

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Zakály Ottó ügyvéd által képviselt felperesnek a dr. Kovács Ágnes jogtanácsos által képviselt Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Közép-Magyarországi Regionális Főigazgatósága alperes ellen illetékügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt indított perében a Fővárosi Bíróság által 2010. február 26. napján hozott 25.K.33.663/2009/4. számú ítélet 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.33.663/2009/4. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, és a felperes keresetét elutasítja.

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

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 7.000 (hétezer) forint kereseti és 10.000 (tízezer) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

### **I n d o k o l á s**

Felperes a 2008. december 22-én megkötött, a földhivatalhoz 2008. december 23-án benyújtott adásvételi szerződéssel megvásárolta a ... belterület ... kerület ... hrsz-ú „kivett beépítetlen terület” megnevezésű ingatlan 84/672-ed tulajdoni hányadát 1.251.900 Ft vételárért. Az adásvétel szerződés 10. pontjában a felperes a következő nyilatkozatot tette: „A Vevő nyilatkozik, hogy jogi személyiséggel rendelkező magyar gazdasági társaság, fő tevékenysége (TEÁOR 2008.681008) szerint ingatlanforgalmazással foglalkozó jogi személyiséggel rendelkező gazdasági társaság. A fentiekre tekintettel a vevő kéri a tisztelt APEH Illeték Főosztályt, hogy az 1990. évi XCIII. törvény (illetéktörvény) 23/A §-a alapján szíveskedjék eljárni”.

Az elsőfokú hatóság a 2009. február 6-án hozott -felperes által 2009. február 20-án átvett- fizetési meghagyásában 1.251.900 Ft illetékalap után - 10 %-os illetékkulccsal számítva- kötelezte a felperest 125.190 Ft visszterhes vagyónátruházási illeték, ezen belül ugyanennyi illetékelőleg megfizetésére. Érdemi döntését az

illetékekről szóló többször módosított 1990. évi XCIII. törvény (továbbiakban: Itv.) 3.§ (3) bekezdésére, 102.§ (1) bekezdés e) pontjában foglaltakra alapította. Határozatának indokolásában utalt arra, hogy az adás vételi szerződés 10. pontja nem felel meg az Itv. 23/A § (1) bekezdésében foglaltaknak, mert nem tartalmazza a tovább értékesítésre vonatkozó szándéknyilatkozatot, ezért az illetékkedvezmény alkalmazásra irányuló felperesi kérelmet el kellett utasítani, a visszterhes vagyónátruházási illetéket, illetve illetékelőleget az Itv. 19.§ (1) bekezdése szerint kellett meghatározni.

A felperes a 2009. február 23-án kelt beadványában az adásvételi szerződés 10. pontját kiegészítve akként nyilatkozott, hogy mint „az illetékkötelezettség keletkezésekor a fő tevékenysége szerint ingatlanforgalmazásra jogosult vállalkozó, az ingatlant tovább eladás céljából vásárolta”, és becsatolta cégbizonyítványát. A 2009. április 14-én kelt beadványában pedig sérelmezte az Itv. 23/A §-a alkalmazásának elmaradását, és azt, hogy az adóhatóság nem hívta fel hiánypótlásra a tényállás tisztázása érdekében. Kifejtette, hogy az adásvétel szerződésben rögzített nyilatkozata, illetve kérelme egyértelmű volt, és arra hivatkozott, hogy a jelen ügygel azonos tényállású más ügyekben az adóhatóság adott ki hiánypótlási felhívást.

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

Az alperes a 2279273002 számú határozatában a fizetési meghagyást helyben hagyta. Azt állapította meg, hogy a felperes a vagyonszerzés illetékkiszabásra bejelentésekor az illetékkiszabás alapját képező adásvételi szerződésben és külön sem nyújtott be továbbértékesítésre irányuló szándéknyilatkozatot, ilyet először a fizetés meghagyás elleni fellebbezésében terjesztett elő, akkor is késedelmesen és igazolási kérelem nélkül. Ennél fogva kérelem elkésett, az illetékkedvezmény megadására nincs jogszabályi lehetőség, az első fokú döntés megalapozott és jogszerű. Utalt egyben arra, hogy a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (továbbiakban: Ket.) és az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (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, az Itv. 23/A § (1) bekezdése szerinti 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 az utóbb tett kiegészítő nyilatkozatára és a cégbizonyítványra, amely igazolja, hogy főtevékenysége ingatlanforgalmazás. Sérelmezte, hogy az alperes nem hívta fel hiánypótlásra, és döntése előtt nem tisztázta a tényállást. Kifejtette, hogy az alperes eljárása és határozata nem felel meg a Ket. 1.§ (1)-(4) bekezdéseiben rögzített alapelvi rendelkezéseknek, sérti a jogbiztonság, és az egységes jogalkalmazás követelményét is. A pertárgy értékét 100.152 Ft-ban jelölte meg.

Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét alaposnak találta, és az alperes határozatát az elsőfokú határozatra is kiterjedően hatályon kívül helyezte, az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.

Ítéletében a következőket állapította meg:

A felperes az adásvételi szerződés 10. pontjában tett nyilatkozata az Itv. 23/A (1) bekezdésében foglalt illetékkedvezmény iránti kérelmet tartalmazott, de e körben az első fokú adóhatóság nem döntött, nem tisztázta a tényállást sem, nem vizsgálta meg felperes nyilatkozatának tartalmát, amit alátámaszt az is, hogy határozatának rendelkező része nem szól a kedvezmény iránti kérelem felőli döntésről. Az első fokú hatóság „Indokolásában bár fejtegeti és jogszabályokkal alátámasztja az Itv. 23/A § (1) bekezdése alkalmazhatóságának feltételeit, ez azonban nem teszi jogszerűvé határozatát”.

Az alperes is jogszabálysértően járt el, mert nem észlelte, hogy az elsőfokú határozat rendelkező része nem tartalmaz döntést az ingatlanforgalmazási célú illetékkedvezmény kapcsán.

A jogbiztonság sérelmét jelenti, ha ugyanazon adózó ügyében azonos tényállás mellett eltérő az adóhatóság joggyakorlata a hiánypótlás és az érdemi döntés tekintetében. Ezt az alperes is elismerte a per tárgyalásán, mert intézkedett az egységes joggyakorlat kialakítása érdekében.

A felperes - a jogbiztonság sérelmének kivételével - tévesen hivatkozott a Ket. és az Art. alapelveinek megsértésére. Mivel az elsőfokú adóhatóság nem bírálta el tartalma szerint az adásvételi szerződés 10) pontja szerinti kérelmet, és határozatának indokolásában felhozott érvelés nem tekinthető döntésnek az új eljárásra előírta a tényállás tisztázását.

A jogerős ítélet ellen az alperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, a felperes keresetének elutasítását vagy az elsőfokú bíróság utasítását új eljárásra, új határozat hozatalára.

Azzal érvelt, hogy a jogerős ítéletben megállapított tényállás iratellenessége folytán jogszabálysértő, és az érdemi döntés nem felel meg az Itv. 23/A § (1) bekezdésben, (7) és (8) bekezdéseiben, valamint a Ket. 50.§ (1) bekezdésében foglaltaknak, nem követett el

olyan eljárási jogszabálysértést, ami alapot adhatott volna a határozatok hatályon kívül helyezésére. Az elsőfokú adóhatóság határozatában a felperes illetékkedvezmény iránti kérelmét elbírálta, és az elutasítást ténymegállapításokkal, jogszabályi hivatkozásokkal kellő részletességgel - a Ket. 72.§-ában foglaltaknak megfelelően - indokolta. Az a tény, hogy a fizetési meghagyás rendelkező része kifejezetten nem rögzíti az illetékkedvezmény iránti kérelem elutasítását, nem tekinthető az ügy érdemi eldöntésére is kiható eljárási jogszabálysértésnek, mivel a határozat megalapozott és jogszerű döntést tartalmaz. A felperes ugyanis nem nyilatkozott tovább eladási szándékáról az illetékkiszabásra irányuló bejelentéskor, ezt csak határidőn túl, akkor is igazolási kérelem nélkül mulasztását ki nem mentve tette meg, ezért részére a kedvezmény nem adható meg. A felperes beadványát tartalma szerint bírálta el, tényállás tisztázási és bizonyítási kötelezettségének eleget tett, hiánypótlásra a felperest nem kellett felhívnia, a más ügyekben kiadott hiánypótlási felhívások pedig nem hathatnak ki jelen ügy érdemi eldöntésére.

Jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott a Legfelsőbb Bíróság Közigazgatási Kollégiumának KK.31. számú állásfoglalására, és a Kfv.I.35.115/2002/10. számú ítéletben foglaltakra is.

A felperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, fenntartotta a keresetében foglaltakat.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos:

Az Itv. 88.§ (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy az Itv-ben nem szabályozott eljárási kérdésekre az Art. rendelkezései az irányadók. Az Art. pedig az „Általános rendelkezések” között rögzíti azokat a speciális alapelvi rendelkezéseket, amelyeket az adójogi jogviszonyban az adózókra és adóhatóságra nézve irányadónak kell tekinteni.

Jelen ügyre ezek, 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. Jelen ügyben az adóhatóság ellenőrzést nem folytatott le, a hatósági eljárás az ügyfél bejelentése illetve kérelme alapján indult.

Az Itv. 23/A §-a szerinti illetékkedvezmény az ügyfelet mint jogilletti 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 szabályozásból következően nem hivatalból, hanem csak

kérelemre adható, ebből következően a hatóságnak e tárgyban hivatalból nem kell vizsgálnia.

Az Itv. 23/A § (1) továbbá (7) és (8) bekezdéseinek egyértelmű és kifejezett rendelkezései értelmében a kedvezmény feltételei tekintetében az igazolási, azaz bizonyítási kötelezettség - az első fokú bíróság megállapításával szemben - nem a hatóságot, hanem kérelmezőt terheli, ezért a hatóságnak hiánypótlási felhívást nem kell kibocsátania. Rámutat e körben a Legfelsőbb Bíróság arra is, hogy az Itv. és az Art. nem jogosítja fel az illetékügyekben eljáró adóhatóságot arra, hogy a vevő szándékait illetően bizonyítást folytasson le. Megjegyzi egyben azt is, hogy egy ingatlant az ingatlanforgalmazásra jogosult vállalkozó nemcsak tovább eladási célból, hanem pl.: székhely, telephely céljára, beruházási, építési vagy más egyéb okból is vásárolhat.

Az Itv. 23/A §-ának előzőekben említett rendelkezései meghatározzák az is, hogy a kérelmező a törvényi feltételek meglétét milyen bizonyítékkal igazolhatja, ennél fogva e körben a bizonyítás, amit a törvény kifejezetten a kérelmezőre telepít nem szabad, hanem kötött. A tovább eladásra vonatkozó szándéknyilatkozatot, amit az illetékkiszabásra való bejelentéskor a bejelentéskori szándéknak és a törvényi rendelkezésnek megfelelő tartalommal kell előterjeszteni, későbbi időpontban és visszaható hatállyal nem lehet benyújtani, az időpont elmulasztását csak a törvény által adott határidőn belül előterjesztett igazolási kérelemmel lehet kimenteni.

A felülvizsgálati kérelmében kifejtett jogi álláspontjának alátámasztásaként az alperes helytállóan hivatkozott a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.115/2002/10. számú ítéletében foglaltakra, mert az abban irányadó és a jelen perrel érintett tényállás illetve jogi szabályozás azonos. Megjegyzi egyben a Legfelsőbb Bíróság, hogy jelen ügygel azonos ténybeli és jogi megítélésű ügyekben a bírói gyakorlat hosszú ideje egységes, és nem azonos a jelen ügyben felülvizsgálati kérelemmel támadott első fokú ítéletben kifejtett téves jogi állásponttal, amely az előzőekben nevesített jogszabályi rendelkezések ellenére a hatóság terhére értékeli a hiánypótlási felhívás elmaradását, és a felperes helyett az alperesre telepíti a bizonyítási kötelezettséget. (Kfv. 39.089/2009/10., 39.001/2010/5., 35.097/2009/4., 35.224/2009/4...stb.)

Az alperes iratszerűen és alappal hivatkozott arra is, hogy a felperes kérelmét tartalma szerint bírálta el, és az első- és másodfokú határozat minden döntést igénylő kérdésben állást foglal, rögzíti továbbá az ezek alapjául szolgáló tényállást a bizonyítékok megjelölésével, a jogvita eldöntésére irányadó jogszabályi rendelkezésekkel együtt, mégpedig az ügy egyedi sajátosságaira figyelemmel minden részletre kiterjedően. A fizetési

meghagyás rendelkező részéből illetve ennek indokolással történő egybevetéséből egyértelműen megállapítható, hogy a hatóság nem a kedvezményes 2 %-os, hanem az általános mértékű 10 %-os illetékmértéket alkalmazta, tehát a kedvezmény alkalmazására irányuló kérelemnek nem adott helyt. Az első- és a másodfokú adóhatósági határozat indokolása - az elsőfokú ítéleti megállapítással szemben- kitér arra, hogy mely okoknál fogva nem fogadható el az adásvételi szerződésbe foglalt nyilatkozat, és a fizetési meghagyás kézbesítése után előterjesztett felperesi beadvány, azaz miért nem teljesíthető a kedvezményes illeték kiszabására irányuló kérelem. Ennél fogva az, hogy a fizetési meghagyás rendelkező része 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 felperes 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 illeték kedvezmény iránti kérelmét nem a törvény által előírt időben és tartalommal terjesztette elő, így 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, jelen ügyben keresettel nem támadott téves intézkedéseire és határozataira jog nem alapítható (KJE 1/2002.)

A kifejtettekre valamint arra figyelemmel, hogy a döntéshez szükséges adatok tények megállapíthatók a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet a Pp. 275.§ (4) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, és a felperes keresetét elutasította.

A perköltségre vonatkozó rendelkezés a Pp. 78.§ (1) bekezdésében, a kereseti és felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozóak pedig az Itv. 42.§ (1) bekezdés a./ pontjában, 50.§ (1) bekezdésében, és a 6/1986.(VI.26.) IM rendelet 13.§ (2) bekezdésében foglaltakon alapulnak.

Budapest, 2011. január 20.

*Dr. Lomnici Zoltán sk. tanácselnök, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró,  
Dr. Kurucz Krisztina sk. bíró*