy a Htv. 52. § 47. pontjában nem megnevezett épület 2014. január 1. napján még nem, míg – adókötelezettséget nem érintő egyéb változás hiányában – a 2015. január 1. napján hatályba lépett 11. pont értelmében már adótárgynak minősülne.

[7] Az alperes rámutatott, az „egyéb nem lakás céljára szolgáló épület” fogalma nem azonos a nem lakás céljára szolgáló épület fogalmával, mivel az „egyéb” szó egy szűkített kategóriát jelölt. Ezt

tartalmazza a Nemzetgazdasági Minisztérium Jövedelemadók és Járulékok Főosztályának 2016. március 7. napján kelt NGM/5159/1/2016. számú állásfoglalása is, amelyben kifejtésre került, hogy a Htv. alkalmazásában minden olyan épület, amely nem minősül a Htv. szerint lakásnak, a nem lakás célú épület fogalmába tartozik függetlenül attól, hogy a Htv.-nek az egyes épületfajtákra meghatározott fogalma példálózó jellegű, vagy taxatív felsorolást tartalmaz.

A kereseti kérelem

[8] A felperes keresetében a határozatoknak elsődlegesen a megváltoztatását és terhére a 2014. évre megállapított építményadó adókülönbözethet a törlését, másodlagosan a hatályon kívül helyezésüket és az elsőfokú hatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[9] Álláspontja szerint a másodfokú határozat sérti az Art. 13. § (1) bekezdés, 49. § (1) és (2) bekezdések, a Htv. 11. § (1) bekezdés és 52. § 47. pont rendelkezéseit.

[10] Kifejtette, hogy az önkormányzat adómegállapítási joga az Alaptörvény és a Htv. által szigorúan körülhatárolt. Az önkormányzat ezeket a korlátokat önkényesen nem hagyhatja figyelmen kívül, az önkormányzati rendeletre hivatkozással olyan vagyontárgyak nem vonhatók az építményadó hatálya alá, amelyek a Htv. alapján nem tárgyai az építményadónak. A Htv. 11. § (1) bekezdésében használt fogalmakat az 52. § szerinti értelmező rendelkezések töltik meg tartalommal, a hatóság ezzel ellentétes állítása jogszabálysértő. Súlyos alkotmányossági aggályokat is felvet az, ahogyan az alperes a Htv. építményadó tárgyára vonatkozó, 2014. december 31-ig hatályos szabályrendszerére tekint a Htv. 11. § (1) bekezdése és az 52. § 8. és 47. pontjai körében. Kiterjesztő értelmezéssel ugyanis a tételes jogszabályi előírások nem pótolhatóak.

Az elsőfokú határozat

[11] Az elsőfokú bíróság az alperes határozatát megváltoztatta akként, hogy az elsőfokú hatóság határozatának a 2014. évre vonatkozó adómegállapításait törölte.

[12] Indokolása szerint a Kúria Önkormányzati Tanácsának Köf.5.034/2017/5. számú határozatában foglaltak, továbbá a Kúria Kfv.I.35.198/2015/4. számú ítélete alapján kétséget kizáróan megállapítható, hogy 2014. december 31. napjáig „egyéb nem lakás céljára szolgáló épületként” csak azon épületek lehettek adótárgyak, amelyeknek az ingatlan-nyilvántartásbeli elnevezése kifejezetten szerepel a Htv. 52. § 47. pontjában. A „kivett telephely” elnevezés e pontban nem szerepel, ezért a kúriai döntések értelmében 2014. évben a felperesi építmény az adókötelezettség tárgya nem lehet.

A felülvizsgálati kérelem

[13] Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és a kereset elutasítását kérte.

[14] Álláspontja szerint a jogerős ítélet sérti a felperes és az alperes által alkalmazott jogszabályhelyeket, közöttük a Htv.-nek a 11. §, illetve az értelmező rendelkezések között az 52. § 47. pont rendelkezéseit.

[15] Az elsőfokú bíróság a jogszabályok és az általa idézett kúriai döntések téves értelmezésével hozta meg határozatát. A Köf.5.034/2017/5. számú határozat kifejezetten azt tartalmazza, hogy az „egyéb nem lakás céljára szolgáló épület” az a nem lakás céljára szolgáló épületnek egyik alkategóriája. A 2015. évben történt jogszabály módosítások az adótárgy meghatározását illetően nem tartalmaznak változásokat, így nem lett volna meghozható az ítélet szerinti döntés. A felperes adótárgya a hatályos jogszabályok alapján adóköteles, az épület a Htv. hatálya alá tartozik, döntése így jogszerű.

[16] A felperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[17] A felülvizsgálati kérelem alapos.

[18] 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.). A felperes felülvizsgálati kérelmet nem terjesztett elő, a Kúria felülvizsgálatának kereteit és tartalmát az alperes felülvizsgálati kérelme határozta meg.

[19] A Kúria a közigazgatási határozatok, a peranyag, a kereset, a jogerős ítélet, illetve a felülvizsgálati kérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az alkalmazott jogszabályok és kúriai döntések téves értelmezésével hozta meg döntését. Tény- és jogazonos ügyben a legfelsőbb bírói fórum már ítélezett (Kfv.V.35.285/2018/8., Kfv.I.35.314/2018/6.), a Kúria teljes körűen egyet ért a meghozott ítéletekben kialakított jogi állásponttal.

[20] A felperes keresetében a terhére a 2014. évre megállapított építményadó fizetési kötelezettség jogszerűségét vitatta, mert álláspontja szerint ebben az évben az épülete nem tartozott a Htv. hatálya alá.

[21] Az Alaptörvény 32. cikk (1) bekezdés h) pontja értelmében a helyi önkormányzat a helyi közügyek intézése körében törvény keretei között dönt a helyi adók fajtajáról és mértékéről. A Htv. tartalmazza a törvényi kereteket, az 5. § (1) bekezdés a) pontjában előírva, hogy az önkormányzat rendeletével vagyoni típusú adók, közöttük építményadó (11. §) bevezetésére jogosult. Törvényi felhatalmazás alapján döntött Mályi Község Önkormányzat Képviselőtestülete az építményadó bevezetéséről.

[22] Az Alaptörvény 40. cikke szerint a közteherviselés alapvető szabályait a közös szükségletek kielégítéséhez való kiszámítható hozzájárulás érdekében sarkalatos törvény határozza meg. Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény 28.§ (1) bekezdés a) pontja alapján Magyarországon minden természetes személy, jogi személy és más jogalany adó, járulék, hozzájárulás, vagyonszerzési illeték, pótlék vagy más hasonló - az állam közvetlen ellenszolgáltatása nélküli - rendszeres vagy rendkívüli fizetési kötelezettség teljesítésével járul hozzá a közös szükségletek fedezetéhez. Annak eldöntéséhez, hogy a helyi adó, mint közteher a felperest terhelte-e, szükséges volt meghatározni, a felperes, illetve a tulajdonában lévő épület a Htv. személyi és tárgyi hatálya alá tartoznak-e.

[23] A Htv. 11. § (1) bekezdése szerint adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő építmények közül a lakás és a nem lakás céljára szolgáló épület, épületrész (a továbbiakban együtt: építmény). A Htv. 12. § (1) bekezdése rendelkezik az adó alanyáról: az, aki a naptári év első napján az építmény tulajdonosa.

[24] A felperes nem vitatta, hogy tulajdonát képezi az építmény. Állította azonban, hogy az nem tartozik a Htv. tárgyi hatálya alá.

[25] A Htv. 11. §-a az építményeket két kategóriába osztva minősítette adóköteles adótárgynak. Egyik kategória a lakás, másik a nem lakás céljára szolgáló épület. A felperes épülete általa elismerten nem lakás.

[26] A jogalkotó a törvény VII. fejezetében az Értelmező rendelkezések között meghatározott normaszöveget külön is értelmezett. A Htv.-ben nincsen olyan rendelkezés, hogy a Htv. alkalmazása során csak az Értelmező rendelkezésekben található és a jogalkotó által értelmezett jogszabályrészek alkalmazhatók és azok nem használhatók, amelyeket a jogalkotó az Értelmező rendelkezésekben nem definiált. A Htv. azon részeit tehát, amelyek fogalma az Értelmező rendelkezésekben nem meghatározott, a jogalkalmazók önmaguk értelmezik, és ugyanúgy használniuk kell, mint azokat, amelyeket a jogalkotó maga értelmezett. A bíróságok például a jogalkalmazás során az Alaptörvény 28. cikke alapján a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel

összhangban értelmezik.

[27] Az alperes helytállóan állapította meg, hogy felperes épülete nem lakás céljára szolgáló épület, ezért a Htv. tárgyi hatálya alá tartozik.

[28] Az Értelmező rendelkezésekben található, a felperes részéről hivatkozott fogalom meghatározások miatt a Kúria rámutat a következőkre. A jogalkotó 2009. évben a helyi adózásban bevezette a számított érték alapú adóztatást, amelyhez szükségesen új fogalmakat is meghatározott, egyeseket (például az építmény, az épület, a lakás, a hasznos alapterület, a kiegészítő helyiség, az üdülő fogalmát) újraszabályozta, a kiegészítő helyiség fogalmát szétválasztotta és bővítette. Új fogalomként határozta meg a lakáshoz tartozó melléképület, melléképületrész, a kereskedelmi egység, az „egyéb nem lakás céljára szolgáló épület” fogalmát.

[29] A Htv. 2009. január 1-jétől hatályos 52. § 47. pontja szerint „egyéb nem lakás céljára szolgáló épület”: az ingatlan-nyilvántartási bejegyzés alapján garázsnek, gépjárműtárolónak, raktárnak, üvegháznak, műhelynek, szerviznek, üzemnek, üzemcsarnoknak, pincének, prérházaknak, hűtőháznak, gyárnak minősülő vagy ilyenként feltüntetésre váró épület, épületrész, továbbá a melléképület és a melléképületrész. E kategória megalkotása nincs befolyással arra, hogy a felperes épülete adóköteles nem lakás céljára szolgáló épület.

[30] Végezetül rögzíti a Kúria, hogy a jogalkotó 2015. január 01-jei hatállyal a Htv. 52. §-át 11. ponttal egészítette ki, amely értelmében: „nem lakáscélú épület” az az épület, épületrész, amely nem minősül a 8. pont szerinti lakásnak A törvényi indokolásban ismertetettek szerint: „a Htv. 11. §-ának (1) bekezdése szerint adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő építmények közül a lakás és a nem lakás céljára szolgáló épület, épületrész. A fenti rendelkezéshez kapcsolódóan a módosítás - hiánypótló jelleggel - értelmező rendelkezésben rögzíti, hogy a Htv. alkalmazásában mit kell a nem lakás célú épület, épületrész fogalma alatt érteni.” Az értelmezés tehát hiányt pótol, azaz a bevezetéséig is kellett a jogalkalmazóknak maguknak értelmezniük és alkalmazniuk a „nem lakás céljára szolgáló épület” törvényi meghatározást, amelyet a felperes ingatlana vonatkozásában az alperes jogszerűen végzett.

[31] A felperes által hivatkozott Kfv.I.35.198/2015/4. számú kúriai ítélet műzeumként nyilvántartott ingatlanra és a Htv. 52. § 47. pontjában meghatározott „egyéb nem lakás céljára szolgáló épület” normaszöveg alkalmazhatóságára vonatkozott.

[32] Az alperes helytállóan mutatott rá, hogy a jogerős ítéletben megjelölt Köf. 5.034/2017/5. számú határozatban a Kúria azt rögzítette, hogy: „[26] A Htv. 11.§ (1) bekezdése az „építmény” két alapvető kategóriáját különbözteti meg: a (1) lakást és a (2) nem lakás céljára szolgáló épületet, épületrészt. A Htv. egészének szabályozási logikájából az következik, hogy e két kategóriába a Htv. szabályozási tárgya alá tartozó, mindenfajta építmény besorolható. A „lakás” fogalmát az 52. § 8. pontja határozza meg – utaló szabállyal az Ltv. vonatkozó rendelkezéseire –, míg a „nem lakás céljára szolgáló épület” meghatározására külön-külön, az e fogalom alá eső alkategóriáinként – kereskedelmi egység, egyéb nem lakás céljára szolgáló épület stb. – ad meghatározást. A Htv. 2014. december 31-én hatályos fogalmi rendszerében tehát az „egyéb nem lakás céljára szolgáló épület” a „nem lakás céljára szolgáló épület” egyik alkategóriája; egy kisebb halmaz az utóbbi, összetettebb csoporton belül. [27] A két fogalom tehát nem tekinthető azonosnak.”

[33] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (3) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte és a keresetet elutasította.

(Kúria Kfv.V.35.399/2018.)