



A Kúria
mint felülvizsgáló

bíróság

v é g z é s e

Az ügy száma: Kfv.I.35.097/2020/8.

A tanács tagjai: dr. Darák Péter a tanács elnöke
dr. Stefancsik Márta előadó bíró
dr. Szabó László bíró

A felperes: Felperes1

Cím2

A felperes képviselője: KPMG Legal Tóásó Ügyvédi Iroda
(ügyintéző: név ügyvéd, Cím4)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Cím3

Az alperes képviselője: név1 kamarai jogtanácsos

A per tárgya: illetékügyben hozott határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálóti kérelmet benyújtó fél: alperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat: Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2019.
december 12-én kelt 44.K.32.015/2019/9. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 44.K.32.015/2019/9. számú ítéletét
hatályon kívül helyezi és az elsőfokú bíróságot új eljárás lefolytatására és új határozat
hozatalára utasítja.

A felek felülvizsgálati eljárásban felmerült költségének összegét személyenként 300.000.- (azaz háromszázezer) forintban állapítja meg.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes 2015. július 13. napján megszerezte az addig 65%-ban tulajdonában álló cég1 további 35% üzletrészt, ezáltal a társaság kizárólagos tulajdonosa lett. A felperes az adásvételi szerződés előtt meglévő üzletrészt 2010. január 1-előtt, illetve 5 évnél régebben szerezte.

[2] A megszerzett társaság tulajdonában közvetlenül nincs belföldi ingatlantulajdon, azonban egyszemélyi tulajdonosa az cég2nak. Ez a társaság kizárólagos tagja egyrészt a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező cég3-nek (a továbbiakban: Kft1), másrészt az cég4nek, amely a belföldi ingatlantulajdonnal rendelkező cég5 (a továbbiakban: Kft2) kizárólagos tulajdonosa.

[3] A Nemzeti Adó-és Vámhivatal Észak-budapesti Adó-és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) a 2019. február 12-én kelt 3592707995 számú fizetési meghagyásával a felperest a belföldi ingatlantulajdonnal rendelkező társaságban való részesedés megszerzése után 252.586.914 Ft visszterhes vagyónátruházási illeték megfizetésére kötelezte.

[4] A felperes fellebbezésére eljáró alperes 2019. április 8-án kelt 2234724898 számú határozatával az elsőfokú adóhatóság döntését helybenhagyta.

[5] Határozatát az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 2. § (2) bekezdésére, 18. § (1) bekezdésére, (2) bekezdés h) pontjára, (4) bekezdésére, 19. § (1) és (5) bekezdésére, 27. § (2) bekezdésére, 68. § (1) bekezdésére, 69. §-ára, 70. § (1) bekezdésére, valamint 102. § (1) bekezdés c) pontjára, e) pont ed) alpontjára, o) pontjára alapította.

[6] Az adóhatóság a Kft1 és Kft2 tulajdonában álló ingatlanok forgalmi értékét a felperes által bejelentett 12.873.715.000 Ft és 17.495.844.000 Ft összegben elfogadta. Az illetéket ingatlanonként számította ki: meghatározta az ingatlan forgalmi értékének 35%-át, amelyből 1 milliárd Ft után 4%, a fennmaradó rész után 2% illetékkulcsot alkalmazott. Megállapította, hogy a vagyonszerzés tárgya nem ingatlan, hanem vagyoni betét, ezért az ingatlan résztulajdonának megszerzésére rögzített, tulajdoni hányaddal arányos illetékmaximumra vonatkozó szabály [Itv. 19. § (1) bekezdés második mondat] nem alkalmazható.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

[7] A felperes keresetében a határozat megváltoztatását, az illetékkötelezettsége 140.000.000 Ft-ban való meghatározását, másodlagosan a határozat az elsőfokú határozatra kiterjedő megsemmisítését és az elsőfokú adóhatóság új eljárásra kötelezését kérte.

[8] Álláspontja szerint az alperes határozata sérti az Itv. 19. § (1) és (5) bekezdéseit, 102. § (1) bekezdés ed) pontját, valamint Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló 2011. évi CXCV. törvény 29. § (1) bekezdését. Az adóhatóság jogalkalmazása ellentétes a vagyoni betét illetékkötelezettségét beiktató, a közteherviselés rendszerének átalakítását célzó törvénymódosításokról szóló 2009. évi LXXVII. törvény (a továbbiakban: Módtv.) 69. §-hoz fűzött indoklásában megfogalmazott jogalkotói szándékkal, az adózási alapelvekkel, továbbá diszkriminatív, mert a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban történő vagyonszerzésre a közvetlen ingatlanszerzéssel szemben nem alkalmaz illetékmaximumot, másrészt az ilyen vagyoni részesedés nem 100%-os megszerzése esetére magasabb illetékkötelezettséget eredményez, mint a teljes részesedés megszerzésére, így az illetékkötelezettség nem a megszerzett vagyon értékéhez igazodik. Sérelmezte, hogy az alperes indoklási kötelezettségének nem tett eleget, fellebbezésében foglaltakra nem teljeskörűen reagált.

[9] Előadása szerint a vagyonszerzés terhének számítása során valamennyi lépésnél alkalmazandó a szerzett vagyonnal történő arányosítás. Az ingatlanonként meghatározott forgalmi érték után egy milliárd Ft 4%-ának, és az ezt meghaladó forgalmi érték 2%-ának az együttes összege, ingatlanonként azonban legfeljebb a 200 millió Ft illetékmaximum általa szerzett 35% része számítható fel a vagyonszerzési illetékként.

[10] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok alapján.

A jogerős ítélet

[11] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú hatóságot új eljárásra kötelezte.

[12] Indokolása szerint az Itv. 3. § (3) bekezdés c) pontja és 18. § (2) bekezdés h) pontja és (4) bekezdés c) pontja, valamint 102. § (1) bekezdés c) és o) pontja értelmében belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban való üzletrész megszerzése után a hatósági határozat véglegessé válásának napján a vagyonszerzőnek illetékfizetési kötelezettsége keletkezik.

[13] A vagyoni betét forgalmi értékét, azaz az illeték alapját az Itv. 102. § (1) bekezdés e) pont ed) alpontja és 19. § (5) bekezdés a) pontja értelmében az érintett ingatlanok teljes forgalmi értékének 35%-ban kellett meghatározni. Az illeték mértékére pedig az Itv 19. § (1) bekezdés második mondata alkalmazandó, mely szerint ingatlan résztulajdonának szerzése esetén az 1 milliárd forintnak a szerzett tulajdoni hányaddal arányos összegére kell alkalmazni a 4%-os illetéket, illetve ingatlanonként legfeljebb 200 millió forint illetékmaximumot a tulajdoni hányad arányában kell figyelembe venni.

[14] Az adóhatóság azon jogértelmezését, hogy a 200 millió Ft illetékmaximum arányosítását nem kell elvégezni, az Alaptörvény 28. cikkével, illetve – idézve az Alkotmánybíróság 9/2016. (IV. 6.) AB határozat[19], [21], [22] és [30] bekezdéseit - a hátrányos megkülönböztetés tilalmát rögzítő XXV. cikkével ellentétesnek ítélte. Kifejtette, hogy a vagyoni betét az Itv. rendszerében ingót jelent, a 19. § (1) bekezdésének második mondata nem egyértelműen került megfogalmazásra, azonban a közvetlenül, illetve vagyoni betét útján ingatlantulajdont szerző adózók közti különbségtétel észszerű okát a jogszabály indokolása, értelmezése nem támasztja alá, ezért az alperes jogalkalmazása diszkriminatív. A józan észnek és az erkölcsös célnak megfelelően az ingatlantulajdon közvetett vagyoni betét útján történő megszerzésére az ingatlanra vonatkozó szabályok irányadók, ezért az Itv. 19. § (1) bekezdés második mondatában meghatározott, az ingatlan résztulajdonának megszerzése esetére előírt arányosítást el kell végezni.

[15] Rögzítette, hogy az alperes indokolási kötelezettségének eleget tett, a felperes jogorvoslati joga nem sérült.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[16] Az alperes felülvizsgálati kérelmében a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára történő utasítását kérte.

[17] Álláspontja szerint a jogerős ítélet téves jogértelmezésen alapul, sérti az Itv. 19. § (1) bekezdését.

[18] Előadta, hogy az Itv. 18. § (2) bekezdés h) pontja és 102. § (1) bekezdés c) pontja értelmében a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzése ingószerzésnek minősül, és az Itv. 19. § (1) bekezdés második mondatában ingatlan résztulajdonának megszerzése esetére rendelkezik az arányosításról, amely szabály a vagyoni betét megszerzésére - törvényi felhatalmazás hiányában - nem alkalmazható. Ennek megfelelően az illeték mértékét az Itv. 19. § (1) bekezdés első mondata alapján kellett meghatározni. Ezt a jogértelmezést az Itv. 19. § (5) bekezdése támasztja alá azzal, hogy a vagyoni betét forgalmi értékének arányosításáról önállóan rendelkezik.

[19] Hangsúlyozta, hogy az Itv. egyértelmű különbséget tesz az ingatlan és a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét, valamint az ingatlantulajdon (ingatlan résztulajdon) és a vagyoni betét, mint ingó megszerzése között. A bírói gyakorlat szerint törvényben világosan lefektetett fogalmak jelentésének kiszélesítésére nincs lehetőség [Kúria Kfv.35.198/2015/4.]. Törvényi tényállás bírói jogértelmezéssel nem bővíthető, és a törvény értelmezése a jogalkotói célra hivatkozással nem lehet a törvény szövegével ellentétes. Nem lehet egy jogvitát alapelvi rendelkezések alapján eldönteni, ha az adott jogviszonyt speciális jogszabályi rendelkezések szabályozzák [Kúria Kfv.35.007/2012/11., EBH2015.K.40.]. Az elsőfokú bíróság jogszabálysértően járt el, mert az Alaptörvény 28. cikkére hivatkozással az anyagi jogi rendelkezésekkel ellentétes döntést hozott, illetve azok alkalmazását mellőzte [Kúria Kfv.35.289/2018/9., Kfv.35.480/2014/8.].

[20] Kifejtette, hogy a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban való vagyoni betét megszerzésére általános jelleggel nem terjesztette ki a jogalkotó az ingatlanszerzésre vonatkozó rendelkezéseket, amelynek lehetséges indoka, hogy a vagyonszerző nem csak ingatlantulajdont, hanem társasági jogokat is szerez. A normaszöveg nem értelmezhető többféleképpen, a 9/2016. (IV. 6.) AB határozat jogalkotási követelményt megfogalmazó és eltérő jogértelmezést engedő normaszöveg alkalmazására vonatkozó, elsőfokú bíróság által idézett részei téves hivatkozások.

[21] A felperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban való fenntartását kérte.

[22] Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság az Itv. 19. § (1) bekezdésének nyelvtani, kontextuális, teleologikus, történeti, rendszertani és logikai értelmezésével helytállóan jutott arra a következtetésre, hogy az kereset megalapozott.

[23] Hangsúlyozta, hogy az elsőfokú bíróság nem alapelvi rendelkezésre és nem az Alaptörvény 28. cikkére alapította döntését. Az Itv. 19. § (1) bekezdése a vagyonszerzési

illeték általános mértékét szabályozza, az speciális rendelkezésként nem értelmezhető. A Kúria hivatkozott határozatai mindezek folytán az ügyben nem irányadók. Az alperes az illetékkötelezettség jogalkalmazói kiterjesztésével jogszabálysértő és diszkriminatív módon többletterhet megfizetésére kötelezte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[24] Az alperes felülvizsgálati kérelme alapos.

[25] A felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet közlésétől számított 30 napon belül kell előterjeszteni [az eljárásra hatályos Kp. 115. § (1) bekezdés, 117. § (1) bekezdés], amelynek – az eljárás jellege folytán - kötelező tartalmi eleme a megsértett jogszabályhely pontos megjelölése, e körben hiánypótlásnak sincs helye [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 100. § (2) bekezdés b) pont]. A Kúria a jogerős ítéletet - a bizonyítás és vizsgálat hivatalbóli elrendelésének körén kívül - csak a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem, és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálhatja felül [Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó Kp. 108. § (1) bekezdés], tehát a jogszerűségi vizsgálat a kérelemben megjelölt jogszabálysértésekre terjedhet ki. A Kúria az eljárásban nem a kereset ismételt elbírálását, illetve a közigazgatási döntés ismételt felülbírálatát végzi, ezért nincs helye bizonyítás felvételének, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a kérelemben megjelölt jogszabályoknak [Kp. 120. § (5) bekezdés].

[26] A felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria azt vizsgálta, hogy az elsőfokú bíróság helytállóan állapította-e meg, hogy az ingóvagyonnak minősülő üzletrész (vagyoni betét) megszerzésére - ha az belföldi ingatlantulajdonnal rendelkező társaságban való részesedést testesít meg, és az egyéb, a perben nem vitatott törvényi feltételek teljesülnek - alkalmazandó az ingatlan résztulajdon megszerzésére az Itv. 19. § (1) bekezdés második mondata szerinti, a 4% illetékkulcs összeghatárára, és a 200.000.000 Ft illetékmaximumra vonatkozó arányosítási kötelezettség.

[27] Az Itv. 102. § (1) bekezdés c) pontja értelmében a vagyoni betét ingó dolognak minősül, és ezen okból az alperes felülvizsgálati kérelemben megfogalmazott álláspontja szerint annak megszerzésére, még ha az közvetve belföldi ingatlan megszerzését is eredményezi, az ingatlan résztulajdon megszerzésére előírt arányosítás nem alkalmazható.

[28] Az Itv. 19. § (1) bekezdése „Az illeték általános mértéke” cím alatt kimondja, hogy visszerthes vagyonátruházási illeték általános mértéke - ha a törvény másként nem rendelkezik - a megszerzett vagyon terhekkal nem csökkentett forgalmi értéke után 4%, ingatlan, illetve belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét

megszerzése esetén ingatlanonként 1 milliárd forintig 4%, a forgalmi érték ezt meghaladó része után 2%, de ingatlanonként legfeljebb 200 millió forint. A második mondat szerint „Ingatlan résztulajdonának szerzése esetén az 1 milliárd forintnak a szerzett tulajdoni hányaddal arányos összegére kell alkalmazni a 4%-os illetéket, illetve az ingatlanonként legfeljebb 200 millió forintot a tulajdoni hányad arányában kell figyelembe venni.”

[29] A rendelkezést beiktató Módtv. 70. §-hoz fűzött jogalkotói Indokolás szerint „(...) Az ingatlanal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzése az általános illetékmérték alá esik, azzal, hogy az illeték alapja ilyen esetben a társaság tulajdonában lévő ingatlanok forgalmi értékének az illetékfizetésre kötelezett tulajdonában lévő vagyoni betétekre eső hányada.” Az Indokolás úgy folytatódik, hogy „Illetékalap-csökkentő tényezőként kell azonban figyelembe venni az 5 évnél régebben, illetve a szabályozás hatálybalépése előtt visszterhes módon megszerzett, valamint az ajándékozás vagy öröklés útján megszerzett vagyoni betéteket, illetve - 75% feletti újabb részesedés megszerzése esetén - azon vagyoni betéteket, melyek után már fizettek illetéket.” Ennek tételes jogi megjelenése az Itv. 19. § (5) bekezdése, amely – az Indokolással összhangban - az illetékalap meghatározása érdekében a megszerzett vagyoni betét társasági ingatlanvagyonhoz képesti arányosításáról rendelkezik annak érdekében, hogy az illetékkötelezettség arányban álljon a megszerzett vagyon értékével. Ennek megfelelően, ha nem 100% részesedés az ügylet tárgya, csak a ténylegesen megszerzett vagyonrész után kell illetéket fizetni, az illetékalap meghatározását értékarányos.

[30] A Mód tv. 69. §-a iktatta be az Itv. 18. § (2) bekezdés h) pontját, amely szerint „Az illetékfizetési kötelezettség a következő vagyoni értékű jogokra és ingókra terjed ki:
„h) belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét (részvény, üzletrész, szövetkezeti részjegy, befektetői részjegy, átalakított befektetői részjegy) megszerzésére.”

[31] Ez a rendelkezés megerősíti az Itv. 102. § (1) bekezdés c) pontjában foglaltakat, mely szerint az Itv. alkalmazásában a gazdálkodó szervezetben fennálló vagyoni betét ingónak minősül.

[32] A Módtv. 69. §-hoz fűzött Indokolás szerint az ingatlan megszerzéséhez kapcsolódó illeték-kötelezettség kijátszásának megakadályozása érdekében vált illetékkötelessé a belföldi ingatlantulajdonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzése, azonban úgy, hogy az ingatlan résztulajdon utáni illetékmértéket meghatározó 19. § (1) bekezdés második mondatában nem kerül említésre a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét, így, a vitatott jogszabályhely nyelvtani értelmezése szerint a tárgyi ügyletre az nem alkalmazható.

[33] A jogalkotó - az Indokolás alapján - az ingatlanszerzést terhelő illetékfizetés kijátszása megakadályozására vezette be a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló

vagyoni betét megszerzése utáni illetékkötelezettséget, anélkül azonban, hogy – kifejezetten vagy utaló szabállyal – arra alkalmazni rendelte volna az ingatlanszerzés utáni illetékkötelezettségre vonatkozó rendelkezéseket.

[34] A Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az Alaptörvény 28. cikke alapján jogszabálysértően alkalmazta az illetékkulcsra és illetékmaximumra vonatkozó Itv. 19. § (1) bekezdés második mondatát, és tévesen minősítette diszkriminatívnak az ingatlan közvetlen szerzéséhez képest a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzése után fizetendő illeték mértékének szabályait, jogértelmezése ennek következtében az Alaptörvénnyel össze nem egyeztethető bírói jogalkotásnak minősül.

[35] Az Alaptörvény XV. cikk (1) bekezdése értelmében a törvény előtt mindenki egyenlő. A törvény előtti egyenlőségből következik, hogy minden személy egyenjogú, azaz megkülönböztetés nélkül megilletik az alapjogok. A diszkrimináció, vagyis a megkülönböztetés tilalmának megsértése az egyenlő bánásmódról és az esélyegyenlőség előmozdításáról szóló 2003. évi CXXV. törvény (a továbbiakban: Ebtv.) rendelkezései alapján vizsgálendő. Az Ebtv. 1. §-a rögzíti, hogy „Az egyenlő bánásmód követelménye alapján Magyarország területén tartózkodó természetes személyekkel, ezek csoportjaival, valamint a jogi személyekkel és a jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetekkel szemben e törvény rendelkezései szerint azonos tisztelettel és körültekintéssel, az egyéni szempontok azonos mértékű figyelembevételével kell eljárni.” Az Ebtv. 7. § (1) és (2) bekezdése értelmében az egyenlő bánásmód követelményének megsértését jelenti a közvetlen és a közvetett hátrányos megkülönböztetés, a zaklatás, a jogellenes elkülönítés, a megtorlás, valamint az ezekre adott utasítás. Az olyan magatartás, intézkedés, feltétel, mulasztás, utasítás vagy gyakorlat (a továbbiakban együtt: rendelkezés) nem sérti az egyenlő bánásmód követelményét,

a) amely a hátrányt szenvedő fél alapvető jogát másik alapvető jog érvényesülése érdekében, elkerülhetetlen esetben korlátozza, feltéve, hogy a korlátozás a cél elérésére alkalmas és azzal arányos,

b) amelynek az a) pont hatálya alá nem tartozó esetekben tárgyilagos mérlegelés szerint az adott jogviszonnyal közvetlenül összefüggő, ésszerű indoka van.

[36] A diszkrimináció vizsgálata során tehát azonosítandó az az alapjog, amely korlátozást szenved, majd ehhez képest vizsgálendő, hogy a korlátozás más alapjog, mint cél érdekében történt-e, miben áll a korlátozás, az a célja elérésére alkalmas-e, azzal arányos-e, és van-e az adott jogviszonnyal közvetlenül összefüggő ésszerű indoka.

[37] Az Ebtv. 8. § (1) bekezdése értelmében közvetlen hátrányos megkülönböztetésnek minősül az olyan rendelkezés, amelynek eredményeként egy személy vagy csoport valós vagy vélt tulajdonsága miatt részesül kedvezőtlenebb bánásmódban, mint amelyben más, összehasonlítható helyzetben levő személy vagy csoport részesül, részesült vagy részesülne, míg közvetett a hátrányos megkülönböztetés az a közvetlen hátrányos megkülönböztetésnek nem minősülő, látszólag az egyenlő bánásmód követelményének megfelelő rendelkezés, amely a 8. §-ban meghatározott tulajdonságokkal rendelkező egyes személyeket vagy

csoportokat lényegesen nagyobb arányban hátrányosabb helyzetbe hoz, mint amelyben más, összehasonlítható helyzetben lévő személy vagy csoport volt, van vagy lenne.

[38] A hátrányos megkülönböztetés vizsgálatakor tehát alapvető annak a csoportnak a meghatározása is, amelyhez viszonyítva az állított diszkrimináció elemezhető.

[39] Az Alkotmánybíróság 34/2019. (XI. 29.) AB határozata [67] bekezdésében rámutatott, hogy „(...) bár a csoportképzés módszere abszolút érvényű, az mindig a vizsgált ügy egyedi körülményeihez igazodik, ezért ebben az összefüggésben relatív. Ez azt jelenti, hogy a csoport(ok) felállítása a vizsgált tárgyhoz (normához) és az azt körülvevő jogszabályi kontextushoz kötött döntés. Elképzelhető, hogy ugyanaz a személyi kör, amelyik az egyik szempontból homogén, a másiktól szemlélve heterogén csoportot alkot. Figyelembe kell venni azokat a tényezőket, amelyek összekapcsolják, és azokat, amelyek elválasztják egymástól az érintett alanyokat. A tényezőket nem számosságuk, hanem súlyuk szerint értékelve adható válasz arra a kérdésre, hogy a támadott rendelkezés(ek) szempontjából kik tartoznak azonos körbe.” A határozat [68] bekezdésében rögzítette, hogy az Itv. szabályait illető „(...) diszkriminációs vizsgálat jogi kontextusát az Itv. jelenti. Ez a kódex foglalja magában a különböző illetékek összetett rendszerét a magyar jogban. Az illetékkötelezettség alapjaként szolgáló jogviszonyok (például hatósági vagy bírósági eljárás, öröklés, ajándékozás, visszatérítés vagyonszerzés) és az azokra épülő illetékjogviszonyok sokszínűsége, valamint az illetékfizetési kötelezettséggel szemben álló állami szolgáltatás kimutathatóságában rejlő különbségek miatt az egyes illetékek alanyai nem feltétlenül alkotnak homogén csoportot.”

[40] Az elsőfokú bíróság az ingatlan résztulajdont közvetlenül és a vagyoni betét útján szerző személyek, illetve a vagyoni betétet teljes egészében egy és a több ügylettel megszerző adóalanyok közti indokolatlan megkülönböztetésnek minősítette a hatósági jogértelmezést, elfogadva a felperes által keresetlevelében bemutatott számításokat. Nem vitatható, hogy a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló teljes vagyoni betét több ügylet általi megszerzése esetén a fizetendő illeték magasabb lehet az egy ügylet általi megszerzéséhez képest, amennyiben az illetékkulcs alapján számított illeték meghaladja a 200 millió Ft illetékmaximumot.

[41] Nem hagyható figyelmen kívül azonban egyrészt, hogy a tételes szabályok kizárólag az illetékalap meghatározását kötik az ingatlan forgalmi értékéhez úgy, hogy eközben a megszerzett vagyontárgy nem veszti el ingó jellegét. Az illetékalap vagyonszerzéssel történő arányosítása pedig az Itv. 19. § (5) bekezdése útján megvalósul, mert a megszerzett társaság ingatlanvagyonának értékének ténylegesen csak az adott ügylettel megszerzett része az illetékalap. Az illetékkulcs és az illetékmaximum arányosítását a vagyoni betétet illetően az Itv. nem írja elő, egyben nem is teszi lehetővé. Az elsőfokú bíróság anélkül terjesztette ki azt az üzletész megszerzésére, hogy vizsgálta volna, hogy homogén, a diszkrimináció szempontjából ezáltal összehasonlítható csoportnak minősülnek-e a közvetlenül ingatlant és a vagyoni betétet szerzők. A Kúria megítélése szerint e két csoport nem hasonlítható össze az illetékkötelezettségük szempontjából. A közvetlen szerzés az ingatlan felett tulajdonjogot, és

az abban foglalt részjogosítványok (birtoklás, rendelkezés, hasznosítás, használat) gyakorolhatóságát eredményezi, míg a betétszerző társasági jogokat és kötelezettségeket szerez. A vagyoni betét nem teszi lehetővé, hogy az azt megszerző tulajdonosi jogosítványokat gyakoroljon az ingatlannal kapcsolatban, az az ingatlantulajdonos társaságot illeti. A betétszerző rendelkezési jogot csak a vagyoni betétjéhez igazodó mértékű társasági jogosítványai útján, többszörösen közvetve gyakorolhatja. A Kúria megállapította, hogy ez olyan objektív, az Itv. vagyoni betétet ingónak minősítő szabályozási rendszerében is megnyilvánuló különbség, amely kizárja, hogy a közvetlenül és a vagyoni betét útján ingatlant szerzők csoportja összehasonlítható legyen, így vonatkozásukban a diszkrimináció tilalmának megsértése nem állhat fenn.

[42] Másrészt a Kúria utal arra, hogy az egy és a több ügylettel vagyoni betétet szerző adóalanyok valóban kizárólag mértékükben különböző vagyont szereznek, így csoportjaik alkalmasak lehetnek a diszkriminációs összevetésre. Mindemellett azonban nem hagyható figyelmen kívül, hogy az Itv. a vagyoni betétet - még ha az belföldi ingatlannal rendelkező társaságban való részesedést is jelent - ingónak tekinti, és a más ingó résztulajdonának (illetve egészének több ügylettel való) megszerzéséhez képest nem áll fenn különbségtétel. Valamennyi ingóügylet után a visszterhes vagyónátruházási illetéket a megszerzett vagyon 4 %-ában kell meghatározni. A belföldi ingatlannal rendelkező társaságban való részesedés megszerzésére ehhez képest kedvezőbb, sávós adókulcs és illetékmaximum is kapcsolódik, de az illetékalap további arányosítására nincs tételes jogi rendelkezés.

[43] Az Alkotmánybíróság szerint az Alaptörvény 28. cikke értelmében a többféleképpen értelmezhető jogszabálysöveg normatartalommal való kitöltésekor a bíróság lehetősége és kötelessége az Alaptörvénnyel összhangban álló értelmezés választása, és ez nem jelent contra legem értelmezést vagy a normatartalom mellőzését {3128/2019. (VI. 5.) AB határozat [21] - [24] bekezdései és az ott idézett gyakorlat}. A perbeli esetben azonban a tételes jog egyszerűen nem teszi lehetővé a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzésére az ingatlan résztulajdon szerzésére előírt sávós illetékkulcs és illetékmaximum arányosítását, ezért az elsőfokú bíróság valójában a hatályos jog féretételével hozta meg döntését, az arányosítási szabály kiterjesztésével bírói jogalkotást valósított meg.

[44] A Kúria mindezek alapján megállapította, hogy a jogerős ítélet sérti a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályokat, ezért a Kúria azt a jelen eljárásra hatályos Kp. 121. (1) bekezdése alapján hatályon kívül helyezte, az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította.

[45] Az elsőfokú bíróság az új eljárásban a kereset elbírálásra annak figyelembe vételével köteles, hogy a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban való vagyoni részesedés megszerzése után fizetendő illeték számításakor nem alkalmazható az Itv. 19. § (1) bekezdés második mondatában az ingatlan résztulajdon megszerzésére előírt, a 4%-os illetékkulcs összeghatárára és az illetékmaximumra vonatkozó arányosítás.

A döntés elvi tartalma

[46] Az Itv. nem teszi lehetővé a belföldi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló vagyoni betét megszerzésére az ingatlan résztulajdon szerzésére előírt sávös illetékkulcs és illetékmaximum arányosítását.

Záró rész

[47] A Kúria a felek felülvizsgálati perköltségét a Kp. 115. § (2) bekezdése és 110. § (3) bekezdése alkalmazásával csak megállapította, annak viseléséről az új határozatot hozó bíróság dönt.

[48] A Kúria a felülvizsgálati kérelmet a Kp. 115. § (2) bekezdése értelmében alkalmazandó 107. § (1) bekezdése alapján tárgyaláson bírálta el.

Budapest, 2020. november 19.

Dr. Darák Péter sk. a tanács elnöke,
bíró, Dr. Szabó László sk. bíró

Dr. Stefancsik Márta előadó sk.

