

A KÚRIA
mint felülvizsgálati bíróság
í t é l e t e

Az ügy száma: Kfv.I.35.079/2020/6.

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

A felperes: felperes neve

A felperes képviselője: Imre Ügyvédi Iroda
(ügyintéző ügyvéd: Dr. Imre András)

Az alperes: Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Az alperes képviselője: Dr. Darai Péter kamarai jogtanácsos

A per tárgya: illetékügyben hozott közigazgatási határozat elleni közigazgatási per

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

Az elsőfokú bíróság jogerős határozatának száma: Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2019. november 6-án kelt 14.K.27.859/2019/8. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Miskolci Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 14.K.27.859/2019/8. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 2019. augusztus 22-én kelt 2235012002 számú határozatát az elsőfokú adóhatóság fizetési meghagyására kiterjedő hatállyal megsemmisíti, és az elsőfokú adóhatóságot új eljárás lefolytatására kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy 15 napon belül fizessen meg a felperesnek 500.000 (azaz ötszázezer) forint elsőfokú és 400.000 (azaz négyszázezer) forint felülvizsgálati eljárási perköltséget.

Megállapítja, hogy az elsőfokú eljárás során felmerült 1.500.000 (azaz egymillió-ötszázezer) forint és a felülvizsgálati eljárás során felmerült 3.500.000 (azaz hárommillió-ötszázezer) forint eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

- [1] A főtevékenységként saját tulajdonú, bérelt ingatlan bérbeadását, üzemeltetését végző felperes 2018. augusztus 23-án megvásárolta a **S.-C. Kft.**-től a .../2 hrsz.-ú, kivett áruház, udvar megjelölésű ingatlan 1/1-ed tulajdoni hányadát 469.288.630 Ft + 3.369.252 Euro, azaz összesen 1.561.499.050 Ft vételárért. A felperes illetékkiszabásra az ingatlan forgalmi értékét a vételárral egyezően jelentette be, egyúttal kapcsolt vállalkozások közötti ingatlan átruházáshoz kapcsolódó illetékmentességet kért az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 26. § (1) bekezdés t) pontja alapján. A **S.-C. Kft.** (a továbbiakban: **S.**) többségi tulajdonosa a **P.I. Kft.** (a továbbiakban: **P.**) 50,99%-ban.
- [2] A **P.**-ban **S.E.** magánszemély részesedése 26%, a **C.S.**-nak 74%. A **C.S.** egyedüli tulajdonosa **S.E.**. A **P.** tulajdonosa így 100%-ban **S.E.**, aki ezáltal a **S.**-ban többségi befolyással rendelkezik.
- [3] A felperesben a **P.** 50%-ban, **S.E.** 18,67%-ban tulajdonos. A **P.** 50% tulajdoni részesedése folytán így felperesben **S.E.** befolyásának mértéke közvetetten 50%, közvetlenül 18,67%, együttesen 68,67%-os többségi befolyás.
- [4] A Nemzeti Adó-és Vámhivatal Megyei Adó- és Vámigazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a 2019. július 2-án kelt 4716982015 számú fizetési meghagyásában az ingatlan bejelentett forgalmi értékét elfogadva a felperest az Itv. 19. § (1) bekezdése alapján 51.229.981 Ft visszterhes vagyónátruházási illeték fizetésére kötelezte.
- [5] A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2019. augusztus 22-én kelt 2235012002 számú határozatával a fizetési meghagyást helybenhagyta. Indokolásában megállapította, hogy az Itv. 26. § (1) bekezdés t) pontja alapján illetékmentességre a felperes nem jogosult, mert a felperesben **S.E.** közvetlen és a közvetett részesedései nem összeszámíthatóak, erre a Polgári Törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (a továbbiakban: Ptk.) 8:2. § (5) bekezdése alapján csak közeli hozzátartozók esetében van lehetőség.

A kereseti kérelem és az alperes védekezése

- [6] A felperes keresetében az alperes határozatának elsőfokú határozatra kiterjedő megváltoztatását kérte. Előadta, hogy az illetékmentesség feltételeit kielégítő bizonyítékait benyújtotta, az alperes határozata téves jogszabály értelmezésen alapul, sértve az Alaptörvény 28. cikk, a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (a továbbiakban: Tao tv.) 4. § 23. pont c) alpont, az Itv. 26. § (1) bekezdés t) pont és a Ptk. 8:2. § rendelkezéseit. A Tao tv. 4. § 23. pont c) alpontjának helyes értelmezése mellett a kapcsolt vállalkozási jogviszony megállapításához mindegy, hogy egy harmadik személynek a vállalkozásokban közvetlenül vagy közvetve van-e többségi befolyása.
- [7] Az alperes a határozatában foglalt indokokkal egyezően kérte a kereset elutasítását.

Az elsőfokú ítélet

- [8] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította. Indokolásában megállapította, hogy a Tao tv. 4. § 23. pont c) alpontjának nyelvtani értelmezéséből kiindulva kapcsolt vállalkozási viszony fennállásához az szükséges, hogy harmadik személynek az adózónál és más személynél is a Ptk. megfelelő rendelkezéseinek alkalmazásával közvetlenül vagy közvetve, de mindkettejükben többségi befolyással kell rendelkeznie. Ezen jogintézmény

meghatározásánál a Tao tv. utal a Ptk. vonatkozó rendelkezéseire. A Ptk. 8:2. §-a határozza meg a befolyás fogalmát, ennek (1) bekezdése szerint többségi befolyás abban az esetben áll fenn, amennyiben egy jogi személyben a szavazatok több, mint a felével vagy meghatározó befolyással rendelkezik a természetes személy vagy jogi személy.

- [9] A Ptk. 8:2. § (5) bekezdése tesz kizárólag említést arról a közeli hozzátartozók viszonylatában, hogy a közvetlen és közvetett tulajdoni részesedést vagy szavazati jogot egybe kell számítani. Sehol, sem a Tao tv.-ben, sem a Ptk.-ban nincs máshol erről rendelkezés. A Tao tv. 4. § 23. pont c) alpontjának nyelvtani értelmezése és a jogszabály logikai értelmezése alapján is az a következtetés vonható le, hogy a közvetlen és közvetett többségi befolyás összeszámítására nincs mód, annak vagy közvetlenül vagy közvetve kell megállapítani. A perben azt kellett vizsgálni, hogy van-e olyan harmadik személy, aki az eladóban és a vevőben is többségi befolyással, azaz a szavazatok több, mint felével rendelkezik közvetlenül vagy közvetett módon. **S.E.-nek** a felperesben a **P.on** keresztül 50%-os közvetett és 18,67%-os közvetlen befolyása van, így nem állapítható meg a Ptk. 8:2. § (1) bekezdésében írt feltétel. A nyelvtani értelmezésen túl az ellenkezőből való következtetés elve alapján is ugyanerre a következtetésre juthatunk, ugyanis amennyiben a jogalkotó közeli hozzátartozók esetében biztosítja a befolyások összeszámítását, akkor ezzel ellentétes esetben, azaz közeli hozzátartozói viszony hiányában nincs mód a befolyások összeszámítására. A jogi szabályozás rendszertani értelmezését tekintve az Itv. 26. § (1) bekezdés t) pontja határozza meg a Tao tv. 4. § 23. pont a)-e) alpontjaira utalással a mentesség feltételeit. A Tao tv. általánosság szintjén beemeli a Ptk. rendelkezéseinek alkalmazását a Ptk. 8:2. §-ában foglalt befolyás fogalmának meghatározásával. A közvetlen vagy közvetett befolyás összeszámítására vonatkozóan közeli hozzátartozók esetét leszámítva nincs más utalás. Az elsőfokú bíróság utalt arra is, hogy a Szegedi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság hasonló tárgyban született döntése nem köti, e bíróság eltérő jogértelmezés alapján foglalt állást.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

- [10] A felperes a jogerős ítélettel szemben előterjesztett felülvizsgálati kérelmében kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárásra és új határozat hozatalára utasítását. Az illetékmentesség feltételeit kielégítő bizonyítékait a megelőző, közigazgatási eljárás során benyújtotta, az elsőfokú bíróság ítélete téves jogszabály értelmezésen alapul, sértve az Alaptörvény 28. cikkét, a Tao tv. 4. § 23. pont c) pontját, az Itv. 26. § (1) bekezdés t) pontját és a Ptk. 8:2. §-át.
- [11] Hivatkozott a kapcsolt vállalkozások szabályozásának jogalkotói céljára a Tao tv. 18. § indokolásán, a 4. § 23. pontján és az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 3. § (2) bekezdésén keresztül, az Itv.-hez fűzött általános indoklásra, valamint a Magyar Nemzeti Bank egy állásfoglalására azzal, hogy a jogalkotó szélesebb körben biztosítja a kapcsolt vállalkozások közötti szokásos piaci ár hatósági felülvizsgálatának lehetőségét; a Tao tv. 4. § 23. pont c) alpontjának helyes értelmezése mellett a kapcsolt vállalkozási jogviszony megállapításához mindegy, hogy egy harmadik személynek a vállalkozásokban közvetlenül vagy közvetve van-e többségi befolyása. A közeli hozzátartozókat azért kell együtt egyetlen harmadik személynek tekinteni, hogy a szabályozás célja a közeli hozzátartozó beiktatásával ne legyen kizárható, az alperes értelmezése joglogikai szabályokkal ellentétes, de más adójogviszonyokban is ellentmondást eredményezne.

- [12] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban fenntartását kérte. Előadta, hogy az elsőfokú bíróság a logika szabályainak és a jogalkotói célnak megfelelő komplex értelmezéssel jogszerű ítéletet hozott.

A Kúria döntése és jogi indokai

- [13] A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos.
- [14] A Kúria a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 115. § (2) bekezdése folytán alkalmazandó 108. § (1) bekezdésének, továbbá a 120. § (5) bekezdésének megfelelően a jogerős ítéletet csak a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem keretei között, a rendelkezésére álló iratok és bizonyítékok alapján vizsgálhatta felül.
- [15] Az elsőfokú bíróság a jogvita eldöntéséhez szükséges lényeges tényeket vette figyelembe, azonban az alkalmazandó jogszabályokat helytelenül értelmezte. A Kúria a jelen üggyel jogi és ténybeli alappal azonos Kfv.I.35.517/2019/6. számú ítéletében már döntött, az abban foglaltakkal továbbra is egyetért.
- [16] Az elsőfokú bíróságnak jogkérdésben kellett döntenie, mert ugyanannak a harmadik személynek, aki az ingatlan adásvétel egyik alanyában (S.) többségi befolyással rendelkezett, a felperesben ilyen mértékű befolyása csak akkor áll fenn, ha e harmadik személynek a felperesben fennálló közvetlen és közvetett részesedései összeszámítandók.
- [17] Az alperes a közvetlen és közvetett részesedések különállását az Itv. 26. § (1) bekezdés t) pontjának a Tao tv. 4. § 23. pont c) alpontjára is utaló, valamint az utóbbiban hivatkozott Ptk. 8:2. § egyes rendelkezési alapján állapította meg, de érvelésében kiemelt hangsúlyt a Tao tv. hivatkozott pontjában szereplő vagylagosság („közvetlenül vagy közvetve”) kapott.
- [18] A peres felek a jogszabály értelmezés különböző módszereit (nyelvtani, rendszertani, logikai, teleologikus) általában helytállóan hivatkozták. A Kúria ezek közül - érdemben a jogerős ítélet indokolásával egyezően - az Alaptörvény 28. cikkének is megfelelő nyelvtani és logikai megközelítést emeli ki az alábbiakban.
- [19] A Tao tv. 4. § 23. pont c) alpontja a harmadik személy közvetlen vagy közvetett többségi befolyása tekintetében a Ptk. rendelkezéseinek - melyet a peres felek helyesen konkretizáltak a Ptk. 8:2. §-ára - megfelelő alkalmazását rendeli. A „megfelelő” alkalmazás a Tao tv. rendelkezésének Ptk.-val összhangban álló értelmezését jelenti. A Tao tv. értelmezésének eredményét így csak akkor kell korrigálni, ha utóbbi a Ptk. rendelkezéseivel ellentétben állna.
- [20] A Tao tv. 4. § 23. pont c) alpontja alapján a harmadik személynek többségi befolyással mindkét vállalkozásban vagy közvetlenül vagy közvetve kell rendelkeznie. A „közvetlen” vagy „közvetett” többségi befolyás kapcsolása ebben a jogi normában nem kizáró vagylagosságot jelent, hanem azt, hogy bármelyik típusú befolyás a többségi befolyás meghatározásakor figyelembe veendő. A gazdasági társaságban való befolyás lehet közvetlen, de akár közvetett is, ezek együttesen határozzák meg az adott személy gazdasági társaságra gyakorolt tényleges befolyását. Amennyiben a közvetlen és közvetett befolyás mértéke együttesen eléri, vagy meghaladja a többségi befolyást, ugyanazon befolyást jelent,

mint ha csak közvetlen, vagy csak közvetett részesedés eredményezné a többségi befolyást.

- [21] Erre figyelemmel a közvetlen és közvetett befolyás összeszámítandó. Az elsőfokú bíróság jogszabály értelmezése nem volt helytálló.
- [22] A Ptk. 8:2. § (5) bekezdése sem főszabály alóli kivételt tartalmaz, mert a jogtételben - az összeszámítás szempontjából releváns tartalommal - nincs főszabály. Az összeszámítás a Ptk. 8:2. § (3)-(4) bekezdéseiből következik egyértelműen azáltal, hogy a többségi befolyást nem csak a közvetlen, hanem a közvetett befolyás is megalapozza. Az alperes által kiemelt (5) bekezdés kizárólag azt fejezi ki, hogy a közeli hozzátartozók közvetlen és közvetett tulajdoni részesedéseinek összeszámítása folytán a közeli hozzátartozók egyetlen befolyással rendelkező személynek tekintendők. A Tao tv. 4. § 23. pont c) alpontjának a közeli hozzátartozókra vonatkozó fordulata - mint a Ptk. rendelkezéseivel összhangban álló tartalom - ugyanezt jelenti.
- [23] A fentiek alapján a Tao tv. 4. § 23. pont c) alpontjának az első-, másodfokú hatóság és az elsőfokú bíróság által adott értelmezése ellentétben áll a Ptk. 8:2. § rendelkezéseivel, ezért a Kúria a Kp. 121. § (1) bekezdése alapján a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, az alperes határozatát az elsőfokú adóhatóság fizetési meghagyására kiterjedő hatállyal megsemmisítette és az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte.
- [24] A megismételt eljárás során abból a tényből kell kiindulni, hogy az ingatlan átruházása kapcsolt vállalkozások között jött létre, az illetékkötelezettség keletkezése időpontjában a vagyonszerző főtevékenysége saját tulajdonú, bérlet ingatlan bérbeadása, üzemeltetése, ezért az ügylet az Itv. 26. § (1) bekezdés t) pontja alapján mentes a visszterhes vagyónátruházási illeték alól. Ennek alapján az illetékmentesség tényét - az Itv. 78. § (1) bekezdésének megfelelően - fel kell jegyezni az ügyiratra, melyről a felperest tájékoztatni kell.
- [25] Az adóhatóságnak az Itv. 32. §-a alapján intézkednie kell a fellebbezési eljárás illeték visszatérítéséről is.

A döntés elvi tartalma

- [26] *A Tao tv. 4. § 23. pont c) alpontja alapján a közvetlen és a közvetett többségi befolyás egyidejű teljesülése is megalapozza a kapcsolt vállalkozás minőséget.*

Záró rész

- [27] A Kúria az alperest a Kp. 35. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó Pp. 81. § (5) bekezdése, 83. § (1) bekezdése, valamint a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII. 22.) IM rendelet 3. § (3), (5)-(6) bekezdései alapján kötelezte a felperes elsőfokú és felülvizsgálati költségének megfizetésére.
- [28] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt elsőfokú és felülvizsgálati eljárási illeték az alperest az Itv. 5. § (1) bekezdés c) pontja első fordulata szerint megillető személyes illetékmentességre figyelemmel a Kp. 35. § (1) bekezdése folytán alkalmazandó a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 102. § (6) bekezdése alapján az állam terhén marad.

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

, 2020. november 19.

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