

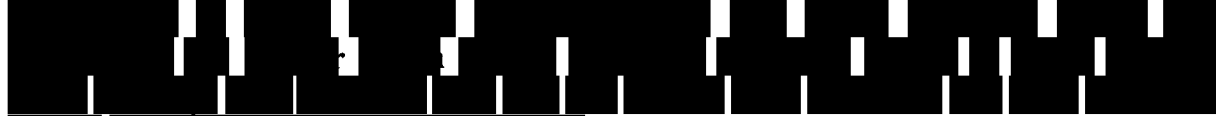


Alkotmánybíróság részére

1015 Budapest, Donáti utca 35-45.
1535 Budapest, Pf. 773.

ALKOTMÁNYBÍRÓSÁG	
Ügyszám:	10/2778-3/2015
Érkezett:	2015 OKT 09.
Példány:	1
Melléklet:	db
Kezelőiroda:	

Tisztelt Alkotmánybíróság!

Alulírott, 

útján - az Alkotmánybíróságról szóló 2011. évi
CLI. törvény (a továbbiakban: Abtv.) 27. § alapján az alábbi

a l k o t m á n y j o g i p a n a s z i n d í t v á n y t

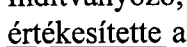
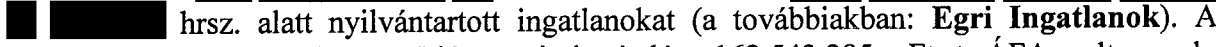
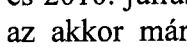
terjesztem a Tisztelt Alkotmánybíróság elé.

Kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy állapítsa meg a Kúria, mint felülvizsgálati bíróság Kfv.V.35.116/2014/10. számú ítéletének alaptörvény-ellenességét, és semmisítse meg azt, tekintettel arra, hogy az sérti az Alaptörvény XIII. cikkében foglalt tulajdonhoz való jogot, továbbá az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésében foglalt tisztességes eljáráshoz való jogot, az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdésben foglalt arányos közteherviseléshez fűződő jogot, illetve az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdésében foglalt megkülönböztetés tilalmát.

I n d o k o l á s

I. Előzmények

1.1. Történeti tényállás

Indítványozó, mint eladó 2008. december 23. napján kelt ingatlan-adásvételi szerződéssel értékesítette a  mint vevő részére az  hrsz. alatt nyilvántartott ingatlanokat (a továbbiakban: **Egri Ingatlanok**). A szóban forgó ingatlanok szerződés szerinti vételára 162.543.285,- Ft + ÁFA volt, amely vételár nettó összegéből vevő 2009. március 4. napján - foglaló jogcímén - 16.254.330,- Ft-ot, majd 2010. június 21. napján (a foglaló összegét tartalmazó számla helyesbítése mellett) további 146.939.128,- Ft-ot fizetett meg indítványozó részére banki átutalás útján. Vevő tulajdonjogának bejegyzésére - az ingatlan-nyilvántartási eljárás során az illetékes földhivatal által jelzett, a bejegyzés akadályát képező problémákra tekintettel - végül egy 2010. június 21. és 2010. július 9. napján módosított adásvételi szerződés alapján került sor, amelynek tárgya az akkor már Eger, belterület  hrsz. alatt nyilvántartott ingatlan volt (s amely az indítványozó által értékesített Egri Ingatlanok mellett további környező ingatlanokat is magában foglalt; ezen további ingatlanok tulajdonosai a módosított adásvételi szerződésben természetesen szintén eladóként szerepeltek).

Az Egri Ingatlanokat indítványozó az értékesítésüket megelőző években (2007-2008 folyamán) vásárolta meg. Nevezett ingatlanok indítványozó tulajdonszerzésekor még termőföldként voltak nyilvántartva. Tekintettel arra, hogy a szóban forgó időszakban hatályos termőföldről szóló 1994. évi LV. törvény 6. § (1) bekezdése értelmében belföldi székhelyű jogi személy - bizonyos kivételekkel - termőföld tulajdonjogát nem szerezhette meg, az értékesítésüket, illetve a [REDACTED] g [REDACTED] tulajdonjogának bejegyzését megelőzően sor került az ingatlanok belterületbe vonására és művelés alól kivett beruházási területté való átminősítésére.

Indítványozó, mint eladó 2008. október 20. napján ingatlan-adásvételi előszerződést kötött az [REDACTED] N [REDACTED] G [REDACTED], [REDACTED] h [REDACTED], [REDACTED] t [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED]. [REDACTED] hrsz. alatt nyilvántartott ingatlanok (a továbbiakban: **Nyíregyházi Ingatlanok**) tulajdonjogának vevőre történő későbbi átruházását vállalta. Az előszerződésre tekintettel a 2010. május 20. napján megkötött végleges szerződésben az [REDACTED] N [REDACTED] G [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] N [REDACTED] G Kft. is szerepelt, a szerződés tárgyai pedig az akkor már - ingatlan-nyilvántartási megosztások következtében - [REDACTED], [REDACTED] t [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED]. [REDACTED] hrsz. alatt nyilvántartott, de az előszerződésben felsoroltakkal egyébként megegyező ingatlanok voltak. A Nyíregyházi Ingatlanok szerződésben rögzített vételára 4.105.106.000,- Ft + ÁFA volt, amelynek nettó összegéből vevők 2009. október 30. napján 250.000.000,- Ft-ot, 2009. december 11. napján pedig 821.021.200,- Ft-ot, majd az így fennmaradó részlet rendezéseként 2010. június 3. napján 2.794.084.800,- Ft-ot, 2010. június 4. napján pedig 240.000.000,- Ft-ot fizettek meg indítványozó részére banki átutalás útján.

A Nyíregyházi Ingatlanokat indítványozó a fent hivatkozott ingatlan-adásvételi előszerződés megkötését követő időszakban (2008. novemberében, illetve 2009. márciusában) vásárolta meg. Tekintettel azon körülményre, hogy ezen vásárlások idején az érintett ingatlanok termőföldnek minősültek, valamint figyelemmel az Egri Ingatlanok kapcsán már kifejtett tulajdonszerzési korlátozásokra, az értékesítéseket, illetve az [REDACTED] N [REDACTED] G [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] N [REDACTED] G [REDACTED] tulajdonjogának bejegyzését megelőzően a Nyíregyházi Ingatlanok kapcsán is sor került azok művelés alól kivett beruházási területté való átminősítésére.

Indítványozó mind az Egri, mind a Nyíregyházi Ingatlanok értékesítéséből származó jövedelmét szerepeltette a 2009., illetve 2010. évekről szóló adóbevallásában, mégpedig a lentebb hivatkozott jogszabályi rendelkezések szerinti ingatlan-értékesítésből származó jövedelemként, és hiánytalanul meg is fizette az ezen bevallásaiban rögzítettek tekintettel megállapítható személyi jövedelemadó teljes összegét.

1.2. Releváns jogszabályi környezet

A személyi jövedelemadóról szóló 1995. évi CXVII. törvénynek (a továbbiakban: Szja tv.) az indítványozónál a fenti 1.1. pont szerinti értékesítésekből származó jövedelmek keletkezésekor hatályos szövege az alábbiak szerint szabályozta a személyi jövedelemadózás rendszerét.

A magánszemélyek jövedelemadóztatásának alapvető szabálya, hogy minden jövedelmük adóköteles. A különböző típusú jövedelmeket az Szja tv. főszabály szerint a VI. fejezet szerinti összevont adóalap részeként adóztatja. Az összevont adóalapba tartozik az ún. önálló tevékenységből származó, a nem önálló tevékenységből (pl. munkaviszonyban folytatott tevékenység) származó, valamint az Szja tv. 28. § szerinti egyéb jövedelmek. Az Szja tv. korabeli hatályos 16. § (1) bekezdése értelmében *"önálló tevékenység minden olyan tevékenység, amelynek eredményeként a magánszemély bevételhez jut, és amely e törvény szerint nem tartozik a nem önálló tevékenység körébe. Ide tartozik különösen az egyéni vállalkozó, a mezőgazdasági őstermelő, a bérbeadó, a választott könyvvizsgáló tevékenysége, a gazdasági társaság magánszemély tagja által külön szerződés szerint teljesített mellékszolgáltatás, ez utóbbinál feltéve, hogy a tagnak a bevétele érdekében felmerült költségét a társaság a költségei között nem számolja el."*

A fenti főszabályhoz képest kivételesnek számító rendelkezéseket rögzít az Szja tv. Egyes külön adózó jövedelmek című harmadik része. A külön adózó jövedelmek kategóriájába az Szja tv. indokolása szerint *"azok az adóköteles jövedelmek tartoznak, amelyek nem kerülnek összevonásra, következésképp rájuk a jövedelem nagyságához igazodó progresszió nem - vagy csak sajátos módon - érvényesül."* A törvény alapján ezen külön adózó jövedelmek körébe tartoztak a vállalkozói jövedelmek (X. fejezet), a vagyónátruházásból származó jövedelmek (XI. fejezet), a tőkejövedelmek (XII. fejezet), a természetbeni és egyéb juttatásokból, engedményekből származó jövedelmek (XIII. fejezet), a vegyes jövedelmek (XIV. fejezet), valamint az értékpapírból, és az értékpapírra vonatkozó vagyoni jog révén megszerzett vagyoni értékből származó jövedelmek (XV. fejezet). A vagyónátruházásból származó jövedelmekre vonatkozó rendelkezések tartalmazták az (i) ingó vagyontárgy átruházásából, az (ii) ingatlan, vagyoni értékű jog átruházásából, illetve a (iii) tartási, életjáradéki vagy öröklési szerződésből származó jövedelem adóztatásának szabályait. Az Szja tv. az ingatlan átruházásából származó jövedelmekre vonatkozó részében (59-64. §) az alábbiakat rögzítette:

"61. § (1) Ingatlan, vagyoni értékű jog átruházásából származó bevétel minden olyan bevétel, amelyet a magánszemély az átruházásra tekintettel megszerez. Ilyennek minősül különösen az eladási ár, a cserében kapott dolognak a jövedelemszerzés időpontjára megállapított szokásos piaci értéke, valamint az ingatlan, a vagyoni értékű jog gazdasági társaság vagy más cég részére nem pénzbeli hozzájárulásként (nem pénzbeli betétként) történő szolgáltatása esetén annak a társasági szerződésben, más hasonló okiratban meghatározott értéke.

(2) A bevételnek nem része a kapott ellenértékből az egyéb jövedelemnek minősülő, az ingatlan, a vagyoni értékű jognak a szerződéskötés időpontjában ismert szokásos piaci értékét meghaladó összeg.

[...]

62. § (1) Az ingatlan, a vagyoni értékű jog átruházásából származó bevételből le kell vonni az átruházó magánszemélyt terhelő következő igazolt költségeket, kivéve azokat, amelyeket valamely tevékenységből származó bevételével szemben költségként elszámolt:

a) a megszerzésre fordított összeget, és az ezzel összefüggő más kiadásokat;

b) az értéknövelő beruházásokat;

c) az átruházással kapcsolatos kiadásokat, ideértve az adott ingatlannal kapcsolatban az állammal szemben vállalt kötelezettség alapján igazoltan megfizetett összeget is.

[...]

63. § (1) Az ingatlan és vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelem után az adó mértéke 25 százalék. Az adót a magánszemélynek adóbevallásában kell megállapítania és az adóbevallás benyújtására előírt határidőig kell megfizetnie."

Az Szja tv. indokolása az 59-64. §-hoz fűződő részében egyértelműen rögzíti, hogy "az ingatlan, vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelemre vonatkozó valamennyi szabályt e §-ok tartalmazzák. [...] Az ingatlan és vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelem - hasonlóan az ingó dolog átruházásának jövedelméhez - a Javaslat szerint nem tartozik az összevonás alá eső jövedelmek közé, hanem [...] %-os lineáris adó terheli, amelyet az adóbevallásra vonatkozó szabályoknak megfelelően kell megállapítani és megfizetni."

1.3. Adóhatósági eljárás

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adóigazgatósága a 2009. év kapcsán valamennyi adónem vonatkozásában, a 2010. év kapcsán pedig az általános forgalmi adót leszámítva (amelyet külön eljárásban vizsgált) valamennyi egyéb adónem vonatkozásban ellenőrzést folytatott le indítványozónál, mint adózónál.

1.3.1. 2009. évet érintő revízió

A 2009-es időszakot érintő vizsgálat eredményeképpen az adóhatóság 2011. szeptember 28. napján kelt 1535239501 számú határozatában (I/2. számú melléklet) - egyéb megállapítások mellett - indítványozó, mint adózó terhére személyi jövedelemadó adónemben 206.810.584,- Ft, százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemben 62.958.873,- Ft, magánszemélyek különadója adónemben pedig 23.052.972,- Ft adókülönbötetet állapított meg, és ezen összegek mellett a kizárólag a felsorolt adónemeket érintő adóhiányokra tekintettel megállapított 20 %-os, 58.442.732,- Ft összegű adóbírság, valamint 36.119.543,- Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte indítványozót.

Az adóhatóság - az eljárás során született jegyzőkönyvekhez fűzött adózói észrevételek ellenére - határozatában megállapította, hogy indítványozó az ingatlanértékesítéseiből származó jövedelme tekintetében helytelenül alkalmazta az Szja tv.-nek az ingatlan, vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelemre vonatkozó szabályait, mivel a szóban forgó ingatlanértékesítések üzletszerű tevékenységnek, az értékesítésből származó jövedelme pedig az Szja tv. 16. § (1) bekezdés alapján önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősült (6. oldal, negyedik bekezdés). Az adóhatóság elsősorban arra alapozva minősítette indítványozó tevékenységét üzletszerűnek, hogy az ellenőrzés során feltárt tények alapján (i) a továbbértékesített ingatlanok felvásárlásának célja a rövid időn belüli haszonnal történő továbbértékesítés volt, (ii) a megvalósított telekalakítások, átminősítések kizárólag a vevők igényeinek megfelelő állapot megteremtését, ezáltal az értékesítés elősegítését szolgálták, (iii) a megvalósított ingatlanfejlesztési munkák, kifizetett költségek kizárólag a vevők igényeinek megfelelő állapot megteremtését, ezáltal az értékesítés elősegítését szolgálták, az ingatlanokat adózó saját céljára semmilyen módon nem hasznosította, (iv) a később továbbértékesített Nyíregyházi Ingatlanok felvásárlásához a [REDACTED] G [REDACTED]-vel kötött adásvételi előszerződés ismeretében adott hitelt adózónak, amiből következően az ingatlanok megvásárlása kifejezetten továbbértékesítési céllal történt, melynek kereteit előszerződések, előzetes megállapodások biztosították, továbbá (v) az értékesítéssel realizált magas arányú haszon (amely az adóhatóság által elfogadott költségek levonásával az Egri Ingatlanok vonatkozásában 73,58 %-os, míg a Nyíregyházi Ingatlanok vonatkozásában 74 %-os volt) szintén a tudatos és célirányos üzletszerű, önálló, vállalkozás-jellegű tevékenységet támasztja alá (19-26. oldalak). A határozat rögzíti, hogy indítványozó e tevékenység végzéséhez egyéni vállalkozói engedélyt ugyan nem kért, azonban az adófizetési kötelezettség az adóhatóság álláspontja szerint az engedély megszerzésétől függetlenül is fennállt, ha a

magánszemélynek üzletszerűen végzett önálló gazdasági tevékenységből származó jövedelme keletkezett (14. oldal utolsó bekezdés).

Annak alátámasztásaképpen, hogy az indítványozó által a fentiek szerint saját nevében és kockázatára, rendszeresen, haszonszerzés céljából - vagyis üzletszerűen - folytatott tevékenységre miért nem az ingatlan-értékesítésből származó jövedelmek adózásának Szja tv. 59-64. §-aiban megállapított szabályai kellett volna alkalmazni, az adóhatóság többek között az alábbi jogszabályhelyekre hivatkozott:

- az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 178. §-ának alábbiak szerinti értelmező rendelkezéseire: "28. vállalkozási tevékenység: az a rendszeres gazdasági tevékenység, amelyet a magánszemély, illetve a jogi személy vagy egyéb szervezet saját nevében és kockázatára üzletszerűen végez, 29. vállalkozó: a magánszemély, ha belföldön saját nevében és kockázatára rendszeresen, haszonszerzés céljából üzletszerű gazdasági tevékenységet végez, és vállalkozói igazolvánnyal rendelkezik, továbbá az a magánszemély, akinek a tevékenységét törvény vállalkozási tevékenységnek minősíti, valamint a jogi személy, egyéb szervezet, amely rendszeresen üzletszerű gazdasági tevékenységet folytat";

- az egyéni vállalkozásról szóló 1990. évi V. törvény (a továbbiakban: Evtv.) 2. § (1) bekezdésére, miszerint 2. § (1) "e törvény alkalmazásában egyéni vállalkozás a devizajogszabályok szerint belföldinek minősülő természetes személy vagy - a 3. § (2) bekezdésében meghatározott esetben - külföldinek minősülő külföldi állampolgár gazdasági tevékenysége. E törvény alkalmazásában gazdasági tevékenység az üzletszerűen - ellenérték fejében, nyereség- és vagyonszerzés céljából, rendszeresen - folytatott termelő vagy szolgáltató tevékenység";

- az Szja tv. 1. § (4) bekezdésére, amely alapján "az adókötelezettséget, az adó mértékét befolyásoló, a magánszemély adójának csökkenését eredményező eltérő szabály, adókedvezmény annyiban alkalmazható, illetőleg érvényesíthető, amennyiben az annak alapjául szolgáló szerződés, jogügylet, más hasonló cselekmény tartalma megvalósítja az eltérő szabály, az adókedvezmény célját. Az alkalmazhatóságot, illetőleg érvényesíthetőséget annak kell bizonyítania, akinek az érdekében áll. Ha a felek akár a szokásos piaci értékektől, árártól való eltérésekkel, akár szinlelt jogügyletekkel kívánják érvényesíteni, növelni az adószabályok alkalmazásának előnyeit, akkor azokat az adókötelezettség megállapítása során figyelmen kívül kell hagyni."

A fentiek mellett az adóhatóság azt is kifejtette, hogy bár az Szja tv. nem fogalmazza meg konkrétan az 59-64. §-ok szerinti kedvezményesebb jövedelem-megállapítás és az alacsonyabb adókulcs célját, de az vélelmezhetően a magánszemélyek ilyen típusú, eseti jövedelmei adóterhének enyhítésére irányul, mivel nem logikus azt feltételezni, hogy a törvény számtalan más gazdasági tevékenység közül az üzletszerűen végzett ingatlanforgalmazási tevékenységet kiemelve azt hasonló módon kívánna preferálni, mint a magánszemély eseti ingatlanértékesítését, csökkentve az abból származó adóterhet a más jellegű vállalkozási tevékenységhez viszonyítva (13. oldal utolsó bekezdés).

Az adóhatóság a fentiek szerinti átminősítésre tekintettel indítványozó 2009. évi összevonás alá eső jövedelmének megállapítása során a bevételek közé sorolta az Egri Ingatlanok vételárának 16.254.330,- Ft-os foglalóját, valamint a Nyíregyházi Ingatlanok vételárának első részletét képező 1.071.021.200,- Ft-ot is, ami összesen 1.087.275.530,- Ft-tal növelte a bevételi oldalt. Az ebből levonható költségek körét pedig - tekintettel arra, hogy az Szja tv. 4. § (3) bekezdése az összevonás alá eső jövedelmek kapcsán csak a bevételszerző tevékenységgel közvetlenül összefüggő, kizárólag a bevétel megszerzése, a tevékenység folytatása érdekében a naptári évben ténylegesen kifizetett, szabályszerűen igazolt kiadások,

mint költségek levonására ad lehetőséget, a bevételszerzés évétől eltérő évben felmerült költségek figyelembe vételére (az ún. veszteségelhatárolásra) azonban nem - az indítványozó által benyújtott bevalláshoz képest jelentősen szűkebben határozta meg. Ennek eredményeképpen a revízió a bevallás adataihoz képest 595.373.738,- Ft adóalap-eltérést állapított meg (amiből 574.196.067,- Ft kizárólag arra vezethető vissza, hogy az adóhatóság az ingatlanok értékesítéseiből származó jövedelmet önálló tevékenységből származónak minősítette), és mivel a szóban forgó időszakban az ingatlan-értékesítésből származó jövedelemre az Szja tv. 63. § (1) bekezdése 25 %-os lineáris adókulcsot állapított meg, míg az összevont adóalapba tartozó jövedelmek adója 1.900.000,- Ft-ig 18 %, 1.900.001,- Ft-tól pedig 342.000,- Ft és az 1.900.000,- Ft-on felüli rész 36 %-a volt, indítványozó terhére összesen 206.810.584,- Ft adókülönbötetet állapított meg személyi jövedelemadó adónemben.

Az egészségügyi hozzájárulásról szóló 1998. évi LXVI. törvény (a továbbiakban: Eho tv.) 2. §-ára, illetve 3. § (1)-(2) bekezdéseire tekintettel az összevonás alá eső jövedelmek - fentiek szerinti átminősítésnek köszönhető - jelentős megnövelése az egészségügyi hozzájárulás adónem vonatkozásában is komoly adóhiány megállapítását eredményezte. Az adóalap számításának a személyi jövedelemadóétól eltérő szabályaira tekintettel a revízió 574.644.300,- Ft adóalap eltérést állapított meg, amiből az adókülönbötet összege - az Eho tv. 3. § (1) bekezdésében rögzített 11 %-os adókulcsra tekintettel - 63.210.873,- Ft volt. A határozat rendelkező részébe kizárólag azért kerültek ennél alacsonyabb összegek, mert az indítványozó résztulajdonában lévő ██████████ I ██████████ ██████████ mint kifizető egy 1.800.000,- Ft-os összeget tévesen az Eho tv. 3. § (3) bekezdésének hatálya alá tartozó kifizetésnek minősített, és levonta az arra előírt 14 %-os adókulcsnak megfelelő 252.000,- Ft-ot, amely összeget a revízió indítványozó javára állapított meg.

Ugyancsak az összevont adóalapot növelő átminősítésre vezethetőek vissza a határozat rendelkező részében említett harmadik adónemmel kapcsolatos megállapítások. Az államháztartás egyensúlyát javító különadóról és járadékokról szóló 2006. évi LIX. törvény (a továbbiakban: Különadó tv.) szabályaira tekintettel a revízió összesen 576.324.300,- Ft adóalap-eltérést, és a 4 %-os adókulcsnak megfelelően 23.052,972,- Ft adókülönbötetet állapított meg (amelyekből 574.644.300,- Ft adókülönbötet és 22.985.772,- Ft adóhiány kizárólag az ingatlanok értékesítéseiből származó jövedelmet eltérő minősítésére volt visszavezethető).

1.3.2. 2010. évet érintő revízió

A 2010. év vonatkozásában lefolytatott vizsgálat eredményeképpen az adóhatóság 2011. december 19. napján kelt 4001037319 számú határozatában (I/3. számú melléklet) indítványozó, mint adózó terhére személyi jövedelemadó adónemben 28.731.602,- Ft, százalékos egészségügyi hozzájárulás adónemben pedig 550.763.183,- Ft adókülönbötetet állapított meg, és ezen összegek, valamint az adóhiányra tekintettel 20 %-os, 115.898.957,- Ft összegű adóbírság, továbbá 25.405.051,- Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte indítványozót.

Az adóhatóság az 1.3.1. pont alatt kifejtett jogi álláspontját gyakorlatilag megismételve - az Szja tv., az Art., sőt, a revízió által érintett időszakban (2010. január 2. napjától) már hatályon kívül helyezett Evtv. fentebb idézett szakaszaira is hivatkozva - indítványozó ingatlanértékesítéseit üzletszerűen végzett, az Szja tv. szerinti önálló tevékenységnek minősítette, és az abból származó jövedelmet az összevont adóalapot növelő tételek közé

sorolta. Az átminősítés részletes indokolását tartalmazó ötpontos felsorolás megállapításai szinte szóról-szóra megegyeztek a korábbi határozatban foglaltakkal (15-22. oldalak).

Az adóhatóság a fenti átminősítés alapján indítványozó 2010. évi összevonás alá eső jövedelmének bevételei közé sorolta az Egri Ingatlanokra tekintettel a [REDACTED] g [REDACTED] által megfizetett 146.939.128,- Ft-os vételár részletet, valamint a Nyíregyházi Ingatlanok adásvételének lezárásaként a vevők által átutalt összesen 3.034.084.800,- Ft-ot. A bevételekkel szemben elszámolható költségek körét a revízió - a fentebb már ismertett okokból - a 2010. év vonatkozásában is jelentősen leszűkítette. Az Szja tv. 2010-ben hatályos 29. § (1) bekezdésének rendelkezéseire tekintettel a revízió 2.590.626.825,- Ft adóalap-eltérést, és a megelőző évhez képest szintén módosított 30. § (amely szerint az adó mértéke 5.000.000,- Ft-ig 17 %, 5.000.000,- Ft fölött pedig 850.000,- Ft és az 5.000.000,- Ft-on felüli rész 32 %-a) alapján, valamint az indítványozó által az ingatlanok értékesítéséből származó jövedelme után az Szja tv. 59-64. §-ainak szabályai szerint kiszámított, bevallott és megfizetett összegre is figyelemmel 28.731.602,- Ft adókülönbötetet állapított meg adózó terhére.

Egészségügyi hozzájárulás adónemben a határozat - az Szja tv. 29. § (1) bekezdésének fentebb már említett új adóalap-számítási szabályai alkalmazásával - 2.039.863.642,- Ft nem kifizetőtől származó, összevont adóalapba tartozó, önálló tevékenységből származó, indítványozó bevallásában fel nem tüntetett jövedelmet, és erre, valamint az Eho tv. 3. § (1) bekezdése szerinti új, 27 %-os adókulcsra tekintettel 550.763.183,- Ft adókülönbötetet állapított meg.

1.3.3. Másodfokú határozatok

Indítványozó minkét első fokú határozattal szemben fellebbezést nyújtott be, tekintettel arra, hogy álláspontja szerint az adóhatóság által elvégzett - jelentős anyagi következményekkel járó - átminősítésekre sem az Szja tv., sem a határozatokban hivatkozott egyéb jogszabályok alapján nem lett volna törvényes lehetőség.

A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága a fellebbezések elbírálását követően mindkét első fokú határozatot helybenhagyta, a 2009-es időszakot érintő revízió eredményeképpen hozott döntést a 2012. február 8. napján kelt 3549525146. számú határozatával (I/4. számú melléklet), míg a 2010-es időszakra vonatkozó a 2012. április 17. napján kelt 3549539938. számú határozatával (I/5. számú melléklet).

A már szövegezésükben is jelentős átfedést mutató másodfokú adóhatósági határozatok megállapították, hogy az első fokon eljáró adóhatóság az ingatlanértékesítések kapcsán az ingatlanügyletek számából, a felvásárolt ingatlanok egy-két éven belüli továbbértékesítéséből, az ingatlanokhoz kapcsolódó ráfordítások nagyságrendjéből és jellegéből, a vételi, illetve eladási árak közötti jelentős eltérésekből (a realizált haszon mértékéből), valamint abból, hogy az ingatlanok vételével az adózó célja nem saját maga, vagy közeli hozzátartozója részére történő hasznosítás volt, jogszerűen és megalapozottan jutott arra a következtetésre, hogy indítványozó nem eseti jelleggel értékesített ingatlant, ezzel szemben ingatlanértékesítési tevékenysége kifejezetten üzletszerű gazdasági tartalommal bírt, amelyre tekintettel az ingatlanok értékesítéséből származó jövedelmek önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősülnek, és a személyi jövedelemadó szempontjából összevonás alá eső jövedelemnek tekintendők (8. oldal első bekezdéstől, illetve 8. oldal negyedik bekezdéstől).

A határozatok indokolásából egyértelműen megállapítható, hogy a másodfokon eljáró adóhatóság teljes mértékben osztotta az első fokú hatóság azon álláspontját, miszerint önmagában az üzletszerűségből egyértelműen levezethető a kérdéses tevékenységek átminősítése. A másodfokú határozatok részletesen taglalják, hogy az üzletszerűen végzett telekeingatlan értékesítési tevékenységből származó jövedelem nem az Szja tv. vagyonátruházásra irányadó rendelkezései, hanem a bevételszerzésre irányuló tevékenységre vonatkozó előírások szerint adózik (mindkét határozat 10-11. oldalai).

A másodfokú határozatok ugyan az első fokú döntésekhez hasonlóan hivatkoztak az Szja tv. 1. § (4) bekezdésében foglaltakra (8. oldal ötödik bekezdése, illetve 8. oldal utolsó bekezdése), de ennek ahogy az első, úgy a másodfokon eljáró adóhatóság sem adta bővebb magyarázatát. A külön adózó jövedelmekre vonatkozó törvényi rendelkezések nem kedvezményes adózást biztosítottak, hanem egyszerűen eltérő adózási szabályokat rögzítettek bizonyos jövedelmek vonatkozásában az összevont adóalapba tartozó jövedelmekhez képest (a szintén a külön adózó jövedelmek között szabályozott természetbeni juttatások adója például a 2009. adóévre vonatkozó 54 %-os adókulcsával jóval kedvezőtlenebb adózást jelentett az összevonás alá eső jövedelmekhez képest), az ingatlanok indítványozó általi értékesítését követően az illeték-kiszabás körében lefolytatott adóhatósági vizsgálat alapján a szerződésekben feltüntetett vételárak nem tértek el az ingatlanok reális forgalmi értékétől, olyan körülményt pedig az adóhatóság egyáltalán nem állapított meg, ami alapján a jogügyletek esetleges színleltése akár csak felmerülhetett volna (az ingatlanokat indítványozó kizárólag azért volt kénytelen magánszemélyként - és nem egy ingatlanforgalmazással foglalkozó cég közreműködésével - megvásárolni, mert azok akkor még termőföldnek minősültek).

Indítványozó mind a revízió során, mind az első fokú határozatok elleni fellebbezésében hivatkozott olyan, az Szja tv. szövegének alakulásával kapcsolatos jogalkotási körülményekre, amelyből álláspontunk szerint egyértelműen megállapítható volt, hogy az adóhatóság fent kifejtett jogértelmezése téves, és ezáltal a határozatokban foglalt jogszabályba ütközők.

Ahogy azt az 1.2. pont keretében már említettük, az Szja tv. adóhatósági határozatokban érintett jövedelmek keletkezésekor hatályos szövege a külön adózó jövedelmek között szabályozta az ingatlan-értékesítésből származó jövedelmek mellett a magánszemély ingó vagyontárgy értékesítéséből származó jövedelmeit is (58. §). A hivatkozott szakasz (8) bekezdése azonban az ingók üzletszerű értékesítése vonatkozásában a külön adózás, mint az ingók értékesítésére alkalmazandó kivételes szabály alkalmazása alól megállapított egy - az összevonás alá tartozó jövedelmekre vonatkozó főszabály jogi sorsát osztó - alkívételt. A hivatkozott bekezdés szerint ugyanis *"nem alkalmazhatók az (1)-(7) bekezdés rendelkezései akkor, ha az ingó vagyontárgy átruházása üzletszerűen történik. Ekkor - kivéve, ha a magánszemély a bevételt egyéni vállalkozói tevékenysége keretében szerzi meg - az önálló tevékenységből származó jövedelemre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni. E rendelkezés alkalmazásában üzletszerű az átruházás, ha ellenérték fejében történik, és az ügylettel kapcsolatban a magánszemélynek az általános forgalmi adó szabályszerűen bejelentkezett alanyként adólevonási joga megnyílik."* Az ingatlan, vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelmekre vonatkozó, Szja tv. 59-64. §-ok alatti kivételes szabályok között sem a fentivel megegyező (vagyis kifejezetten az üzletszerű értékesítés esetére vonatkozó), sem más jellegű alkívétel nem szerepelt a kérdéses időszakban.

Az ingó vagyontárgyak értékesítése kapcsán az üzletszerű értékesítésre vonatkozó fentiek szerinti (8) bekezdést a 2004. január 1. napján hatályba lépett, az adókról, járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekről szóló törvények módosításáról szóló 2003. évi XCI.

törvény 29. §-a építette be az Szja tv. rendszerébe. Ugyanezen jogszabály 30. §-a az alábbi rendelkezéssel egészítette ki az Szja tv. ingatlan-értékesítésből származó jövedelemre vonatkozó szabályait: "63/A. § (1) Nem alkalmazhatók a 60-63. § rendelkezései, ha az ingatlan, vagyoni értékű jog átruházása rendszeresen vagy üzletszerűen végzett tevékenység (gazdasági tevékenység) keretében történik. Ekkor az önálló tevékenységből származó jövedelemre vonatkozó szabályokat kell alkalmazni." A módosító törvény fenti 30. §-ához fűzött előterjesztői indokolás az alábbiakat rögzítette: "a törvény szerint 2004. január 1-től az ingatlan, illetve vagyoni értékű jog rendszeres vagy üzletszerű értékesítéséből származó jövedelemre - hasonlóan az ingó vagyontárgy rendszeresen vagy üzletszerűen végzett tevékenység keretében történő átruházásához - az önálló tevékenységből származó jövedelemre vonatkozó rendelkezéseket kell alkalmazni." Az ingatlan-értékesítésből származó jövedelmek adóztatására vonatkozó szabályokhoz fűzött kiegészítés gyakorlati alkalmazására azonban végül nem került sor, tekintettel arra, hogy az adókról, járulékokról és egyéb költségvetési befizetésekről szóló törvények módosításáról szóló 2004. évi CI. törvény 300. § (8) 2004. január 1. napjára visszamenő hatállyal hatályon kívül helyezte az idézett rendelkezést.

A magánszemélyek által üzletszerűen végzett ingatlan-értékesítések adóztatásával kapcsolatos fenti kérdéseket végül az egyes adótörvények és azzal összefüggő egyéb törvények módosításáról szóló 2011. évi CLVI. törvény rendezte, amely 2012. január 1-jei hatállyal az alábbi (3a) bekezdéssel egészítette ki az Szja tv. 62. §-át: "ha az ingatlan értékesítése - kivéve, ha a magánszemély a bevételt egyéni vállalkozói tevékenysége keretében szerzi meg - gazdasági tevékenység [3. § 46. pont] keretében történik, az (1)-(3) bekezdés rendelkezései szerint megállapított jövedelem önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősül." Az idézett szövegrészben hivatkozott fogalom-meghatározás szerint az Szja tv. alkalmazásában gazdasági tevékenységnek minősül "valamely tevékenység üzletszerű, illetőleg tartós vagy rendszeres jelleggel történő folytatása, amennyiben az ellenérték elérésére irányul, vagy azt eredményezi, és annak végzése független formában történik."

A fent kifejtettekre vonatkozó indítványozói észrevételekkel kapcsolatban a másodfokú határozatok megállapították, hogy az a tény, hogy az Szja tv. 2009-2010 folyamán hatályos szövege az adott (ti. üzletszerű ingatlan-értékesítésből származó) jövedelem típus minősítésére kifejezett rendelkezést nem tartalmaz, nem jelenti azt, hogy az adózó által végzett gazdasági tevékenységet automatikusan az ingatlan átruházás körébe kellene sorolni. Azt a másodfokú adóhatóság sem vitatta, hogy az Szja tv. 2012. január 1-től hatályos rendelkezései a gazdasági tevékenység keretében történő ingatlan-értékesítéseket önálló tevékenységből származó jövedelemnek minősítik, azonban az adóhatóság álláspontja szerint a jogalkotó ezen rendelkezése nem új jogintézményt vezet be, hanem a korábbi jogszabályi előírásokból is levezethető - ugyanakkor konkrétan nem szabályozott - jövedelem minősítést erősítette meg azzal, hogy a fogalom értelmezést a törvénybe is beiktatta (határozatok 12. oldala).

1.4. Bírósági felülvizsgálat

Indítványozó, mint felperes a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága mindkét fent említett határozatával - illetve egy harmadik, jelen panasz indítványban nem érintett határozattal - szemben bírósági felülvizsgálatot kezdeményezett.

Az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság - az ügyek egyesítését követő egységes eljárás végén meghozott - 2013. október 15. napján kelt 9.K.26.856/2013/19. számú ítéletében (I/6. számú melléklet) alperes adóhatóság 3549525149. számú határozatát - az első fokú

adóhatóság 1535239501. számú határozatára is kiterjedő hatállyal - az általános forgalmi adó adónem vonatkozásában tett megállapításai kivételével, míg 3549539938. számú határozatát - az első fokú adóhatóság 1535239501. számú határozatára is kiterjedő hatállyal - teljes egészében hatályon kívül helyezte és új eljárás lefolytatására utasította az első fokon eljáró adóhatóságot.

Az eljáró közigazgatási bíróság arra tekintettel minősítette megalapozottnak indítványozó keresetét a személyi jövedelemadó, egészségügyi hozzájárulás, illetve magánszemélyek különadója adónemek tekintetében, hogy indítványozó a vonatkozó jogszabályi rendelkezésekkel összhangban alkalmazta az ingatlan-értékesítéseiből származó jövedelemre az Szja tv. 59-64. §-ai szerinti előírásokat. A bíróság megállapította, hogy míg az ingó átruházásból származó jövedelmet üzletszerű tevékenység esetén az Szja tv. külön szabályozza (mármint az egyéb, külön adózó jövedelmekhez képest) az 58. § (8) bekezdése szerint, addig ilyen szabályt az ingatlanok üzletszerű értékesítésére vonatkozóan nem tartalmaz (21. oldal utolsó bekezdései).

A bíróság a tekintetben is osztotta felperesi álláspontot, hogy az Szja tv. indokolásából egyértelműen megállapítható, hogy az alperesi jogértelmezéssel ellentétben a jogalkotó nem kizárólag a lakáscélú ingatlanértékesítés körében preferálja a lineáris adó alkalmazhatóságát. Ez levezethető az Szja tv. 3. § 29. pontja alatti fogalom-meghatározásból is, miszerint az ingatlanok minősül *"a föld és a földdel alkotórészi kapcsolatban álló minden dolog, kivéve a földingatlan tulajdonosváltása nélkül értékesített lábon álló (betakarítatlan) termést, terményt (pl. lábon álló fa)."* Amennyiben a jogalkotó csak a lakáscélú ingatlanok értékesítésére kívánta volna biztosítani az Szja tv. 59-64. § szerinti lineáris adó alkalmazhatóságát, abban az esetben a vonatkozó jogszabályhely nem az ingatlanok, hanem az Szja tv. 3. § 73. pontjában szintén definiált lakások értékesítéséből származó jövedelmek külön adóztatásáról szólt volna (22. oldal utolsó bekezdése).

A jelen beadvány 1.3.3. pontjának ötödik bekezdésében hivatkozott jogalkotási folyamatból is indítványozóval egyező következtetéseket vont le a közigazgatási bíróság. Arra tekintettel, hogy a jogalkotó 2003-ban megalkotta az üzletszerű ingatlan-értékesítési tevékenységet önálló tevékenységnek minősítő 63/A. §-t, majd azt visszamenőlegesen hatályon kívül helyezte, és hogy az Szja tv. 2012. január 1. napjától hatályos szövege alapján az üzletszerűen végzett ingatlanértékesítés immár az összevont adóalap részét képezi, a bíróság megállapította, hogy a perbeli időszakban és azt megelőzően az üzletszerűen végzett ingatlan-értékesítés esetén is az Szja tv. 59-64. §-ait kellett alkalmazni, mert az ingatlan, valamint vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelmekre vonatkozó valamennyi szabályt az említett 59-64. §-ok tartalmazták. A fentiekhez képest általánosabb jelleggel pedig megállapította, hogy amennyiben a jogalkotói szándék az lenne, hogy az üzletszerűen, haszonszerzési céllal végzett tevékenységből származó jövedelmek az általános szabályok szerint adózzanak, akkor nem külön adózó jövedelmek között szabályozná a haszonszerzési céllal, üzletszerűen végzett tevékenységből származó tőkejövedelmeket (23. oldal harmadik bekezdéstől).

1.5. A Kúria ítélete

A másodfokú adóhatóság, mint alperes rendkívüli jogorvoslat keretében kérte a fenti 1.4. pontban hivatkozott jogerős ítélet felülvizsgálatát. A Kúria, mint felülvizsgáló bíróság 2015. április 23. napján kelt Kfv.V.35.116/2014/10. számú ítéletével (*I/7. számú melléklet*) az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság alperesi felülvizsgálati kérelemmel támadott -

indítványozó, mint felperes keresetének helyt adó - részét hatályon kívül helyezte, és indítványozó keresetét teljes körűen elutasította.

A Kúria ítélete indokolásában megállapította, hogy a perbeli ingatlanok indítványozó általi megvásárlására befektetési céllal került sor, továbbá indítványozó a saját tevékenységét - az áfa tekintetében - maga is gazdasági tevékenységnek, azaz üzletszerű, tartós, vagy rendszeres jelleggel folytatott olyan tevékenységnek minősítette, amely ellenérték elérésére irányul, vagy ezt eredményezi, és végzése független formában történik (7. oldal első bekezdése). Kifejtette, hogy az adóköteles jövedelem tevékenységből, vagy vagyonból származhat, és a perbeli esetben nem a vagyontárgy (ingatlan) értékesítése keletkeztette a jövedelmet, hanem a vagyontárggyal (ingatlannal) való foglalkozás, azaz egy önálló, ingatlanokkal kapcsolatos tevékenység kifejtése és annak eredménye. A kúriai álláspont szerint indítványozó a fentiek alapján valójában vállalkozási tevékenységet folytatott, amelynek adójogi minősítését nem befolyásolhatja az, hogy ezt nem az Evtv. hatálya alá bejelentkezett vállalkozóként végezte, mivel nem alapítható jog a jogszabályok be nem tartására. A Kúria nem tartotta elfogadhatónak azt a kizárólag formai megközelítést, amely csak az Szja tv. egyes rendelkezéseit vizsgálja, amelyeket a jogalkotó a jogkövető magatartásra alkotott meg (8. oldal második bekezdéstől).

Indítványozó - jogi képviselője útján - 2015. június 18. napján vette át a Kúria ítéletét. A polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény szabályai alapján a Kúria felülvizsgálati ügyben hozott ítéletével szemben (rendes) jogorvoslati lehetőség nem áll rendelkezésre. Az ügyben született jogerős döntéssel szemben perújítás nincs folyamatban.

1.6. Jogszabályi felhatalmazás nélküli adóztatás

Indítványozó álláspontja szerint az adóhatóság azzal, hogy az ingatlanok értékesítéséből származó jövedelmeire - az I. fejezetben kifejtettek alapján - nem a külön adózó, hanem az összevonás alá eső jövedelmek (magasabb adókulcsot eredményező) szabályait rendelte alkalmazni, jogszabályi felhatalmazás nélkül adóztatta meg az első fokú határozatokban rögzített adóalap-eltéréseknek megfelelő összegű jövedelmeket.

Az Szja tv. 1.2. pontban bemutatott rendszere világos és koherens, és az indítványozónál a tárgyi ingatlanok értékesítésekből származó jövedelmek adózására vonatkozó előírások kizárólag az abban foglalt (2009-2010. folyamán hatályos) részletszabályok alapján is egyértelműen megállapíthatóak voltak. Az Szja tv. 59-64. §-ai az ingatlanok értékesítésére vonatkozó valamennyi szabályt tartalmazták. Ezen paragrafusok az összevont adóalapba tartozó jövedelmekre vonatkozó, és a magánszemélyek jövedelmének adóztatása szempontjából általánosnak (*lex generalis*) tekinthető szabályokhoz képest különös (*lex specialis*) rendelkezéseket tartalmaznak. A magyar jog rendszerében - a szintén a római jogra épülő európai jogrendszerek többségéhez hasonlóan - általánosan alkalmazott alapelv, miszerint a különös szabály lerontja (felülírja) az általános szabályt (*lex specialis derogat legi generali*), amiből egyszersmind az is következik, hogy az általános szabály alkalmazására kizárólag abban az esetben, illetve abban a körben kerülhet sor, amennyiben, illetve amely kérdések kapcsán a különös szabály eltérő rendelkezést nem tartalmaz. Az Szja tv. 59-64. § rendelkezései - már a törvényhez fűzött indokolás alapján is - deklaráltan egy speciális jövedelmentípusra vonatkozó valamennyi adózási szabály rögzítése céljából kerültek a külön adózó jövedelmekre vonatkozó harmadik fejezetbe. Indítványozó álláspontja szerint ezen különös szabályok alkalmazásától a jogalkalmazó kizárólag abban az esetben térhetett volna el, amennyiben arra maga a különös szabály valamely rendelkezése lehetőséget biztosít

[ahogy azt az ingók üzletszerű értékesítéséből származó jövedelmek esetében az Szja tv. 58. § (8) bekezdése meg is teszi]. Ilyen rendelkezést azonban az ingatlan átruházásából származó jövedelmek adóztatásának speciális szabályait rögzítő 59-64. §-ok nem tartalmaztak. A jogalkalmazónak emellett kizárólag abban az esetben lett volna lehetősége az általános szabályokban, illetve más, az eldöntendő jogkérdéshez szintén kapcsolódó jogszabályokban rögzített előírásokat (vagy akár fogalom-meghatározásokat) alapul venni az adóhatósági határozatokban érintett jövedelmek minősítéséhez, amennyiben a különös szabály nem tartalmazott volna olyan egyértelmű, zárt rendszerben értelmezhető előírásokat, amelyekkel a szóban forgó jövedelem kategorizálása elvégezhető. Jelen esetben azonban az Szja tv. vonatkozó szakasza teljesen egyértelműen - és további, az érintett adózó által akár a végzett tevékenység, akár az elért jövedelem kapcsán teljesítendő feltételek előírása nélkül - a törvény 59-64. §-ai alkalmazását írta elő a magánszemély általi ingatlan-átruházás eredményeképpen elért jövedelmek adóztatására.

Indítványozó álláspontját a fentiek szerinti nyelvtani, logikai, illetve rendszertani értelmezés mellett teljes mértékben alátámasztják a vonatkozó jogszabályi előírások történeti értelmezéséből levonható következtetések is. A jogalkotó 2004. január 1-jei hatállyal - az üzletszerű ingó-értékesítésből származó jövedelem átminősítésével egyidejűleg - az ingatlanok vonatkozásában is be kívánta vezetni az üzletszerű tevékenység esetére vonatkozó alkivételt, amely alapján az ilyen típusú tevékenységből származó jövedelmek az összevont adóalap részét képezték volna (az 1.3.3. pont ötödik bekezdésében már hivatkozott indokolásban külön kiemelve, hogy ez 2004. január 1. napjától érdemi változást eredményezett volna az érintett jövedelmek adóztatása tekintetében, és még csak véletlenül sem egy a korábbi jogszabályi rendelkezésekből már levezethető legitim gyakorlat konkretizálásáról lett volna szó), annak hatályba lépésére azonban nem került sor, ebből következően ekkor még nem is változhatott meg az ingatlan-értékesítésből származó jövedelmek adójogi megítélése. Erre csak 2012. január 1. napjától kezdődően kerülhetett sor, amikor a jogalkotó (immár utólagos hatályon kívül helyezés nélkül) beépítette az Szja tv. rendszerébe az üzletszerű ingatlan-értékesítésből származó jövedelmek összevonására vonatkozó előírást.

Az adóhatóság - Kúria által sajnálatosan jóváhagyott - gyakorlata a fenti alapelvek figyelmen kívül hagyásával, indítványozó üzletszerűnek minősített tevékenységére tekintettel az abból származó jövedelmekre - megfelelő jogszabályi felhatalmazás hiányában, illetve a vonatkozó időszakban hatályos jogszabályi előírások ellenére - az összevont adóalapba tartozó jövedelmek szabályait rendelte alkalmazni. Mindezt többek között olyan fogalmakra hivatkozva, amelyek deklaráltan elsősorban az azokat megalkotó jogszabályok keretei között értelmezendők (pl. az Evtv. szerinti egyéni vállalkozó definíciója), továbbá olyan tényállási elemek összességére alapozva, hogy azokból a jogkövető adózó még akkor sem tudná megállapítani a jövőbeli tevékenységeire alkalmazandó szabályokat, ha maga a sérelmezett adóhatósági gyakorlat egyébként jogszerű lenne. Mind az első, mind pedig a másodfokú határozatok az ingatlanok megvásárlására, az azokon elvégzett munkálatokra, a saját hasznosítás hiányára, valamint a továbbértékesítés körülményeire (így különösen az elért haszon nagyságára) tekintettel nyilvánították üzletszerűnek, s ezáltal a Szja tv. 16. § (1) bekezdése szerinti önálló tevékenységnek indítványozó eljárását. Mivel ezen feltételek egyikéről sem rendelkezik az Szja tv. az ingatlan-értékesítésből származó jövedelem külön adózó jövedelmek közé sorolhatósága kapcsán (és máshol sem), a határozatokból még azok elfogadása esetén sem lehetne megállapítani, hogy egy esetleges jövőbeli ingatlan-értékesítés mikor nem minősülne összevonás alá eső jövedelmet eredményező önálló tevékenységnek (az adóhatósági határozatokban említettek közül kiindulva pl. akkor, ha indítványozó a

továbbértékesítés előtt legalább egyszer összegyűjti a lekaszált fűvet? vagy ha a továbbértékesítéssel elért haszon nem haladja meg az 50 %-ot?), ami már komoly jogbiztonsági problémákat is felvet, mindezt ráadásul több százmilliós potenciális anyagi következményekkel járó jogalkalmazási kérdések kapcsán. Az adóhatóság jogértelmezése (miszerint az üzletszerűség ténye egy külön adózó jövedelem vonatkozásában lehetőséget biztosít a jövedelem átminősítésére) egyébként is teljes mértékben kiüresítené az Szja tv. harmadik fejezetében foglalt speciális rendelkezéseket, mivel ezen gyakorlat alapján akár a nyilvánvalóan rendszeres haszonszerzési céllal folytatott tevékenységből származó tőkejövedelmek kapcsán is önkényesen megállapíthatóak lennének olyan kritériumok, illetve határértékek, amelyek teljesülése, illetve túllépése esetén a jövedelmet az adóhatóság - a törvényi felhatalmazás hiánya ellenére - az összevont adóalapba sorolhatná át.

Mivel az adóhatóság indítványozó által sérelmezett - a fentiek szerint jogszabály-ellenes - átminősítése eredményeképpen a határozatokban megállapított adóalap-különbözettel megegyező összegű indítványozói jövedelmek az Szja. tv. 59-64. §-ai szerinti adókulcshoz képest magasabb adókulccsal adózó kategóriába kerülnének át, az adóhatósági döntésekben foglaltak jogszabályi felhatalmazás nélküli jövedelem-elvonást eredményeznének.

II. Alaptörvény-ellenesség

Indítványozó álláspontja szerint a fenti 1.5. pont szerinti kúriai ítélet - azzal, hogy hatályon kívül helyezte az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 1.4. pontban részletezett jogerős ítéletét - egy olyan adóhatósági gyakorlat folytatásának adott helyt, amely megfelelő jogszabályi felhatalmazás hiányában adóztatná a magánszemélyek bizonyos jövedelmeit, így az abban foglaltak sértik indítványozónak - és a kúriai ítélet 10. oldalának első bekezdésében hivatkozott legfelsőbb bírósági gyakorlatra tekintettel számos további érintettnek - az Alaptörvény XIII. cikkében biztosított, tulajdonhoz való jogát, XXVIII. cikk (1) bekezdésében biztosított tisztességes eljáráshoz való jogát, XXX. cikk (1) bekezdésben biztosított arányos közteherviseléshez fűződő jogát, illetve a XV. cikk (2) bekezdése szerinti megkülönböztetés tilalmába ütköznek.

2.1. A sérelmezett bírói döntés ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezéseivel, mert sérti az indítványozó tulajdonhoz való jogát

Az Alaptörvény XIII. cikkének rendelkezései alkotmányos védelemben részesítik a tulajdonhoz való jogot:

"(1) Mindenkinek joga van a tulajdonhoz és az örökléshez. A tulajdon társadalmi felelősséggel jár.

(2) Tulajdont kisajátítani csak kivételesen és közérdekből, törvényben meghatározott esetekben és módon, teljes, feltétlen és azonnali kártalanítás mellett lehet."

Az Alkotmánybíróság a 64/1993. (XII. 22.) AB határozatában a következőket állapította meg: *"az alkotmányos tulajdonvédelem köre és módja nem szükségképpen követi a polgári jogi fogalmakat, és nem azonosítható az absztrakt polgári jogi tulajdon védelmével. Az alapjogként védett tulajdonhoz való jog tartalmát a mindenkori közjogi és (alkotmányos) magánjogi korlátokkal együtt kell érteni. Az alkotmányos tulajdonvédelem terjedelme mindig konkrét; függ a tulajdon alanyától, tárgyától és funkciójától, illetve a korlátozás módjától is. A másik oldalról nézve: ugyanezen szempontoktól függően az adott fajta közhatalmi beavatkozás alkotmányos lehetősége a tulajdonjogba más és más."* (26/2013. ABH).

Egy 2015-ben kelt határozatában "a tulajdonhoz való jog érintettsége kapcsán az Alkotmánybíróság hangsúlyozza, hogy a polgári jogtól eltérő [...] alkotmányjogi tulajdonfogalom az adózó és az adóhatóság között az adó megfizetésével adóigazgatási - vagyis közjogi - jogviszony jön létre, mely során a polgári jog szabályai nem alkalmazhatóak, az államot megillető adókövetelések ugyanis közjogi jogviszony alapján illetik meg az államot." (3091/2015. ABH).

Az Alaptörvény fent idézett cikkének (2) bekezdése a tulajdon jogszerű elvonásának ugyan csak egyetlen esetét - a kisajátítást - nevesíti, azonban az Alaptörvénnyel hatályon kívül helyezett Alkotmány rendelkezéseiből, valamint a még az alapján hozott korábbi alkotmánybírósági döntésekből levezethető (és érdemben az Alaptörvény hatályba lépésével sem módosult) alkotmányjogi tulajdonfogalom erre ennél szélesebb körben nyújt lehetőséget. A 64/1993. (XII. 22.) AB határozathoz fűzött párhuzamos indokolás a tulajdonhoz való alkotmányos alapjog természetének három vonatkozását emelte ki (garantálnia kell egyrészt a tulajdonosi jogállást - vagyis azt, hogy az alapjog alanya egyáltalán tulajdonossá válhasson -, másrészt a megszerzett tulajdonjog védelmét az elvonás ellen, és harmadrészt a tulajdonjog korlátozása elleni védelmet azon keretek között, melyeket az Alkotmánybíróság állandó gyakorlatában kialakított), és a tulajdon állam általi elvonásának is három "alkotmányos" esetét említette: "a tulajdonjog elvonás elleni védelme [...] a piacgazdaság és a polgári demokratikus közjogi berendezkedés jellegadó kategóriája. A tulajdonjog elvonásának kizártságától függetlenül azonban az Alkotmány lehetővé teszi a tulajdon közjogi természetű elvonását a kisajátítás, a tulajdontól való megfosztás eseteként az elkobzás, mint a törvény szerinti büntetés, végül [...] közteherviselés (adózás) formájában." Noha az Alaptörvény ezek közül a tulajdonhoz való alapjog rögzítésénél csak a kisajátítás esetét nevesíti, aligha lehet kétséges, hogy az államnak továbbra is joga van - az Alaptörvény által kialakított fogalmi keretek között, törvényben meghatározott esetekben - a magánszemélyek tulajdonát büntető jelleggel (persze kizárólag megfelelő, alkotmányos garanciákkal biztosított eljárást követően), vagy közteherviselés keretében elvonni. Az Alkotmánybíróság ugyanezen határozatának indokolása úgy fogalmaz, hogy "a tulajdon «elvonása» alkotmányjogi értelemben nem feltétlenül a polgári jogi tulajdonjog elvesztése," (64/1993. ABH) tehát az szélesebb körben is meghatározható. Indítványozó álláspontja szerint éppen ezért az adóhatóság által az adózásra vonatkozó anyagi és eljárási jogszabályokban expressis verbis nem megfogalmazott rendelkezés alapján kirótt közteher is beletartozik a tárgyalt kategóriába.

Mivel a jelen alkotmányjogi panasz indítvány tárgyát képező tulajdonelvonás indítványozó álláspontja szerint egyetlen fent említett kategória garanciális követelményeinek sem tett eleget, a Kúria Kfv.V.35.116/2014/10. számú ítéletében foglaltak sértik indítványozó Alaptörvényben biztosított tulajdonhoz való jogát, ezért kérjük a Tisztelt Alkotmánybíróságot, hogy szíveskedjen azt hatályon kívül helyezni.

2.2. A sérelmezett bírói döntés ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezéseivel, mert sérti az indítványozó tisztességes eljáráshoz való jogát

Az Alaptörvény XXVIII. cikk (1) bekezdésének rendelkezései alkotmányos védelemben részesítik a tisztességes eljáráshoz való jogot:

"(1) Mindenkinek joga van ahhoz, hogy az ellene emelt bármely vádat vagy valamely perben a jogait és kötelezettségeit törvény által felállított, független és pártatlan bíróság tisztességes és nyilvános tárgyaláson, ésszerű határidőn belül bírálja el."

"A közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás az Alaptörvényben szereplő alapvető kötelezettség. Ennek az alapvető kötelezettségnek a személyek az adótörvények és az adóeljárásra vonatkozó törvényi előírások teljesítésével tesznek eleget" (3091/2015. ABH).

A jelen alkotmányjogi panasz előzményét képező adóhatósági és bírósági eljárás tárgyát képező ingatlan-adásvételek megtörténtének idején nem volt hatályban olyan jogszabályi rendelkezés, amely a magánszemély többszöri (akár üzletszerű) ingatlan-adásvételét összevonás alá eső jövedelmet eredményező tevékenységgé minősítette volna. A Kúria a releváns jogszabályi rendelkezések számbavételénél és alkalmazásánál olyan értelmezési módszereket választott, amelyekkel a nem létező törvényi rendelkezés helyettesítésre került. Az indítványozó magánszemély hivatkozott értékesítéseit vállalkozói tevékenységnek minősítette, így a magánszemélyekre vonatkozó rendelkezések megkerülhetővé váltak. A Kúria azon - az ítélet rendelkezéseinek és indokolásának egészéből egyértelműen kitűnő - véleménye, miszerint az említett rendelkezés nem léte csupán jogalkotói hiba, jogrész, nem megalapozott. A személyi jövedelemadóról szóló törvény jellegéből fakadóan olyan rendelkezéseket tartalmaz, melyek az egyéni bírói mérlegelésnek kevés helyet adnak. A törvény rendszertani értelmezéséből egyértelműen kitűnik, hogy míg az Ingó vagyontárgy átruházásából származó jövedelemről szóló rész - annak az 58. § (8) bekezdésében - az üzletszerű értékesítés vonatkozásában tartalmaz speciális szabályokat, addig az ezt közvetlenül követő, az Ingatlan, vagyoni értékű jog átruházásából származó jövedelemről szóló részben ilyen típusú rendelkezés nem található. *"Az adójogi szabályozás kialakítása során az adóztatással összefüggő technikai jellegű részletszabályok kialakítása a jogalkotó feladatkörébe tartozik, és ennek során a jogalkotót – az Alkotmány keretei között – széles körű mérlegelési jog illeti meg. A törvényalkotó az említett keretek között szabadon mérlegelhet abban a kérdésben is, hogy egy új adó bevezetése során kit tekint az adó alanyának"* (448/B/1994. ABH, idézi: 360/B/2009. ABH). Továbbá az Alkotmánybíróság 2009-ben rámutatott arra, hogy *"a törvényalkotó döntési kompetenciáját képezi az, hogy az adórendszer miként alakítja"* (360/B/2009. ABH). Ebből is következően a bíróságoknak (köztük a Kúriának) - a jogalkotóval ellentétben - nincs olyan hatásköre, vagy mérlegelési köre, amely alapján bármely adózással kapcsolatos kérdésben új jogcímet alkothatnának, vagy egyes meg nem hozott adójogi szabályokat joghézagként kezelhetnének.

A fentiekre tekintettel a Kúria gondolatmenete, miszerint a tárgyalt időszakban a személyi jövedelemadó rendszerében az ingatlanok üzletszerű értékesítésére speciális rendelkezéseket tartalmazó jogszabályhely hiánya gyakorlatilag joghézagnak volt tekinthető, nem megalapozott, és így az indítványozó által megsemmisíteni kért kúriai döntés sérti a jogbiztonságot, mely alapvető követelménye az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében deklarált jogállamiságnak.

A Kúria ítéletének indokolásában kifejtette, hogy a magánszemély minden jövedelme adóköteles. A jogcím meghatározásánál a felek (a magánszemély és a bevételt juttató személy, valamint az említett személyek és más személyek) között egyébként fennálló jogviszonyt és a szerzés körülményeit kell figyelembe venni. Az ügy érdeme szempontjából így alapvető jelentőségű kérdés, hogy indítványozónak az ingatlanokkal kapcsolatos tevékenysége, pontosabban az abból származó jövedelme az szja szempontjából önálló tevékenységből származó jövedelemnek, avagy az Szja tv. 59-63. §-ai szerinti ingatlanértékesítésből származó jövedelemnek minősült. A jelen alkotmányjogi panasszal támadott felülvizsgálati ítélet az Alkotmánybíróság 724/B/1994 ABH. számú határozatára hivatkozva rögzíti, hogy a szerződéseket valós tartalom alapján kell megítélni. Azonban a Kúria által kiragadott mondat környezetében több, jelen ügy szempontjából szintén releváns szabályt is találunk: *"Minden olyan szerződés, amely megjelenésében nem a valóságos szerződéstartalmat hordozza, vagyis ahol a nyilatkozatban kifejeződő akarat a nyilatkozó*

valódi akaratától eltér, színlelt szerződés. A Ptk 207. § (4) bekezdése értelmében a színlelt szerződés semmis. A Ptk 234. § (1) bekezdése pedig úgy rendelkezik, hogy a semmis szerződés érvénytelenségére bárki határidő nélkül hivatkozhat és a semmisség megállapításához külön eljárásra sincs szükség. A bárki alatt mindenkit, így természetesen az adóhatóságot is érteni kell, vagyis az adóhatóság a polgári jog általános szabályai szerint is jogosult az adóalany szerződéseit valódi tartalmuk szerint minősíteni.[...] Az alkotmányosan aggályosnak tartott norma nem ad felhatalmazást az adóhatóságnak arra, hogy az alá- és fölérendeltség közigazgatási jogi elemeit a magánautonómiába tartozó jogviszonyokba beemelje. Ez nemcsak önmagában a vizsgált rendelkezésből, de annak további - az indítványokkal nem támadott - szabályaiból is következik. Eszerint az érvénytelen szerződésnek vagy más jogügyletnek az adózás szempontjából annyiban van jelentősége, amennyiben annak gazdasági eredménye kimutatható" (724/B/1994 ABH).

A Kúria nem tartja elfogadhatónak azt - az indítványozó által előadott - kizárólagos formai megközelítést, amely csak az Szja tv. egyes rendelkezéseit [59. §-át, 61. § (1) bekezdését, 62. § (1) bekezdését, 63. § (1) bekezdését] vizsgálja, amelyeket a jogalkotó a jogkövető magatartásra alkotott meg. „A konkrét normaértelmezésnek mindig visszavezethetőnek kell lennie az alapvető rendelkezésekre, ezekkel összhangban kell állnia. Nem lehet ezért helytálló egy olyan jogértelmezés, és jogalkalmazás, amely eredményeként a nem jogkövető azonos, vagy kedvezőbb helyzetbe kerül, mint a jogkövető (3/2013. számú KMJE határozat).” A Kúria ezzel lényegében saját korábbi (indítványozó álláspontja szerint ugyancsak Alaptörvény-ellenes) gyakorlatával kívánja megalapozni azt a véleményét, miszerint jogelvek alkalmazása felválthatja az álláspontunk szerint egyértelműen fogalmazó és természetükből adódóan az eltérést meg nem engedő adójogi jogszabályi rendelkezéseket, és gyakorlatilag kizárólag a fenti érvelésből levezetve jut arra a következtetésre, hogy indítványozó eljárására ezen egyértelmű, és eltérést nem engedő szabályok nem alkalmazhatóak. Ezáltal az indítványozó által megsemmisíteni kért kúriai döntés sérti a jogbiztonságot, mely alapvető követelménye az Alaptörvény B) cikk (1) bekezdésében deklarált jogállamiságnak.

2.3. A sérelmezett bírói döntés ellentétes az Alaptörvény megjelölt rendelkezéseivel, mert sérti a megkülönböztetés tilalmát és az arányos közteherviseléshez való jogot

Az Alaptörvény XV. cikk (2) bekezdése rögzíti a megkülönböztetés tilalmát:

"(2) Magyarország az alapvető jogokat mindenkinek bármely megkülönböztetés, nevezetesen faj, szín, nem, fogyatékoság, nyelv, vallás, politikai vagy más vélemény, nemzeti vagy társadalmi származás, vagyoni, születési vagy egyéb helyzet szerinti különbségtétel nélkül biztosítja."

Az Alaptörvény XXX. cikk (1) bekezdése rögzíti az arányos közteherviselés követelményét:


"(1) Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez."

A megkülönböztetés tilalmából levezethető a különböző társadalmi helyzetben levő természetes személyek megkülönböztetésének tilalma is. A megkülönböztetés tilalmának természetéből fakadóan sem a szegényebb sem a gazdagabb társadalmi réteghez tartozás nem lehet alapja bírói döntésnek. Indítványozó magánszemély ingatlan-adásvételi szerződéseinek volumene nem szolgálhat alapul a magánszemély tevékenységének vállalkozói tevékenységgé való átminősítéséhez, továbbá nem róható ki magánszemélyre nagyobb mértékű adóteher csupán a jogügyletek értékének nagysága miatt, ha erre a jogalkotó jogszabályban nem adott kifejezetten felhatalmazást.

"A megkülönböztetés tilalma arra vonatkozik, hogy a jognak mindenkit egyenlőként (egyenlő méltóságú személyként) kell kezelnie, azaz az emberi méltóság alapjogán nem eshet csorba, azonos tisztelettel és körültekintéssel, az egyéni szempontok azonos mértékű figyelembevételével kell a jogosultságok és a kedvezmények elosztásának szempontjait meghatározni. [...] A pozitív diszkrimináció korlátjának a tágabb értelemben leírt, tehát az egyenlő méltóságra vonatkozó megkülönböztetés tilalma, illetve az Alkotmányban pozitívan megfogalmazott alapjogok tekintendők. Bár a társadalmi egyenlőség mint cél, mint társadalmi érdek, megelőzhet egyéni érdekeket, de nem kerülhet az egyén alkotmányos jogai elé" (90/B/1990 ABH). A fent idézett alkotmánybíróági határozatból egyértelműen kitűnik, hogy a diszkrimináció tilalma lehetővé teszi bizonyos csoportok pozitív megkülönböztetését az egyéni érdekekkel szemben, melynek végcélja a társadalmi egyenlőség, azonban az ehhez nélkülözhetetlen jogszabályi környezet kidolgozása a jogalkotó feladata, jogalkalmazó szerv magától ilyen aktivista szerepet nem tölthet be, hiszen az a 2.2. pont alatt tárgyalt jogbiztonság követelményét sértené. A határozat egyúttal egyértelműen leszögezi, hogy ezen társadalmi igazságosságra való törekvés nem csorbíthatja az egyén alkotmányos jogait, mely - Alaptörvény által rögzített - jogok között szerepel a tulajdonhoz való jog, a tisztességes eljáráshoz való jog és jelen fejezet tárgyát képező jogok is.

Budapest, 2015. október 8.

Tisztelettel:


indítványozó
képv.

Melléletek:

- I/1. sz. melléklet: ügyvédi meghatalmazás;
- I/2. sz. melléklet: a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adóigazgatóságának 1535239501. számú határozata;
- I/3. sz. melléklet: a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Heves Megyei Adóigazgatóságának 4001037319. számú határozata;
- I/4. sz. melléklet: a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Főigazgatóságának 3549525146. számú határozata;
- I/5. sz. melléklet: a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Főigazgatóságának 3549539938. számú határozata;
- I/6. sz. melléklet: az Egri Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 9.K.26.856/2013/19. számú ítélete;
- I/7. sz. melléklet: a Kúria, mint felülvizsgálati bíróság Kfv.V.35.116/2014/10. számú ítélete;
- I/8. sz. melléklet: nyilatkozat az indítvány és a személyes adatok nyilvánosságra hozhatóságáról.