

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Zakály Ottó ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Kovács Ágnes jogtanácsos által képviselt Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága alperes ellen illetékügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság 2010. február 26. napján kelt 25.K.33.661/2009/4. számú ítélete ellen az alperes által 5. sorszám alatt előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán eljárva - nyilvános tárgyaláson - meghozta az alábbi

í t é l e t e t

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 25.K.33.661/2009/4. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az alperesnek 20.000 /azaz húszezer/ forint elsőfokú, és 10.000 /azaz tízezer/ forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg az államnak - külön felhívásra - 7.000 /azaz hétezer/ forint kereseti és 10.000 /azaz tízezer/ forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felperes 2008. december 15-én megvásárolta ahrsz-ú, kivett beépítetlen terület megnevezésű ingatlan 48/672-ed tulajdoni hányadát Ft vételárért. Az adásvétel szerződés 10. pontjában a következő nyilatkozatot tette: „A Vevő /.../ ingatlanforgalmazással foglalkozó, jogi személyiséggel rendelkező gazdasági társaság. A fentiekre tekintettel a vevő kéri a tisztelt APEH Illetékfőosztályt, hogy az 1990. évi XCIII. törvény /Illetéktörvény/ 23/A.§-a alapján szíveskedjék eljárni.”.

Az elsőfokú hatóság a 2009. február 6-án kelt 9866834268 számú fizetési meghagyásábanFt illetékalap után, 10%-os illetékkulcs alkalmazásával a felperest ... Ft visszterhes vagyonátruházási illeték, ezen belül ugyanennyi illetékelőleg, megfizetésére kötelezte. Érdemi döntését az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény /a továbbiakban: Itv./ 3.§ /3/ bekezdésében, 102.§ /1/ bekezdés e. pontjában foglaltakra alapította. Határozatának indokolásában utalt arra, hogy a felperes az adásvételi szerződés 10. pontja szerint illeték kedvezményt igénybe venni kívánó jogosultként vásárolta meg az ingatlant, de nem nyilatkozott a

továbbértékesítési szándékáról, ezért a nyilatkozata nem felelt meg az Itv. 23/A.§ /1/ bekezdésében foglaltaknak. A kérelmét ezért el kellett utasítani, és a visszterhes vagyonátruházási illetéket, illetve illetékelőleget az Itv. 19.§ /1/ bekezdése szerint kellett meghatározni.

A felperes a 2009. február 23-án kelt beadványában megismételte az adásvételi szerződésben foglalt nyilatkozatát, és azt kiegészítette akként, hogy mint „az illetékkötelezettség keletkezésekor a fő tevékenysége szerint ingatlanforgalmazásra jogosult vállalkozó, az ingatlant tovább eladás céljából vásárolta”, és becsatolta cégbizonyítványát is.

A felperes 2009. április 14-én kelt újabb beadványában sérelmezte az Itv. 23/A.§-a alkalmazásának elmaradását, és azt, hogy a tényállás tisztázása érdekében az adóhatóság nem hívta fel hiánypótlásra. Előadta, hogy az adásvételi szerződésben rögzített nyilatkozata, illetve kérelme egyértelmű volt, és utalt arra, hogy a jelen ügygel azonos tényállású más ügyekben az adóhatóság adott ki hiánypótlási felhívást.

Az elsőfokú hatóság a felperes beadványait fellebbezésnek, illetve fellebbezés kiegészítésnek értékelte, és azokat az alpereshez felterjesztette.

Az alperes a 2009. június 18. napján kelt 2279272775 számú határozatában a fizetési meghagyást helyben hagyta. Indokolása szerint felperes a vagyonszerzés illetékkiszabásra történő bejelentésekor az adásvételi szerződésben, illetve külön okiratban nem nyújtott be továbbértékesítésre irányuló szándéknyilatkozatot, ilyet először a fizetés meghagyás elleni fellebbezésében terjesztett elő, késedelmesen és igazolási kérelem nélkül. Az illetékkedvezmény alkalmazására irányuló kérelme az Itv. 23/A.§ /1/ bekezdése szerint elkésztett, az illetékkedvezmény megadására nincs jogszabályi lehetőség, ezért az elsőfokú döntés megalapozott és jogszerű. Az alperes kifejtette, hogy a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény /a továbbiakban: Ket./ és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény /a továbbiakban: Art./ értelmében nem terhelte értesítési kötelezettség, és a felperes ügyének elbírálását nem érinti az a körülmény, hogy az adóhatóság más ügyben bocsátott ki hiánypótlási felhívást.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok megváltoztatását vagy hatályon kívül helyezését, és az Itv. 23/A.§ /1/ bekezdése szerinti kedvezménynek megfelelő tartalmú döntés meghozatalát kérte. Azzal érvelt, hogy „a többen a kevesebb benne foglaltatik”, tehát, ha kérte az Itv. 23/A.§-ának alkalmazását, azt azért tette, mert az ingatlant tovább eladás céljából vásárolta. Hivatkozott a

kiegészítő nyilatkozatára és a cégbizonyítványra, amely igazolja, hogy főtevékenysége ingatlanforgalmazás. Sérrelmezte, hogy az alperes nem hívta fel hiánypótlásra, és döntése előtt nem tisztázta a tényállást, hogy az eljárása és határozata nem felelt meg a Ket. 1.§ /1/-/4/ bekezdéseiben rögzített alapelvi rendelkezéseknek, sértve a jogbiztonság, és az egységes jogalkalmazás követelményeit.

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Indokolása szerint felperesnek az adásvételi szerződés 10. pontjában tett nyilatkozata az Itv. 23/A.§ /1/ bekezdésében foglalt illetékkedvezmény iránti kérelmet tartalmazott, de e kérelemről az elsőfokú adóhatóság nem döntött, a tényállást sem tisztázta, határozatának rendelkező része nem is tartalmazott a kedvezmény iránti kérelemről döntést. A jogbiztonság sérelmét jelenti, ha ugyanazon adózó ügyében azonos tényállás mellett eltérő a joggyakorlat a hiánypótlás és az érdemi döntés vonatkozásában. Az alperes is jogszabálysértően járt el akkor, amikor mindezeket nem észlelte.

Az elsőfokú bíróság az elsőfokú adóhatóságot azért, mert nem bírálta el tartalma szerint az adásvételi szerződés 10. pontjában foglalt kérelmet, és a határozatának indokolásában felhozott érvelés nem minősül döntésnek, új eljárásra kötelezte, előírva számára a tényállás tisztázását is. Rögzítette, hogy az ügy érdemi eldöntésére is kiható lényeges eljárási jogszabálysértés miatt az ügy érdemére vonatkozó kereseti kérelmet nem vizsgálta meg, annak „indokolását mellőzte”.

Az alperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését, és a kereset elutasítását vagy az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte. Álláspontja szerint az ítélet sérti az Itv. 23/A.§ /1/ bekezdését, /7/-/8/ bekezdéseit, a Ket. 50.§ /1/ bekezdésében, 72.§-ában foglaltakat. Lényegében megismételte és fenntartotta a határozatában foglaltakat.

A felperes ellenkérelmében az ítélet hatályban fenntartását kérte.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.

Az Itv. 88.§-ának /1/ bekezdése akként rendelkezik, hogy az Itv-ben nem szabályozott eljárási kérdésekre az Art. rendelkezései az irányadók. Az Art. pedig az I. fejezetben az „Általános rendelkezések” között rögzíti azokat a speciális alapelvi rendelkezéseket, amelynek az adójogi jogviszonyban az adózókra és adóhatóságra teljesülniük kell. Jelen ügyre ezért az Art., és nem a Ket. alapelvi rendelkezései az irányadók /Art. 5.§./.

Az Art. 97.§ /4/ bekezdése értelmében az adóhatóság - ellenőrzése során - köteles a tényállás tisztázására és bizonyítására, kivéve

ha a törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. A perbeli ügyben az adóhatóság ellenőrzést nem folytatott le, a felperes bejelentése illetve kérelme alapján indult a hatósági eljárás.

Az Itv. 18.§-ának /1/ bekezdése alapján ingatlannak visszteher mellett történő megszerzése visszterhes vagyónátruházási illeték alá esik, amelynek általános mértéke mellett az Itv. kedvezményezett mértékű illetéket is szabályoz.

Az Itv. 23/A.§-ának /1/ bekezdése szerint ingatlan tulajdonjogának cégjegyzék, illetve vállalkozói igazolvány alapján az illetékkötelezettség keletkezésekor a főtevékenysége szerint ingatlanforgalmazásra jogosult vállalkozó, ha a vagyonszerzés illetékkiszabásra bejelentésekor tett nyilatkozata szerint az ingatlant továbbeladás céljából vásárolta, az illeték mértéke az ingatlan - terhekkal nem csökkentett - forgalmi értékének 2%-a. A /7/ bekezdés alapján az /1/ bekezdésben meghatározott céllal megszerzett ingatlan továbbértékesítésének megtörténtét a vagyonszerzés illetékkiszabásra bejelentésétől számított két éves határidő elteltét követően az állami adóhatóság saját nyilvántartása vagy az ingatlan fekvése szerint illetékes ingatlanügyi hatóság megkeresése útján ellenőrzi. A /8/ bekezdés értelmében az /1/ bekezdésben meghatározott nyilatkozatokat az adott rendelkezésekben előírt időpontban és tartalommal kell az állami adóhatósághoz benyújtani. A nyilatkozat pótlásának, illetőleg a határidő elmulasztása miatti igazolási kérelem előterjesztésének a fizetési meghagyás /határozat/ jogerőre emelkedéséig van helye.

Az Itv. 23/A.§-a szerinti illetékkedvezmény az ügyfelet, mint jog illeti meg, mégpedig az együttes és kogens /kötelező/ törvényi feltételek megléte esetén, akkor, ha élni kíván vele és erre vonatkozó igényét és bizonyítékait az Itv. által előírt időben és módon előterjeszti. Az illetékkedvezmény tehát az Itv. 23/A.§-a szerinti szabályozásából következően nem hivatalból, hanem csak kérelemre adható, ebből következően a hatóságnak e tárgyban hivatalból nem kell vizsgálnia.

Az Itv. 23/A.§ /1/, /7/ és /8/ bekezdéseinek egyértelmű és kifejezett rendelkezései értelmében a kedvezmény feltételei vonatkozásában az igazolási, azaz bizonyítási kötelezettség - az elsőfokú bíróság megállapításával ellentétben - nem a hatóságot, hanem kérelmezőt terheli, ezért a hatóságnak hiánypótlási felhívást nem kell kibocsátania. Az Itv. és az Art. nem is jogosítja fel az illetékügyekben eljáró adóhatóságot arra, hogy a vevő szándékait illetően bizonyítást folytasson le. Ingatlant az ingatlanforgalmazásra jogosult vállalkozó egyébként nemcsak tovább

eladási célból, hanem pl.: székhely, telephely céljára, beruházási, építési vagy más egyéb okból is vásárolhat.

Az Itv. 23/A.§-ának /1/, /7/-/8/ bekezdései meghatározzák azt is, hogy a kérelmező a törvényi feltételek meglétét milyen bizonyítékkal igazolhatja, ennél fogva a bizonyítás - amit a törvény kifejezetten a kérelmezőre telepít - nem szabad, hanem kötött. A továbbbeladásra vonatkozó szándéknyilatkozatot, amit az illetékkiszabásra való bejelentéskor és a bejelentéskori szándéknak megfelelően kell előterjesztteni, későbbi időpontban és visszaható hatállyal nem lehet benyújtani, az időpont elmulasztását pedig csak a törvény által adott határidőn belül előterjesztett igazolási kérelemmel lehet kimenteni.

A felülvizsgálati kérelmében kifejtett jogi álláspontjának alátámasztásaként az alperes helytállóan hivatkozott a Kfv.I.35.115/2002/10. számú legfelsőbb bírósági ítéletben foglaltakra, mert a két per tényállása illetve jogi szabályozása azonos. Hangsúlyozza a Legfelsőbb Bíróság, hogy jelen ügygel azonos ténybeli és jogi megítélésű ügyekben a bírói joggyakorlat hosszú ideje egységes.

Az alperes iratszerűen és alappal hivatkozott arra is, hogy a felperes kérelme tartalma szerint elbírált, az első- és másodfokú határozat minden döntést igénylő kérdésben tartalmazza a jogi álláspontot, rögzítve az alapul szolgáló tényállást a bizonyítékok megjelölésével, az irányadó jogszabályi rendelkezésekkel együtt, mégpedig az ügy egyedi sajátosságaira figyelemmel minden részletre kiterjedően. A fizetési meghagyás rendelkező részének illetve indokolásának egybevetéséből egyértelműen megállapítható, hogy a hatóság nem a kedvezményes 2%-os, hanem az általános mértékű 10%-os illetékmértéket alkalmazta, azaz a kedvezmény alkalmazására irányuló kérelemnek nem adott helyt. Az első- és a másodfokú határozat indokolása - az elsőfokú ítéleti megállapítással szemben - részletesen tartalmazza, hogy mely okoknál fogva nem fogadható el az adásvételi szerződésbe foglalt nyilatkozat, és a fizetési meghagyás kézbesítése után előterjesztett felperesi beadvány. A fizetési meghagyás rendelkező részében meghatározott illetékkulcs és a kapcsolódó indokolás alapján az, hogy a rendelkező rész kifejezetten nem tartalmaz utalást az illetékkedvezmény iránti kérelem elutasítására, nem tekinthető az ügy érdemi eldöntésére is kiható olyan lényeges eljárási jogszabálysértésnek, amely alapot adhatna az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezésére és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezésére.

Az Itv. 23/A.§ /1/ bekezdése szerinti törvényi feltételeknek nem felelt meg a felperesnek az adásvételi szerződésbe foglalt nyilatkozata, mert nem tartalmazta a továbbértékesítésre vonatkozó

szándéknyilatkozatot. Ezt a mulasztást a felperes csak a fizetési meghagyás jogerőre emelkedéséig - igazolási kérelemmel egy időben - előterjesztett nyilatkozattal pótolhatta volna, de igazolási kérelmet, általa sem vitatottan, nem nyújtott be. A felperes tehát az illetékkedvezmény iránti kérelmét nem a törvény által előírt időben és tartalommal terjesztette elő, így a hatóság részéről annak elutasítására, illetve az általános 10%-os illetékmérték alkalmazására megalapozottan és jogszerűen került sor.

A hatóságnak a jogszabályi rendelkezéseknek megfelelő érdemi döntést kell hoznia, a bíróság pedig a perben csak a keresettel támadott határozat jogszerűsége tárgyában dönthet, ezért a hatóság korábbi, adott perben keresettel nem támadott téves intézkedéseire és határozataira jog nem alapítható /KJE 1/2002./.

A kifejtettekre valamint arra figyelemmel, hogy a döntéshez szükséges valamennyi adat és tény megállapítható, a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény /a továbbiakban: Pp./ 275.§-ának /4/ bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A Legfelsőbb bíróság a pervesztes felperes a Pp. 270.§-ának /1/ bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának /1/ bekezdése alapján kötelezte az alperes elsőfokú és felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.

A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt kereseti és felülvizsgálati illeték viseléséről, mértékéről a Legfelsőbb Bíróság az Itv. 50.§-ának /1/ bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának /2/ bekezdése alapján rendelkezett.

Budapest, 2011. január 20.

**Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kurucz Krisztina sk. előadó bíró,
Dr. Tóth Kincső sk. bíró**

A