

DR. LEHÓCZKI BALÁZS,  
 DR. SZÉPLAKI-NAGY GÁBOR,  
 DR. BALOGH ZSOLT,  
 DR. DARÁK PÉTER PHD,  
 DR. SZABÓ ANNAMÁRIA ESZTER PHD



# Felsőbírósági Jogesetek

## AZ EURÓPAI UNIÓ BÍRÓSÁGA, A KÚRIA ÉS AZ ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG KÖZIGAZGATÁSI TÁRGYÚ DÖNTÉSEI

I.a.)  
 Az Európai Unió Bíróságának folyamatban lévő ügyei:<sup>1</sup>

### BÍRÓSÁG

#### C-13/18 Sole-Mizo (Adózás)

A C-274/10. sz. ügyben 2011. július 28-án meghozott ítéletben az Európai Bíróság kimondta, hogy a ki nem fizetett beszerzésekhez kapcsolódó áfa visszatérítését kizáró magyar adójogi szabályozás nincs összhangban az uniós joggal.

A magyar jogalkotó ezután módosította a kifogásolt jogszabályokat, de nem rendelkezett az adóalanyok kárpótlásáról azokért a pénzügyi hátrányokért, amelyeket a ki nem fizetett beszerzéseikhez kapcsolódó áfa késedelmes (csak a beszerzés ellenértékének kifizetése utáni) visszatérítése miatt szenvedtek el. E szabályozási mulasztás miatt pedig az adóalanyok nem tudták a késedelmesen teljesített visszatérítésekkel összefüggő késedelmikamat-igényeiket érvényesíteni.

A C-654/13. sz. Delphi Hungary ügyben 2014. július 17-én meghozott végzésében a Bíróság megállapította, hogy a kamatfizetés lehetőségét kizáró magyar szabályozás és hatósági gyakorlat ellentétes az uniós joggal.

A mostani ügyben a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság megkeresésére arról kell döntenie a Bíróságnak, hogy összhangban van-e az uniós joggal az, a Delphi Hungary ügyben született döntést követően kialakult magyarországi gyakorlat, amely szerint a ki nem fizetett beszerzésekhez kapcsolódó héa (a héa magyar jogi megfelelője az áfa) visszatérítésére vonatkozó uniós szabályok megsértéséből eredő kamatigények esetén csak egyszeres, míg a magyar adójogszabályok megsértésén alapuló kamatigényeknél kétszeres jegybanki alapkamatot fizet az adóhatóság az adózóknak.

E gyakorlat mögött egyébként az a megfontolás áll (amelynek az uniós joggal való összhangjára szintén kíván-

csi az ügyet Luxembourgba utaló magyar bíróság), hogy a C-274/10. sz. ügyben megszületett ítélet kihirdetése (azaz 2011. július 28-a) előtt az áfa visszatérítés teljesítését megtagadó magyar adóhatóság nem tudhatta, hogy az általa alkalmazandó magyar jogszabály az uniós jogba ütközik, ezért pedig a magyar jog szerint nem is eshetett késedelmebe a visszatérítéssel, ami pedig kizárja a kétszeres jegybanki alapkamat késedelmi kamatként való alkalmazását.

Az ügyet a felmerült jog probléma azonossága miatt egyítették a Szekszárdi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságról érkezett, C-126/18. sz. Dalmandi Mezőgazdasági Zrt. ügygel.

#### C-276/18 KrakVet Marek Batko (Adózás)

Egy lengyel cég 2012-ben egy webshopon keresztül magyarországi vevőknek értékesített állateledeleket, amely termékeket aztán – az említett cég állítása szerint – a vevőknek lehetőségük volt a kérdéses honlapon keresztül, de egy az eladótól jogilag független lengyel szállítmányozó cég közreműködésével Magyarországra szállíttatni. A webshopot üzemeltető lengyel cég a Magyarországra történő értékesítéseivel összefüggésben kikérte a lengyel adóhatóság véleményét is, amely szerint a kérdéses ügyletek teljesítésére Lengyelországban került sor, így azok tekintetében a héa fizetési kötelezettség (héa = hozzáadottérték-adó, amelynek magyarországi megfelelője az áfa) is ezen országban keletkezik, mégpedig az ottani adókulcsokat figyelembe véve.

A NAV később vizsgálat alá vonta a webshopot üzemeltető lengyel cég Magyarországra irányuló eladásait, és megállapította, hogy e vállalkozás a szóban forgó ügyletek után (amelyeket a NAV szerint magyarországi vevők részére nyújtott távértékesítésnek kell tekinteni, amely tekintetében a magyar áfa szabályok, illetve az azok alapját képező uniós héa irányelv [2006/112/EK] szerint Magyarországon kellett volna az adót megfizetni) elmulasztotta megfizetni az áfát, ami miatt a be nem fizetett adó, valamint jelentős összegű adóbírság megfizetésére kötelezte a kérdéses céget.

<sup>1</sup> A folyamatban lévő ügyekről az összeállítást LEHÓCZKI BALÁZS (Európai Unió Bírósága Sajtó- és Tájékoztatási Osztály, Luxembourg) készítette.

A lengyel cég a NAV határozatát megtámadta a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság előtt azt állítva, hogy a jelen esetben nem került sor távértékesítésre, mivel az eladó nem szállította el a honlapján megvásárolt árukat a vevőknek, akik maguk gondoskodtak e termékeknek a lakóhelyükre történő eljuttatásáról.

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság mindezzel kapcsolatban egyrészt azzal a kérdéssel fordult az Európai Bírósághoz, hogy a jelen esetben az irányelv szerinti távértékesítésről van-e szó, azaz hogy a vevők lakóhelye szerinti országban, nevezetesen Magyarországon kellett volna-e megfizetni a szóban forgó eladásokkal összefüggésben felmerült forgalmi adót. A magyar bíróság másrészt azt is szeretné megtudni, hogy a jelen ügy körülményei között milyen következményekkel jár az, hogy az érintett lengyel cég a Magyarországra irányuló értékesítésével kapcsolatban kikérte a lengyel adóhatóság véleményét, hogy a NAV e véleménnyel ellentétes kivetkeztetésre jutott, és hogy ezért az adózó olyan helyzetbe került, hogy ugyanazon ügyletek tekintetében mind hazánkban, mind pedig Lengyelországban meg kellett fizetnie a héát.

### C-323/18 Tesco-Global Áruházak (Adózás)

A 2008-ban kezdődött pénzügyi-gazdasági válságra válaszul Magyarország ún. ágazati különadókat vezetett be, amelyek célja az egyre nehezebben egyensúlyban tartható államháztartás helyzetének stabilizálása volt. Ezen különadók közül többel kapcsolatban felmerült az uniós joggal való összeegyeztethetőség kérdése, amivel összefüggésben a bolti kiskereskedelmi árbevételre kivetett különadó vonatkozásában az Európai Bíróság a C-385/12. sz. Hervis ügyben 2014. február 5-én meghozott ítéletében kimondta, hogy valamely, a vállalatcsoportba tartozó, más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságokhoz kapcsolt vállalkozásokat hátrányosan érintő adó a társaságok székhelyén alapuló közvetett hátrányos megkülönböztetésnek minősül.

A Bíróság a magyar bíróságok feladatává tette annak megállapítását, hogy e hátrányos megkülönböztetés a vizsgált magyar különadó vonatkozásában ténylegesen fennállt-e, különös tekintettel arra, hogy a kérdéses adóra vonatkozó magyar jogszabály szerint a vállalatcsoportba tartozó, kapcsolt vállalkozásnak minősülő adóalanyok kötelesek az árbevételüket egy erősen progresszív adómérték alkalmazását megelőzően összeadni, majd az így kapott adóösszeget egymás között, a valós árbevételük arányában elosztani. A magyar piacon különösen a Spar, a Hervis és a Match működött vállalatcsoportba tartozó, kapcsolt vállalkozások formájában.

E vizsgálat során a magyar bíróságoknak figyelemmel kellett venniük azt is, hogy a vállalatcsoportba nem tartozó jogi személyek közül a főleg magyar tulajdonosi háttérrel rendelkező és egységes cégjelzés alatt, franchise rendszerben – boltként jellemzően külön gazdasági társaságként – működő vállalkozások (pl. CBA, Coop) esetében az adóalap az egyes franchise jogosult adóalanyok elkülönülten vett árbevételére korlátozódik, amely árbevételeket nem kell összeadni az adóalap megállapítása céljából, ami által az így működő cégek a

gyakorlatban elkerülik a progresszíven megemelt felső adók alkalmazását.

A mostani ügyet a külföldi tulajdonban álló és Magyarországon bolti kiskereskedelmi tevékenységet nem vállalt csoportba tartozó, kapcsolt vállalkozások formájában, hanem egy belföldi székhelyű gazdasági társaság az országban szétszórt telephelyei útján folytatott Tesco azért kezdeményezte, mert egyrészt az ő általa választott működési formára nem terjed ki a Hervis ügyben hozott ítélet hatálya, másrészt viszont úgy véli, hogy a hátrányos megkülönböztetés a franchise rendszerben működő magyar cégekhez képest vele szemben is fennáll, tekintettel arra, hogy ő is köteles a telephelyei által termelt bevételek összeadására és az erősen progresszív adómérték alkalmazására (a magyar piacon egyébként a Lidl és a Penny Market is hasonló helyzetben voltak).

A jelen ügyben érintett jogvita alapja az, hogy a Tesco a 2010-2012 üzleti évei vonatkozásában vitatja a rá kivetett különadónak az uniós joggal való összhangját, amivel kapcsolatban a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság lényegében azt szeretné megtudni az Európai Bíróságtól, hogy a Hervis ügyben nem vizsgált elemei vonatkozásában az érintett különadó összeegyeztethető-e az uniós alapszabadságokkal, az uniós jognak a gazdasági szereplők közötti hátrányos megkülönböztetést tiltó rendelkezéseivel, az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályokkal, valamint az egyszerre több fajta forgalmi típusú adó kivetését tiltó uniós héairányelvvel<sup>2</sup> (a héa magyar jogi megfelelője az áfa).

A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság egyébként a magyarországi távközlési különadónak az uniós joggal való összhangjával kapcsolatban is indított egy ügyet az Európai Bíróság előtt (a C-75/18. sz. Vodafone Magyarország ügy), amely szintén folyamatban van.

#### I. b.)

#### Az Európai Unió Bíróságának döntései:<sup>3</sup>

##### I.

**Ügyszám:** *A Bíróság 2018. május 17-i ítélete a C-566/16. sz. Vámos ügyben*

**Tárgy:** Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – 282–292. cikk – A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás – Adómentességi szabályozás – A különös szabályozás alkalmazásának a tárgy naptári év során való választására vonatkozó kötelezettség

#### A döntés:

**A kisvállalkozások számára fenntartott alanyi áfa mentesség visszamenőleges hatállyal történő választásának lehetőségét kizáró magyar szabályozás nem ellentétes az uniós joggal.**

<sup>2</sup> A 2006/112/EK irányelv.

<sup>3</sup> A jogeseteket (1., 2.) LEHÓCZKI BALÁZS (Európai Unió Bírósága Sajtó- és Tájékoztatási Osztály, Luxembourg) és (3., 4., 5., 6.) SZÉPLAKI-NAGY GÁBOR (Legfőbb Ügyészség) szerkesztette.

## Jogi háttér, tényállás és a nemzeti bíróság kérdései:

Egy magánszemély két internetes aukciós portálon online kereskedést folytatott, amelynek keretében főként műszaki cikkeket értékesített. E tevékenységét az adóhatóságnak nem jelentette be, és az elért árbevétele és nyeresége után adót sem fizetett.

Az említett magánszemély később a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) látókörébe került, amely több mulasztást is feltárt, melyek közül a jelen ügy tárgyát képező adófajta, az áfa szempontjából kettő bír jelentőséggel. Először is a NAV mulasztási bírságot szabott ki azért, mert a kereskedő úgy végzett áfa köteles tevékenységet, hogy azt előzőleg elmulasztotta bejelenteni az adóhatóságnál.

Másodsor, az adóhatóság a kérdéses ügyeltekhez kapcsolódó áfa megfizetésének elmulasztása miatt adóbírságot és késedelmi pótlékot is kiszabott. Ez utóbbi szankciók jogszerűségét azonban a kereskedő vitatja, azt állítva, hogy az ügyletei olyan csekély összegűek voltak, hogy jogosult volt a kisvállalkozások számára a magyar jog által fenntartott alanyi áfa mentesség választására.

A NAV szerint azonban az alanyi adómentesség választására az adózónak főszabály szerint csak az adóköteles tevékenysége megkezdésekor van lehetősége, ez utólag és visszamenőleges hatállyal (például egy adóhatósági ellenőrzéskor) már nem lehetséges. Az adóhatóság álláspontját azonban a kereskedő vitatja arra hivatkozva, hogy az áfára vonatkozó magyar jogszabályok alapját képező uniós hea irányelv<sup>4</sup> (hea = hozzáadottérték-adó, az áfa uniós jogi megfelelője) nem támaszt ilyen feltételt.

A kereskedő és a NAV jogvitájában eljáró Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság azt kérdezte az Európai Bíróságtól, hogy az irányelv fényében a NAV kizárhatja-e a kisvállalkozások számára fenntartott alanyi adómentesség utólagos és visszamenőleges hatállyal történő választásának a lehetőségét.

## A Bíróság döntése és annak indokolása:

2018. május 17-én meghozott ítéletében a Bíróság mindenekelőtt emlékeztetett arra, hogy az irányelvvel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyokat akkor is kötelezi a gazdasági tevékenységük megkezdésének bejelentésére, amennyiben az e tevékenységből származó bevételeik nem haladja meg a kisvállalkozások tekintetében előírt mentességre jogosító felső értékhatárt. Az irányelvvel nem ellentétes az sem, ha a bejelentési kötelezettség adóalany általi elmulasztását közigazgatási bírsággal szankcionálják, feltéve hogy e bírság arányos.

Azzal kapcsolatban, hogy valamely tagállam függővé teheti-e a mentességben való részesülést attól, hogy az adóalany a tevékenysége megkezdésének bejelentésével egyidejűleg választotta-e ezen mentességet, a Bíróság hangsúlyozta, hogy e mentesség alkalmazása egy, a tagállamok számára az adózta-

tási rendszerük kialakítása céljából az irányelv által rendelkezésre bocsátott fakultatív lehetőség, amelynek pontos terjedelmét és tartalmát a tagállamok jogosultak meghatározni.

Következésképpen a Bíróság kimondta, hogy a magyar jogalkotó arra irányuló döntése, hogy mentességet vezet be, ugyanakkor annak alkalmazását bizonyos eljárásjogi követelményeknek rendeli alá, az irányelv által a tagállamok számára fenntartott mérlegelési mozgástérbe tartozik. A Bíróság ezzel összefüggésben kiemelte, hogy e mérlegelési jogkörének gyakorlása során a magyar jogalkotó tiszteletben tartotta az arányosság, az adósemlegesség, valamint a jogbiztonság elveit.

Minderre tekintettel a Bíróság úgy határozott, hogy a vita tárgyává tett magyar szabályozás nem ellentétes az irányelvvel.

## 2.

**Ügyszám:** *A Törvényszék 2018. július 12-i ítélete a T-356/15. sz. Ausztria kontra Bizottság ügyben*

**Tárgy:** A Hinkley Point C atomerőmű javára az Egyesült Királyság által nyújtani tervezett támogatásoknak az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályokkal való összhangja

## A döntés:

**A Törvényszék helybenhagyja azon határozatot, amelyben a Bizottság jóváhagyta az Egyesült Királyság által a Hinkley Point C atomerőmű javára nyújtani tervezett támogatásokat.**

**A Törvényszék a Luxemburg által támogatott Ausztria keresetét ennélfogva elutasítja.**

## Jogi háttér és tényállás:

A 2014. október 8-i 2015/658/EU határozatában a Bizottság jóváhagyta az Egyesült Királyság által a (tengerparti Somersetben [Egyesült Királyság] található) Hinkley Point C atomerőmű javára annak érdekében nyújtani tervezett támogatásokat, hogy elősegítse új atomenergia-termelő kapacitások létrehozását. Ezen erőművet a tervek szerint 2023-ban helyezik üzembe, és várhatóan 60 éven keresztül működik majd.

E – három részből álló – támogatásokat a C erőmű jövőbeli üzemeltetője, az NNB Generation társaság (az EDF Energy egyik leányvállalata) javára tervezik nyújtani.

Először is egy „különbözeti szerződés” biztosítja a villamos energia kereskedelmi árainak stabilitását, valamint az atomerőmű idő előtti bezárása esetén a kártalanítást. Másodsor egy, az NNB Generation befektetői és az Egyesült Királyság energetikai és klímaváltozási államtitkára között kötött szerződés a politikai okokból való idő előtti bezárás esetén biztosít ilyen kártalanítást. Harmadszor az Egyesült Királyság által az NNB Generation által kibocsátandó kötvényekre nyújtott hitelgarancia biztosítja a kötvények tőkéjének és kamatának időben történő megfizetését, legfeljebb 17 milliárd font sterling (GBP) összegben.

<sup>4</sup>A 2006/112/EK irányelv.

Határozatában a Bizottság megállapította, hogy a szóban forgó támogatások összeegyeztethetők a belső piaccal. A Bizottság szerint e támogatások szükségesek ahhoz, hogy megfelelő időben elérjék az új atomenergia-termelő kapacitások létrehozására irányuló célkitűzést, miközben a versenytorzulás veszélye korlátozott, és e támogatások negatív hatásait ellensúlyozzák azok pozitív hatásai.

Ausztria az EU Törvényszéke előtt e határozat megsemmisítését kérte<sup>5</sup>. Luxemburg Ausztria kérelmeinek támogatása végett, míg a Cseh Köztársaság, Franciaország, Magyarország, Lengyelország, Románia, Szlovákia és az Egyesült Királyság a Bizottság kérelmeinek támogatása végett avatkozott be az eljárásba.

### A Törvényszék döntése és annak indokolása:

2018. július 12-én meghozott ítéletében a Törvényszék elutasította Ausztria keresetét.

A Törvényszék először is megjegyezte, hogy az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályok az atomenergia területét érintő intézkedésekre is alkalmazandók, mint amelyekről a jelen ügyben is szó van. E szabályok alkalmazása során azonban az Euratom-Szerződés rendelkezéseit és célkitűzéseit is figyelembe kell venni.

Továbbá Ausztria azon érvét illetően, miszerint a nukleáris eredetű villamos energia termelésének elősegítése nem minősül olyan „közérdekű” célkitűzésnek, amely igazolhatja a bizonyos tevékenység fejlődését előmozdító támogatást, a Törvényszék kifejtette, hogy a valamely tagállam által követett célkitűzésnek közérdekű célkitűzésnek kell lennie, és e célkitűzés nem lehet csupán a támogatás kedvezményezettjének magánérdekű célkitűzése. Nem szükségképpen követelmény azonban az, hogy valamennyi tagállam vagy a tagállamok többségének érdekéről legyen szó. Ennélfogva a Bizottság nem követett el hibát akkor, amikor megállapította, hogy az Egyesült Királyságnak joga van ahhoz, hogy az atomenergia fejlődésének előmozdítását a támogatási intézkedések által követett közérdekű célkitűzésként határozza meg, noha e célkitűzést nem követi az összes tagállam.

A Törvényszék e tekintetben emlékeztetett arra, hogy az atomenergia termelésének előmozdítására és konkrétan az új atomenergia-termelő kapacitások létrehozásának ösztönzésére irányuló célkitűzés az Euratom Közösség azon célkitűzéséhez kapcsolódik, hogy az atomenergia területén megkönnyítse a beruházásokat. Egyébiránt az EUM-Szerződésből kitűnik, hogy minden tagállamnak joga van ahhoz, hogy a különböző energiaforrások közül kiválassza azokat, amelyeket előnyben részesít.

Ausztria azon érvét illetően, miszerint a Hinkley Point C-ben használt technológia nem új, a Törvényszék megállapította, hogy sem az állami támogatásokra vonatkozó szabályok, sem az Euratom-Szerződés nem követeli meg a technológiai innováció fennállását. Mindenesetre nem vitatott, hogy a Hinkley Point C-ben használandó technológia fejlettebb, mint az azon atomerőművekben használt technológia, amelyeket az előbbi felváltani hivatott.

A Törvényszék elutasította Ausztria azon érveit is, miszerint az Egyesült Királyság beavatkozása nem volt szükséges. A Törvényszék szerint a Bizottság helyesen állapította meg, hogy a piaci alapú pénzeszközök, illetve olyan más típusú szerződések hiányára tekintettel, amelyek lehetővé tennék az atomenergia területén való beruházásokkal együtt járó lényeges kockázatok kiküszöbölését, az állam beavatkozása szükséges ahhoz, hogy megfelelő időben hozzanak létre új atomenergia-termelő kapacitásokat.

A szóban forgó támogatások arányosságát illetően a Törvényszék többek között megállapította, hogy Ausztria nem tudta cáfolni a Bizottság azon megállapításait, miszerint nem reális azt várni, hogy a Hinkley Point C megépítésére előirányzott időnek megfelelő időn belül ki lehet alakítani hasonló mennyiségű szélenergiát termelő kapacitásokat, tekintettel ezen megújuló energiaforrás bizonytalanul időszakos jellegére.

Ezenfelül Ausztria nem tudta bizonyítani, hogy a Bizottság nyilvánvaló hibát követett el azzal, ahogyan mérlegelte a szóban forgó intézkedések pozitív és negatív hatásait. A Törvényszék e tekintetben emlékeztetett arra, hogy az Egyesült Királyság szabadon meghatározhatja energiaszerkezetét, és ezen belül egyik energiaforrásként fenntarthatja az atomenergiát, és hogy a Bizottság által nyújtott információk szerint a Hinkley Point C építési projektje kizárólag azt kívánja megakadályozni, hogy az atomenergiának a teljes villamosenergia-szükséglet fedezéséhez való hozzájárulása drasztikusan lecsökkenjen.

A szóban forgó intézkedések minősítését illetően a Törvényszék megállapította, hogy ezen intézkedések célja, hogy lehetővé tegyék az NNB Generation számára, hogy kötelezettséget vállaljon a Hinkley Point C megépítésébe való beruházásra, és e tekintetben kifejtette, hogy semmi nem akadályozza meg azt, hogy egy olyan támogatást, amely közérdekű célkitűzést követ, és amely e célkitűzés eléréséhez megfelelő és szükséges, továbbá amely nem változtatja meg kedvezőtlenül a kereskedelem feltételeit a közérdekkel ellentétes mértékben, a belső piaccal összeegyeztethetőnek nyilvánítsanak, függetlenül attól a kérdéstől, hogy a támogatást beruházási támogatásnak vagy működési támogatásnak kell-e minősíteni.

Végül a Törvényszék elutasította Ausztria azon érvét, miszerint az Egyesült Királyságnak a Hinkley Point C projektrel kapcsolatban közbeszerzési eljárást kellett volna lefolytatnia. A szóban forgó intézkedések ugyanis nem közbeszerzési szerződésnek vagy koncesszióknak, hanem egyszerű szubvenciónak minősülnek, mivel nem teszik lehetővé az Egyesült Királyság számára, hogy az NNB Generationtól a Hinkley Point C megépítését vagy villamos energia szolgáltatását követelje.

<sup>5</sup> Ausztria egyébként a Bizottságnak a Paks II atomerőmű két új reaktorának létesítésével összefüggésben Magyarország által nyújtani tervezett támogatásokat az állami támogatásokra vonatkozó uniós szabályokkal összhangban találó határozatát is megtámadta a Törvényszék előtt (lásd a T-101/18. sz. Ausztria kontra Bizottság ügyet).

## 3.

**Ügyszám:** *Az Európai Unió Bírósága 2016. október 19-ei ítélete a C-501/14. sz. ügyben*

**Tárgy:** Előzetes döntéshozatal – Közúti közlekedés – 561/2006/EK rendelet – A 10. cikk (3) bekezdése – 18. és 19. cikk – A gépjárművezetővel szemben kiszabott bírság – A szállítási vállalkozással szemben hozott, a szankció végrehajtásához szükséges intézkedések – A jármű visszatartása.

**Az ügy:**

Az EL-EM-2001 Bulgáriában bejegyzett szállítási vállalkozás. E vállalkozás egyik alkalmazottját, aki az e vállalkozás tulajdonában álló és egyben általa üzemben tartott tehergépjárművet vezette, egy magyarországi szállítás során közúti ellenőrzésnek vetették alá. Ennek keretében az illetékes hatóságok a 3821/85 rendelet 15. cikke (7) bekezdése a) pontja rendelkezéseinek a megsértését állapították meg.

2014. február 25-én a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Csongrád Megyei Vám- és Pénzügyőri Igazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú közigazgatási hatóság) erre tekintettel 400 000 forint (HUF) (hozzávetőleg 1270 euró) összegű közigazgatási bírságot szabott ki az említett jármű vezetőjével szemben. E hatóság továbbá az e bírság megfizetésére irányuló kötelezettség biztosítása érdekében biztosítási intézkedés meghozataláról határozott, és e címen az említett pénzbírság megfizetéséig elrendelte ugyanezen jármű visszatartását.

Az EL-EM-2001 által benyújtott fellebbezés keretében a másodfokú közigazgatási hatóság helybenhagyta e biztosítási intézkedést elrendelő határozatot.

Az EL-EM-2001 e határozat megsemmisítése iránti keresetet nyújtott be a Szegei Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz.

Az EL-EM-2001 e tekintetben előadta, hogy a megtámadott határozat elfogadásához vezető közigazgatási eljárást nem vele szemben indították, és nem vett részt félként az eljárásban. Arra hivatkozott, hogy mivel a szabálysértést az érintett jármű vezetője követte el, és mivel az elsőfokú közigazgatási hatóság e járművezetővel szemben szabott ki pénzbírságot, vele mint e járművezető munkaadójával szemben nem lehet az általa üzemben tartott jármű visszatartásához hasonló biztosítási intézkedést alkalmazni. Hangsúlyozta, hogy egyetlen jogszabály alapján sem kerülhet sor olyan harmadik személy tulajdonában álló vagyontárgy ilyen visszatartására, aki nem vett részt félként a közigazgatási eljárásban, és nem követte el a szabálysértést.

A közigazgatási hatóság az EL-EM-2001 keresetének elutasítását kérte, különösen arra hivatkozva, hogy ez utóbbi a közigazgatási eljárásban ügyfélnek minősült, egyébként pedig élt jogorvoslati jogával az érintett jármű visszatartását elrendelő határozattal szemben. Ugyanis, mivel bírság kiszabására került sor, függetlenül attól, hogy mely személy köteles annak megfizetésére, a magyar jogszabályok lehetővé teszik a közigazgatási hatóság számára, hogy abban az esetben, ha a jármű vezetőjével vagy üzemben tartójával szemben bírságot

szabnak ki, a szabálysértés megállapítása keretében elrendelje a használt jármű visszatartását.

Ilyen körülmények között a Szegei Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes kérdéseket terjesztett a Bíróság elé döntéshozatalra.

**A döntés:**

A közúti szállításra vonatkozó egyes szociális jogszabályok összehangolásáról, a 3821/85/EGK és a 2135/98/EK tanácsi rendelet módosításáról, valamint a 3820/85/EGK tanácsi rendelet hatályon kívül helyezéséről szóló, 2006. március 15-i 561/2006/EK európai parlamenti és tanácsi rendelet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely biztosítási intézkedésként engedélyezi valamely szállítási vállalkozás tulajdonában lévő jármű visszatartását, abban az esetben, ha egyrészt az e vállalkozás alkalmazásában álló, e járművet vezető járművezető azt a közúti közlekedésben használt menetíró készülékekről szóló, 1985. december 20-i 3821/85/EGK tanácsi rendelet rendelkezéseinek megsértésével vezette, másrészt pedig az illetékes nemzeti hatóság nem állapította meg e vállalkozás felelősségét, mivel az ilyen biztosítási intézkedés nem felel meg az arányosság elvéből eredő követelményeknek.

**A döntés indokolása:****Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről***Az első kérdésről*

Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e az 561/2006 rendelettel az olyan nemzeti szabályozás, amely biztosítási intézkedésként engedélyezi valamely szállítási vállalkozás tulajdonában lévő jármű visszatartását, abban az esetben, ha egyrészt az e vállalkozás alkalmazásában álló járművezető a jármű vezetése során megsértette a 3821/85 rendelet rendelkezéseit, másrészt pedig a nemzeti hatóság nem állapította meg az említett vállalkozás felelősségét.

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az 561/2006 rendelet (17) preambulumbekzdése és 1. cikke értelmében e rendelet célja különösen a hatálya alá tartozó alkalmazottak szociális helyzetének javítása, valamint az általános közúti biztonság javítása.

Az 561/2006 rendelet (27) preambulumbekzdése értelmében a vezetési és pihenőidővel kapcsolatos szabályok világos és eredményes alkalmazása érdekében ajánlatos egységes rendelkezéseket megállapítani a fuvarozó vállalkozások és a járművezetők felelősségével kapcsolatosan az e rendelettel kapcsolatos jogsértések tekintetében, amely felelősség a tagállamokban büntetőjogi, polgári jogi vagy közigazgatási szankciókat vonhat maga után.

E tekintetben az 561/2006 rendelet 18. cikke értelmében a tagállamok elfogadják az ugyanezen rendelet végrehajtásához szükséges intézkedéseket.

Ennek megfelelően az 561/2006 rendelet 19. cikkének (1) bekezdése kimondja, hogy a tagállamoknak „*az ezen rendelettel és a 3821/85 [...] rendelettel kapcsolatos jogsértésekre vonatkozó szankciókra vonatkozó szabályokat*” kell lefektetniük, és meg kell tenniük „*minden olyan intézkedést, mely azok végrehajtásához szükséges*”.

E rendelkezésekből az következik, hogy az 561/2006 rendelettel elérni kívánt cél nem a szankciók összehangolása, mivel e rendelet alapján – épp ellenkezőleg – a tagállamok szabadon választhatják meg a meghozandó intézkedéseket és a rendelet alkalmazásához szükséges szankciókat.

Ebben az összefüggésben meg kell jegyezni, hogy az 561/2006 rendelet 10. cikkének (3) bekezdése kifejezetten felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a szállítási vállalkozásokat az alkalmazásukban álló járművezetők által elkövetett jogsértésekért „*teljes mértékben felelősek*” tartásuk.

Az 561/2006 rendelet 19. cikkének (2) bekezdése továbbá úgy rendelkezik, hogy a tagállamok lehetővé teszik az illetékes hatóságok számára, hogy azok szankciókkal sújtsanak egy vállalkozást és/vagy a járművezetőt az ezen rendelet saját területükön észlelt olyan megszegéséért, amely miatt korábban nem szabtak ki szankciót.

E rendelkezésből kitűnik, hogy az 561/2006 rendelet mind a szállítási vállalkozásokat, mind pedig a járművezetőket meghatározott kötelezettségeknek veti alá, továbbá az előbbiek és az utóbbiak felelősséggel tartoznak az őket terhelő kötelezettségek megsértéséért.

Az említett rendelet (27) preambulumbekzdésének szövegéből szintén egyértelműen az következik, hogy a tagállamok jogosultak arra, hogy az említett rendelettel kapcsolatos jogsértésekért a járművezetőket terhelő felelősségi rendszert írjanak elő, és hogy az alkalmazandó szankciók jellegét illetően mérlegelési mozgásterrel rendelkeznek.

Mivel egyrészt a tagállamok az 561/2006 rendelet 19. cikkének (1) bekezdése alapján kötelesek az e rendelettel kapcsolatos jogsértésekért való szankciókra vonatkozó szabályok megállapítására, oly módon, hogy e szankcióknak hatékonyak, arányosnak, visszatartó erejűnek és megkülönböztetéstől mentesnek kell lenniük, és mivel másrészt az említett rendelet nem zárja ki a járművezetők felelősségét, ebből az következik, hogy ezen államok olyan rendelkezéseket írhatnak elő, amelyek lehetővé teszik, hogy kizárólagosan vagy másokkal együtt a járművezetőkkal szemben szabjanak ki szankciót.

Ezenkívül a Bíróság már megállapította, hogy az objektív felelősségi rendszer alkalmas arra, hogy arra ösztönözze a munkáltatókat, hogy az alkalmazottaik munkáját az 561/2006 rendelet tiszteletben tartásának biztosításával szervezzék, és hogy a közúti biztonság közérdeket képez, ami igazolhatja a munkáltatóval szemben a munkavállalója által elkövetett jogsértésekért kiszabott bírságot és az objektív büntetőjogi felelősségi rendszert.

Végül emlékeztetni kell arra, hogy az 561/2006 rendelet (26) preambulumbekzdése szerint súlyos szabálysértés észlelése esetén a tagállamok által alkalmazható intézkedések

általános körében szerepelnie kell a jármű továbbhaladása megakadályozására vonatkozó lehetőségnek is.

Az 561/2006 rendelet 21. cikke ebben az összefüggésben előírja, hogy a közúti biztonságot egyértelműen veszélyeztető szabálysértés esetén a tagállamok felhatalmazhatják az illetékes hatóságot az érintett jármű továbbhaladásának megakadályozására olyan időtartamra, mely a jogsértés okának megszüntetéséhez szükséges. A tagállamok kötelezhetik a járművezetőt arra, hogy egynapi pihenőidőt tartson, vagy ahol megfelelőnek ítélik, be is vonhatják, felfüggeszthetik vagy korlátozhatják a vállalkozás engedélyét, ha a vállalkozás az adott tagállamban került bejegyzésre, vagy bevonhatják, felfüggeszthetik vagy korlátozhatják a járművezetői engedély érvényességét.

A fentiekből az következik, hogy figyelemmel az elérni kívánt célra, amely arra irányul, hogy mind a járművezetők, mind pedig a szállítási vállalkozások tiszteletben tartsák a 3821/85 és az 561/2006 rendelet szerinti kötelezettségeiket, az olyan biztosítási intézkedés elfogadása, mint a jármű visszatartása, amelyet a szállítási vállalkozással szemben az általa foglalkoztatott járművezető által elkövetett szabálysértésért az ezen szabálysértés miatt alkalmazott szankció végrehajtásának biztosítása érdekében hoztak, önmagában összeegyeztethető az uniós joggal.

Ugyanakkor emlékeztetni kell arra, hogy az 561/2006 rendelet 19. cikkének (1) bekezdése arra kötelezi a tagállamokat, hogy állapítsák meg az ezen rendelettel és a 3821/85 rendelettel kapcsolatos jogsértésekre vonatkozó szankciók szabályait, amelyeknek „*hatékonyaknak, arányosnak, visszatartónak és diszkriminációmentesnek kell lenniük*”.

Az említett rendelet azonban nem tartalmaz pontosabb szabályokat az említett nemzeti szankciók megállapítására vonatkozóan, és különösen nem határoz meg semmilyen kifejezett szempontot, amely alapján mérlegelni lehetne az ilyen szankciók arányos jellegét.

Márpedig az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az e szabályozásban bevezetett rendszerben előírt feltételek teljesítésének elmulasztása esetén alkalmazandó szankciókra vonatkozó uniós jogszabályok összehangolásának hiányában a tagállamok hatáskörébe tartozik a számukra megfelelőnek tűnő szankciók megválasztása. E hatáskörüket azonban az uniós jog és e jog általános elveinek tiszteletben tartásával, ennélfogva az arányosság elvére figyelemmel kell gyakorolniuk.

A szankciókhoz szorosan kapcsolódó más intézkedéseknek is meg kell felelniük e követelményeknek, amely intézkedések, így a jármű visszatartása, biztosítják e követelmények hatékonyságát.

A jelen ügyben ily módon az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabályban előírt biztosítási intézkedés nem lépheti túl azt a mértéket, amely alkalmas és szükséges a szóban forgó jogszabály által jogszerűen elérni kívánt cél megvalósításához, így amikor több alkalmas intézkedés közül lehet választani, a legkevésbé hátrányosat kell igénybe venni, és az okozott hátrányok nem lehetnek túlzottak az elérni kívánt célokhoz képest.

A Bíróság ezzel összefüggésben megállapította, hogy a jogsértések visszaszorítására irányuló szankciók szigorúságá-

nak összhangban kell állnia a jogsértés súlyával, különösen a tényleges visszatartó erő biztosítása révén, az arányosság általános elvének tiszteletben tartásával.

Másrészt a Bíróság kimondta, hogy az arányosság elve nemcsak a jogsértés tényállási elemeinek meghatározását és a bírságok mértékével kapcsolatos szabályok meghatározását illetően, hanem a bírság kiszabása során figyelembe vehető tényezők megítélése tekintetében is köti a tagállamokat.

Ebben az összefüggésben nem vitatott, hogy az alapügyben szóban forgó visszatartásra irányuló biztosítási intézkedést olyan közigazgatási eljárásban hozták meg, amelyet kizárólag a járművezetővel szemben folytattak le, akinek a felelősségét megállapították. A magyar szabályozás e tekintetben a közúti közlekedésről szóló törvény 20. §-ának (7) bekezdésében a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 143. §-ával összefüggésben előírja, hogy közúti forgalomban történő ellenőrzés esetén a járművet – a veszélyes áru, a gyorsan romló élelmiszer és az élő állat szállítmány feltartóztatására vonatkozó előírások megtartásával – a hatósági eljárás lefolytatása során, illetve a bírság, illetőleg a pénzkövetelés biztosítás megfizetéséig az erre vonatkozó külön határozat kiadása nélkül vissza lehet tartani, ha az illetékes hatóság szerint az eljárás tárgyát képező kötelezettség későbbi teljesítése veszélyben van.

Ezenkívül meg kell állapítani, hogy a közúti közlekedésről szóló törvény 20. §-ának (7) bekezdése alapján a jármű nem tartható vissza különösen abban az esetben, ha a bírságfizetésre kötelezett székhelye, illetve lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye Magyarország területén van, és a kötelezett rendelkezik az állami adóhatóság által kiadott adószámmal, illetve adóazonosító jellel, vagy ha a kiszabott bírság megfizetésére vonatkozó kötelezettség teljesítéséért pénzügyi intézmény kezességet, garanciát vállal, vagy a kötelezettséget belföldön bejegyzett, adószámmal rendelkező gazdálkodó szervezet átvállalja, és ezt a tényt a bírságfizetésre kötelezett az eljárás során hitelt érdemlően igazolja.

Ebből következően a gépjármű visszatartásának kizárólagos célja a szankcióként kiszabott bírság gyors megfizetésének biztosítása.

Bár vitathatatlan, hogy az ilyen biztosítási intézkedés főszabály szerint alkalmas és hatékony az alkalmazottak szociális helyzetének, valamint az általános közúti biztonság javítására irányuló, az 561/2006 rendelet által követett célok megvalósítására, az olyan szállítási vállalkozás tulajdonában lévő jármű visszatartása, amelynek felelősségét közigazgatási eljárásban nem állapították meg, túllép az e célok megvalósításához szükséges mértéken.

Ugyanis, amint azt a Bizottság az észrevételeinek 43. pontjában megállapította, a tulajdonhoz való jog szempontjából léteznek ugyanolyan alkalmas, de kevésbé korlátozó és kevésbé aránytalan intézkedések, beleértve különösen a járművezető vezetői engedélyének a bírság megfizetéséig való bevonását, felfüggesztését vagy korlátozását. Ezen intézkedés lehetővé teszi a szállítási vállalkozás számára, hogy a bírság megfizetésétől függetlenül másik járművezetőt jelöljön ki, aki vezetheti az érintett járművet.

Ami a szóban forgó intézkedés hatékonyságára és elretentő hatására vonatkozó követelményt illeti, ami az 561/2006

rendeletnek a 18. cikkével összefüggésben értelmezett 19. cikke (1) bekezdéséből következik, meg kell jegyezni, hogy valamely intézkedés akkor felel meg e feltételeknek, ha a közúti közlekedésben részt vevő szereplőket a szankciók elkerülésére, és amennyiben bírság kiszabására került sor, e bírság mihamarabbi megfizetésére ösztönzi. Nagyobb az elretentő hatás, ha a bírság fizetésére kötelezett egyúttal a visszatartott jármű tulajdonosa. Ez a helyzet áll fenn különösen akkor, ha a szabálysértés elkövetője a jármű vezetője és tulajdonosa is egyben, vagy ha a szabálysértésért mind a járművezetővel, mind pedig a vállalkozással szemben szankciót alkalmaznak.

Márpedig az alapügyben kizárólag a járművezetővel szemben szabtak ki bírságot, mivel a vállalkozás felelősségét, aki nem vett részt félként a közigazgatási eljárásban, nem állapították meg, sőt, felelősségének kérdése fel sem merült. Ugyanakkor a biztosítási intézkedés kizárólag e vállalkozást érinti, jóllehet semmilyen szabálysértést sem követett el. Ebben a helyzetben a jármű visszatartásában megnyilvánuló biztosítási intézkedés a járművezető szempontjából valójában nem visszatartó erejű és nem hatékony. Az olyan intézkedés, mint különösen az e járművezető vezetői engedélyének a bírság megfizetéséig való bevonása, felfüggesztése vagy korlátozása ezzel szemben visszatartó erejű és hatékony, és megfelel az arányosság elvéből eredő követelményeknek.

A fenti megfontolások összességére tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az 561/2006 rendeletet úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely biztosítási intézkedésként engedélyezi valamely szállítási vállalkozás tulajdonában lévő jármű visszatartását, abban az esetben, ha egyrészt az e vállalkozás alkalmazásában álló, e járművet vezető járművezetőt az a 3821/85 rendelet rendelkezéseinek megsértésével vezette, másrészt pedig az illetékes nemzeti hatóság nem állapította meg e vállalkozás felelősségét, mivel az ilyen biztosítási intézkedés nem felel meg az arányosság elvéből eredő követelményeknek.

#### *A második és a harmadik kérdéstről*

Az első kérdésre adott válasza tekintettel a második és harmadik kérdésre nem szükséges válaszolni.

#### **4.**

**Ügyszám:** *Az Európai Unió Bírósága 2018. május 17-ei ítélete a C-566/16. sz. ügyben*

**Tárgy:** Előzetes döntéshozatal – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 2006/112/EK irányelv – 282–292. cikk – A kisvállalkozásokra vonatkozó különös szabályozás – Adómentességi szabályozás – A különös szabályozás alkalmazásának a tárgy naptári év során való választására vonatkozó kötelezettség.

#### **Az ügy:**

Egy magánszemély két internetes aukciós portálon online kereskedést folytatott, amelynek keretében főként műszaki

cikkeket értékesített. E tevékenységét az adóhatóságnak nem jelentette be, és az elért árbevétele és nyeresége után adót sem fizetett.

Az említett magánszemély később a Nemzeti Adó- és Vámhivatal (a továbbiakban: NAV) látókörébe került, amely több mulasztást is feltárt, melyek közül a jelen ügy tárgyát képező adófajta, az áfa szempontjából kettő bír jelentőséggel. Először is a NAV mulasztási bírságot szabott ki azért, mert a kereskedő úgy végzett áfa köteles tevékenységet, hogy azt előzőleg elmulasztotta bejelenteni az adóhatóságnál.

Másodszor, az adóhatóság a kérdéses ügyeltekhez kapcsolódó áfa megfizetésének elmulasztása miatt adóbírságot és késedelmi pótlékot is kiszabott. Ez utóbbi szankciók jogszerűségét azonban a kereskedő vitatja, azt állítva, hogy az ügyletei olyan csekély összegűek voltak, hogy jogosult volt a kisvállalkozások számára a magyar jog által fenntartott alanyi áfa mentesség választására.

A NAV szerint azonban az alanyi adómentesség választására az adózónak főszabály szerint csak az adóköteles tevékenysége megkezdésekor van lehetősége, ez utólag és visszamenőleges hatállyal (például egy adóhatósági ellenőrzéskor) már nem lehetséges. Az adóhatóság álláspontját azonban a kereskedő vitatja arra hivatkozva, hogy az áfára vonatkozó magyar jogszabályok alapját képező uniós héa irányelv<sup>6</sup> (héa=hozzáadottérték-adó, az áfa uniós jogi megfelelője) nem támaszt ilyen feltételt.

A kereskedő és a NAV jogvitájában eljáró Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság azt kérdezi az Európai Bíróságtól, hogy az irányelv fényében a NAV kizárhatja-e a kisvállalkozások számára fenntartott alanyi adómentesség utólagos és visszamenőleges hatállyal történő választásának a lehetőségét.

### A döntés:

**Az uniós jogot úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely kizárja a kisvállalkozások számára adómentességet előíró – a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv XII. címe 1. fejezete 2. szakaszának rendelkezései alapján elfogadott – különös hozzáadottértékadó-szabályozás alkalmazását olyan adóalany esetében, aki valamennyi anyagi jogi feltételt teljesíti, azonban gazdasági tevékenysége megkezdésének adóhatóságnál történő bejelentésével egyidejűleg nem élt az e szabályozás alkalmazásának választására vonatkozó lehetőséggel.**

### A döntés indokolása:

A Bíróság ítéletében mindenekelőtt emlékeztet arra, hogy az irányelvvel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely az adóalanyokat akkor is kötelezi a gazdasági tevékenységük megkezdésének bejelentésére, amennyiben az e tevékenységből származó bevételük nem haladja meg a kis-

vállalkozások tekintetében előírt mentességre jogosító felső értékhatárt. Az irányelvvel nem ellentétes az sem, ha a bejelentési kötelezettség adóalany általi elmulasztását közigazgatási bírsággal szankcionálják, feltéve hogy e bírság arányos.

Azzal kapcsolatban, hogy valamely tagállam függővé teheti-e a mentességben való részesülést attól, hogy az adóalany a tevékenysége megkezdésének bejelentésével egyidejűleg választotta-e ezen mentességet, a Bíróság hangsúlyozza, hogy e mentesség alkalmazása egy, a tagállamok számára az adóztatási rendszerük kialakítása céljából az irányelv által rendelkezésre bocsátott fakultatív lehetőség, amelynek pontos terjedelmét és tartalmát a tagállamok jogosultak meghatározni.

Következésképpen a Bíróság kimondja, hogy a magyar jogalkotó arra irányuló döntése, hogy mentességet vezet be, ugyanakkor annak alkalmazását bizonyos eljárásjogi követelményeknek rendeli alá, az irányelv által a tagállamok számára fenntartott mérlegelési mozgástérbe tartozik. A Bíróság ezzel összefüggésben kiemeli, hogy e mérlegelési jogkörének gyakorlása során a magyar jogalkotó tiszteletben tartotta az arányosságot, az adósemlegességet, valamint a jogbiztonság elveit.

Minderre tekintettel a Bíróság úgy határoz, hogy a vita tárgyává tett magyar szabályozás nem ellentétes az irányelvvel.

### 5.

**Ügyszám:** *Az Európai Unió Bírósága 2017. október 12-ei ítélete a C-404/16. sz. ügyben*

**Tárgy:** Előzetes döntéshozatal – Héa – 2006/112/EK irányelv – A 90. cikk (1) bekezdése – Közvetlen hatály – Adóalap – Megszűnés, felmondás, elállás esetén történő csökkentés – Teljes vagy részleges nemfizetés esetén való csökkentés – Különbégtétel – Lízingszerződésnek a lízingdíjak nemfizetése miatt történő felmondása.

### Az ügy:

A Lombard Ingatlan Lízing Zrt. 2006. és 2008. között ingatlanokat adott lízingbe más cégeknek, aminek keretében az ügylet futamideje során számára fizetendő teljes lízingdíjat az ingatlanoknak a lízingbevevők részére történő átadásakor leszámolta, annak áfa-vonzatát pedig az adóhatóság számára megfizette. A lízingcég később egyes partnerei szerződését a lízingdíj nemfizetése miatt felmondta, az ingatlanokat tőlük visszavette, a kérdéses ügyletek tekintetében pedig a már befizetett áfát úgy próbálta meg magának jóváírni, hogy kizárólag azon időszak tekintetében maradjon fenn áfa-fizetési kötelezettsége, amelynek során a lízingbevevő a lízingtárgyat ténylegesen használta és a lízingdíjat megfizette. Álláspontja szerint minderre a magyar áfa-szabályok alapját képező uniós héa-irányelv (héa: hozzáadottérték-adó)<sup>7</sup> alapján lehetősége van, hiszen e jogszabály valamely ügylet megghiúsulása esetén lehetővé teszi az adóalap csökkentését.

Az adóhatóság azonban nem ért egyet a lízingcég érvelésével, mivel szerinte a jelen esetben – amelyre még az áfa-

<sup>6</sup> A 2006/112/EK irányelv.

<sup>7</sup> A 2006/112/EK irányelv.



törvény 2010. január 1-je előtt hatályban volt rendelkezései alkalmazandók – nem a teljesítés meghíúsulásáról, hanem nemfizetésről van szó, amely tekintetében az irányelv megengedi a tagállamoknak az adóalap csökkentése lehetőségének kizárását. Ezen okokból az adóhatóság a lízingcéget az elvégzett adókorrekció miatt adókülönbözet, adóbírság és késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

Az ügyben eljáró Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság azt kérdezi az Európai Bíróságtól, hogy a lízingszerződésnek a lízingbeadó általi, a lízingbevevő nem teljesítése miatti felmondása egyet jelent-e az ügylet teljesítésének az irányelv szerinti meghíúsulásával. A magyar bíróság a teljesítés meghíúsulása és a nemfizetés fogalmának pontos elhatárolását is kérte a luxembourgi bíraktól, mivel a vita tárgyát képező ügyletek teljesítése éppen a szerződéses partnerek nemfizetése miatt hiúsult meg.

### A döntés:

- 1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 90. cikkének (1) bekezdésében használt „megszűnés”, „felmondás” és „elállás” fogalmakat úgy kell értelmezni, hogy magukban foglalják azt az esetet, amikor a zárt végű pénzügyi lízingszerződés keretében a lízingbeadó már nem követelheti a lízingbevevőtől a lízingdíj megfizetését, mivel a lízingbeadó a lízingszerződést a lízingbevevő szerződésszegése miatt felmondta.
- 2) Abban az esetben, ha valamely lízingszerződést véglegesen megszüntettek a lízingbevevő által fizetendő törlesztőrészek nemfizetése okán, a lízingbeadó hivatkozhat a 2006/112 irányelv 90. cikkének (1) bekezdésére valamely tagállammal szemben a hozzáadottértékadó alapjának csökkentése érdekében, jóllehet az alkalmazandó nemzeti jog egyrészt az ilyen esetet az e cikk (2) bekezdése szerinti „nemfizetésnek” minősíti, másrészt pedig nemfizetés esetében nem teszi lehetővé az adóalap csökkentését.

### A döntés indokolása:

A Bíróság ítéletében mindenekelőtt emlékeztetett arra, hogy a teljesítés meghíúsulásával ellentétben a vételár meg nem fizetésének esete – amikor a tagállamok az irányelv alapján megtilthatják az adóalap csökkentését – nem helyezi vissza a feleket az eredeti helyzetükbe. Ha a vételár teljes vagy részleges meg nem fizetésére a teljesítés meghíúsulása vagy a szerződéstől való elállás nélkül került sor, a vevő továbbra is köteles megfizetni a megállapodás szerinti árat, az eladónak pedig, bár már nem tulajdonosa a terméknek, főszabály szerint továbbra is fennáll a követelése, amelyre bíróság előtt hivatkozhat.

Ezzel szemben az irányelvnek a teljesítés meghíúsulását érintő rendelkezései olyan helyzetekre hivatkoznak, amelyekben vagy visszaható hatályú a szerződés megszűnése, vagy pedig a csak a jövőre vonatkozó felmondás következtében az adós tartozásának kiegyenlítésére irányuló kötelezettsége

teljesen megszűnik, illetve egy véglegesen meghatározott összegben kerül megállapításra.

Márpedig a Bíróság megállapítja, hogy a jelen ügyben az egyik szerződő fél felmondással véglegesen megszüntette a lízingszerződést. Ez annyit jelent, hogy a lízingbeadó a lízingelt tárgyakat visszavette a lízingbevevőtől, akitől így már nem követelhetette további lízingdíj megfizetését, a lízingbevevő pedig nem szerezte meg e tárgyak tulajdonjogát.

Mindezekre figyelemmel a Bíróság kimondta, hogy a mostani ügyben vizsgált helyzet – amelyben az egyik szerződő fél által eredetileg fizetendő ellenérték véglegesen csökken – az irányelv értelmében nem nemfizetésnek, hanem a teljesítés meghíúsulásának minősül, amelynél az uniós jogszabály alapján az adóalapot csökkenteni kell.

### 6.

**Ügyszám:** Az Európai Unió Bírósága 2018. február 27-ei ítélete a C-64/16. sz. ügyben

**Tárgy:** Előzetes döntéshozatal – Az EUSZ 19. cikk (1) bekezdése – Jogorvoslati lehetőségek – Hatékony bírói jogvédelem – A bírói függetlenség – Az Európai Unió Alapjogi Chartája – 47. cikk – Az illetmények csökkentése a nemzeti közszolgáltatásban – Költségvetési megszorító intézkedések.

### Az ügy:

A portugál jogalkotó a 75/2014. sz. törvénnyel 2014 októberétől időszakosan csökkentette számos tisztségviselő, valamint a közszférában feladatot ellátó személy illetményének összegét. Az e törvény alapján elfogadott, „fizetéskézelésről” szóló közigazgatási aktusok értelmében a Tribunal de Contas (számvevőszék) bírái illetményének összegét csökkentették.

Az ASJP a Tribunal de Contas (számvevőszék) tagjainak nevében eljárva rendkívüli közigazgatási keresetet nyújtott be a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) előtt ezen, a 2014 októberére és az azt követő hónapokra vonatkozó közigazgatási aktusok megsemmisítése, az alperesnek az érintettek béréből visszatartott összegek törvényes kamatláb szerinti késedelmi kamatokkal növelt összegének megtérítésére való kötelezése, valamint annak megállapítása iránt, hogy e személyek jogosultak arra, hogy teljes egészében kapják meg a fizetésüket.

Keresete alátámasztásául az ASJP előadta, hogy az illetménycsökkentésre irányuló intézkedések sértik a „bírói függetlenség elvét”, amelyet nem csak a portugál alkotmány, de az uniós jog is kimond az EUSZ 19. cikk (1) bekezdésének második albekezdésében, valamint a Charta 47. cikkében.

A kérdést előterjesztő bíróság szerint a közszféra illetményei összegének időszakos csökkentésére irányuló intézkedéseket a portugál költségvetés 2011. évi túlzott hiányának csökkentésére irányuló, feltétlenül érvényesítendő követelmények igazolták. E bíróság úgy véli, hogy ezen intézkedéseket az uniós jog keretében hozták, vagy azok legalábbis abból erednek, mivel e feltétlenül érvényesítendő követelményeket a portugál kormány számára az e tagállamnak pénzügyi támogatást nyújtó uniós határozatok írták elő.

E tekintetben e bíróság rámutat, hogy az, az uniós intézmények által elismert diszkrecionális jogkör, amellyel a portugál állam költségvetési politikája irányvonalainak megvalósítása terén rendelkezik, ugyanakkor nem mentesíti őt az uniós jog általános elveinek, köztük a mind az uniós bíróságok, mind a nemzeti bíróságok tekintetében alkalmazandó bírói függetlenség elvének a tiszteletben tartása alól.

A kérdést előterjesztő bíróság szerint ugyanis az uniós jogrendből eredő jogok hatékony bírói védelmét, az EUSZ 19. cikk (1) bekezdése második albekezdésének megfelelően, főszabály szerint a nemzeti bíróságok biztosítják. E bíróságok feladata, hogy e jogvédelmet a függetlenség és pártatlanság Charta 47. cikkében kimondott elveinek tiszteletben tartása mellett megvalósítsák.

A kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza e tekintetben, hogy a bírói szervek függetlensége a tagjainak jogállásához kapcsolódó biztosítékoktól is függ, ideértve az illetményt.

E körülmények között a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes kérdéseket terjesztett a Bíróság elé döntéshozatalra.

### A döntés:

Az EUSZ 19. cikk (1) bekezdésének második albekezdését akként kell értelmezni, hogy a bírói függetlenség elvével nem ellentétes az olyan, túlzott költségvetési hiány megszüntetésére irányuló feltétlenül érvényesítendő követelményekhez és egy európai uniós pénzügyi támogatási programhoz kapcsolódó, bércsökkenést célzó általános intézkedéseknek, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, a Tribunal de Contas (számvevőszék, Portugália) tagjai tekintetében történő alkalmazása.

### A döntés indokolása:

#### Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

##### *Az elfogadhatóságról*

Az Európai Bizottság azt állítja, hogy a kérdést előterjesztő bíróság nem fejtette ki határozatában azon uniós jogi rendelkezések kiválasztásának indokait, amelyeknek az értelmezését kéri.

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az előzetes döntéshozatali eljárás működéséhez elengedhetetlen együttműködés szelleme megköveteli, hogy a nemzeti bíróság az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában pontosan kifejtse azokat az indokokat, amelyeknél fogva úgy ítéli meg, hogy az uniós jog bizonyos rendelkezéseinek értelmezésére vonatkozó kérdéseire adandó válasz szükséges a jogvita megoldásához.

A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozat elegendő információt tartalmaz, amely lehetővé teszi a

Bíróság számára azon indokok megértését, amelyek folytán a kérdést előterjesztő bíróság az alapjogvita érdekében az EUSZ 19. cikk (1) bekezdése második albekezdésének és a Charta 47. cikkének az értelmezését kéri.

A portugál kormány a maga részéről az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadhatatlanságára hivatkozik azzal az indokkal, hogy a 159-A/2015. sz. törvény 2016. október 1-jén teljes egészében eltörölte azt a bércsökkenést, amely 2014. október 1-jétől kezdve érintette a közszférában feladatot ellátó személyeket. E kormány azt állítja tehát, hogy a bírói függetlenség elvének ezen illetménycsökkentés által okozott esetleges megsértésére vonatkozó bármilyen állítás okafogyottá vált.

E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróságok által előterjesztett kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, ha nyilvánvaló, hogy az uniós jog kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű.

A jelen ügyben, amint azt a főtanácsnok kiemelte indítványának 32. pontjában, a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő jogvita tárgyát azon közigazgatási aktusok megsemmisítése képezi, amelyek értelmében a Tribunal de Contas (számvevőszék) tagjai illetményének összegét csökkentették, továbbá az illetményükből a 75/2015. sz. törvény alapján jogosulatlanul visszatartott összegek megtérítése képezi.

Márpedig a Bíróság rendelkezésére álló ügyiratokból kitűnik, hogy az érintett személyeknek nem térítették meg az illetményeikből a 2014 októbere és 2016 októbere közötti időszak folyamán visszatartott összegeket. Következésképpen az alapjogvita nem vált okafogyottá, így ezen elfogadhatatlansági kifogást el kell utasítani.

A fentiek összességéből következően az előzetes döntéshozatal iránti kérelem elfogadható.

##### *Az ügy érdeméről*

Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy az EUSZ 19. cikk (1) bekezdésének második albekezdését akként kell-e értelmezni, hogy a bírói függetlenség elvével ellentétes az olyan, túlzott költségvetési hiány megszüntetésére irányuló, feltétlenül érvényesítendő követelményekhez és egy uniós pénzügyi támogatási programhoz kapcsolódó, bércsökkenést célzó általános intézkedéseknek, mint amelyek az alapügy tárgyát képezik, a tagállami igazságszolgáltatási szervek tagjai tekintetében történő alkalmazása.

Mivel az alapügy felperese kizárólag a Tribunal de Contas (számvevőszék) tagjainak nevében jár el, e kérdés megválaszolásához kizárólag e fórum tagjainak helyzetét kell figyelembe venni.

Elöljáróban, az EUSZ 19. cikk (1) bekezdése második albekezdésének tárgyi hatályával kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy e rendelkezés „az uniós jog által szabályozott területekre” vonatkozik, függetlenül attól a helyzettől, amelyben e jogot a tagállamok a Charta 51. cikkének (1) bekezdése értelmében végrehajtják.

Az EUSZ 2. cikk értelmében az Unió olyan értékeken, például a jogállamiság értékén alapul, amelyek közösek a tagállamokban, az – egyebek mellett – az igazságosság társadalmában. E tekintetben ki kell emelni, hogy a tagállamok, és különösen bíróságai közötti kölcsönös bizalom azon az alapvető előfeltevésen alapul, mely szerint minden tagállam osztozik az összes többi tagállammal az Unió alapjául szolgáló számos közös értékben, amint azt az EUSZ 2. cikk kimondja.

Az Unió olyan jogi unió, amelyben a jogalanyoknak joguk van ahhoz, hogy az uniós jogi aktusok velük szemben történő alkalmazására vonatkozó bármely határozat vagy egyéb nemzeti jogi aktus jogszerűségét bíróság előtt vitassák.

Az EUSZ 19. cikk, amely az EUSZ 2. cikkben kimondott jogállamiság értékét konkretizálja, az uniós jogrendben a bírósági felülvizsgálat biztosításának feladatát nem egyedül a Bíróságra, hanem a nemzeti bíróságokra is ruházza.

E bíróságok tehát a Bírósággal együttműködve közösen rájuk ruházott feladatot töltönek be annak érdekében, hogy a Szerződések alkalmazása és értelmezése során biztosítsák a jog tiszteletben tartását.

Következésképpen, különösen az EUSZ 4. cikk (3) bekezdésének első albekezdésében foglalt lojális együttműködés elve alapján a tagállamok kötelesek biztosítani területükön az uniós jog alkalmazását és tiszteletben tartását. Ennek címén, és amint azt az EUSZ 19. cikk (1) bekezdésének második albekezdése előírja, a tagállamok megteremtik azokat a jogorvoslati lehetőségeket, amelyek az uniós jog által szabályozott területeken a jogalanyok hatékony bírói jogvédelemhez való jogának a biztosításához szükségesek. A tagállamok kötelesek tehát olyan jogorvoslati és eljárási rendszert kialakítani, amely lehetővé teszi a hatékony bírósági felülvizsgálatot az említett.

Ugyanis a jogalanyok uniós jogból eredő jogai hatékony bírói védelmének elve, amelyre az EUSZ 19. cikk (1) bekezdésének második albekezdése utal, a tagállamok közös alkotmányos hagyományain nyugvó uniós jogi alapelv, amelyet rögzít a Rómában 1950. november 4-én aláírt, az emberi jogok és alapvető szabadságok védelméről szóló európai egyezmény 6. és 13. cikke, és amelyet jelenleg a Charta 47. cikke is megerősít.

Az uniós jog tiszteletben tartásának biztosítására irányuló hatékony bírósági felülvizsgálatnak magának a fennállása a jogállamiság létének velejárója.

Következésképpen minden tagállamnak biztosítania kell, hogy jogorvoslati rendszerében, az uniós jog hatálya alá tartozó területeken az uniós jog értelmében vett „*bíróságnak*” minősülő fórumok teljesítik a hatékony bírói jogvédelem követelményeit.

E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az annak értékeléséhez tekintetbe vett tényezők sorában, hogy valamely szerv a „*bíróság*” jellemzőivel rendelkezik-e, szerepel az, hogy a szerv jogszabály alapján jött-e létre, állandó jelleggel működik-e, hatásköre kötelező jellegű-e, az eljárása kontradiktórius jellegű-e, jogszabályokat alkalmaz-e, valamint hogy független-e.

A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a Bíróság rendelkezésére álló tényezők alapján, amelyek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, a Tribunal de Contashoz (számvevőszék) a jelen ítélet 10. pontjában hivatkozott 98/97. sz. törvény értelmében az Unió saját forrásaira és az azokból ere-

dő pénzügyi forrásokra vonatkozó kérdésekkel lehet fordulni. Márpedig e kérdések érinthetik az uniós jog alkalmazását vagy értelmezését. Ugyanez vonatkozik a közkiadásokat vagy köztartozásokat keletkeztető aktusok, szerződések vagy egyéb eszközök jogszerűségének előzetes kontrolljára (*visto*) vonatkozó kérdésekre többek között a közbeszerzési eljárásokban, amelyek tárgyában e törvény értelmében ugyancsak fordulni lehet e fórumhoz.

Következésképpen, amennyiben a Tribunal de Contas (számvevőszék) a jelen ítélet 38. pontjában említett értelemben vett „*bíróság*” minőségében határozhat az uniós jog alkalmazására vagy értelmezésére vonatkozó kérdések tárgyában – aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata –, az érintett tagállamnak biztosítania kell, hogy e fórum, az EUSZ 19. cikk (1) bekezdése második albekezdésének megfelelően, teljesítse a hatékony bírói jogvédelemhez kapcsolódó követelményeket.

E jogvédelem biztosítása érdekében az ilyen fórum függetlenségének megőrzése alapvető fontosságú, amint azt a Charta 47. cikkének második bekezdése megerősíti, amely a hatékony jogorvoslatihoz való alapvető joghoz fűződő követelmények sorában említi a „*független*” bírósághoz való fordulást.

A függetlenség biztosítása, amely az ítélethozatali tevékenységtől elválaszthatatlan, nem csak uniós szinten vonatkozik az uniós bírókra és a Bíróság főtanácsnokaira, amint azt az EUSZ 19. cikk (2) bekezdésének harmadik albekezdése előírja, hanem tagállami szinten is a nemzeti bíróságokra.

A nemzeti bíróságok függetlensége különösen alapvető azon igazságügyi együttműködési rendszer megfelelő működése szempontjából, amelyet az EUMSZ 267. cikkben előírt előzetes döntéshozatali mechanizmus megtestesít, amennyiben, a jelen ítélet 38. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően, e mechanizmust csak olyan, az uniós jog alkalmazásáért felelős fórum hozhatja működésbe, amely többek között ezen, függetlenségre vonatkozó feltételt teljesíti.

A függetlenség fogalma többek között azt feltételezi, hogy az érintett fórum teljesen autonóm módon gyakorolja bírói feladatkerét anélkül, hogy bármilyen hierarchikus kapcsolatban lenne, vagy bárkinek alá lenne rendelve, és anélkül, hogy bárhonnán utasításokat kapna, így védett az olyan külső beavatkozással vagy nyomással szemben, amely veszélyeztetheti tagjai határozathozatalának függetlenségét, és határozataikat befolyásolhatja.

Márpedig, az érintett fórum tagjainak elmozdíthatatlanságához hasonlóan, az, hogy e tagok olyan szintű illetményben részesüljenek, amely összhangban áll az általuk ellátott feladatok jelentőségével, a bírói függetlenség lényegi biztosítékát alkotja.

A jelen ügyben ki kell emelni, hogy amint az kiténik a kérdést előterjesztő bíróság által nyújtott információkból, az alapügy tárgyát képező, bércsökkentésre irányuló intézkedéseket a portugál állam túlzott költségvetési hiányának megszüntetésére vonatkozó, feltétlenül érvényesítendő követelmények folytán és az e tagállamnak nyújtott uniós pénzügyi támogatási program keretében hozták meg.

Ezen intézkedések az illetmény összegének az illetmény szintjének függvényében változó százalékos mértékben korlátozott csökkentését írták elő.

Ezen intézkedéseket nem csak a Tribunal de Contas (számvevőszék) tagjai, de szélesebb körben számos köztisztviséget betöltő személy és a közszférában feladatot ellátó személy tekintetében, köztük a jogalkotó, végrehajtó és igazságügyi szervek képviselői tekintetében alkalmazták.

Az említett intézkedések ennél fogva nem tekinthetők úgy, hogy azokat kifejezetten a Tribunal de Contas (számvevőszék) tagjai tekintetében hozták. Ellenkezőleg: ezek olyan általános intézkedések, amelyek célja, hogy a nemzeti közszolgálat valamennyi tagja kivegye részét a portugál állam túlzott költségvetési hiányának csökkentésére irányuló, feltétlenül érvényesítendő követelmények által diktált megszorítások iránti erőfeszítésekből.

Végül, amint az a 75/2014. sz. törvény címéből és 1. cikke (1) bekezdésének magából a szövegből következik, az e törvény által bevezetett, 2014. október 1-jén hatályba lépő, bércsökkentést célzó intézkedéseknek időszakos jellegű volt. Az ezen intézkedések eltörlésének 2016 folyamán végbemenő, fokozatos folyamata értelmében a 159-A/2015. sz. törvény 2016. október 1-jén véglegesen megszüntette ezen illetmények összegének csökkentését.

Ilyen körülmények között az alapügy tárgyát képező, bércsökkentésre irányuló intézkedéseket nem lehet úgy tekinteni, hogy azok sértik a Tribunal de Contas (számvevőszék) tagjainak függetlenségét.

## II.

### A Kúria döntései:

#### II.a.)

### A Kúria Önkormányzati Tanácsának döntései:<sup>8</sup>

#### I.

**Ügyszám:** *Köf.5009/2018/9.*

**Tárgy:** telekadó-fizetési kötelezettség

**Vizsgált jogszabály:** Pilisborosjenő Község Önkormányzata Képviselő-testületének az adózás rendjéről és mértékéről szóló 21/2002. (XII. 31.) önkormányzati rendelete 11. § (1) bekezdése, a 22/2011. (XII. 16.) önkormányzati rendelete 14. § (2) bekezdése, továbbá a helyi adókról szóló 19/2014. (XI. 27.) önkormányzati rendelet 13. §-a

### Törvényességi probléma:

Pilisborosjenő Község Jegyzője, mint önkormányzati adóhatóság (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a 2015. szeptember 28. napján kelt határozatával a felperes terhére 2010. adóévre 60 240 Ft, a 2011-2012. adóévekre 90 360 Ft, a 2013-2015. adóévekre pedig 301 200 Ft telekadó fizetési kötelezettséget állapított meg a felperes tulajdonát képező Pilisborosjenő ... hrsz. alatti, 1506 m<sup>2</sup> nagyságú belterületű beépítetlen te-

lek után. Ezzel egyidejűleg telekadót állapított meg az elsőfokú hatóság a felperes tulajdonát képező 61, a perbelivel egy területi egységet képező ingatlan vonatkozásában. Az adó mértékét az adott időszakban hatályos önkormányzati rendeletek 2010. december 20-áig évi 40 Ft/m<sup>2</sup>-ben, 2010. december 21-től 2012. december 31. napjáig 60 Ft/m<sup>2</sup>-ben, 2013. január 1. napjától pedig 200 Ft/m<sup>2</sup>-ben határozták meg. A perben alperes kormányhivatal a 2015. december 23. napján kelt határozatában az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Az elsőfokú hatóság a 2016. május 4. napján kelt 2/9-168/2016. számú határozatával a fenti ingatlan után 2016. évtől 301 200 Ft telekadó előírását rendelte el, amely határozatot a kormányhivatal a 2016. július 28. napján kelt határozatával szintén helybenhagyott.

Az alapügyben felperes jogelődjei az 1960-as évek óta üzemeltettek téglagyárat Pilisborosjenő külterületén a Bécsi út mentén az 1990-es évek végén az új bányaterület folytatásában a Pilisvörösvár irányában lévő külterületi termőföldeket magánszemély befektetők lakásépítés céljára vásárolták meg. Ennek a területnek a lakóterületi fejlesztését a működő téglagyár jelentős mértékben akadályozta volna, ezért a befektetők által létrehozott ingatlanfejlesztő cég a téglagyári területet is magában foglaló fejlesztési koncepciót dolgozott ki, amelyet az önkormányzat és a felperes is elfogadott. Az önkormányzat megalkotta a község Helyi Építési Szabályzatáról szóló 4/2002. (IV. 15.) önkormányzati rendeletét (a továbbiakban: HÉSZ), szerződést kötött a felperessel – amelynek értelmében a felek kölcsönösen kötelezettségeket vállaltak a közművesítés és az úthálózat kialakítása érdekében – valamint belterületbe vonta egyebek mellett a perbeli ingatlan is. A HÉSZ hatálya ugyanakkor 2014-ig nem terjedt ki a volt téglagyári területre, emiatt a Pest Megyei Közigazgatási Hivatal is törvényességi felhívással élt. Csak a 19/2013. (XII. 19.) önkormányzati rendelet (a továbbiakban: HÉSZ II.) sorolta építési övezetbe a perbeli ingatlan 2014. január 31-ei hatállyal.

Az ügyben eljáró bíróság 2018. március 10-én kelt végzésével a per tárgyalásának felfüggesztése mellett a Kúriához fordult, mert álláspontja szerint Pilisborosjenő Község Önkormányzata (a továbbiakban: önkormányzat) Képviselő-testületének az adózás rendjéről és mértékéről szóló 21/2002. (XII. 31.) önkormányzati rendelete (a továbbiakban: Ör.1.) 11. § (1) bekezdése, a 22/2011. (XII. 16.) önkormányzati rendelete (a továbbiakban: Ör.2.) 14. § (2) bekezdése a megalkotásukkor hatályos, a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvénybe (a továbbiakban: Hatv.) 6. § c) pontjába, a helyi adókról szóló 19/2014. (XI. 27.) önkormányzati rendelet (a továbbiakban: Ör.3.) 13. §-a pedig a jelenleg hatályos Hatv. 7. § g) pontjába ütköznek. A bíróság indítványozta ezért az Ör.1. és az Ör.2. hivatkozott rendelkezései vonatkozásában azt, hogy a Kúria mondja ki ezeknek a jogszabályba ütközését és e rendelkezések konkrét esetben való alkalmazhatóságát zárja ki. Az Ör.3. hivatkozott rendelkezése vonatkozásában a bíróság indítványa az, hogy a Kúria semmisítse meg a rendelkezést és mondja ki, hogy az nem alkalmazható a bíróság előtt folyamatban lévő egyedi ügyben, valamint valamennyi, a megsemmisítés időpontjában valamely bíróság előtt folyamatban lévő egyedi ügyben.

<sup>8</sup> A döntéseket BALOGH ZSOLT (kúriai bíró) dolgozta fel.

A bíróság szerint az önkormányzat rendeletei megalkotásakor nem volt tekintettel a perbeli ingatlan egyedi sajátosságaira és annak ellenére állapított meg az egész településre egységes adómértéket, hogy a perbeli ingatlan és a vele területi egységet képező további 61 ingatlan jellemzői jelentősen eltérnek a többi településrész ingatlanainak sajátosságaitól.

Az igazságügyi szakértői vélemény szerint a perbeli ingatlan és az azzal területi egységben lévő ingatlanok belterületi besorolásuk ellenére mező- és gyepterületek, az ingatlanok nincsenek kitűzve. A perbeli ingatlan a bíróság szerint 2014-ig nem volt beépíthető, mert arra a HÉSZ hatálya nem terjedt ki. A beépítés feltételei továbbra sem állnak fenn. A szakértő – egyebek mellett – más szempontokra is figyelemmel azt állapította meg, hogy az ingatlan forgalmi értéke a település más részein fekvő ingatlanok forgalmi értékének csupán az ötöde.

Mindezek miatt – a bíróság szerint – az önkormányzat nem alkalmazhatott volna egységes adómértéket. A telekadó továbbá 60 Ft/m<sup>2</sup>-ről 200 Ft/m<sup>2</sup>/év-re emelése mögött is kizárólag az önkormányzat gazdasági érdeke állt, mert a perbeli ingatlan építési övezetbe sorolása nem eredményezett érdemi változást az ingatlan tényleges beépíthetősége vonatkozásában.

Az önkormányzat az indítvánnyal szemben védíratot terjesztett elő 2018. május 2. napján. Ebben hivatkozott arra, hogy közte és az alapügyben felperes Budai Téglá Rt. (a továbbiakban: BTRt.) között két szerződés jött létre 2002. szeptember 19-én. Ezek célja a BTRt. 40 ha-s területének a 2002. április 11-én hatályba lépett HÉSZ szerint összközműves lakócéllú és kereskedelmi gazdasági területtel fejlesztése, az ehhez szükséges feltételrendszer meghatározása és a felek jogainak és kötelezettségeinek rögzítése. A szerződés 9. pontjában a felek rögzítik, hogy részben meghatározott építési övezetre tekintettel a szerződéssel érintett ingatlanok adómentesek. Az önkormányzat szerint azonban ez a 2002 óta érvényesülő adómentesség nem tarthat örökké. A továbbiakban az adóalany teherbíró képességét is figyelembe véve az önkormányzatnak saját gazdasági érdekeire is tekintettel kell lennie.

Az önkormányzat a továbbiakban védíratát kiegészítette a szükséges jogszabályi hivatkozásokkal. Eszerint az önkormányzati rendelet jogi alapját az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) állami támogatások tilalmáról szóló 107. cikke adja. Hivatkozott továbbá a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló CLXXXIX. törvény (a továbbiakban: Möt.), a Hatv. szabályaira azzal, hogy ezek végrehajtására születtek az önkormányzat rendeletei. Hivatkozott még az EU jog végrehajtására a pénzügyi tárgyú törvények módosításáról szóló 2001. évi L. törvény 21. §-ára. A Hatv. 7. § g) pontja alapján teljes mértékben megalapozottnak látja az Ör.-k szabályozását és így az ott támadott rendelkezések jogszerűsége álláspontja szerint nem kérdőjelezhető meg. Az adó mértékének megállapítása a jogszabályi felhatalmazások keretei között marad.

Az önkormányzat hivatkozott arra, hogy a kormányhivatal korábban a telekadó rendelet tekintetében differenciálatlanságot nem vetett fel kifogásként. Az adó mértékét illetően hivatkozott arra, hogy a Pest környéki telkek forgalmi értéke az országos átlagot jelentősen meghaladja. Hivatkozott arra,

hogy a terület belterületbe vonásra került, ami értéknövekedést eredményezett. Ugyancsak hivatkozott arra, hogy a BTRt. korábban semmilyen adót nem fizetett, hivatkozott egy szerződésre, amit egyébként nem teljesített. Egyébiránt pedig az önkormányzat szerint a helyi adókról szóló és szabályozási tervének egésze a szükséges differenciálást megvalósítja pl. az MO körgyűrű építésével összefüggésben.

#### A döntés:

**A Kúria a bírói kezdeményezést elutasította. Megállapította, hogy a törvény által biztosított esélyegyenlőséget meghaladó „megkülönböztetés”, amit például a település-politikai- vagy tervezési döntések közvetítenek, pusztán e jellegzetesség folytán nem minősül jogellenesnek.**

#### A döntés indoka:

A Kúria Önkormányzati Tanácsa az indítványt a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 141. § (2) bekezdése szerint érdemben bírálta el. A Kúria elsőként azt állapította meg, hogy az Ör.3.-t hatályon kívül helyezte Pilisborosjenő Község Önkormányzatának a helyi adókról szóló 11/2016. (XI. 24.) önkormányzati rendelet 44. § (2) bekezdése 2017. január 1-jei hatállyal, így a Hatv. – 2017. január 1-jétől hatályos – 7. § g) pontja az Ör.3. tekintetében sem lehet viszonyítási alap.

#### I.

Az indítvánnyal érintett önkormányzati rendeleti rendelkezések a következők.

Az Ör.1. 2010. december 20. napjái hatályos 10. § (1) bekezdése szerint: „Az adó alapja a telek négyzetméterben számított területe.” A 11. § (1) bekezdése szerint: „A telekadó mértéke a 10. § (1) bekezdés szerinti számítás alapján 40 Ft/m<sup>2</sup>/év.”

A 13/2010. (XII. 21.) önkormányzati rendelettel módosított Ör.1. 11. § (1) bekezdése szerint, amely 2010. december 21. napjától 2011. december 31. napjái volt hatályban: „Az adó évi mértéke a 10. § 1. pontja szerinti számítás alapján 60 Ft/m<sup>2</sup>/év.”

2012. december 31. napjái hatályos Ör.2. 14. §-a szerint: „(1) Az adó alapja a telek négyzetméterben számított területe. (2) Az adó évi mértéke 60 Ft/m<sup>2</sup>/év.”

A 24/2012. (XI. 27.) önkormányzati rendelettel módosított Ör.2. 14. § (2) bekezdése szerint, amely 2013. január 1. napjától 2014. december 31. napjái volt hatályban: „Az adó évi mértéke 200 Ft/m<sup>2</sup>/év.”

A 2017. január 1. napjái hatályos Ör.3. 12. §-a szerint: „A telekadó alapja a telek négyzetméterben számított területe.” A 13. § szerint: „A telekadó mértéke 200 Ft/m<sup>2</sup>/év.”

#### II.

Az indítvány alapján először az adóterhelés abszolút mértékének, majd a megállapítás során a mérlegelés (differenciálás) jogszerűségének kérdésére kellett választ adni, végül a megkülönböztetés jellegét értékelni.

1. A Kúria először is azt vizsgálta, hogy az adóterhelés mértéke a telekértékhez képest eltúlzott-e. Az alapügyben felvett ingatlanforgalmi szakértői vélemény, továbbá a kiegészítő szakvélemény alapján a kérdéses telek forgalmi értéke 2016. január 1-jén 7 680 000 Ft. Az adóterhelés tekintetében évi kb. 1–4% közötti terhelést jelent. Ez nem tekinthető túlzónak.

A Kúria Köf.5024/2016/5. számú határozatában a telek értékének 64 %-át kitevő éves adómértéket minősítette konfiskálónak arra tekintettel, hogy a következő adóévekben az adóteher összege meghaladta a telek értékét. A Köf.5081/2013. számú ügyben pedig az adótárgy értékének 70%-át kitevő adóteher minősült túlzónak azzal, hogy az eloldódott a vagyontömeg értékétől. A terhelés mértéke tehát még a 2016. évre irányadó szabályok szerint alkalmazott joggyakorlat alapján sem minősült túlzónak.

Az alapügyben a felperes vitatta a szakvélemény értékelését a telken lévő korlátozásokra tekintettel, mert a forgalmi érték a település más részein fekvő ingatlanok értékeinek csupán az ötöde. A mérték tekintetében az előbbieket miatt a terhelés ebben az összefüggésben sem túlzó.

2. Az indítvány nem is ezt az abszolút értéket állítja középpontba, hanem az adóterhelés egyenlőtlenségét, viszonyítva a település más, hasonlóan tekintett ingatlanjaihoz képest. Az összehasonlítás mércéjét a Hatv. rendelkezései adják meg.

A Hatv. 2016. december 31. napjáig hatályos 6. § c) pontja szerint az önkormányzat adómegállapítási joga arra terjed ki, hogy az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez és az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodóan – a törvényben meghatározott felső határookra, illetőleg a 16. § a) pontjában, a 22. § a) pontjában, a 26. §-ában, a 33. §-ának a) pontjában meghatározott felső határoknak 2005. évre a KSH által 2003. évre vonatkozóan közzétett fogyasztói árszínvonal-változással, 2006. évtől pedig a 2003. évre és az adóévet megelőző második évig eltelt évek fogyasztó árszínvonal-változásai szorzatával növelt összegére (a felső határ és a felső határ növelt összege együtt adómaximum) figyelemmel – megállapítsa.

A hatályos Hatv. 6. § c) pontja szerint az önkormányzat adómegállapítási joga arra terjed ki, hogy az adó mértékét – a törvényben meghatározott felső határookra, illetőleg a 16. § a) pontjában, a 22. § a) pontjában, a 26. §-ában, a 33. §-ának a) pontjában meghatározott felső határoknak 2005. évre a KSH által 2003. évre vonatkozóan közzétett fogyasztói árszínvonal-változással, 2006. évtől pedig a 2003. évre és az adóévet megelőző második évig eltelt évek fogyasztó árszínvonal-változásai szorzatával növelt összegére (a felső határ és a felső határ növelt összege együtt adómaximum) figyelemmel – megállapítsa.

A Kúria Önkormányzati Tanácsa szerint az elsődleges kérdés az, hogy a tárgyban az önkormányzati mérlegelés legitím alapját az Alaptörvény 32. cikk (1) bekezdés h) pontja adja, miszerint a helyi önkormányzat dönt a helyi adók fajtajáról és mértékéről. A Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CXXXIX. törvény (a továbbiakban: Möt.) 13. § (1) bekezdés 13. pontja alapján a helyi adóval kapcsolatos feladatokat a helyi önkormányzat látja el a helyi közügyek körében. A Hatv. 1. § (1) bekezdése szerint pedig a települési önkormányzat képviselő-testülete rendelettel az illetékességi

területén helyi adókat és települési adókat vezethet be. A képviselő-testületnek tehát törvény keretei között elvonhatatlan mérlegelési joga van.

E mérlegelési jog határait különösen a Hatv. 6–7. §-a jelöli ki. Jelen ügyben lényeges korlátot a Hatv. idézett korábbi 6. § c) pontja állít. Megállapítható, hogy a mérlegelési jog gyakorlása a törvény szabta keretek között maradt. A helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez és az adóalanyok teherviselő képességéhez, ugyanis a prioritások meghatározása a mérlegelési jog körébe tartozik, és annak jogszerű keretek között való gyakorlása a bíróság által nem bírálható felül.

Az a körülmény tehát, hogy a képviselő-testületi döntés a helyi önkormányzati gazdasági érdekre figyelemmel van, és ezzel érinti természetesen az adózók teherviselését, külön sérelem híján, nem jogellenes. A Hatv. 6. § c) pontja ezt a lehetőséget nem zárja ki. Az is tény, hogy a vállalkozások körében a mentességek felülvizsgálata az önkormányzatnak törvényi kötelezettség volt.

Az önkormányzat védíratában szereplő hivatkozást az EUMSZ 107. §-ára viszont a Kúria alkalmatlannak tartja. Az EUMSZ 107. cikke szerint: „Ha a Szerződések másként nem rendelkeznek, a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.” E rendelkezésben tehát az állami támogatások kizárása és versenytorzító hatása a tagállamok közötti kereskedelem összefüggésében merül föl. Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. és 108. cikkének a csekély összegű támogatásokra való alkalmazásáról szóló 1407/2013/EU bizottsági rendelet 3. cikke értelmében a jelen ügyben vitatott adókedvezmény nem éri el azt a támogatási összeghatárt, amely alkalmas a tagállamok közötti kereskedelem befolyásolására és a verseny torzítására.

3. Végül az indítvány megkülönböztetésre vonatkozó érvét bírálta el a Kúria. A bíróság szerint az önkormányzat rendeletei megalkotásakor nem volt tekintettel a perbeli ingatlan egyedi sajátosságaira és annak ellenére állapított meg az egész településre egységes adómértéket, hogy a perbeli ingatlan jellemzői jelentősen eltérnek a többi településrész ingatlanainak sajátosságaitól.

Megállapítható ezzel kapcsolatban először is, hogy az ingatlan szabályozása nem egyedi, hanem vele területi egységet képező további 61 ingatlanra terjed ki. Az azonos tulajdonos ellenére, az adótárgy alapján, ez nem egyedi szabályozásnak, hanem normatívának tekinthető.

Másrészt a többi településrész ingatlanjaival való egységes szabályozás a beépítési és más különbségek ellenére a fentiek szerint helyi mérlegelési kérdés mindaddig, amíg nem kerül sor hátrányos megkülönböztetésre. A településpolitikai prioritások meghatározása azonban jellemzően nem ilyen.

Az egyenlő bánásmódról és az esélyegyenlőség előmozdításáról szóló 2003. évi CXXV. törvény (a továbbiakban: Etv.) 9. §-a szerint meghatározott körülmények között „közvetett hátrányos megkülönböztetés” valósul meg. A törvényhely szerint ilyennek minősül „az a közvetlen hátrányos megkülön-

*böztetésnek nem minősülő, látszólag az egyenlő bánásmód követelményének megfelelő rendelkezés, amely (...) meghatározott tulajdonságokkal rendelkező egyes személyeket (...) lényegesen nagyobb arányban hátrányosabb helyzetbe hoz, mint amelyben más, összehasonlítható helyzetben lévő személy vagy csoport volt, van vagy lenne*”. Ilyen hátrány azonban a felperesre nézve nem állapítható meg.

A korábbi, beépítési korlátozás szabályozási terv hiányában ugyanis nem tekinthető abszolút korlátnak, továbbá a teleknek mezőgazdasági hasznosítás mellett is van értéke. A belterületbe vonás és a telekalakítás értéknövelő tényező is egyben. Az önkormányzat és a perbeli felperes közötti szerződés fejlesztési lehetőséget teremt. A hasznosíthatóság megítélése tehát nem egyértelmű, és ez tükröződik a felek vitájában.

A Kúria hatáskörébe az tartozik, hogy a vitatott szabályozás miatt nem sérül az Etv. által védett esélyegyenlőség garanciális minimumszabálya, az nem ütközik az ezzel kapcsolatos tilalmakba, a sérelem elkerülését szolgáló Etv. általi garanciális minimumszabályokkal bizonyítható ellentétre nem vezet. Ezen túlmenően viszont a törvény által biztosított esélyegyenlőséget meghaladó „megkülönböztetés”, amit például a településpolitikai vagy -tervezési döntések közvetítenek, pusztán e jellegzetességük folytán nem minősülnek jogellenesnek. A települési önkormányzat képviselő-testülete helyi ügyek körébe tartozó mérlegelése keretében – törvény szabta határok között – szabadon differenciálhat, akár közös szabály általánosságának kiterjesztése (azaz a különbözőkre szóló differenciálás mellőzése) útján is.

Mivel az indítvánnyal érintett Ör. rendelkezések az indítványban hivatkozott törvényi szabályok szerint nem ellentétesek a Hatv.-vel, ezért a Kúria Önkormányzati Tanácsa az indítványt a Kp. 142. § (2) bekezdése alapján elutasította.

## 2.

**Ügyszám:** Köf.5010/2018/3.

**Tárgy:** telekadó-fizetési kötelezettség

**Vizsgált jogszabály:** a Szeged Megyei Jogú Város Önkormányzata Képviselő-testületének a telekadóról szóló 37/2015. (XI. 25.) számú önkormányzati rendelete 3. § (1) bekezdése

### Törvényességi probléma:

Az alapügyben a felperes kizárólagos tulajdonában lévő Szeged, I. kerület belterület .../3. hrsz.-ú, az ingatlan-nyilvántartás szerint kivett parti sáv művelési ágú, 8999 m<sup>2</sup> alapterületű ingatlan a Tisza folyó nagyvízi medrében, hullámtérben, a 174,575 fkm szelvény térségében, a bal parton található, a 11.06. árvízvédelmi szakasz Tisza folyó bal parti I. rendű árvízvédelmi töltés 10+0,50 tkm szelvények vonalában. A felperes az ingatlant 2014. július 2. napján szerezte meg.

A perbeli ingatlan teljes egészében kívül esik a Tisza folyó bal parti sávján, a perbeli hullámtéri ingatlan a 11.MNT.01.1. számú Szegedi Nagyvízi Mederkezelési Terv hatálya alá tartozik, amely annak területét fele-fele arányban a másodlagos

levezetési sávra, és átmeneti (vízgazdálkodási) zónába sorolja a nagyvízi mederben történő elhelyezkedés, az árvíz, a jég és hordalék levezetésében betöltött szerepe miatt. A perbeli ingatlan helyi jelentőségű védett természeti területnek minősül, továbbá a perbeli ingatlanon a nemzeti ökológiai hálózat határa (ökológiai folyosó) található. A perbeli ingatlan a Tisza folyó nagyvízi medrében, hullámtérben helyezkedik el.

Az ingatlant a Szeged Megyei Jogú Város Önkormányzata Közgyűlésének a Szeged Megyei Jogú Város Építésügyi Szabályzatáról szóló 19/2015. (V. 14.) önkormányzati rendelete (a továbbiakban: SZÉSZ) a Ki-600666[23] jelű, Különleges intézményterület építési övezetbe sorolja. Az ingatlan a SZÉSZ szerint több célú szabadidős terület, partfürdő és kemping építési övezetben található, emellett elsődlegesen vízgazdálkodási célokat szolgáló területekre vonatkozó előírásokat is be kell tartani.

Korábban a Kúria Önkormányzati Tanácsa előtt született döntéshez (Köf.5.018/2017/3.) képest új tényállási elem, hogy a jelen ügyben a perbeli ingatlanon semmilyen építmény nem helyezhető el.

Szeged Megyei Jogú Város Önkormányzata Közgyűlése 2016. január 1. napjával bevezette a településen a telekadót, melynek során a szegedi beépítetlen telkeken belül azokat adóztatja, amelyek 500 m<sup>2</sup>-nél nagyobbak és megjelölt építési övezetbe [többek között: Különleges intézményi terület (Ki)] tartoznak. A telekadó mértéke a teljes teleknagyság után a 2016. évben 100 Ft/m<sup>2</sup>, a 2017. évben 150 Ft/m<sup>2</sup>, a 2018. évtől 200 Ft/m<sup>2</sup>.

Szintén további tényállási elem a Köf.5.018/2017/3. számú határozathoz képest, hogy a szegedi, hullámtérben lévő ingatlanok közül kizárólag a perbeli ingatlan után kell a megjelölt időszakban telekadót fizetni.

Az elsőfokú helyi adóhatóság a 2016. június 1. napján kelt határozatával a felperest a perbeli ingatlan teljes területe után 2016. évben 899 900 Ft, a 2017. évben 1 349 850 Ft, a 2018. évtől 1 799 800 Ft telekadó megfizetésére kötelezte.

A felperes fellebbezése folytán eljár alperes, mint másodfokú helyi adóhatóság az elsőfokú határozatot a 2016. augusztus 15. napján kelt határozatával helybenhagyta a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Hatv.) 17-18. §-ai, 52. § 16. pontja, az Szeged Megyei Jogú Város Önkormányzata Közgyűlésének a telekadóról szóló 37/2015. (XI. 25.) önkormányzati rendelet (a továbbiakban: Ör.) 1-2. §-ai, 3. § (1) bekezdése alapján. A határozat indoklásában szerepelt, hogy az ingatlan Különleges intézményi terület (Ki) építési övezetben található. A SZÉSZ szabályai alapján – az érintett önkormányzat álláspontja szerint – túlzás azt állítani, hogy a kérdéses telek nem hasznosítható. Építési tilalmat egyébként az ingatlan-nyilvántartásba nem jegyezték be. A telekadó kötelezettség szempontjából nem lényeges, hogy egyéb okok miatt a telken nem, vagy csak korlátozottan helyezhető el építmény.

Az alapügyben a felperes a közigazgatási határozat felülvizsgálatát kérve keresetet terjesztett elő a bíróság előtt és kérte a közigazgatási határozatnak az elsőfokú határozatra is kiterjedő hatályon kívül helyezését. Álláspontja szerint a perbeli ingatlan az országos településrendezési és építési követelményekről szóló 253/1997. (XII. 20.) Korm. rendelet (a további-

akban: OTÉK) 30. § (1) bekezdés 6. pontja alapján vízgazdálkodással összefüggő területnek, hullámtérnek minősül, a perbeli terület nem beépíthető, beépítésre nem szánt övezetbe kell besorolni. Az utóbbi miatt a SZÉSZ-re vonatkozó övezeti besorolási rendelkezése ellentétes az OTÉK szabályaival. Erre tekintettel korábban indítványozta a SZÉSZ felülvizsgálatát, amelyre irányuló bírói kezdeményezést azonban a Kúria Önkormányzati Tanácsa a 2017. november 7. napján kelt Köf.5.018/2017/3. számú határozatával elutasított. Állította még, hogy kizárólag a perbeli ingatlan után kell a kérdéses időszakban telekadót fizetni a hullámtérben lévő ingatlanok körében. A fentiekre tekintettel kezdeményezte, hogy az Ör. 3. § (1) bekezdésének „*Különleges intézményi terület (Ki)*” szövegrésze és a)-c) pontjai felülvizsgálatra kerüljenek.

Az alperes ellenkérelmében nyilatkozta, hogy a perbeli ingatlan építménnyel nem építhető be, továbbá a szegedi, hullámtérben lévő ingatlanok közül kizárólag a perbeli ingatlanok után kell a perbeli időszakban telekadót fizetni.

A fenti előzmények után a Szegedi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság 2018. április 3-án kelt végzésével kezdeményezte az Ör. 3. § (1) bekezdése „*Különleges intézményi terület (Ki)*” szövegrésze és a)-c) pontja jogszabályba ütközésének vizsgálatát és a jogszabály-ellenesség megállapítását. A bíróság elsődlegesen indítványozta, hogy e pontokat a Kúria semmisítse meg, és rendelje el azok általános, valamint e bíróság előtt folyamatban lévő ügyben (alapügy) az alkalmazás tilalmát. A bíróság másodlagosan indítványozta, hogy a Kúria állapítsa meg a fenti szövegrész jogszabályba ütközését és rendelje el az alapügyben az alkalmazás tilalmát. A Kp. 140. § (1) bekezdése szerint a bíróság indítványával egyidejűleg az előtte folyó felülvizsgálati eljárást felfüggesztette.

A bíróság utalt arra, hogy az előtti folyó perrel érintett telek speciális jellemzőkkel rendelkezik. A sajátosság egyrészt az a földrajzi elhelyezkedés, amely szerint a felperesi adózó telke a Tisza árterében, hullámtérben terül el, másrészt e mellett a használatot, hasznosíthatóságot alapvetően befolyásolja az a tény, hogy bár a telek nem áll építési tilalom hatálya alatt, beépíthetősége 0%.

A bíróság külön kiemelte, hogy a szegedi, hullámtérben lévő ingatlanok közül kizárólag a perbeli ingatlan után kell a perbeli időszakban adót fizetni.

Megállapítást nyert a bíróság részéről, hogy az érintett önkormányzat a Hatv. 6. § c) pontját megsértette, ugyanis a perbeli ingatlan esetében nem vette figyelembe a helyi sajátosságokat. Helyi sajátosságként kell értékelni először a perbeli ingatlan földrajzi elhelyezkedését (a Tisza árterében, hullámtérben helyezkedik el), másodsor a be nem építhetőségét (a perbeli ingatlanon semmilyen építmény nem helyezhető el), harmadszor azt, hogy a szegedi hullámtérben lévő ingatlanok közül kizárólag a perbeli ingatlan után kell a perbeli időszakban telekadót fizetni.

A bíróság ezért indítványozta, hogy a Kúria az Ör. vitatott rendelkezéseit elsődlegesen semmisítse meg és rendelje el alkalmazásuk tilalmát, másodlagosan csak állapítsa meg azok jogszabályba ütközését, valamint az elsődleges és másodlagos indítványnak megfelelően kezdeményezte az előtte folyó ügyben alkalmazási tilalom elrendelését.

Az ügyben az érintett önkormányzat védíratot nem terjesztett elő.

### A döntés:

A Kúria megállapította, hogy az Ör. 3. § (1) bekezdése „*különleges intézményi terület (Ki)*” szövegrésze törvénysértő, és ezért azt megsemmisítette, továbbá elrendelte e rendelkezés alkalmazásának tilalmát az indítványozó bíróság előtt folyó egyedi ügyben. A Kúria megállapította, hogy közvetett hátrányos megkülönböztetés valósul meg akkor, ha a telekadó fizetésére szóló helyiadó-fizetési teher legitim adópolitikai cél nélkül – formálisan normatívan meghatározott tárgy ellenére – ténylegesen csak célzottan, egyedileg kötelezett adóalanyt érint.

### A döntés indoka:

A Kúria Önkormányzati Tanácsa az indítványt a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 141. § (2) bekezdése szerint érdemben bírálta el. A Kp. 140. § (1) bekezdése alapján, az indítvány és a védírat keretei határozzák meg az elbírálás kereteit, figyelemmel ugyanakkor a Kp. 143. § (3) bekezdésére is.

#### I.

Az indítvánnyal érintett Ör. 3. § (1) bekezdésének jogszabályszövege a következő.

2018. január 1-től:

„Az adó mértéke

1. §

(1) Az adó évi mértéke a Szeged Megyei Jogú Város Építési Szabályzata szerinti

- településközponti terület (Vt)
- intézmény terület (V)
- kereskedelmi, szolgáltató terület (Gksz)
- környezetre jelentős hatást gyakorló ipari terület (Gipj)
- egyéb ipari terület (Gipe)
- különleges intézmény terület (Ki)

építési övezetekben található 500 m<sup>2</sup>-t meghaladó telkek esetében

a) 2016. évben 100 Ft/m<sup>2</sup>

b) 2017. évben 150 Ft/m<sup>2</sup>

c) 2018. évtől 200 Ft/m<sup>2</sup>”

2016. január 1–2017. december 31. között:

„Az adó mértéke

1. §

(1) Az adó évi mértéke a Szeged Megyei Jogú Város Építési Szabályzata szerinti

- településközponti terület (Vt)
- intézmény terület (Vi)
- kereskedelmi, szolgáltató terület (Gksz)
- környezetre jelentős hatást gyakorló ipari terület (Gip)
- egyéb ipari terület (Ge)
- különleges intézmény terület (Ki)



építési övezetekben található 500 m<sup>2</sup>-t meghaladó beépítetlen telkek esetében a teljes teleknagság után

- a) 2016. évben 100 Ft/m<sup>2</sup>
- b) 2017. évben 150 Ft/m<sup>2</sup>
- c) 2018. évtől 200 Ft/m<sup>2</sup>.”

## II.

Az ügyben az Ör. törvényességét 2016–2018. adóévekre vonatkozóan kell vizsgálni. Az alkalmazandó releváns központi joganyag a következő.

A Hatv. 6. § c) pontja szerint az önkormányzat adómegállapítási joga 2016. december 31-ig arra terjedt ki, hogy „az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdálkodási követelményeihez és az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodóan – az e törvényben meghatározott felső határookra, illetőleg a 16. § a) pontjában, a 22. § a) pontjában, a 26. §-ában, a 33. §-ának a) pontjában meghatározott felső határoknak 2005. évre a KSH által 2003. évre vonatkozóan közzétett fogyasztói árszínvonal-változással, 2006. évtől pedig a 2003. évre és az adóévet megelőző második évig eltelt évek fogyasztói árszínvonal változásai szorzatával növelt összegére (a felső határ és a felső határ növelt összege együtt: adómaximum) figyelemmel – megállapítsa”.

2017. január 1-jtől ehhez képest a 6. § c) pont a következőre változott: „az adó mértékét – az e törvényben meghatározott felső határokra, illetőleg a 16. § a) pontjában, a 22. § a) pontjában, a 26. §-ában, a 33. §-ának a) pontjában meghatározott felső határoknak 2005. évre a KSH által 2003. évre vonatkozóan közzétett fogyasztói árszínvonal-változással, 2006. évtől pedig a 2003. évre és az adóévet megelőző második évig eltelt évek fogyasztói árszínvonal változásai szorzatával növelt összegére (a felső határ és a felső határ növelt összege együtt: adómaximum) figyelemmel – megállapítsa”.

Az önkormányzat adómegállapítási jogát ugyanekkortól egy az addighoz képest újonnan átfogalmazott körülmény korlátozza a Hatv. 7. § g) pontja által: „az adóalap fajtáját, az adó mértékét, a rendeleti adómentességet és adókedvezményt úgy állapíthatja meg, hogy azok összességükben egyaránt megfeleljenek a helyi sajátosságoknak, az önkormányzat gazdálkodási követelményeinek és az adóalanyok széles körét érintően az adóalanyok teherviselő képességének”.

Megállapítható tehát, hogy az indítvánnyal érintett három adóévben különböző magasabb szintű jogforrási jogszabályszöveghez kell mérni az Ör. vonatkozó rendelkezéseinek törvényességét.

## III.

Az Önkormányzati Tanács ezt követően a jogi helyzet alakulásának hatását vizsgálta saját, az ügyben hivatkozott gyakorlatának alkalmazhatóságára nézve.

Az indítványban hivatkozott Köf.5.017/2012/8 számú határozat és más hasonló ügyekben hozott döntések (pl. Köf.5.081/2012/4., Köf. 5.018/2016/4.) értelmezési tartományát a Htv. hatályos szabályozása határolja.

A Köf.5.017/2012/8. számú határozat megfogalmazása szerint a Hatv. akkor hatályos 6. § c) pontja értelmében az önkormányzat adómegállapítási joga arra terjedt ki, hogy „az adó mértékét a helyi sajátosságokhoz, az önkormányzat gazdál-

kodási követelményeihez és az adóalanyok teherviselő képességéhez igazodóan (...) megállapítsa”. A vagyoni típusú adók célja eszerint az arányos közteherviselés elvének megvalósítása: az adó alapja minden adóalany vonatkozásában ugyanaz, az ingatlantulajdon. A Hatv. 6. § c) pontjának „az adóalanyok teherviselői képességéhez igazodó” fordulata a Hatv. jogegyenlőségi szabálya is egyben. Arra utal, hogy az önkormányzati jogalkotó – a 6. § d) pontjában foglalt mentességeken túl – minden adóalany esetében a teherbíró képességhez igazítottan köteles az adófizetés mértékét megállapítani.

A helyi szabályozás körében az újraértelmezett korlátot – az adóalanyok terhelése tekintetében – a Hatv. különösen a 7. § g) pontjában foglaltak határozzák meg, aminek a révén 2017. január 1-jei hatállyal az adóalap fajtája, az adó mértéke, a rendeleti adómentesség és adókedvezmény úgy állapítható meg, hogy azok összességükben egyaránt megfeleljenek a helyi sajátosságoknak, az önkormányzat gazdálkodási követelményeinek és az adóalanyok széles körét érintően az adóalanyok teherviselő képességének.

Megállapítható tehát, hogy 2016. december 31-ig teszi lehetővé esetlegesen a törvényi szabályozás az adóalany egyéni teherviselő képességének mérlegelését a vonatkozó szabályozás vizsgálata összefüggésében. Azt követően viszont ez a mérce az adóalanyok szélesebb köréhez igazodik már, aminek terjedelmét az adóterhelés alapja oldaláról vett azonosság, az alkotmányosan védhető indok, továbbá ezen ok és az érintett kör lehatárolása közötti okszerű, nem önkényesen meghatározott kapcsolat által jellemezhető helyzet határolhatja be. Az adott adóalanyra szóló kötelezés a továbbiakban ily módon csak a normativitás szempontját sértheti.

Jelen ügyre nézve ebből az következik, hogy a jogi helyzet eltérése miatt az adóterhelés teherviselő képesség alapján túlzott volta szempontjából külön kell vizsgálni a 2016. és a 2017–2018. adóéveket.

Közösnek tekinthető viszont az a kérdés, hogy az indítvánnyal érintett rendelkezés normatív-e, azaz nem kifejezetten meghatározott adóalanyt céloz.

## IV.

A Kúria először a mindhárom adóévre egyaránt föltehető normativitás-kérdést vizsgálta. Az indítvány az Ör. által való érintettséget illetően ugyanis kiemelte, hogy a szegedi, hullámtérben lévő ingatlanok közül kizárólag a perbeli ingatlan után kell a kérdéses időszakban adót fizetni.

Az ügyiratokban fellelhető tárgyalási jegyzőkönyv tanúsága szerint ezt a tényt az alperesi képviselő megerősítette, és erre tekintettel nem ellenezte az alperesi indítvány (azt, hogy az eljáró bíróság forduljon a Kúria Önkormányzati Tanácsához) teljesítését sem, fenntartva előzőleg az alapeljárásban részéről a kereset elutasításának igényét.

A Köf.5.021/2015/7. számú ügyben megállapítást nyert, hogy az „arányos mértékű, a hasonló helyzetben lévő – homogén csoportba tartozó – adózókat egyenlően terhelő adó nem minősíthető az adózó tevékenységét közvetetten és nem adóztatási jelleggel befolyásoló gazdasági szabályozó eszköznek”.

A Kúria rögzíti, hogy jelen esetben a HÉSZ alapján meghatározott Ki. (különleges intézményi) terület építési övezeten található 500 m<sup>2</sup>-t meghaladó telkekre nézve a szabályozás

formálisan egységes, normatív. Az Ör. és a Htv. mentességi szabályai által mégis olyan jogi helyzet keletkezik, ami alapján adófizetési kötelezettség az Ör. által képzett homogén csoportot (azaz a Ki. övezet beépítetlen telkeinek tulajdonosait) közteherviselési szempontból indokolhatatlanul és egy alanyra kiterjedően megkülönböztetően differenciálja. Ez a körülmény az adott adózó tevékenységét nem adóztatásra jellemző módon befolyásoló szabályozó eszközként hat.

Jogszabályi hivatkozásként erre a 2016. év tekintetében a Köf.5.021/2015/7. számú határozat alapján az Alaptörvény XV. és XXX. cikkein kívül az akkor hatályos Htv. 6. § c) és d) pontja hívható fel. Ezen túlmenően és a 2016. év után a 2017–18. évre vonatkozóan az Alaptörvény cikkein kívül az egyenlő bánásmódról és az esélyegyenlőség előmozdításáról szóló 2003. évi CXXV. törvény (a továbbiakban: Etv.) 9. §-a szerinti „közvetett hátrányos megkülönböztetés” valósul meg. A törvényhely szerint ilyennek minősül „az a közvetlen hátrányos megkülönböztetésnek nem minősülő, látszólag az egyenlő bánásmód követelményének megfelelő rendelkezés, amely (...) meghatározott tulajdonságokkal rendelkező egyes személyeket (...) lényegesen nagyobb arányban hátrányosabb helyzetbe hoz, mint amelyben más, összehasonlítható helyzetben lévő személy vagy csoport volt, van vagy lenne”.

Az a szabályozás, amelyik adott építési övezet telektulajdonosai közül, a megszbott mentességi okoknak nem megfelelő helyzete folytán egyetlen jogalany, meghatározott adótárgy alapján való egyedüli kötelezésére épül, sérti az Etv. 9. §-át. Kivételt az képezhetne, ha az ilyen szabályozás alkotmányos érteken alapul. Jelen esetben ilyen azonban nem mutatható ki. A Kúria ezért a Kp. 146. § (1) bekezdés a) pontja szerint az Ör. rendelkezése jogszabályba ütközését megállapította.

V.

Az indítvány további jogszabályi hivatkozásainak vizsgálata alapján, a Kúria ugyanakkor nem állapított meg törvényellenességet.

Egyrészt azért, mert a Htv. 6. § c) pontja a 2017–2018 év tekintetében az ügyre nézve már nem bír releváns hatással.

Másrészt a 2016. év tekintetében pedig, az akkor hatályos Htv. 6. § c) pontjával összefüggésben figyelembe kell venni a következőket is.

A HÉSZ 108. § (3) bek. szerint lehatárolt területek sajátos előírásai között a Ki építési övezet beépítési szabályait:

„Ki–600666[23] építési övezet /Többcélú szabadidő terület, Partfürdő és Kemping/

1. A területen új üdülő rendeltetésű épületek nem létesíthetők, a meglévők a rendelet előírásai alapján újíthatók fel. Padlómagasságuk a maximális árvízszint +0,30 m-rel engedélyezhető.

2. Terepszinten csak ideiglenes, szezonális jellegű, közösségi célokat szolgáló építmények helyezhetők el az illetékes vízügyi szakhatósági hozzájárulás alapján.

3. A Partfürdő és a Kemping közötti partszakaszon kishajó kikötő létesíthető, amelyet a maximális árvízszint fölé emelt gyalogos híd köthet össze a mentett oldali gyógy- és látványfürdő komplexummal.”

Az indítvány hangsúlyaitól eltérően megállapítható, hogy a fentiek szerint a beépíthetőség nincs teljesen kizárva, csak az állandó épülettel való beépítés kizárt.

Az adóterhelés mértékét illetően továbbá a megállapított terhelés a Kúria gyakorlata szerint nem eltúlzott. Az alapügyben felvett ingatlanforgalmi szakértői vélemény kb. 20 000 000 Ft-ra értékelte a kérdéses ingatlant, ami az adóterhelés tekintetében évi 8,5–17 % közötti terhelést jelent.

A Kúria Köf.5024/2016/5. számú határozatában a telek értékének 64%-át kitevő éves adómértéket minősítette konfiskálónak arra tekintettel, hogy a következő adóévekben az adóteher összege meghaladta a telek értékét. A Köf.5081/2013. számú ügyben pedig az adótárgy értékének 70%-át kitevő adóteher minősült túlzónak azzal, hogy az eloldódott a vagyontömeg értékétől.

A terhelés mértéke tehát még a 2016. évre irányadó szabályok szerint alkalmazott joggyakorlat alapján sem minősült túlzónak. Figyelemmel arra, hogy az alapügyben a felperes vitatta a szakvélemény értékbecslését a telken lévő korlátozások miatt, megállapítható, hogy a fentiek szerint, érdemi értékcsökkenést feltételezve sem minősülne az adóteher mértéke önmagában túl nagyoknak.

A Kúria az Indokolás IV. pontja alapján a Kp. 146. § (1) bekezdés a) pontja szerint az Ör. rendelkezése jogszabályba ütközését megállapította, ezért az Ör. 3. § (1) bekezdése „különleges intézményi terület (Ki)” szövegrészét megsemmisítette. Elrendelte továbbá e rendelkezés alkalmazásának tilalmát az indítványozó bíróság előtt folyó egyedi ügyben.

II.b.)

**A Kúria, mint felülvizsgálati bíróság döntései:**<sup>9</sup>

I.

Ügyszám: Kúria KfvI. 35138/2018/5.

**A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás:**

A felperes a Nagyközség Önkormányzata (a továbbiakban: Önkormányzat) kizárólagos tulajdonában álló, nonprofit tevékenységet végző gazdasági társaság. A felperes az Önkormányzattal 2007. július 1-jén feladatellátási és vagyonhasználati szerződést (a továbbiakban: Szerződés) kötött, amely alapján – az Önkormányzat által nyújtott kompenzáció ellenében – a következő kötelezően ellátandó önkormányzati feladatok ellátását vállalta el: lakás és ingatlangazdálkodás; helyi közutak kezelése; karantén kártevők irtása; szúnyoggyérítés; parkkarbantartás; közterület és egyéb zöldfelületek fenntartása; dögtelep és gyepmesteri feladatai; piacfenntartás.

A Szerződés mellékleteiben részletesen rögzítésre kerültek az említett feladatok ellátásának szabályai. E körben például a felperes az egyes feladatok ellátásáról köteles volt naplót vezetni, amelyek által az Önkormányzat a Szerződésben meghatározott feladatok ellátását tudta ellenőrizni és azok esetleges elmaradása esetén határidőt tűzött ki azok elvégzésére. A kítűzött határidő eredménytelen eltelte esetén a kompenzációnak a mulasztás mértékéhez igazodó részét a felperes

<sup>9</sup> A döntéseket DARÁK PÉTER (a Kúria elnöke) szerkesztette

pedig köteles lett volna visszafizetni az Önkormányzatnak. A Szerződés 6. számú melléklete rendelkezett a felperes részére – a Szerződésben említett feladatok ellátásához szükséges – átadott tárgyi eszközökről. Az Önkormányzat 2014. évre vonatkozóan a Szerződésben rögzített feladatok ellátására 23 850 000 Ft kompenzációt biztosított a felperes részére.

A felperes az Önkormányzat részére a Szerződésben meghatározott feladatok ellátásáról számlát nem bocsátott ki, és a kompenzáció összegét illetően általános forgalmi adót nem számított fel.

Az elsőfokú adóhatóság a felperesnél általános forgalmi adó adónemben 2014. I. és II. negyedévekre, valamint 2014. III. negyedévre vonatkozóan bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzéseket végzett. A revízió befejezését követően 2035741345 iktatószámú határozatával a felperes terhére a 2014. I. és II. negyedévek vonatkozásában 1 977 000 Ft, teljes egészében adóhiánynak minősülő adókülönbözetet állapított meg, amely után 988 000 Ft adóbírságot szabott ki, valamint 45 000 Ft késedelmi pótlékot számított fel. A következő időszakra vonatkozó követelés összegét 304 000 Ft-ban állapította meg.

Az elsőfokú adóhatóság 2035741334 iktatószámú határozatával a felperes terhére a 2014. III. negyedév tekintetében 1 337 000 forint adókülönbözetet állapított meg, amelyből 715 000 forint jogosulatlan visszaigénylésnek, 622 000 forint adóhiánynak minősült. A bírságalapot képező jogosulatlan visszaigénylés és adóhiány után 668.000 forint adóbírságot szabott ki, valamint 7.000 forint késedelmi pótlékot számított fel.

Az alperes – lényegében azonos indokolás alapján – a 3823526836 iktatószámú határozatával a 2035741345 iktatószámú elsőfokú határozatot, a 3823526858 iktatószámú határozatával pedig a 2035741334 iktatószámú határozatot helybenhagyta.

Határozatainak indokolásában az alperes azt az álláspontot képviselte, hogy a felperes a támogatást konkrét szolgáltatásnyújtások ellenértékékként kapta, azaz adóköteles ügylet történt, tehát a Szerződésben meghatározott pénzüsszeg az áfa adóalapját képezte. Ennek ellenére a felperes a teljesítésekről nem bocsátott ki számlákat az Önkormányzat felé. Véleménye szerint a konkrét szolgáltatásnyújtás jellegét támasztotta alá az is – szemben azzal, hogy támogatásnak minősülne –, hogy az Önkormányzat kifejezetten elszámoltathatta a felperest, továbbá rendszeresen tájékoztatta őt a felperes a Szerződésben foglaltak teljesüléséről.

Az alperes osztotta az elsőfokú adóhatóság azon indoklását is, amely szerint a felperes több szempontból is adóalany volt tekinthető. Egyrészt ugyanis nem minősült a közhatalom gyakorlására jogosult szervnek, mivel nem volt része az államháztartásnak, nem költségvetési szerv, hanem az Önkormányzat által létrehozott, cégbejegyzésre kötelezett gazdasági társaság volt.

Másrészt a felperes által végzett tevékenység nem közhatalmi, hanem gazdasági tevékenységnek minősült, ugyanis a felperes csak közreműködött az önkormányzati feladatok elvégzésében, nem közvetlenül végezte azokat. E körben figyelembe vette azt is, hogy a felperes nemcsak az Önkormányzat, hanem mások részére is végzett szolgáltatást, és e vonatkozásban gyakorolta adólevonási jogát. Nem volt azon-

ban egyértelműen elkülöníthető, hogy a beszerzésekhez kapcsolódó, levonásba helyezett áfát pontosan mely tevékenységéhez használta fel.

### A kereseti kérelem:

A felperes keresetleveleiben hangsúlyozta, hogy az Önkormányzat részére a Szerződésben foglaltak szerint közfeladatok ellátását adta át, ezért kötöttek feladatellátási és vagyonhasználati szerződést, és nem szolgáltatási szerződést. Ennek megfelelően a Szerződésben foglalt pénzüsszeg nem ellenértéknek minősült. Ő maga pedig az államháztartás részét képezte, ugyanis a feladatait az Önkormányzat által biztosított pénzeszköz (támogatás) által valósította meg.

### A jogerős ítélet:

Az ügyek egyesítését követően az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a felperes kereseteit elutasította. Indokolásában rámutatott arra, hogy téves volt a felperes azon hivatkozása, amely szerint a Szerződés alapján közhatalmi feladatokat látott el. Ezt egyfelől azzal indokolta, hogy a felperes nem minősült költségvetési szervnek, tehát nem volt az államháztartás része sem, mivel cégbejegyzésre kötelezett nonprofit gazdasági társaságnak minősült. Másfelől ezen az sem változtatott, hogy a Szerződés alapján közreműködött a kötelező önkormányzati feladatok ellátásában, ugyanis a Szerződés ellenére a közfeladatok kötelezettje továbbra is az Önkormányzat maradt. A felperesnek az eljárás során tett nyilatkozata szerint egyéb megrendelők felé is nyújtott szolgáltatásokat, tehát főtevékenysége nem vált közhatalmi jellegűvé.

Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint a kapott kompenzációk tekintetében annak volt jelentősége, hogy azok konkrét kötelezettségvállalásokhoz, vagy intézményfinanszírozáshoz kapcsolódtak-e. Véleménye alapján támogatásnak akkor minősülhet egy összeg, ha a támogatást nyújtó fél nem vár konkrét eredményt a támogatottól. Mivel viszont a felperes és az Önkormányzat a Szerződésben meghatározták a teljesítés körülményeit és feltételeit, az elszámolás pontos rendjét, az egyes el nem végzett vagy késedelmesen teljesített részfeladatok vonatkozásában azok következményeit, ezért a kompenzáció a nyújtott szolgáltatások ellenértékének minősült – azaz áfa adóalapot képezett –, nem általánosságban a felperes működését finanszírozta.

Elfogadta azt az alperesi érvelést is, amely szerint az is alá támasztotta a Szerződésben foglalt ügylet adóköteles voltát, hogy a felperes az azokhoz kapcsolódó beszerzésekre előzetesen felszámított adót is levonásba helyezte.

### A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem:

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Továbbra is hangsúlyozta, hogy a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvényben nevesített, helyi önkormányzat által ellátandó

feladatokat végezte el – az Önkormányzat 100 százalékos tulajdonában álló gazdasági társaságként – a Szerződésben foglaltak szerint. Ennek megfelelően nem szolgáltatást nyújtott az Önkormányzat részére, mivel az Önkormányzat által az e feladatok ellátására folyósított kompenzáció nem konkrét szolgáltatások ellátására került kifizetésre, hanem az árát közvetlenül nem befolyásoló támogatást kapott az önkormányzati feladatok ellátására.

Arra is hivatkozott, hogy azért kerültek nevesítésre a szerződésben az önkormányzati feladatok, mivel nem valamennyit, hanem azok közül csak néhány ellátását kellett teljesítenie.

Az alperes a felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását kérte. Véleménye szerint a felperes a bizonyítékok felülmérlegelését kérte felülvizsgálati kérelmében, azonban erre jelen ügyben nem volt lehetőség. Az elsőfokú bíróság ugyanis nem értékelte kirívóan okszerűtlenül azokat. Továbbra is fenntartotta azon álláspontját, hogy a felperes által kapott kompenzáció ellenértéknek minősült, azaz szolgáltatásnyújtás történt, és így az áfa adóalapját képezte.

A Kúria Kfv.I.35.694/2016/4. számú végzésével előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményezett a hozzáadott értékadóról szóló 2006/112 HÉA irányelv (a továbbiakban: Irányelv) 2. cikkének, 9. cikkének, illetve 13. cikkének értelmezése körében. A Kúria kérelmében megfogalmazott három kérdés tekintetében egyrészt arra keresett választ, hogy a felperes „közjog által szabályozott szerv”-nek minősült-e, tekintettel arra, hogy az Önkormányzat 100 százalékos tulajdonában állt. Másrészt amennyiben „közjog által szabályozott szerv”-nek minősülne, a Szerződésben nevesített feladatok tekintetében tekinthető volt-e úgy, hogy azokat hatóságként látta el. Végül – amennyiben az említett két kérdés közül valamelyikre nemleges választ adna az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) – a Szerződésben meghatározott pénzüsszeg ellenértéknek volt-e tekinthető.

Az EUB C-182/17. számú döntésében egyfelől kimondta, hogy az alapügyhöz hasonló tevékenység esetén, tehát amennyiben egy gazdasági társaság valamely önkormányzattal kötött szerződés alapján meghatározott közfeladatokat lát el, tevékenysége ellenszolgáltatás fejében végzett, hozzáadottértékadó-köteles szolgáltatásnyújtásnak minősül.

Másfelől az EUB megállapította azt is, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló tevékenység, amelynek keretében valamely társaság a közte és valamely önkormányzat között kötött szerződés alapján bizonyos közfeladatokat lát el, nem tartozik az Irányelv 13. cikkében meghatározott nem héa-alanyként történő kezelés szabályai alá, amennyiben e tevékenység az Irányelv 9. cikk (1) bekezdése szerinti gazdasági tevékenységnek minősül. E körben viszont fenntartotta, hogy a Kúriának átfogó értékelés keretében meg kell vizsgálnia a releváns ténybeli és nemzeti jogi elemeket.

Az EUB döntését követően a felek a Kúria előtt újabb nyilatkozatot nem tettek.

### A Kúria döntése és jogi indokai:

A felülvizsgálati kérelem – az alábbiak szerint – nem megalapozott.

A Kúria a Polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 272. § (2) és 275. § (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem keretei között, a rendelkezésre álló iratok alapján vizsgálta felül. A Kúria mindenekelőtt utal arra, hogy határozatának meghozatala során az EUB C-182/17. számú döntésében foglaltak figyelembevételével határozott.

A Kúriának jelen ügyben két kérdésről kellett döntenie. Egyrészt arról, hogy a felperes az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) vonatkozásában közhatalom gyakorlására jogosított személynek minősült-e, és e formában közhatalmi tevékenységet látott-e el a Szerződésben nevesített feladatok tekintetében.

Másrészt arról kellett határoznia, hogy a felperes által a Szerződésben meghatározott kompenzáció az abban meghatározott feladatok ellátására kapott támogatásnak, vagy a feladatok ellátásért kapott ellenértéknek minősült-e.

A Kúria a két jogkérdés (1. a felperes az Áfa tv. vonatkozásában közhatalom gyakorlására jogosított személynek minősült-e, és e formában közhatalmi tevékenységet látott-e el a Szerződésben nevesített feladatok tekintetében, 2. a felperes által a Szerződésben meghatározott kompenzáció az abban meghatározott feladatok ellátására kapott támogatásnak, vagy a feladatok ellátásért kapott ellenértéknek minősült-e) tekintetében egyetértett a jogerős ítélet indokolásában foglaltakkal.

A Kúria az 1. jogkérdést érintően rámutat arra, hogy a felperes tekintetében az Áfa tv. 7. §-ában meghatározott tárgyi hatályon kívüliség egyik konjunktív, személyi – közhatalmi tevékenységet végző szervezet – és tárgyi feltétele – közhatalmi tevékenység – sem állt fenn.

A személyi feltétel tekintetében – szemben a felperes állításával – jelen ügyben nem volt jelentősége annak, hogy a felperes az Önkormányzat 100 százalékos tulajdonában állt. A felperes ugyanis így sem minősült több okból sem közhatalom gyakorlására jogosított szervezetnek. Egyfelől nem illeték meg őt az Önkormányzatot a Szerződésben meghatározott feladatok tekintetében megillető hatósági jogkörök. (C-182/17. számú ügy 46. pontja)

Másfelől – az elsőfokú bíróság helyes érvelése alapján – a felperes közhatalmi jellegének hiányát eredményezte az is, hogy rá mindenekelőtt a magánjog szabályai vonatkoztak, mivel cégbejegyzésre kötelezett jogi személynek minősült, amelyből következően a működését és az ügyvezetését tekintve az Önkormányzattól elkülönült, szilárd önállósággal rendelkezett. (C-182/17. számú ügy 48. pontja) Bár a felperes valóban korlátozott autonómiával rendelkezett, mivel az Önkormányzat kizárólagos tulajdonában állt, azonban szintén a magánjogi jellegét erősítette a közhatalmi jellegével szemben az, hogy az Önkormányzat tényleges teljes körű ellenőrzési jogköre hiányzott, mindössze a Szerződésben meghatározott feladatokat érintő ellenőrzési joga volt, illetve kötelező iránymutatásokat sem határozhatott meg. (C-182/17. számú ügy 52-53. pontjai)

A Kúria tárgyi feltételt illetően kiemeli, hogy a felperes vonatkozásában ez sem teljesült. Bár a felperes a Szerződésben foglaltak szerint valóban közfeladatokat látott el, azonban ezt – az előző két bekezdésben már részletezettek szerint –

nem hatóságként tette. A felperes ugyanis nem rendelkezett – magánjogi jellegénél fogva – az Önkormányzatot megillető hatósági jogkörök egyikével sem. (C-182/17. számú ügy 56. pontja) Ebből következően e tevékenység sem minősülhetett az Áfa tv. szerinti közhatalmi tevékenységnek.

Mindezek alapján megállapítható volt, hogy az Áfa tv. 7. § (1) bekezdésében nevesített tárgyi hatályon kívüliséghez meghatározott kettős konjunktív feltétel egyik eleme sem teljesült a felperes tekintetében.

A Kúria a 2. jogkérdés tekintetében szintén nem osztotta a felperes érvelését. A felperes tevékenysége a Szerződés alapján ugyanis ellenérték elérésére irányult, tehát az megfelelt az Áfa tv. 6. § (1) bekezdésében definiált gazdasági tevékenység fogalmának, ezért a Szerződésben nevesített feladatok ellátása e tekintetben is az Áfa tv. tárgyi hatálya alá tartozott.

A Kúria egyetért az elsőfokú bíróság azon érvelésével is, hogy a Szerződésben meghatározott pénzüsszeget a felperes nem intézményfinanszírozáshoz támogatásnak, hanem konkrét feladatok ellátásért ellenértékként kapta. Az EUB által már több döntésében (C-182/17. számú ügy 32. pontja; C-174/14. számú ügy 32. pontja; C-283/12. számú ügy 37. pontja) is nevesített közvetlen kapcsolat, „*kölcsönös nyújtás elve*” a felperes által nyújtott szolgáltatás – Szerződésben meghatározott közfeladatok – és az Önkormányzat által szolgáltatott ellenérték – a Szerződésben meghatározott pénzüsszeg – között fennállt.

A felperes és az Önkormányzat a Szerződésben ugyanis meghatározták a teljesítés körülményeit és feltételeit, az elszámolás előzetesen lefektetett világos és pontos rendjét, az egyes, el nem végzett vagy késedelmesen teljesített részfeladatok vonatkozásában azok következményeit. E körülmények mind azt támasztották alá, hogy jelen ügyben nem támogatást kapott a felperes az Önkormányzattól, hanem a Szerződésben meghatározott közfeladatok ellátásának ellenértékeként kapta az abban meghatározott pénzüsszeget. E körben a Kúria utal arra is, hogy a pénzüsszeg átalányjelleggel való folyósítása nem befolyásolta a pénzüsszeg ellenértékként való minősülését. (C-182/17. számú ügy 37. és 38. pontjai)

Végül a Kúria rámutat arra is, hogy a felperes álláspontjával szemben önmagában az, hogy az Önkormányzat helyett lát el a Szerződés alapján közfeladatokat, nem befolyásolja az általa így nyújtott szolgáltatás és az ennek ellentételezésére kapott Szerződés szerinti pénzüsszeg ellenértékként való minősülését. (C-182/17. számú ügy 39. pontja)

A fentiek alapján tehát jelen ügyben helyesen jutott arra következtetésre az elsőfokú bíróság, hogy a felperes nem minősült az Áfa tv. szerinti közhatalom gyakorlására jogosított szervezetnek, a Szerződésben nevesített feladatok ellátása során ezért nem közhatalmat gyakorolt, továbbá a Szerződésben meghatározott pénzüsszeg az általa nyújtott szolgáltatás ellenértékének minősült. Ennek megfelelően a Szerződésben meghatározott feladatok elvégzése áfa köteles szolgáltatásnyújtásnak minősült.

Mindezek alapján a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság jogszerűen döntött, ezért a jogerős ítéletet a Pp. 275. § (3) bekezdésében foglaltak szerint eljárva hatályában fenntartotta.

## A döntés elvi tartalma:

Egy szerződés alapján közfeladatot ellátó, a magánjog szabályai szerint létrehozott, kizárólagos önkormányzati tulajdonban álló nonprofit tevékenységet végző gazdasági társaság a hatósági jogkörök gyakorlásának átruházása nélkül nem minősül az Áfa tv. szerinti közhatalom gyakorlására jogosított szervezetnek.

Amennyiben egy szerződésben pontosan és világosan meghatározásra kerülnek a teljesítés feltételei, körülményei, az elszámolás rendje, a késedelmes teljesítés következményei, akkor az az Áfa tv. szerinti ellenértéknek minősül. Ezt nem befolyásolja a pénzüsszeg átalányjelleggel való folyósítása.

## 2.

Ügyszám: Kúria Kfu.V.35.293/2017/6.

## A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás:

A felperes a tulajdonát képező Sz. 9940/2 helyrajzi számú ingatlanon irodaházat épített, amelyre a hatóság a végleges használatba vételi engedélyt 2004. május 4-én határozatával megadta. Telekalakítás folytán az iroda épületet tartalmazó ingatlan helyrajzi száma 9940/10/A lett, tulajdonosa ráépítés jogcímén a felperes (a továbbiakban: irodaingatlan) 2015. szeptember 30. napjáig.

Sz. Megyei Jogú Város Jegyzője a felperesnél 2011. március 1. – 2015. december 31. közötti időszakra az irodaingatlanra vonatkozóan építményadó adónemben folytatott bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2016. június 6. napján kelt határozatával a felperest összesen: 2.400.812 Ft adókülönbözet, 480.162 Ft adóbírság és 328.066 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

A fellebbezés folytán eljár alperes a 2016. szeptember 1. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

Döntését a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 11.§ (1) bekezdés, 52. § 5., 11., 45., 47. pontok, Sz. Megyei Jogú Város Önkormányzat Közgyűlésének az építményadóról szóló 4/2011. (II. 28.) számú rendeletének (a továbbiakban: Önk.r.) 6. § (1) bekezdés, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 32. § (2)-(3) bekezdések, 87. § (1) bekezdés a) pont rendelkezései alapján hozta meg.

Indokolása szerint az elsőfokú adóhatóság jogszerű határozatot hozott. A Htv. 11.§ (1) bekezdése alapján mind a lakások, mind a nem lakáscélú épületek adótárgynak minősülnek és miután a jogalkotó szándéka szerint minden épület tárgya az építményadónak, így a Htv. 52. § 5. pontja alapján a felperes irodaingatlana is. Az „*egyéb nem lakás céljára szolgáló épület*” fogalom meghatározásánál taxatív a jogalkotói felsorolás, téves azonban az adózó azon álláspontja, hogy a „*nem lakáscélú épület*” jogalkotói definíálásának hiányában a lakásnak minősülő ingatlanon kívül kizárólag a Htv. 52. § 47. pontjában felsorolt épületek tekinthetők adótárgynak. A Htv. 52. § 45. pontjában foglaltak szerint ugyanis a kereskedelmi egy-

ség is az építményadó tárgya, amely kereskedelmi egységhez tartozik az iroda.

### A kereseti kérelem:

A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte.

Álláspontja szerint az irodaingatlana 2015. január 1-jét megelőzően nem volt tárgya az építményadónak. Az iroda nem lakás, és mint irodaingatlan nem található meg a Htv. „*egyéb nem lakás céljára szolgáló épület*” fogalom meghatározáshoz tartozó felsorolásban.

A Htv.-nek az egyes adótörvények és azokkal összefüggő más törvények, valamint a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról szóló 2010. évi CXXII. törvény módosításáról szóló 2014. évi LXXIV. törvénnyel (a továbbiakban: Mód.tv.) 2015. évben történt módosítása, amely az 52. §-t új 11. ponttal bővítette, visszamenőlegesen nem befolyásolta a jogértelmezést. E 11. pont már konkretizálta a „*nem lakás céljára szolgáló épület*” fogalmát a 2015. január 1-jét követő időszakra, ám a hatályba lépését megelőzően nem létezett, ezért akkor nem is lehetett alkalmazni.

### Az elsőfokú ítélet:

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

Indokolásában részletesen bemutatta a Htv.-nek az alkalmazott rendelkezéseit, azok módosításait, és megállapította, hogy a „*nem lakás céljára szolgáló épület*”, mint kategória, mint fogalom és adótárgy 1993. január 1-je óta változatlanul létezik a Htv.-ben, és utána az adókötelezettség ezen időponttól a Htv. 11. § (1) bekezdés alapján változatlanul fennáll. Figyelemmel arra, hogy a Mód.tv. szerinti módosítással az „*egyéb nem lakás céljára szolgáló épület*” fogalma nem egyezik meg a „*nem lakás céljára szolgáló épület*” fogalmával, azt lehet megállapítani, hogy a „*nem lakás céljára szolgáló épület*” fogalmába úgy a kereskedelmi egység, mint az „*egyéb nem lakás céljára szolgáló épület*” beletartozik. A két fogalom tehát nem azonos, a „*nem lakás céljára szolgáló épület*”-nek a fajtája volt a kereskedelmi egység mellett az „*egyéb nem lakás-céljára szolgáló épület*”. Ez alapján a felperesnek az építményadó fizetési kötelezettsége a 2014. december 31. napjáig tartó időszakban fennállt, amelyet alperes helyes jogértelmezéssel állapított meg.

### A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem:

A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését, illetve az elsőfokú bíróság új eljárásra utasítását kérte.

Lényegében fenntartotta és megismételte a keresetében foglaltakat. Álláspontja szerint a „*nem lakás céljára szolgáló épület*”, mint adótárgy csak 2015. január 1-től esik a Htv. hatálya alá, ezt megelőzően a jogalkotó nem határozta meg azon építmények fogalmát, amelyek „*nem lakás céljára szol-*

*gáló épület*”-ként adóztathatók voltak. Jogszabály értelmező rendelkezése hiányában az alperes és az elsőfokú bíróság által alkalmazott jogértelmezés kiterjesztő és a törvénynek olyan tartalmat tulajdonít, amelyet a jogalkotó nem szánt annak. A lakás fogalma definiálásánál a jogszabály visszautal a Lakástörvényre, míg az „*egyéb nem lakás céljára szolgáló épület*” fogalmát a jogalkotó maga adta meg. Tekintettel arra, hogy a Htv. 52. § 11. pontjában foglalt: „*nem lakás-célú épület*” meghatározás 2015. január 1-jét megelőzően nem létezett, a nem lakás céljára szolgáló épület meghatározásakor a már létező, és 2009. január 1-jétől hatályos „*egyéb nem lakás céljára szolgáló épület*” fogalmát kell alapul venni. Az „*egyéb nem lakás céljára szolgáló épület*” taxatív felsorolása pedig nem tartalmazza az irodaházként bejegyzett felépítményt, következésképpen az ingatlanon fennálló épület 2015. január 1-jét megelőzően nem lehetett építményadó köteles.

Az alperes ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

### A Kúria döntése és jogi indokai:

A felülvizsgálati kérelem nem alapos.

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.]. Az alperes felülvizsgálati kérelmet nem terjesztett elő, a Kúria felülvizsgálatának kereteit és tartalmát a felperes felülvizsgálati kérelme határozta meg.

A Kúria a közigazgatási határozatok, a peranyag, a kereset, a jogerős ítélet, illetve a felülvizsgálati kérelem összevetése alapján megállapította, hogy az elsőfokú bíróság a felperes keresetét teljes körűen elbírálta [Pp. 213. § (1) bekezdés], rendelkezését részletesen megindokolta [Pp. 221. § (1) bekezdés], a bizonyítékok helyes értékelésével [Pp. 206. § (1) bekezdés], megfelelő jogértelmezéssel és jogalkalmazással meghozott döntése jogszerű [Pp. 275. § (3) bekezdés].

A felperes keresetében a terhére 2011–2014. évekre megállapított építményadó fizetési kötelezettség jogszerűségét vitatta, mert álláspontja szerint ezekben az években az irodaingatlana nem tartozott a Htv. hatálya alá, 2015. évre a hatósági megállapítások jogszerűségét nem vitatta.

Az Alaptörvény 32. cikk (1) bekezdés *h*) pontja értelmében a helyi önkormányzat a helyi közügyek intézése körében törvény keretei között dönt a helyi adók fajtájáról 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 Sz. Megyei Jogú Város Önkormányzat Közgyűlése 2011. március 1-jei hatállyal az építményadó bevezetéséről.

Az Alaptörvény 40. cikke szerint a közteljesítés 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, járuléka, hozzájárulás, vagyonszerzési illeték, pótlék vagy más hasonló – az állam közvetlen ellenszolgáltatása nélküli – rendszeres vagy rendkívüli fizetési kötelezettség teljesítésével járul hozzá a közös szükségletek fedezéséhez. Annak eldöntéséhez, hogy a helyi adó, mint közteher a felperest terhelte-e, szükséges volt meghatározni, a felperes, illetve a tulajdonában lévő irodaingatlan a Htv. személyi és tárgyi hatálya alá tartoznak-e.

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.

A felperes nem vitatta, hogy tulajdonát képezi az irodaingatlan. Állította azonban, hogy az nem tartozik a Htv. tárgyi hatálya alá.

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 irodaingatlana általa elismerten nem lakás.

A jogalkotó a törvény VII. fejezetében az Értelmező rendelkezések között meghatározott normaszöveget külön is értelmez. A Htv. azon részeit, amelyek fogalma az Értelmező rendelkezésekben nem meghatározott, a jogalkalmazóknak ugyanúgy használniuk kell, mint azokat, amelyek értelmezését a jogalkotó meghatározta, az értelmezésüket pedig önmaguk végzik. A bíróságok például a jogalkalmazás során az Alaptörvény 28. cikke alapján a jogszabályok szövegét elsősorban azok céljával és az Alaptörvénnyel összhangban értelmezik.

Az alperes és az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg, hogy felperes irodaingatlana „nem lakás céljára szolgáló épület”, ezért a Htv. tárgyi hatálya alá tartozik.

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 szükségesek 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.

A jogalkotói akarat folytán a Htv.-ben 2009. január 1-jétől kereskedelmi egységnek minősül (52. § 45. pont): az ingatlan-nyilvántartási bejegyzés alapján kereskedelmi üzletnek, boltnak, abc-nek, üzletháznak, játékkeremnek, csárdának, bisztrónak, borozónak, sörözőnek, büfének, cukrászdának, kávézónak, kávéháznak, teaháznak, fagyfaltozónak, étteremnek, vendéglőnek, presszónak, irodának, műteremnek, szállodának, hotelnek, panziónak, fogadónak, motelnek, szállónak, vendégháznak, vadászháznak, rendelőnek, kórháznak, szanatóriumnak, gyógyszertárnak minősülő vagy ilyenként feltüntetésre váró épület, épületrész. E pontban kereskedelmi egységnek minősített az iroda. A felperes irodaingatlana az ingatlan-nyilvántartásban „irodaépület”-ként nyilvántartott,

és attól, hogy a kereskedelmi egység kategóriájába is tartozik, még változatlanul adóköteles, mint „nem lakás céljára szolgáló épület”.

A Htv.-ben 2009. január 1-jétől a jogalkotó bevezette továbbá (52. § 47. pont) az „egyéb nem lakás céljára szolgáló épület” fogalmát is: az ingatlan-nyilvántartási bejegyzés alapján garázsnak, gépjárműtárolónak, raktárnak, üvegháznak, műhelynek, szerviznek, üzemnek, üzemcsarnoknak, pincének, prэшáznak, hűtőháznak, gyárnak minősülő vagy ilyenként feltüntetésre váró épület, épületrész, továbbá a melléképület és a melléképületrész. E kategória megalkotása nincs befolyással arra, hogy a felperes irodaépülete adóköteles „nem lakás céljára szolgáló épület”.

Végezetül rögzíti a Kúria, hogy a jogalkotó 2015. január 1-jei hatállyal a Htv. 52. §-át 11. ponttal egészítette ki, amely értelmében: „nem lakás célú 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 kapcsolódón 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 irodaingatlana vonatkozásában az alperes és az elsőfokú bíróság jogszerűen végzett.

Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275. §-ának (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

### A döntés elvi tartalma:

**Helyi adóügyben a jogalkalmazóknak azokat a jogszabályrészeket is értelmezniük és alkalmazniuk kell, amelyeket a jogalkotó a jogszabály értelmező rendelkezései között külön nem határozott meg.**

### 3.

**Ügyszám:** Kúria Kfv.VI.35.631/2017/13.

### A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás:

Ny. Megyei Jogú Város Jegyzője (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperes tulajdonát képező ny.-i 138/1 és 238/2 hrsz.-on nyilvántartott adóköteles építmények építményadó bevallásainak utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést végzett. Az elsőfokú hatóság megismételt eljárásban 2016. november 8-án meghozott határozatával a felperes terhére 2015. és 2016. évekre a 238/2 hrsz.-ú épület vonatkozásában 15 657 276 Ft részben adóhiánynak is minősülő adókülönbözetet, továbbá adóbírságot, míg a 138/1 hrsz.-ú épület vonatkozásában 17 270 762 Ft részben adóhiánynak is minősülő

adókülönbözetet állapított meg, továbbá adóbírságot és késedelmi pótlékot is felszámított.

Rögzítette, hogy a 238/2 és a 138/1 hrsz.-ú, a természetben Ny., N. tér 1. szám alatti ingatlan „*kivett KORZÓ üzlet-ház*” megjelöléssel, 4843 négyzetméter és 3785 négyzetméter terület feltüntetésével szerepel az ingatlan-nyilvántartásban, és a valóságban ekként is hasznosított. Külön helyrajzi számon földterület nincs bejegyezve. Az ingatlan 2014. december 13-tól a felperes 1/1 arányú tulajdona.

A tulajdonszerzést eredményező 2014. december 12-én kelt adásvételi szerződést 2015. január 29-én a felek módosították, melynek 3.2. pontja határozza meg az ingatlan vételárát, és annak alapján a fent jelzett helyrajzi számokon feltüntetett ingatlanok forgalmi értékét euróban. A két ingatlan szerződés szerinti együttes vételára 18 523 270 euró, amely a Magyar Nemzeti Bank (a továbbiakban: MNB) középárfolyama alapján 5 724 616 600 Ft összeget tesz ki.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal (továbbiakban: NAV) Illetékosztálya módosított fizetési meghagyásában az ingatlanok forgalmi értékét a felek által meghatározott módosított adásvételi szerződésben kikötött vételár összegével azonos összegben határozta meg. A felperes a 2015. és 2016. évi építményadó bevallásában ugyanakkor a két ingatlan együttes forgalmi értékét 4 444 704 562 Ft-ban határozta meg. E közölt forgalmi érték megegyezett a C. által készített értékbecslésben megállapított összeggel, amely egyébiránt a 2014. december 12-i szerződéskötés napján érvényes MNB középárfolyam alapulvételével tette ki a 4 444 704 562 Ft-ot, és amely forgalmi érték nem tartalmazta az épülettel lefedett földterület forgalmi értékét.

Az elsőfokú adóhatóság hangsúlyozta, hogy a felperest építményadó fizetési kötelezettség terheli az épülettel lefedett telek forgalmi értékét illetően is. Az építményadó alapját képező korrigált forgalmi értéket nem becsléssel, hanem a felek által meghatározott, a módosított adásvételi szerződésben kikötött vételár összegének alapulvételével határozta meg. Döntését a helyi adóról szóló 1990. évi C. törvény (a továbbiakban: Htv.) 11. § (1) és (3) bekezdésére, 15. § *b*) pontjára, 52. § 13) pontjára, Ny. Megyei Jogú Város Közgyűlésének az építményadóról szóló 45/1992. (1993. január 1.) számú rendeletének (a továbbiakban: Ör.) 2. § (1) bekezdése, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 126. § (1) bekezdésére, az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 102. § *e*) pontjára, az ingatlan-nyilvántartásról szóló 1997. évi CXLI. törvény (a továbbiakban: Inyvtv.) 11. § (1) bekezdés *a*) pontjára, valamint a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 5:15. § rendelkezésére alapította.

A fellebbezés nyomán eljáró alperes 2017. január 13. napján hozott határozatában részben változtatta meg az elsőfokú határozatot annyiban, hogy az adóbírságot és a késedelmi pótlékot leszállította, egyebekben az elsőfokú határozatot hatályában fenntartotta. Rámutatott, hogy az építmény és az építménnyel lefedett telek alkotórészi kapcsolatban áll egymással, ez okból az épülettel lefedett telekhányad rész értékét beszámította az építményadó alapjául szolgáló forgalmi értékbe. Az ingatlanok forgalmi értékét a felek által a módosított adásvételi szerződésben kikötött összegben állapította

meg. Becslésre nem volt szükség, a Htv. szabályainak megfelelően az Itv. alkalmazásával megállapított forgalmi érték alapján került meghatározásra az építményadó alapja.

### A kereseti kérelem:

A felperes a keresetében az alperes határozatának az elsőfokú határozatra is kiterjedő megváltoztatását kérte akként, hogy az adókülönbözetet, adóbírságot a bíróság törölje. Nézete szerint a határozat sérti a Htv. 11. § (1) bekezdését, 15. §-át, 52. § 5) és 13) pontját, valamint az Art. 126. § (1) bekezdését. A Htv. és az Ör. rendelkezései alapján az építményadó tárgya az építmény, melyhez nem tartozik hozzá az alatta lévő földterület.

A Htv. az építmény és nem az ingatlan fogalmát használja az adóalap meghatározásánál, ez okból nem helytálló az építmény fogalmának az Inyvtv. fogalomrendszerébe való elhelyezése és indokolatlan kiterjesztése. Utalt arra, hogy a Htv. 2011. december 31-ig (helyesen: november 30-ig) hatályos 11. § (2) bekezdése szerint az épület forgalmi értékét növelte a földrészlet forgalmi értéke, mert a Htv. erről kifejezetten rendelkezett. Ez a szabály azonban hatályon kívül helyezésre került. Kifejtette, hogy nézete szerint becslést kellett volna alkalmazni az adó alapjának megállapítása körében, figyelemmel az Art. 126. § (1) bekezdésére.

### Az elsőfokú ítélet:

Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Érvelése szerint a jogvita tárgya egyrészt az irányadó anyagi jogi norma értelmezése abban a kérdésben, hogy a földterület értékét figyelembe kell-e venni az építményadó összegének megállapításánál, másrészt történt-e eljárási jogszabálysértés amiatt, hogy az adóhatóságnak becslést kellett volna alkalmaznia a korrigált forgalmi érték meghatározásához.

Utalt a bíróság Htv. 52. § 5) és 13) pontjára, az épített környezet alakításáról és védelméről szóló 1997. évi LXXVI-II. törvény (a továbbiakban: Étv.) 2. § 8) pontjára, az Inyvtv. 11. § (4) bekezdés *a*) pontjára és 12. § *a*) pontjára. A bíróság szerint a Htv. és az Étv. speciális rendelkezései a polgári jogi alapfogalmakkal együtt értelmezendők és alkalmazandók. Az alkotórész dologi jogi fogalom, melynek anyajoga a Ptk. és amelynek az egyes adójogi rendelkezések alkalmazása során általános jelleggel érvényesülniük kell, különben – ha egyébként nincs lex speciális – alkalmazhatatlan lenne az alkotórészi kapcsolathoz fűződő jogkövetkezmény.

Minden alap nélküli a keresetlevélben kifejtett azon álláspont, mely szerint az Inyvtv. és a Ptk. rendelkezései a Htv. kifejezett megengedő rendelkezése hiányában nem alkalmazhatók. Idézte a Ptk. 5:15. § szerinti alkotórész fogalmát, mely szerint tehát az építmény és építménnyel lefedett telek egymással alkotórészi kapcsolatban áll. Az építménnyel lefedett földterület értékét az építményadó számításánál figyelembe kellett venni, annál is inkább, mert az adótárgy forgalmi értékét egyéb tényezők mellett a telek adottságai határozzák meg. A Htv. rendszere adóztatja a forgalmi érték alapulvétele folytán az építménnyel lefedett földterületet is.



A felperes által hivatkozott, időközben hatályon kívül helyezett rendelkezéssel kapcsolatban kifejtette a bíróság, hogy ez a változás az építményadózárra vonatkozó tételes jogi rendelkezések rendszerét nem érintette abban a tekintetben, hogy az építményhez tartozik az építmény rendeltetészerű használatához szükséges földrészlet, márpedig a perbeli esetben ez aggálytalanul megállapítható volt.

A bíróság a becsléssel kapcsolatban hivatkozott az Art. 126. § (1) bekezdésére, az Itv. 102. § e) pontjára, a 69. §-ára, valamint 70. §-ára, szem előtt tartva, hogy a forgalmi érték a módosított adásvételi szerződés adataival egyezően került megállapításra, melyre tekintettel becslés alkalmazására sem szükség, sem indok nem volt.

### A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem:

A jogerős ítélettel szemben a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet. Elsődlegesen kérte az ítéletet, hatályon kívül helyezését, a felperes felülvizsgálati kérelmében foglaltaknak megfelelően új határozatot hozatalát azzal, hogy az építményadó tárgyánál az építmény által lefedett földterület értékét figyelmen kívül kell hagyni. Ennél fogva a felperes által benyújtott bevallásban szereplő forgalmi értékre és korrigált forgalmi értékre vonatkozó adatok az építményadó tárgyát képező építmények tekintetében irányadó hatályos jogszabályokkal összhangban kerültek megállapításra. Így adókülönbözlet és adóbírság kiszabásának nincs helye. Megsértett jogszabályként hivatkozott a Htv. 11. § (1) bekezdésére, 15. §-ára, 52. § 5) és 13) pontjára.

Ugyanezen jogszabálysértésekre tekintettel másodlagosan azt kérte, hogy a Kúria helyezze hatályon kívül a jogerős ítéletet és az eljárt bíróságot kötelezze új eljárás lefolytatására, új határozat hozatalára a kereseti kérelemben foglalt tartalommal. Harmadlagosan pedig utalva a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 275. § (4) bekezdés második fordulatra és az Art. 126. § (1) bekezdése megsértésére, kérte az elsőfokú bíróság ítéletének hatályon kívül helyezését, illetve vaglyagosan az alperes határozatának a hatályon kívül helyezését, és vagy a bíróság vagy az alperes új eljárás lefolytatására kötelezését azzal, hogy az új eljárásban a bíróság vagy az alperes az adó alapját szakértő bevonásával, becsléssel állapítsa meg.

Okfejtése szerint az ítélet azért jogszabálysértő, mert téves jogértelmezéssel hozta meg a döntését a bíróság, jogszerűtlenül kiterjesztő értelmezéssel vizsgálta meg az ítélet alapjául szolgáló jogkérdést. A felperes és az önkormányzat közötti jogviszony közjogi jellege ellenére a Ptk.-ból kiindulva, a Htv. fogalmai kiterjesztő értelmezésével az ítélet megsértette a Htv. rendelkezéseit. Jogszerűtlen az a megközelítés, hogy az építményadó tárgya az építménnyel – a Ptk. 5:15. § szerinti – alkotórészi viszonyban lévő földterület is, azért mert nincs olyan speciális rendelkezése a Htv.-nek, mely ezt lerontaná. Felperes szerint nem az építményadó tárgyát képező építmény és az alatta lévő földterület polgári jogi viszonyának értelmezése a per tárgya, hanem az építményadó tárgyának meghatározása, amely kapcsán elődlegesen, mint lex speciá-

lis a Htv. irányadó. Téves az ítélet értelmezése a Ptk. alkalmazhatósága körében.

Az Ör. és a Htv. speciális szabályok, az általuk szabályozott viszonyrendszerben azonos szövegezéssel határozzák meg az építményadó tárgyát. Az Ör., a Htv. és az Étv. is önálló fogalomrendszerrel rendelkező különös szabályok. A Ptk. nem írhatja felül a Htv. egyértelmű fogalmait. A Htv. kifejezett megengedő szabályokkal vagy a Ptk. fogalmainak használatával teszi lehetővé a Ptk. mögöttes alkalmazását.

A felperes utalt több eseti bírósági döntésre, melyekből nézete szerint következik, hogy nem az építmény és a földterület dologi jogi minősítése irányadó az építményadó tárgyának meghatározásának, hanem a Htv. és a mögöttes értelmezést adó Étv. fogalmai azzal, hogy e fogalmak nem terjednek ki a földterületre. Az építmény fogalma – leegyszerűsítve – lakás és nem lakás céljára szolgáló épület, épületrész, vagyis az építmény nem foglalja magában a földterületet.

Felperes szerint a bíróság „elbagatellizálta” a Htv. 11. § (2) bekezdés hatályon kívül helyezésének jelentőségét. Amíg ez a rendelkezés hatályban volt egyértelművé tette a jogkövetők számára, hogy az építmény forgalmi értékének megállapítása során az építménnyel lefedett földterület értékét az építmény forgalmi értékét növelő tételként kell figyelembe venni.

A bíróság az ítéletének ezzel kapcsolatos megállapításával azt juttatja kifejezésre, hogy a hatályon kívül helyezéssel a jogalkotó célja nem a jogszabályi rendelkezés alkalmazásának mellőzése volt. Azonban felperes szerint egy ilyen jellegű értelmezés a normavilágosság szempontjából aggályokat vet fel, melyet alátámasztandó több alkotmánybírósági határozatot is megjelölt.

Végezetül a becsléssel kapcsolatban kifejtette, a jogvita tárgya pontosan abban áll, hogy az elsőfokú építményadó határozat a fizetési meghagyásban meghatározott forgalmi értéket alapul véve határozta meg az építmények forgalmi értékét, ami eltért a felperes által bejelentett forgalmi értéktől.

Megalapozatlan és jogszabálysértő a bíróság ítéletének azon megállapítása, hogy a becslés alkalmazására nem volt szükség, sem indok, mivel az illetéket kiszabó határozatban foglalt forgalmi érték módosítás nélküli átvételével az elsőfokú adóhatóság nem tudta biztosítani, hogy az építmény értékek becslése a törvényi előírásoknak megfeleljen. Az erre alapozott adókimutatás sem lehet jogszerű. Új körülményként hivatkozott a felperes arra, hogy a NAV általi felülvizsgálati intézkedés nyomán az illetékről rendelkező fizetési meghagyás módosításra került, tehát az alperes határozatát megalapozó fizetési meghagyás már nem is hatályos.

Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte.

### A Kúria döntése és jogi indokai:

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint nem alapos.

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

lülvizsgálat tárgya az elsőfokú jogerős ítélet jogszerűségének vizsgálata.

A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú jogerős ítélet a felülvizsgálati kérelemben foglalt okból nem jogszabálysértő.

A felperes a felülvizsgálati kérelmét két elemre építette. Egyrészt arra, hogy a felépítmény alatt fekvő (az épület által lefedett) földterület nem számítható be az építményadó alapját képező forgalmi értékbe, a másrészt az adóhatóságnak a helyi adó alapjának megállapítása során becslést kellett volna alkalmaznia.

A felperes az első elem vonatkozásában álláspontja alátámasztására szintén két érvelt hozott fel. Egyrészt utalt a Htv. – 2011. évi CLVI. törvénnyel történt, 2011. november 30-tól hatályos – módosítására (a továbbiakban: Módosító tv.), azaz a Htv. 11. § (2) bekezdése hatályon kívül helyezésére. Az említett Htv. 11. § (2) bekezdése úgy szólt, hogy az építményadó alkalmazásában az építményhez tartozik az építmény rendeltetésszerű használatához szükséges – az épületnek minősülő építmény esetén annak hasznos alapterületével, épületnek nem minősülő építmény esetén az általa lefedett földrészlettel egyező – nagyságú földrészlet.

A felperes szerint a Htv. 11. § (2) bekezdésének hatályon kívül helyezésével a jogalkotói cél az volt, hogy a továbbiakban az építményadó alkalmazása szempontjából az építményhez ne tartozzon hozzá az alatta fekvő földrészlet. Felperes szerint tehát helytelenül értelmezte ennek a módosításnak a jelentőségét az elsőfokú bíróság, mert nem lehet a hatályos jogszabályokból ugyanazt az értelmezést levezetni, mint amit korábban deklarált a Htv. 11. § (2) bekezdése.

Másodlagosan pedig arra hivatkozott felperes, hogy nem lehet visszanyúlni más jogterületeket szabályozó mögöttes jogszabályokra, így a Ptk.-ra, az Inyvtv.-re sem, a Htv. mint speciális helyi adó törvény rendelkezéseinek értelmezése, alkalmazása során. A Htv. saját definíció készletét nem írhatja felül a Ptk.

A felülvizsgálati kérelem ezen első elemével kapcsolatban a Kúria rögzíti, hogy helyesen foglalt állást az elsőfokú bíróság amikor úgy érvelt, hogy a Htv. rendszeréből, valamint az abból következően és azzal összefüggésben alkalmazandó releváns jogszabályokra is tekintettel, levezethető az adóhatóság azon álláspontja, mely szerint a forgalmi érték alapját képezi a beépített ingatlan esetén, az épület alatt lévő földterület, miáltal az is a helyi adó alapját képezi.

A Kúria érdemben osztja az alperes és az elsőfokú bíróság jogi érvelését, mellyel összefüggésben, reagálva a felülvizsgálati kérelemben foglaltakra, továbbá figyelemmel a hivatkozott Módosító tv. miniszteri indoklására, valamint a Htv. szabályozási rendszerére, az alábbiakra mutat rá:

A Módosító tv. indoklása egyebek mellett rögzítette, hogy: „A törvény – az önkormányzati adóztatási mozgáster bővítése érdekében – hatályon kívül helyezi a helyi építményadó, valamint a telekadó törvény felső adómértékét. Ezáltal az önkormányzatok építmény és telekadómérték megállapításának legfontosabb korlátja az lesz, hogy az adó összege nem haladhatja meg az adótárgy (ingatlan) forgalmi értékének 3%-át. A törvény az egyértelmű jogértelmezés érdekében hatályon kívül helyezi a Htv.-ből a számított érték szerinti adóztatásra vonat-

kozó szövegrészeket, utalásokat, definíciókat, illetve néhány a jogalkalmazás egyértelműségét kizáró szövegrészt. Az önkormányzati adóztatási lehetőségek bővítése érdekében a törvény több építményadó mentességet helyez hatályon kívül.” A törvény indoklása ugyanakkor a megszüntetett kedvezmények tételes megjelölése mellett azt is kiemelte, hogy az önkormányzatok a mentességeket a magánszemélyek esetében továbbra is fenntarthatják.

A hatályos Htv. II. Fejezete tartalmazza a vagoni típusú adókat, így az 1. pontban az építményadót. Ezen belül a 11. § (1) bekezdése kimondja, hogy adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő építmények közül a lakás és a nem lakás céljára szolgáló épület, épületrész (a továbbiakban együtt: építmény). Az adó alapja a 15. § értelmében az önkormányzat döntésétől függően az építmény négyzetméterben számított hasznos alapterülete vagy az építmény korrigált forgalmi értéke. Jelen perbeli esetben az önkormányzat döntése szerint ez utóbbi képezte az adó alapját. A törvény által biztosított adómentesség a 13. §-ban foglalt esetekben (szükséglakás, orvosi tevékenységre használt helyiség, mezőgazdasági célra használt építmény) áll fenn.

Ugyancsak vagoni típusú adó a 2. pontban rögzített telekadó. A Htv. 17. § szerint adóköteles az önkormányzat illetékességi területén lévő telek. A Htv. 19. § a) pontja szerint mentes a telekadó alól az épület, épületrész hasznos alapterületével egyező nagyságú telekrész.

A Htv. értelmező rendelkezéseit az 52. § tartalmazza. Ennek 5. pontja alapján épület: az épített környezet alakításáról és védelméről szóló törvény szerinti olyan építmény vagy annak azon része, amely a környező külső tértől szerkezeti elemekkel részben vagy egészben mesterségesen kialakított, elválasztott teret alkot és ezzel az állandó vagy időszakos tartózkodás, illetve használat feltételeit biztosítja, ideértve az olyan önálló létesítményt is, amely részben vagy teljes belmagasságával a környező csatlakozó terepszint alatt van.

A Htv. 52. § 13. pontja szerint korrigált forgalmi érték: az illetékekről szóló törvény alkalmazásával megállapított forgalmi érték 50%-a. A 15. pont szerint ingatlan: a föld és földdel alkotórészi kapcsolatban álló minden dolog, a 16. pont értelmében telek: az épülettel, épületrészrel be nem épített földterület, (néhány nevesített kivétellel.)

Az Étv. 2. § 8. pontja szerint építmény: építési tevékenységgel létrehozott, illetve késztermékként az építési helyszínrre szállított, – rendeltetésére, szerkezeti megoldására, anyagára, készletfokára és kiterjedésére tekintet nélkül – minden olyan helyhez kötött műszaki alkotás, amely a terepszint, a víz vagy az azok alatti talaj, illetve azok feletti légtér megváltoztatásával, beépítésével jön létre (az építmény az épület és műtárgy gyűjtőfogalma).

A hivatkozott rendelkezésekből látható, hogy a Htv. bevonata a fogalom-meghatározásai körébe az Étv. épület (építmény) fogalmát, saját alkalmazása körében definiálja az ingatlan fogalmát (földet az alkotórészeivel), a forgalmi érték meghatározásánál pedig közvetlenül az Itv. alkalmazását írja elő.

Az Itv. a Htv.-vel azonosan határozza meg az ingatlan fogalmát, (a föld és a földdel alkotórészi kapcsolatban álló minden dolog), valamint a 102. § (1) bekezdés e) pontja a

forgalmi értéket, ami az a pénzben kifejezett érték, amely vagyontárgy eladása esetén az illetékkötelezettség keletkezésekor volt állapotában – a vagyontárgyat terhelő adósságok továbbá az ingatlanon a vagyonszerző javára az elidegenítéskor megszűnő bérleti jog figyelembevétele nélkül – árként általában elérhető. (E körben további segéd szabályokat is adnak az *ea)-ed)* pontok.)

Az Inyvtv. 11. § (4) bekezdés *a)* pontja értelmében a földrészlettel együtt kell nyilvántartani a földön létesített épületet, építményt, a 12. § szerint ugyanakkor a földrészleten kívül önálló ingatlanként kell nyilvántartani az épületet, pincét, föld alatti garázst és más építményt, ide nem értve a nyomvonal jellegű építményt, ha az nem vagy csak részben a földrészlet tulajdonosának a tulajdona, vagy ha az a földrészlet tulajdonosának tulajdona, és a tulajdonos annak az ingatlan-nyilvántartásban önálló ingatlanként való feltüntetését kérte.

Figyelemmel a Htv. levezett szabályozási struktúrájára, az általa tett jogszabályi hivatkozásokra a Kúria azt állapította meg, hogy nem értelmezte indokolatlanul kiterjesztően az épület/építmény fogalmát sem a helyi adó hatóság, sem az elsőfokú bíróság. Jelen esetben az építmény alatt elterülő föld önálló helyrajzi számon nincs nyilvántartva, a forgalmi értéket a Htv. felhatalmazása alapján alkalmazandó Itv. 102. § (1) bekezdés *e)* pontja alapján kellett megállapítani, amely ingatlanról rendelkezik, (a föld és földdel alkotórészi kapcsolatban álló minden dolog), és ennek árként általában elérhető összegét kell forgalmi értéként figyelembe venni.

A ny.-i belterületi 238/2, valamint 138/1 hrsz.-ú ingatlan, a természetben Ny., N. tér 1. alatt található „*kivett KORZÓ üzletház*” megjelöléssel, 4843 négyzetméter és 3785 négyzetméter feltüntetésével szerepel az ingatlan-nyilvántartásban, és a valóságban is ekként hasznosított. Külön hrsz.-on földterület nincs bejegyezve és 2014. december 13-tól jelenleg is a felperes 1/1 arányú tulajdona.

Láthatóan tehát a földolog és alkotórész kapcsolata jelen van az Itv. ingatlan fogalmában, ami a fenti levezetés szerint a Htv. rendszerében is releváns. A bíróság és az alperes sem terjeszkedett túl jogsérintően az adótörvény keretein azzal, hogy a Ptk.-ra is utalva (5:15. §) fejtette ki e dologkapcsolatok jogi lényegét. Annál is inkább, mert a Ptk. szabályrendszerének részletekbe menő elemzése nélkül is, önmagában a Htv. bemutatott struktúrájából is okszerűen következik az elsőfokú bíróság helytálló értelmezése.

Ezt támasztja alá egyébiránt a telekadóval kapcsolatos szabályozás is, amely éppen „*a fordított esetet*” tartalmazza. Kimondja, hogy telekadó köteles az épülettel be nem épített földterület, illetve beépített telek esetén a telekadó alól mentes az épület alapterületével egyező nagyságú telekrész.

Mindezt a jogi összefüggést eseti döntésében értékelte már a Kúria másik tanácsa, amikor telekadóval kapcsolatos ügyben a Kfv.V.35.072/2014/4. számú ítéletében – utalva a Htv. törvényi indoklására is – kifejtette, hogy a helyi adó rendszerében bevezethető építményadó és a telekadó szabályai közötti összhangot az teremti meg, hogy a beépített belterületi földrészletek az építményadó hatálya alá tartoznak, az építmény rendeltetészerű használatához szükséges területtel, mértékben. A telekadó hatálya az azt meghaladó te-

ületre terjed ki csakúgy, mint a belterületi beépítetlen földrészletekre. Így kerülhető el az építményadó és a telekadó vonatkozásában a kettős adóztatás. Ezt a joggyakorlatot a Kúria jelen tanácsa is osztja, attól eltérni nem kíván, megjegyezve, hogy értelemszerűen a szabályozás koherenciája így teljes körű.

Következésképpen nem járt el jogszerűtlenül a helyi adó hatóság, amikor a helyi adó alapjánál figyelembe vette az épülettel lefedett földterület nagyságát és annak forgalmi értékét is, miáltal az elsőfokú bíróság az erre vonatkozó keresetet alappal utasította el. Nem helytálló az a felperesi állítás, nem az elsőfokú bíróság a 2011-es jogszabály módosításból téves következtetést vont volna le, illetve annak nem megfelelő súlyú jelentőséget tulajdonított. Ezt a módosító törvény miniszteri indoklása és a hatályos törvény szabályozási rendszere nem támasztja alá.

Utalt a felülvizsgálati kérelmében a felperes arra az új körülményre, hogy már az elsőfokú ítélet meghozatalát követően, a NAV felügyeleti intézkedése keretében hatályon kívül helyezte azt a fizetési meghagyást, amelyen alapult a forgalmi érték megállapítás, új fizetési meghagyást bocsátott ki, ezért felperes álláspontja szerint az alperes által figyelembe vett forgalmi érték nem hatályos.

A Kúria rögzíti, hogy a per iratai és a felek e körben előterjesztett kiegészítő nyilatkozatai tartalmára figyelemmel megállapította, hogy a módosított fizetési meghagyás nem érintette a szóban forgó két ingatlant, mindkét (alap és módosított) fizetési meghagyás a felperesi adásvételi szerződésben foglalt forgalmi értéken alapult, az összegszerűsége (73 Ft eltéréssel) azonos, miáltal e jelzett körülmény nem indokolt utólagos intézkedést, jogszabálysértő helyzet hiányában új eljárás lefolytatását.

Végezetül a becslést kérdéskörében is osztotta a Kúria az elsőfokú bíróság érvrendszerét. Az Art. 126. § (1) bekezdése ismeretében becslést akkor kell alkalmazni, ha a forgalmi értéket nem tüntették fel, nem jelentették be vagy a bejelentett érték az adóhatóság megítélése szerint eltér a forgalmi értéktől. Jelen esetben azonban erről nem volt szó, az illetékalapul szolgáló forgalmi értéket az állami adóhatóság a felperesi adásvételi szerződéssel összhangban állapította meg, és erre figyelemmel került meghatározásra a helyi adó alapja is. A felperes és az adóhatóság között nem a forgalmi érték összegszerűsége körében volt jogvita, hanem az adóköteles adótárgy meghatározásában, mibenlétében. Nem követett el tehát eljárásjogi jogszabálysértést a helyi adóhatóság, amikor a becslés alkalmazását mellőzte.

Fentiekre tekintettel a Kúria a Pp. 275. § (3) bekezdése szerint eljárva az elsőfokú jogerős ítéletet hatályában fenntartotta.

#### A döntés elvi tartalma:

A helyi adó rendszerében az épület forgalmi értéke mellett az általa lefedett földrészlet forgalmi értéke is az építményadó alapját képezi. Az adóalap meghatározásához akkor kell becslést alkalmazni, ha a forgalmi értéket az ügyfél nem jelentette be, vagy azt az adóhatóság nem fogadja el.

## III.

Az Alkotmánybíróság döntései:<sup>10</sup>

## I.

Ügyszám: 3223/2018. (VII. 2.) AB határozat (belső ügyszámok: III/413/2018., III/418/2018.; III/702/2018., III/703/2018.)

Tárgy: Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 2017. december 31. napjáig hatályos 100. § (4) bekezdése alaptörvény-ellenességének vizsgálata.

## Alkotmányossági probléma:

## Az alapügy lényege:

Az elsőfokú adóhatóság pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést folytatott le általános forgalmi adó (a továbbiakban: áfa) adónemben jogi személyiséggel rendelkező adózókkal szemben. Az elsőfokú határozatokban az adózók terhére a következő időszakra átvihető követeléssel összefüggésben megállapított különbözetet, illetve jogosulatlan visszaigénylést tárt fel, ezért adóbírságot szabott ki. Más adózókkal szemben lefolytatott kapcsolódó ellenőrzések iratanyagait a tényállások tisztázása során az elsőfokú adóhatóság felhasználta. A vizsgálatok eredményeit az adózókat érintő részekben az ellenőrzést lezáró jegyzőkönyvekben, illetőleg a határozatokban ismertette az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 100. § (4) bekezdése értelmében. Az adózók fellebbezése nyomán eljáró másodfokú adóhatóság az elsőfokú határozatokat helybenhagyta. Az érintettek ezt követően kereseti kérelmet nyújtottak be a közigazgatási bíróságnál. Kérelmük érvelése szerint a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogból levezethető, hogy a kapcsolódó vizsgálat iratanyagát, amelyet az adóhatóság bizonyítékként vett figyelembe, az adózók teljes körűen meg kell, hogy ismerhessék az adóigazgatási eljárásban. Ügyükben eljáró közigazgatási bíróság az előtte folyamatban lévő négy közigazgatási pert felfüggesztette, és mind a négy esetben az Alkotmánybírósághoz fordult. A bírói kezdeményezések szerint az Art. 100. § (4) bekezdése sérti az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését (a tisztességes hatósági eljáráshoz való jogot) és az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését (a jogorvoslathoz való jogot)

## Az indítvány lényege:

Az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésének sérelmével összefüggésben a bíróság előadta, hogy az adóhatósági eljárás során rendelkezésre álló bizonyítékok közül esetlegesen nem kerül felhasználásra az adózók számára előnyös bizonyíték, hiszen az adózók nem tudják kontrollálni, hogy az adóhatóság eleget tett-e az Art. 97. § (6) bekezdésének, miszerint az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. Az adózók az adóhatósági

eljárás során nem ismerhetik meg a zártan kezelt iratokat, amelyek jellemzően adótitkot tartalmaznak. Azok megismerésére az adózóknak abban az esetben van lehetőségük, ha a jogerős másodfokú adóhatósági határozattal szemben keresetet indítanak, hiszen a polgári eljárás kontradiktórius jellege megköveteli a fegyveregyenlőség elvének érvényesülését, amely csak akkor garantálható, ha a felperes kivétel nélkül minden – az adóhatóság által korábban zártan kezelt iratot is – megismerhet.

A bírói indítvány szerint továbbá nem állítható általános érvénnyel, hogy a közigazgatási perben már évek óta jól működő gyakorlat által érvényesülne az adózó hatékony jogorvoslathoz való joga. Az adóhatósági eljárásoknak csak egy töredéke jut el a peres szakaszba, vagyis azokban az esetekben, ahol az adózók nem indítanak közigazgatási pert az adóhatározat bírósági felülvizsgálata iránt, nem érvényesül a hatékony jogorvoslathoz való jog az elsőfokú határozattal szemben az Art. 100. § (4) bekezdésének rendelkezései miatt. Az Art. 100. § (4) bekezdése szövegével a jogalkotó az egymással konkuráló hatékony jogorvoslathoz való jog és személyes adatok védelméhez való jog közül egyértelműen utóbbi védelmét helyezte előtérbe.

Az indítványozó bíróság szerint a hivatkozott alapjogok akkor lennének biztosítva, ha az adózók iratbetekintési joggal a megismételt adóhatósági eljárásokban élhetnének. „Ezzáltal mintegy helyrebillenne az egyensúly, és az adózó hatékony jogorvoslathoz való joga érvényre jutna már az elsőfokú adóhatósági eljárásban.”

## A döntés:

Az Alkotmánybíróság határozatával az Art. 100. § (4) bekezdése alaptörvény-ellenességének megállapítására és alkalmazhatóságának kizárására irányuló indítványt elutasította.

## A döntés indokolása:

Az Alkotmánybíróság először azt vizsgálta, hogy a támadott szabály sérti-e az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdését.

Jelen ügy keretei között az Alkotmánybíróságnak azt kellett megítélnie, hogy az iratbetekintéshez való jog visszavezethető-e az Alaptörvény XXIV. cikk (1) bekezdésére. Ezen túl az Art. 100. § (4) bekezdés szerinti korlátozása összhangban áll-e a tisztességes hatósági eljáráshoz való joggal. Az Alkotmánybíróság e körben kitért a következőkre. Az Art. 12. § (1) bekezdése kiemelt adózói jogként nevesítette az iratbetekintést. Az iratbetekintési jog adótitokra tekintettel történő korlátozása az Art. 12. §-ának szabályai között szerepelt a kódex kihirdetésétől kezdve. Az adózó nem tekinthetett be az iratnak azon részébe, amelynek megismerése a más személyre vonatkozó, adótitkot érintő rendelkezésbe ütközik. Az adóhatóság hatáskörében eljárva az ellenőrzés során az adózóval szerződéses kapcsolatban álló más adózónál kapcsolódó vizsgálatot végezhet. A kapcsolódó vizsgálat iratanyagába való betekintés korlátját az Art. a kihirdetésétől kezdve tartalmazta: csak akkor

<sup>10</sup> A döntéseket SZABÓ ANNAMÁRIA ESZTER (Alkotmánybíróság, tanácsadó) dolgozta fel.

kell ismertetni a kapcsolódó vizsgálat során feltárt adatokat az adózóval, ha a vizsgálat megállapításait azokkal támasztja alá az adóhatóság, tehát felhasználja azokat az adózóval szembeni megállapítások alátámasztására. Az adózó iratbetekintési jogának a korlátozását az Alaptörvény VI. cikk (1) bekezdésére visszavezethető magántitok védelme tette szükségessé. A kapcsolódó vizsgálat iratanyaga a kapcsolódó vizsgálat hatálya alatt álló adózók adóitkait olyan körben tartalmazhatja, amely megismeréséhez joga vagy jogos érdeke nem fűződhet az ellenőrzés hatálya alatt álló adózónak. Egyfelől azért nem, mert a kapcsolódó vizsgálat nem feltétlenül tár fel az alapellenőrzés szempontjából új, releváns adatot. Másfelől azért nem, mert a kapcsolódó vizsgálat az alapellenőrzéssel érintett tényállás feltárásához szükséges információknál több adatot, bizonyítékot is rögzíthet, amelyet az adóhatóság nem használ fel az adózóval szembeni megállapítások alátámasztására. Ez utóbbi eset főként akkor fordulhat elő, amikor az adózóval szerződéses kapcsolatban állt vagy álló adózónál már folyamatban lévő ellenőrzés minősül kapcsolódó ellenőrzésnek az Art. 92. § (11) bekezdés második mondata alapján. Ezeknek a magán- és/vagy adóitkoknak a megismerésére az ellenőrzésre kiválasztott adózó jogot nem formálhat, mert ezek nem érintik azt az adójogviszonyt, amelyben az adózó szerepel. Ebből az következik, hogy az iratbetekintési jog korlátozása szükséges a magántitokhoz való jogra tekintettel. Tekintettel arra, hogy az adóhatóság vizsgálati típusú eljárásához épp úgy hozzátartozik az adókötelezettségek hatékony érvényesítése (közhatalmi funkció), mint az adózók jogainak a tiszteletben tartása (egyéni jog- és érdekvédelmi funkció), az iratbetekintési jogot az Art. 100. § (4) bekezdése arányos mértékben korlátozta. Az Alkotmánybíróság szerint a támadott szabályozás teljes körű érvényesülése nem okoz jog- vagy érdeksérelmet az adózónak, hiszen az adóhatóság köteles a kapcsolódó vizsgálat felhasznált anyagát az adózóra vonatkozó részében részletesen ismertetni, így az adózónak a szankció kiszabását lehetővé tevő adóigazgatási eljárásban módjában áll érdemi védekezését előkészíteni, tehát a védekezéshez való alapjogát hatékonyan tudja gyakorolni.

Az Alkotmánybíróságnak azt is vizsgálnia kellett, hogy a támadott szabály sérti-e az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdését. Az Alkotmánybíróság álláspontja szerint a jogorvoslati jog tényleges érvényesülését az adóigazgatási eljárásban csak akkor érinti a sérelmezett norma, ha az adóhatóság jogszerűtlenül jár el. A támadott szabály azonban nem lehetetleníti el, hogy az adózók hatékony jogorvoslatot nyerjenek az adóperben vagy úgy, hogy a bíróság levonja az ügy érdemére is kiható súlyos eljárási szabálysértés jogkövetkezményeit, vagy úgy, hogy a ténylegesen meg nem ismerhető bizonyítékot kizárja a perből. Nem áll ellentétben az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdésével, hogy az adóhatósági határozatok feletti hatékony jogorvoslat a közigazgatás szervezetrendszerén kívül valósuljon meg.

## 2.

**Ügyszám:** 3208/2018. (VI. 21.) AB végzés (belső ügyszám: IV/389/2018.)

**Tárgy:** Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény 24/C. és 24/D. §-ai alaptörvény-ellenességének vizsgálata.

## Alkotmányossági probléma:

Az indítványozó az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 24/C. és 24/D. §-ainak az Alaptörvénnyel való összhangja felülvizsgálatát kezdeményezte, állította, hogy a támadott rendelkezés az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdését, XII. cikk (1) bekezdését és XXVIII. cikk (7) bekezdését sérti. Indítványozó szerint az alkotmányossági probléma lényege, hogy az Art. 24/C. § (4) bekezdése és a 24/D. § (3) bekezdése formálisan ugyan lehetőséget biztosítanak arra, hogy az érintett kimentési kérelmet terjesszen elő az adóhatósághoz, ezen kimentési kérelem azonban rendkívül szűk körben lehet csak sikeres, ha teljesülnek az Art. 24/C. § (5) bekezdésének formális feltételei. Ha egy adózó egyszerűen csak rossz üzletet köt, vagy kedvezőtlen az üzletmenet, és ezért keletkezik 15 millió forintot meghaladó adótartozása, akkor a vezető tisztségviselője máris jogilag menthetetlen helyzetbe került, nem lehet másik adózó vezető tisztségviselője, függetlenül attól, hogy a legjobb tudása szerint, tisztességesen járt el, és csak a piaci körülmények miatt nem tudta az adózó teljesíteni adófizetési kötelezettségeit. Az Art. 24/C. és 24/D. §-ok által kilátásba helyezett szankcióval szemben – indítványozó szerint – érdemi jogorvoslati lehetőség nincsen, mert a vétlen vezető tisztségviselő sem fogja tudni magát kimenteni, éppen azért, mert a 24/C. és 24/D. §-ok alapján a vétkességétől teljesen függetlenül sújtható súlyos szankcióval (a vezető tisztségviselőként történő foglalkoztatása kizárásával).

Az Alaptörvény XII. cikk (1) bekezdésének sérelmét azért állította az indítványozó, mert – annak ellenére, hogy az érintett semmiféle felróható magatartást nem tanúsított, semmilyen felróható, helyteleníthető cselekményben nem vett részt, még kevésbé tanúsított jogellenes magatartást – nem tudott munkát végezni vezető tisztségviselőként a gazdasági társaságban.

Azáltal, hogy a támadott szabályozás eleve vélelmezi a rosszhiszeműséget, a jogellenességet, és az adózóra telepíti az ellenbizonyítás terhet, amit ráadásul rendkívül szűk körben engedélyez csak, nagyobb részt pedig kizárja, sérül az Alaptörvény jogállamiságot tételező B) cikk (1) bekezdése.

## A döntés:

**Az Alkotmánybíróság végzésével az Art. 24/C. és 24/D. §-ai alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panaszt visszautasította.**

## A döntés indokolása:

Az Alkotmánybíróság döntésében felhívta a figyelmet a 3111/2015. (VI. 23.) AB határozatban foglaltakra. E döntésben a testület megállapította, hogy bár a szabályok azt a természetes személyt, akinek a törvény az adótartozás fennállását tudja be, korlátozzák abban, hogy társas vállalkozásban meghatározó befolyást gyakorló módon vállalkozóvá váljék, ez nem jelenti az M) cikk (1) bekezdése sérelmét. Az M) cikk

(1) bekezdéséből ugyanis az államnak az a kötelezettsége következik, hogy – az Alaptörvényben szereplő alkotmányos értékek figyelembevételével – a vállalkozás szabadságára irányuló intézményrendszert létrehozza és fenntartsa. Nem vezethető le az Alaptörvény *M) cikk* (1) bekezdéséből az, hogy a vállalkozóvá válás korlátozásának bizonyos formája, mértéke, vagy a vállalkozóvá válás valamely feltétele közvetlenül az *M) cikk* (1) bekezdésébe ütköző lehetne. Alkotmányjogi panasz alapján született 3045/2017. (III. 20.) AB határozatában az Alkotmánybíróság a visszaható hatály kérdését vizsgálta az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény és egyes adótörvények módosításáról szóló 2015. évi CLXXXVII. törvény (a továbbiakban: Módtv.) 146. § (2) bekezdésével összefüggésben. A határozat szerint „*az indítványban kifogásolt rendelkezés által nem sérült alaptörvény-ellenesen a visszaható hatály tilalma, a törvényhely a hatálybalépése előtt létrejött jogviszonyokra nem vonatkozik, és a hatálybalépése előtti időre kötelezettséget sem állapít meg, kötelezettséget terhesebbé nem tesz, jogot visszaható hatállyal nem von el, illetve nem korlátoz, továbbá jogellenessé nem nyilvánít a hatálybalépése előtti időre valamely magatartást. A jogszabály csupán előre jelzi, hogy ha meghatározott adózói előélettel – viszonylag jelentős adótervezés felhalmozásában közreműködéssel – rendelkező magánszemélyt kísérelnek meg bejelenteni vezető tisztségviselőként vagy a törvény szerinti szavazati joggal rendelkező tagként, akkor az akadályozni fogja az adószám megállapítását. Valamely tisztség elnyerésének vagy betöltésének feltételeit meg lehet változtatni; ez nem a tiltott visszaható hatály kérdését veti fel, hanem a jogszabály alkalmazására való felkészüléshez szükséges kellő idővel hozható kapcsolatba* {3209/2015. (XI. 10.) AB határozat, Indokolás [48]–[53]}.” Határozatában az Alkotmánybíróság állást foglalt arról is, hogy az adóregisztrációs eljárásban az adószám kiadásának megtagadásáról vagy az adószám törléséről hozott döntés az Alaptörvény *XXVIII. cikk* (4) bekezdése alá vonható-e: „[a]z Art. 24/C. § (2) bekezdése az indítványban felhozott érvek alapján nem áll összefüggésben az Alaptörvény *XXVIII. cikk* (4) bekezdésével. Az adóregisztrációs eljárás nem a büntető jogalkotás vagy jogalkalmazás területére esik, az adóregisztrációs eljárásban az adóhatóság az adószám-ról dönt.” (Indokolás [24]).

Jelen ügy indokolása szerint az „*Art. 24/C.–24/E. §-ai nem a jogorvoslatról szólnak, hanem az adóregisztrációs eljárásról. Azt határozzák meg, hogy az eljárásban az adószám megállapításának valamely akadálya vagy az adószám törlésének feltétele vagy kimentési ok fennáll-e. Nem tartalmaznak előírást arról, hogyan lehet az adóregisztrációs eljárásban az elsőfokú határozat ellen fellebbezést benyújtani, a fellebbezési hatóság hogyan bírálja el a döntést, a másodfokú hatóság határozatának bírósági felülvizsgálatát hogyan lehet kérni. Az Art. 24/C. és 24/D. §-ai és a jogorvoslatihoz való jog között nincs összefüggés.*”

Az Alkotmánybíróság a munka szabad megválasztásával kapcsolatban kifejtette, hogy „*bár a természetes személyt az Art. 24/C. és 24/D. §-ai a fentiekben leírtak szerint és az említett mértékben korlátozzák abban, hogy társas vállalkozásban meghatározó befolyást gyakorló módon tisztségviselővé váljék, az indítványban foglaltak alapján az indítványozónak a munka szabad megválasztásához fűződő alkotmányos alapjogával kapcsolatban a bírói döntést érdemben befolyásoló alaptörvény-el-*

*lenesség, vagy alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdés (Abtv. 29. §), az alaptörvény-ellenesség kételege nem merül fel.*”

### Eltérő vélemény:

*Dr. Stumpf István* alkotmánybíró különvéleménye szerint az alkotmányjogi panaszt be kellett volna fogadni és az Alaptörvény *XXVIII. cikk* (7) bekezdésével összefüggő érdemi vizsgálatot kellett volna lefolytatni. A határozat indokolása a 3045/2017. (III. 20.) AB határozatban (a továbbiakban: ABH) foglaltakra hivatkozással utasította vissza a panaszt, tekintettel arra, hogy az Art. 24/C. §-a és 24/D. §-a nincsenek összefüggésben az Alaptörvény *XXVIII. cikk* (7) bekezdésével. „*Jelen ügy indítványozója éppen azért állította az Alaptörvény *XXVIII. cikk* (7) bekezdésének sérelmét, mert az Art. indítvánnyal támadott 24/C. §-a és 24/D. §-a által kilátásba helyezett szankció – vétkesség vizsgálata nélküli – kiszabása esetén a jogalkotó nem biztosít érdemi jogorvoslati lehetőséget számára.*” A különvélemény szerint az Art. 24/C. § (2) bekezdésében foglalt, adószám megállapítását kizáró okok a büntetőjogi szankciókhoz hasonlatos jogkövetkezmények (vö. ABH [51]–[56]).

„*Büntetőjogi jellegű – gyakorlatilag a foglalkozástól eltiltással egyenértékű – szankció kiszabását lehetővé tevő normatív rendelkezés alkotmányossági vizsgálata esetén nem fogadható el indokolásként, hogy az nem függ össze a jogorvoslatihoz való joggal. Az Alaptörvény *XXVIII. cikk* (7) bekezdésének alkalmazását ugyanis nem zárhatja ki, hogy a támadott norma nem tartalmazza a »fellebbezés« vagy »bírósági felülvizsgálat« kifejezést és azt sem, hogy azokat mely szervnél kell előterjeszteni.*”

### 3.

**Ügyszám:** 3086/2018. (III. 14.) AB határozat (belső ügyszám: IV/1849/2017.)

**Tárgy:** A Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 13.K.27.108/2017/4. számú ítélete alaptörvény-ellenességének megállapítására és megsemmisítésére irányuló alkotmányjogi panasz vizsgálata.

### Alkotmányossági probléma:

*Az alapügy lényege:*

Indítványozó 2015. évre vonatkozó adóbevallásában, 1 361 751 Ft visszatérítendő személyi jövedelemadót vallott be, és kérte annak kiutalását. Az elsőfokú adóhatóság a bevallások utólagos vizsgálatára irányuló pénzüsszeg kiutalása előtti ellenőrzést folytatott le, amelynek eredményeképpen határozatában megállapította, hogy a kiutalni kért összeg teljes egészében jogosulatlan adókülönbözethez minősül. Az adókülönbözetre 30%-os mértékkel számolva 408 525 Ft adóbírságot szabott ki. Az indítványozó fellebbezést nyújtott be, amelyben magatartását polgári engedetlenségnek tüntette fel és előadta, hogy a bevallásra szolgáló nyomtatványban nem talált olyan sort, ahol jogosulatlanul levont adóelőleget

lehetett volna szerepeltetni. A munkáltatója tőle valóban levonta az adóelőleget, a levonással azonban az adó egy része tekintetében nem ért egyet, mert véleménye szerint nem arra fordítják az adóbevételeket, amire kellene. Miközben például a kórházak állapota és az egészségügyi ellátások színvonala nem kielégítő, könyveket adnak ki, zongorákat vásárolnak és tanulmányutakat finanszíroznak közpénzből, valamint megpróbálják ellehetetleníteni a közpénzekre vonatkozó közérdekű adatok megismerését. Ilyen körülmények között az indítványozónak morális és törvényes lehetősége van arra, hogy megtagadja az adófizetést, amivel jelen esetben élt is az adó-visszatérítés iránti kérelem útján. A másodfokú adóhatóság az elsőfokú döntést hatályában fenntartotta határozatával. Megállapította, hogy az elsőfokú szerv jogszerűen járt el, amikor a fő szabály szerinti 50 %-os mérték helyett 30 %-os mértékkel szabta ki az adóbírságot. Ezt követően indítványozó keresettel fordult a Székesfehérvári Közigazgatási és Munkaügyi Bírósághoz (a továbbiakban: közigazgatási bíróság). Előadta, hogy az alperesi határozat sérti az Alaptörvény IX. cikkét, az emberi jogok és az alapvető szabadságok védelméről szóló, Rómában, 1950. november 4-én kelt Egyezmény és az ahhoz tartozó nyolc kiegészítő jegyzőkönyv kihirdetéséről szóló 1993. évi XXXI. törvény 10. cikkét és az Art. 171. § (1) bekezdését. A közigazgatási bíróság keresetet elutasította. Az Art. felhívott rendelkezésének a megsértése nem állapítható meg, mert az indítványozó nem valósította meg az adott helyzetben elvárható körülmények tekintetét, hiszen az indítványozó tudatos döntése volt, hogy a munkáltató által jogszerűen levont adóelőleg összegéhez képest más összeget tüntetett fel a bevallásában és arra visszatérítési igényt alapozott. Megállapította továbbá a bíróság, hogy az indítványozó véleménynyilvánításhoz való alapjoga nem sérült, mert az indítványozó nem volt elzárva attól, hogy véleményét az adóhatóság előtti eljárásban kinyilvánítsa, tehát e jogát a hatóság nem korlátozta. Ezt követően indítványozó alkotmányjogi panaszt terjesztett elő.

#### *Az indítvány lényege:*

Indítványozó érvelése szerint ügyében született bírósági döntés sérti az Alaptörvény IX. cikk (1) és (2) bekezdését, a XXIV. cikk (1) és (2) bekezdését, valamint a XXVIII. cikk (1) bekezdését.

Az Alaptörvény IX. cikk (1) bekezdésében lefektetett véleménynyilvánítás szabadsága azért sérült, mert minden vélemény védett függetlenül annak tartalmától. A politikai vélemény fokozottan védett, hiszen ez biztosítja a közügyekben való megszólalás lehetőségét, a vélemények nyilvánosság előtti megmérettetését. A kiszabott adóbírság szükségtelenül és aránytalanul korlátozta ezen alapjogot, a közigazgatási bíróság mégsem vizsgálta meg az alapjogsértést. A korlátozás szükségtelen volt, mert az államháztartást nem károsította meg az indítványozó magatartása. A bíróság alkalmazása önmagában, de annak mértéke is aránytalan volt, mert az Art. 171. § (1) bekezdése alapján a hatóság akár korlátlanul enyhíthette volna a bíróság mértékét.

Az Alaptörvény XXIV. cikk (2) bekezdésében szabályozott hatóságok által jogellenesen okozott kár megtérítéséhez való jog azért sérült, mert a hatóságok jogellenesen szabták ki az adóbírságot. A károkozás „*ab ovo*” jogellenes magatartás, így a jogellenesség ténye nem vitatható. Az adóbírság csökkentette az indítványozó anyagi javait. Az alperesként eljáró hatóság pedig nem tudja kimenteni magát, mert úgy hozta meg a határozatát, hogy teljes tudatában volt annak, hogy az indítványozó alapjogot gyakorolt.

Az indítványozó álláspontja szerint a kártérítéshez való jog alkotmányos szintre emelése indikálja, hogy a károkozás maga is alkotmányosan releváns legyen. Ezért szükségszerűen meg kell haladni azt az álláspontot, hogy az Alaptörvény XXIV. cikk (2) bekezdése az állam azon kötelezettségét rögzíti, miszerint hozzon létre olyan eljárási lehetőséget, ahol az érintett jogorvoslással élhet a hatóság által okozott károkért. A hivatkozott alaptörvényi rendelkezés *sui generis* alapjogot rögzít ugyanis, aminek érvényre juttatása érdekében a jogorvoslati lehetőség megteremtése legfeljebb intézményvédelmi kötelezettségként felfogható részelemnek tekinthető, és semmiképpen nem az alapjog egyén általi érvényesíthetőségének garantálásához megkövetelt állami cselekvések teljességének.

#### **A döntés:**

**Az Alkotmánybíróság határozatával az alkotmányjogi panaszt elutasította.**

#### **A döntés indokolása:**

Az Alkotmánybíróságnak az Alaptörvény IX. cikk (1) bekezdésére alapított panaszéletem kellett megvizsgálnia. Az indítványozó közlése a magyar közpénzügyek politikai indíttatású kritikáját tartalmazta az elsőfokú adóhatósági határozattal szemben benyújtott fellebbezésben. Ezt az indítványozó maga is megerősítette keresetének indokolásában és alkotmányjogi panaszában is. Az Alkotmánybíróság megítélése szerint alapvető alkotmányjogi jelentőségű kérdésnek ezért az minősül, hogy a politikai véleménynyilvánítás hatálya alá tartozik-e a befizetett személyi jövedelemadó egy részének visszatérítésére irányuló eljárásban előadott indítványozói közlés a hatóság felé. Másiképpen megfogalmazva: a véleményszabadság védelmi körébe tartozik-e – és ezért szankció nélküli – az adójogi jogviszony keretei között, az alapjog-gyakorlással indokolt, tudatos törvénysértő magatartás.

Az Alkotmánybíróság rámutatott arra, hogy „*az indítványozó az adóigazgatási eljárásban tett egy joghatályos cselekményt, amikor az adóbírságot eredményező, jogszerűtlen adó-visszatérítés iránti kérelmét benyújtotta. Ennek magyarázataként adta elő a fellebbezésében azt, hogy erre a magatartásra politikai véleménye készítette. Hangsúlyozandó azonban, hogy a fellebbezés eljárási jogintézménye, amely az indítványozó által megfogalmazott közlést médiumként hordozza, fogalmilag nem vesz részt a nyilvános társadalmi és politikai párbeszédben. Amely utóbbi viszont fogalmilag épít a (kritikai) nyilvánosságra,*

különösen annak mai médiumaira, eszközrendszerére. Az adóbevallás és a fellebbezés nem arra szolgál, hogy a közügyekben való megszólalásnak fórumot adjon és nem is teremt részvételi lehetőséget a nyitott kommunikációban. A fellebbezés funkciója, hogy az ügyfelek jogorvoslatot nyerjenek az elsőfokú közigazgatási szerv döntésével szemben. Abban jogi álláspontot fejeznek ki, amely arra mutat rá, hogy miért tartják jogszerűtlennek az elsőfokú szerv döntését. Mindez nem akadály a közteherherviselési kötelezettséggel összefüggő politikai véleménynyilvánításnak, akár a hatósági eljárással párhuzamosan, akár azt követően.”

Az Alkotmánybíróság döntésének indokolása szerint az adóhatóság felé megfogalmazott (jogi) álláspont politikai véleményre való hivatkozással nem emelhető fel az Alaptörvény IX. cikk (1) bekezdésének a szintjére. „A véleményszabadság gyakorlásával megnyilvánult polgári engedetlenség demokratikus jogállami körülmények között nem szankcionálható. Ugyanakkor nem nyerhet mentesülést a jogellenes magatartás a jogkövetkezmények alól önmagában azon oknál fogva, hogy közügyeket (közpénzfelhasználást) bíráló véleményét ismertette a közigazgatási szervvel.”

Az Alkotmánybíróság hangsúlyozza azt is, hogy figyelemmel kell lenni a folyamatok ok-okozati összefüggéseire. Az adóbírság kiszabása a jogsértő magatartás kógens, bár mértékét tekintve mérsékelhető, törvényben szabályozott közigazgatási jogkövetkezménye. Alkalmazására a jelen esetben sem azért került sor, mert a közélet dolgairól álláspontját kifejtette az indítványozó, hanem azért, mert jogszerűtlenül kérte a már befizetett személyi jövedelemadó egy részének a visszatérítését. Az alkotmányjogi panaszban sérelmezett adóbírság tehát nem áll összefüggésben a közügyek szabad vitatásával, a panaszos szubjektív elkötelezettségével. Nem azért vonták felelősségre az indítványozót, mert szólt, hanem azért, mert veszélyeztette a közpénzügyi érdeket.

Az Alkotmánybíróság megállapította, hogy az adóigazgatási eljárásban az indítványozó által adózói minőségben az adóhatóság irányába a fellebbezésben megfogalmazott jogi álláspont, illetve az azzal magyarázott jogszerűtlen adó-visszatérítési kérelem nem tartozik az Alaptörvény IX. cikk (1) bekezdésében szabályozott véleménynyilvánítási szabadság hatálya alá.