



A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság
ítélete

Az ügy száma: Kfv.VI.35.283/2025/5.

A tanács tagjai: Dr. Kurucz Krisztina a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit előadó bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta bíró

Dr. Hajas Barnabás bíró

Dr. Rák-Fekete Edina bíró

A felperes: Név1

(cím1)

A felperes képviselője: Dr. Bordás Zsolt ügyvéd

(cím2)

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(cím3)

Az alperes képviselője: Dr. Nagy Elek kamarai jogtanácsos

(cím4)

A per tárgya: adóügyben indult közigazgatási jogvita

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes

A felülvizsgálni kért jogerős határozat száma: Debreceni Törvényszék 2025. október 28.

napján kelt 6.K.700.978/2025/17. számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Debreceni Törvényszék 5.6.K.700.978/2025/17. számú ítéletét a 2022/00031 és a 2022/00039 számú számlákkal kapcsolatos, valamint a perköltségre vonatkozó részében megváltoztatja, az alperes 1713759487 számú határozatát - a 1702975117 számú elsőfokú határozatra is kiterjedően - a 2022/00031 és a 2022/00039 számú számlákra vonatkozó részekben megsemmisíti, az elsőfokú adóhatóságot e körben új eljárás lefolytatására kötelezi, amelyet meghaladóan az elsőfokú ítéletet hatályában fenntartja.

A peres felek az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült perköltségeiket maguk viselik.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az államnak az esedékesség napjáig 507.740 (azaz ötszázhétezer-hétszáznegyven) forint felülvizsgálati eljárási illetéket az állami adó- és vámhivatal által közzétett illetékbevételi számlára.

Az illetékfizetési kötelezettség az ítélet jogerőre emelkedését követő 60. napon válik esedékessé.

Az ítélet ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A elsőfokú adóhatóság (a továbbiakban: elsőfokú adóhatóság) 2022. november - december hónapokra általános forgalmi adó (áfa) adónemre folytatott ellenőrzést a felperesnél.

[2] A vizsgált időszakban a felperes a dániai cég1-től (a továbbiakban: dán társaság) 1 db Sormac USM-X100 hagymatisztító, 1 db Sormac motorizált válogató és tisztítóasztal (a továbbiakban együtt: gépsor) értékesítéséről befogadta a No.2022053 számú számlát. A felperes a gépsor értékesítéséről, valamint gép bérletéről 2022/00035 számú, 2022. november 28-ai teljesítési időpontú számlát állított ki 20.000.000 Ft + 5.400.000 Ft áfa összegben a cég2 (a továbbiakban: G. Kft.) részére. A gépsort a G. Kft. tovább értékesítette a cég3-nek (a továbbiakban: B. Kft.).

[3] A felperes 2024. március 24-án a 2022/00035 számú számlát a 2024/00001 számú számlával érvénytelenítette.

[4] A felperes a GINOP-4.1.4-19 számú pályázat keretében a cég4 (a továbbiakban: Hotel) energetikai korszerűsítése projekt kivitelezőjeként a B. Kft. részére a 2022/00031 és a 2022/00039 számú részszámlákat állította ki 2022. november 8. és 2022. december 16. teljesítéssel. A műszaki átadásra 2022. december 16-án került sor. A teljesítési igazolások szerint a 2022/00031 számlát 70 m², a 2022/00039 számlát 100 m² árnyékoló szerkezet beépítéséről szólt. A számla részletezőkön a tételes munka megnevezéseként méretre készített műanyag redőny felszerelése szerepelt, elektromos hajtással, motor beszerelése nélkül. A Hotelban 2023. március 27-én és 2023. július 24-én tartott helyszíni szemle szerint az árnyékoló rendszer az első szemle során csak a Hotel középső részén, a második szemle idején az épület utcára néző részének belső, udvari részére is felkerült, azonban nem valamennyi ablakra. A redőnyök motor nélküliek voltak.

[5] A felperes befogadta, bevallásában levonható adóként szerepeltette a B. Kft. által 18.350.000 Ft + 4.954.500 áfa összegről kiállított, 2022. december 16-ai teljesítési időpontú, 1 db ZKBZ800 megjelölésű vákuumtasakos csomagoló, 1 db JPTS1000 megjelölésű összekötő szállítószalag (a továbbiakban együtt: zöldsfeldolgozó sor) és 1 db bútorlap beszerzéséről kiállított A2022/00059 számú számlát. A zöldsfeldolgozó sort és a bútorlapot a felperes 2022. december 21-ei teljesítési időponttal 18.350.000 Ft + 4.954.500 áfa vételáron

2022/00040 számú számlával tovább értékesítette a G. Kft. részére, majd a G. Kft. a B. Kft. részére. Mindkét számlát utóbb, 2024-ben érvénytelenítették.

[6] A revízió szerint a zöldségfeldolgozó sort a B. Kft. 2022. szeptember 20-án az cég5-től (a továbbiakban: Eladó) rendelte meg, amit a gyártó 2023. január 15-én adott át szállításra, az Eladó importörként csak ezt követően, 2023. február 8-án állította vám elé.

[7] Az ellenőrzés eredményeként az elsőfokú adóhatóság - megismételt eljárásban - 2024. december 14. napján kelt 1702975117 számú határozatával a felperest 5.077.000 Ft adóhiánynak minősülő adókülönbözet, 10.154.000 Ft adóbírság, 948.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.

[8] Indokolása szerint a felperes ügyleti akarat hiányában nem vásárolta meg a gépsort a dán társaságtól, a Közösségen belüli termékbeszerzésben nem vett részt, a B. Kft.-nek volt valódi szerzési akarata, a felperes szerepe mindössze a valódi ügylet nélküli számla kibocsátására korlátozódott. A 2022/00035 számú számlán feltüntetett gépbérlést alátámasztó dokumentummal a felperes nem rendelkezett, így a gépértékesítésről és a gép bérbeadásáról szóló számla szerinti ügyletek nem történtek meg, azonban a számla kiállítására tekintettel a felperes áfa fizetési kötelezettségét az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 55. § (2) bekezdése alapján megállapította.

[9] A Hotel korszerűsítéssel összefüggésben azt rögzítette, hogy a felperes által kiállított számlák részét képező gazdasági esemény (az elektromos meghajtású redőny beépítése) nem történt meg, teljesítés hiányában a számlák hiteltelenek, azonban a számlák kiállítása miatt a felperes az Áfa tv. 55. § (2) bekezdése alapján áfa fizetésére köteles.

[10] A revízió feltárta, hogy a zöldségfeldolgozó sort a B. Kft. 2022. szeptember 20-án az cég5-től (a továbbiakban: Eladó) rendelte meg, amit a gyártó 2023. január 15-én adott át szállításra, az Eladó importörként csak ezt követően, 2023. február 8-án állította vám elé. A zöldségfeldolgozó sort a B. Kft. csak formálisan, úgy értékesítette a felperesnek, hogy még nem is volt a birtokában, arra csak előleget fizetett, majd azelőtt visszavásárolta a G. Kft.-től, hogy a gépek a birtokába kerültek volna. A B. Kft. nevében a zöldségfeldolgozó sor értékesítéséről kiállított számla hiteltelen, az értékesítés nem valósult meg.

[11] A bútorlap beszerzéséről a számlákon és nyilatkozatokon kívül egyéb dokumentum nem állt rendelkezésre. A B. Kft. nem értékesített bútorlapot a felperesnek, akinek nem volt olyan beszerzése, amit tovább értékesíthetett volna.

[12] A felperes fellebbezése folytán eljár alperes 2025. május 5. napján kelt 1713759487 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.

[13] Indokolásában a beszerzést terhelő levonható áfa vonatkozásában megállapította, az elsőfokú adóhatóság az adóigazgatási rendtartásról szóló 2017. évi CLI. törvény (a továbbiakban: Air.) 99. § (1) bekezdése alapján tényállástisztázási kötelezettségének eleget tett, a bizonyítékokat megfelelően értékelve okszerű következtetésre jutott. A zöldségfeldolgozó sor beszerzési számláját termékértékesítés hiányában jogszerűen minősítette hiteltelennek, helytálló a Kúria Közigazgatási-Munkaügyi Kollégiumának az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény 120. § a) pontja értelmezéséről

megalkotott 5/2016. (IX. 26.) KMK vélemény (a továbbiakban: KMK vélemény) 1. pontja szerinti minősítés, a beszerzési lánc mesterséges, valódi gazdasági tartalmat nem tükröz, melyről a felperes tudott, aktív résztvevője volt az adókijátszásnak, a gazdasági esemény, a termék hiányában nem jogosult az Áfa tv. 120. § alapján áfa levonásra.

[14] Az értékesítést terhelő fizetendő adóval összefüggésben az alperes az elsőfokú adóhatósággal egyezően megállapította, hogy felperes a közösségi gépbeszerzésben, gépértékesítésben nem vett részt, a gépsor felett nem volt rendelkezési joga. A fellebbezésében maga is elismerte a számla hiteltelenségét akkor, amikor a G. Kft. felé kiállított 2022/00035 számú számlát érvénytelenítette. A vizsgált időszakot követően kiállított 2022. decemberi teljesítési idejű előleg számla és végszámla nem változtat azon a tényen, hogy felperes a vizsgált időszakban egy meg nem történt ügyletről szóló számlát szerepeltetett az adóbevallásában.

[15] Az alperes szerint a Hotel energetikai korszerűsítésével kapcsolatban bemutatott dokumentumok, a kiállított 2022/00031 és 2022/000039 számú számlák, azok részletezői alapján az elsőfokú adóhatóság helyesen állapította meg, hogy felperes az elektromos meghajtású, műanyag redőny be- és felszerelését a kiszámlázás ellenére nem végezte el, a gazdasági esemény maradéktalanul nem valósult meg, amit a helyszíni szemle, a Hotel tulajdonosának és a G. Kft. képviselőjének nyilatkozata is alátámaszt. Tekintettel arra, hogy a felperes elektromos meghajtású redőny beépítéséről szóló számlát állított ki, ezért ennek megtörténtét kellett igazolnia abban az esetben is, ha ez nem volt feltétele a pályázati támogatásnak. A felperes hivatkozásával szemben a támogatás kifizetése nem helyettesíti a számla szerinti gazdasági esemény megtörténtét. Az a körülmény, hogy a felperes számlabefogadója, a B. Kft. a támogatással kapcsolatos egyeztetést követően csökkentette a támogatással érintett redőnyök számát, ez okból a jogosulatlanul kifizetett támogatást visszafizette, nem érinti a számla szerinti gazdasági esemény, az elektromos meghajtású redőny beépítésének a hiányát. Az elsőfokú adóhatóság kétséget kizáróan bizonyította, hogy a 2022/00031 és a 2022/00039 számú számlák szerint valamennyi műanyag redőny felszerelése nem valósult meg, a teljesítés hiánya jogszerűen került megállapításra.

[16] A zöldségfeldolgozó sor és bútorlap értékesítésének megtörténtét, a felperes által kiállított 2022/00040 számla hitelességét semmilyen dokumentum nem támasztotta alá, az elsőfokú adóhatóság megalapozottan állapította meg a termékértékesítés hiányát. A felperes a fellebbezésében a számla módosítással elismerte, hogy a 2022/00040 számla teljesítési időpontjában, 2022. december 21-én a zöldségfeldolgozó soron rendelkezési joga nem volt, valójában előleg számlát akart kiállítani. A módosított számlán bútorlap értékesítés már nem szerepelt, ezzel elismerte, hogy nem vásárolt bútorlapot a B. Kft.-től és azt nem is értékesítette tovább a G. Kft.-nek.

A kereseti kérelem és az alperes védírata

[17] A felperes keresetében az első- és másodfokú határozatoknak elsődlegesen - annak megállapításával, hogy jogosult volt az áfa levonási jog gyakorlására - a megváltoztatását, a

fizetési kötelezettsége törlését; másodlagosan a hatályon kívül helyezését és az elsőfokú adóhatóság új eljárás lefolytatására kötelezését kérte.

[18] A közigazgatási cselekménnyel okozott jogsérelem körében többek között utalt az Air. alapelveire, az 58. §-ra, 73. §-ra, 99. §-ra, az Áfa tv. adóhatóság által alkalmazott rendelkezéseire, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló a Tanács 2006/112/EK Irányelve (Héa irányelv) releváns rendelkezéseire, az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: EUB) több döntésére, a Kúria Kfv. 35.202/2024/8. számú határozatára.

[19] Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság az általa befogadott számla alapjául szolgáló gazdasági eseményt tévesen a KMK vélemény 1. pontja szerint minősítette, az objektív körülmények feltárására vonatkozó bizonyítási kötelezettségének nem tett eleget, a tényállás nem volt teljeskörűen tisztázott. Az adóhatóság nem vette figyelembe, hogy az alapszámlákat (2022/00035, 2022/00040) módosította. A számlabefogadói oldalon a hibás teljesítési időpontú számla levonható adója utólagos módosulásának, csökkenésének elszámolására az Áfa tv. 153/C. § (1) bekezdés a) pontját kell alkalmazni.

[20] A Hotel energetikai korszerűsítéséről kiállított számlákkal összefüggésben előadta, a pályázati felhívás nem írta elő a motoros redőnyök beépítését, az volt az előírás, hogy legfeljebb nettó 30.000 Ft/m²-nek megfelelő összegig lehet elszámolni árnyékolót. A 2022/00031 és a 2022/00039 számú számlákon szereplő árnyékoló (műanyag redőny) tételben tévesen szerepel az „elektromos meghajtással, motor bekötés nélkül” paraméter. A hiba kizárólag adminisztratív jellegű, mert a szerződés szerinti műszaki követelmények az elektromos meghajtásra vonatkozó követelményt nem tartalmaztak. Az ellenőrzés figyelmen kívül hagyta, hogy a pályázatot elbíráló hatóság a projekt záró beszámolóját elfogadta, a szakmai teljesítést nem kifogásolta, a számlák hiteltelenségére vonatkozó megállapítás alaptalan.

[21] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte a határozatában foglalt indokok fenntartásával. Álláspontja szerint a felperesnek nincs olyan számlája, mellyel összefüggésben a KMK vélemény 2. esete felmerült volna.

[22] Az előleg, mint gazdasági esemény az Áfa tv. 59. §-a szerint nem más, mint egy termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást megelőzően az ellenértékbe beszámítandó pénzösszeg szolgáltatása. Ilyen számlával felperes a vizsgált időszakban nem rendelkezett, ilyet nem állított ki és nem fogadott be. A 2022. december havi áfa bevallásában nem lehetett figyelembe venni azt, hogy 2023-ban mit érvénytelenített.

A jogerős ítélet

[23] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.

[24] Indokolása szerint peres felek között nem volt vitatott, hogy a gépsor Közösségen belüli beszerzése megtörtént. Felperes esetében az adókülönbözet megállításának oka az volt, hogy ténylegesen nem vett részt a termék beszerzésben, nem volt a gépsor megszerzésére irányuló valódi ügyleti akarata, a számla teljesítési időpontjában (2022. november 28.) termékbeszerzés nem történt. A felperes által befogadott, az értékesítésről kiállított számla hiteltelen, amit a felperes is elismert akkor, amikor állította, hogy a 2022/00035 számú számla hibásan került kiállításra.

[25] A 2022/00031 számú és 2022/00039 számú számlák a Hotel energetikai fejlesztéséről a redőny beépítéséről lettek kiállítva. A számlák gazdasági tartalma műanyag redőny felszerelése, elektromos hajtással, motor beszerelése nélkül. Az elsőfokú bíróság szerint kiemelt jelentősége volt az ügyletek megítélésében az elsőfokú adóhatóság helyszíni szemléről készített fényképfelvételeinek, mely alapján helytállóan állapította meg, hogy a számlák szerinti gazdasági események maradéktalanul nem valósultak meg, a felperes a redőnyök beépítésének teljesítése nélkül állította ki a számlákat. Utalt az Áfa tv. 77. §-ára, a valótlan tartalmú számla kibocsátására.

[26] A zöldségfeldolgozó sor beszerzéséről kibocsátott számla hiteltelenségét az alperes bizonyította, amit felperes fellebbezésében maga is elismert, ezért - figyelemmel az Áfa tv. 120. § a) pontjára, a 9. § (1) bekezdésében szabályozott termékértékesítés fogalmára - a KMK vélemény 1. pontja szerinti eset jött létre. A gazdasági esemény megvalósulásának hiányát támasztotta alá az a körülmény is, hogy felperes a befogadott számlát az ellenőrzési megállapítások ismeretében érvénytelenítette. E magatartása azt igazolja, hogy a levonási jog alapját képező számla nem valós adatokat tartalmazott, amelyre alapított adólevonási jog a felperest nem illethette meg.

[27] Az előleg, mint gazdasági esemény az Áfa tv. 59. §-a szerint nem más, mint egy termékértékesítést vagy szolgáltatásnyújtást megelőzően az ellenértékbe beszámítandó pénzösszeg szolgáltatása. Ilyen számlával a felperes a vizsgált időszakban nem rendelkezett.

[28] Hangsúlyozta, amennyiben a számla szerinti termékbeszerzés nem történt meg, az ügyletről kiállított számlát utóbb érvénytelenítő, illetőleg módosító számlára nem alapítható jogszerűen adólevonási jog. Az Áfa tv. 153/C. § (1) bekezdését csak abban az esetben lehet alkalmazni, ha a teljesítés megtörtént, azonban a levonható, előzetesen felszámított adó összegét meghatározó tényezőknél utólag, az adólevonási jog keletkezését követően lesz változás. Termékbeszerzés, adólevonási jog hiányában az Áfa tv. 153/C. §-ának alkalmazása nem merülhet fel, nem alkalmazható az Áfa tv. 153/B. §-a sem.

A felülvizsgálati kérelem, ellenkérelem

[29] A felperes felülvizsgálati kérelmében elsődlegesen a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését, az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat hozatalára utasítását; másodlagosan a megváltoztatását, a közigazgatási cselekmény megsemmisítését, alperes új

eljárás lefolytatására kötelezését kérte.

[30] A történeti tények, az adóhatósági határozatok, a keresetlevélben foglaltak részletes ismertetését követően a felülvizsgálati kérelem 2.4. pontjában a befogadhatóság indokolása körében kifejtette, az alperes döntését arra alapozta, hogy a termékértékesítések megvalósultak, azonban azok nem a felperes és a számlák szerinti partnerek között, hanem más gazdasági társaságok között jöttek létre, a felperes az Áfa tv. 9. §-a szerinti termékértékesítés objektív fogalmát nem tudta teljesíteni, a ténylegesen értékesített termékek felett rendelkezési jogot nem gyakorolt. Ez a KMK vélemény 2. esetkörét fedi le, azonban az alperes a KMK vélemény 1. esetkörét alapul véve szankcionált, a rendelkezési jog, tulajdonjog hiányában a számlákat hiteltelennek minősítette. A KMK vélemény 1. esetköre kizárólag abban az esetben alkalmazható, ha a láncolat teljes egészében az áru vagy a szolgáltatásnyújtás hiányát állapítja meg. Utalt az EUB C-18/11., C-80/11., C-142/11., C-285/11., C-610/19. számú döntéseire, az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (a továbbiakban: Art.) 2. §-ára, az Air. 1. §-ra, 2. §-ra, 4. §-ra, 58. § (1)-(4) bekezdéseire, 66. § (1) bekezdésére.

[31] Álláspontja szerint az alperes az Áfa tv. 120. § a) pontjában, 127. § (1) bekezdés a) pontjában foglaltakba ütközően jogsértő módon tagadta meg az adólevonási jog gyakorlását, mert a termékértékesítések végbementek, az alperes nem tudott olyan objektív körülményt feltárni és bizonyítani, ami alapján az adókijátszásról tudomással bírt. Az adólevonási jog megtagadásánál eltérő vizsgálat és bizonyítási kötelezettség van attól függően, hogy a számlázási láncban értékesített termék feletti rendelkezési jog hiányzik, vagy amikor a termékbeszerzés megtörtént, de nem a számlán szereplő felek között. Utalt a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény (a továbbiakban: Kp.) 2. § (1)-(5) bekezdéseire, 78. § (1)-(2) bekezdéseire, 79. §-ára. Hangsúlyozta, a perben vitatta a 2022/00039 és 2022/00031 számú számlákon szereplő „elektronos meghajtással, motor bekötés nélkül” megjelölésű árnyékoló berendezésekre vonatkozó adóhatósági megállapítást, miszerint azok egyszerű redőnyök és eltérnének a teljesítési igazolásban foglaltaktól. A számla alapján is egyértelmű, hogy motorbekötés nélküliek a redőnyök. Ahhoz, hogy az adóhatóság a számla szerinti adattartalmat vitassa és azt állapítsa meg, hogy az árnyékoló berendezések eltérnek a teljesítési igazolások alapjául szolgáló részletezőben foglaltaktól, az Air. 66. § (1) bekezdése értelmében szakértőt kellett volna bevonnia, melyet a bíróságnak szintén szakértő bevonásával kellett volna megvizsgálni, és megállapítani a Kp. 78. § (1) bekezdése alapján érvényesülő a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (a továbbiakban: Pp.) 300. § (1) bekezdésére figyelemmel. A Kp. 79. § (1) bekezdése értelmében a bizonyítási kötelezettség az alperesre hárult. Ebből a szempontból sérült a tisztességes bírósági eljáráshoz való joga, emellett az eljárási igazságosság érvényesülése és az alperesre háruló bizonyítási kötelezettség is csorbát szenvedett.

[32] Utalt az Áfa tv. 59. § (1) bekezdésére, 153/B. § (1) bekezdés a) pontjára, 153/C. § (1) bekezdésére, 153/A. § (1) bekezdésére, 127. § (1) bekezdésére. Álláspontja szerint a befogadott előlegszámla esetében az Áfa tv. 119. § (1) bekezdése alapján az adólevonási jog akkor keletkezik, amikor az előzetesen felszámított adónak megfelelő adót meg kell állapítani. Hivatkozott az EUB C-494/12., C-653/18., C-610/19., C-324/11., C-18/13., C-610/19. számú döntéseire.

[33] Az adóhatóság iratellenesen és tévesen állapította meg, hogy a 2022/00035, és a 2022/00040 számú számlák hiteltelenek, mivel a tényállást a 2024/00002 számú előlegszámla

és 2024/00003 számú vég számla, illetve a 2024/00005 számú előleg számla és a 2024/00006 számú vég számla figyelembevételével kellett volna megállapítani.

[34] Az elsőfokú bíróság nem juttatta érvényre a jogvédelem biztosítását, nem érvényesült az eljárási igazságosság, az alperest terhelő bizonyítási teher, sérült a tisztességes, a vonatkozó jogszabályokon alapuló eljáráshoz való alapjoga. Utalt a Kúria Kfv.35.202/2024/8. számú döntése [32] bekezdésére.

[35] Előadta, a gépsor tekintetében az értékesítési láncolatban az áru megtalálható volt, a KMK vélemény 1. esete nem alkalmazható, ugyanez vonatkozik a zöldségfeldolgozó sor és a bútorlap, valamint a Hotel korszerűsítésére is. A láncolatban az áru, illetve a szolgáltatásnyújtás megtalálható, melyről az alperes azt rögzíti, hogy azok nem a felperes és a számlakibocsátó, hanem a felperes és más láncolatban szereplő fél között valósultak meg.

[36] Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában fenntartását kérte. Kifejtette, a felperes jogszabálysértésre nem hivatkozott, a keresetében foglaltakat ismételte meg, nem bizonyította, hogy a jogerős ítélet a bizonyítékokat kirívóan, az iratokkal ellentétesen értékelte volna. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének nincs helye.

[37] Az elsőfokú bíróság ítéletében részletesen ismertette, elemezte a vonatkozó jogszabályi rendelkezéseket, az EUB irányadó ítéleteit, a Kúria kialakult joggyakorlatát és a KMK véleményben foglaltakat. A zöldségfeldolgozó sor beszerzésének hiányában a felperes nem rendelkezett olyan géppel, melyet tovább értékesíthetett volna, semmilyen objektív, a felektől független dokumentum nem állt rendelkezésre, amely alátámasztotta volna a számlák szerinti szolgáltatások megvalósulását. A gépbeszerzési ügylet hiányában és a számla érvénytelenítésének következtében a felperes nem rendelkezett levonható adót tartalmazó számlával, így helytálló az a megállapítás, hogy felperes adó levonásra nem jogosult.

[38] A felperes megalapozatlanul hivatkozott arra, hogy a Hotel felújításnál a redőnyök típusára vonatkozóan szakértő kirendelése lett volna indokolt, ilyen indítványt a perben nem tett. A számla érvénytelenítések miatt az eredeti számlákat vizsgálni nem lehetett.

[39] Téves a felperes álláspontja, hogy a gépsor értékesítése, a Hotel felújítása, a zöldségfeldolgozó sor értékesítése esetén a KMK vélemény 2. pontját kellett volna alkalmazni, mivel az adóhatóság a belföldi értékesítés és szolgáltatásnyújtás hiányára tett megállapítást, melyekre a KMK vélemény nem vonatkozik. A felperes által hivatkozott Kúria Kfv.35.202/2024/8. számú döntés jelen ügyre eltérő tényállás okán nem alkalmazható.

A Kúria döntése és jogi indokai

[40] A felülvizsgálati kérelem részben, az alábbiak szerint alapos.

[41] A Kúria a felperes felülvizsgálati kérelmét a Kp. 118. § (1) bekezdés a) pont aa) és ad) alpontjai alapján a KMK vélemény 1. esetkörének helyes megítélésével kapcsolatos jogkérdések egységes elbírálásának biztosítása érdekében fogadta be.

[42] Az Alaptörvény XXVIII. cikk (7) bekezdése szerint mindenkinek joga van ahhoz, hogy jogorvoslattal éljen az olyan bírósági, hatósági és más közigazgatási döntés ellen, amely jogát vagy jogos érdekét sérti.

[43] A felperes az Alaptörvényben rögzített jogát gyakorolta akkor, amikor - megismételt eljárásban - az elsőfokú adóhatározattal szemben fellebbezést, a másodfokú határozat bírósági felülvizsgálata iránt keresetet, majd a meghozott elsőfokú ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő. A Kp. 37. §-a, 115. §-a, az AB által kialakított joggyakorlat szerint a jogvita eldöntése az elsőfokú bíróság, a felülvizsgálati kérelemben felvetett jogkérdések megválaszolása a Kúria feladata.

[44] A Kúria az elsőfokú bíróság jogerős ítéletét a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdésében foglaltak szerint a felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem keretei között vizsgálta felül. A Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében a felülvizsgálati eljárásban bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[45] A per elsőfokú szakaszában az volt az eldöntendő jogkérdés, hogy a felperes adólevonási jogát az adóhatóság a rendelkezésre álló bizonyítékok megfelelő értékelésével, mindhárom tényállás kapcsán jogszerűen tagadta-e meg.

[46] A Kúria a Kfv.35.250/2025/6. számú hasonló tényállású, a B. Kft. adóügyében a Hotel energetikai korszerűsítéséhez kapcsolódóan a redőnyök beszerzését és beszerelését tartalmazó a felperes által kiállított, a B. Kft. által befogadott számlákat (2022/00031, 2022/00039) vizsgálta. Megállapította, hogy a KMK vélemény 1. pontja alkalmazhatóságának feltételei a számlabefogadás tekintetében nem állnak fenn, melynek a jelen vizsgálat tárgyát képező értékesítési számlák tekintetében csupán a tényállás tisztázása szempontjából annyiban van jelentősége, hogy a felperes kötelezettsége hagyományos redőnyök, vagy elektromos meghajtású redőnyök beépítésére vonatkozott. Az adóhatóság szerint a felperes elektromos redőny beszerzését vállalta, mely teljesítés elmaradt.

[47] Kúria hivatkozott döntése a vizsgálattal érintett 2022/00031 számú számla tekintetében az alperes határozatát az elsőfokú határozatra kiterjedően megsemmisítette, az elsőfokú hatóságot új eljárás lefolytatására kötelezte. Előírta a tényállás teljeskörű feltárását, annak megállapítását, hogy a felperes, mint kivitelező és a B. Kft., mint megrendelő milyen redőny beszerzésben és beépítésben állapodtak meg, illetve a pályázat alapján a B. Kft. milyen redőny beépítését vállalta. A Kúria szerint az alperes álláspontjával szemben a kiindulási pont a pályázati anyagban megjelenő vállalás. Ennek tisztázása után lehet megítélni, hogy a felperes által kibocsátott számla szerinti műszaki tartalom megvalósult-e, és ezt követően lehet megítélni az adójogi következményeket. A Kúria jelen tanácsa figyelemmel az Air. 100. §-ban szabályozott jogviszonyok eltérő minősítésének tilalmára, a mindkét adóalanyról vizsgált, a Hotel felújítás során felperes által kibocsátott számlák adójogi tartalmát a tényállás tisztázása nélkül nem minősíthette eltérően, így az ismertetett kúriai döntés alapján a felperes által kibocsátott mindkét számla (2022/00031; 2022/00039) tekintetében a Kp. 121. § (1) bekezdés b) pontja szerint új eljárást rendelt, követve a Kúria

Kfv.35.250/2025/6. számú ítéletében foglaltakat.

[48] Ezt meghaladóan, a gépsor és a zöldségfeldolgozó sor tekintetében a Kúria megállapította, hogy az elsőfokú bíróság ítélete jogszerű, az eljárási jogi és az anyagi jogi szabályok jogszerű alkalmazásával meghozott döntése az EUB normáinak, ítéleteinek, a kúriai joggyakorlatnak megfelel, indokolása részletes, okszerű, logikus és közérthető, kiegészítést nem igényel.

[49] A bizonyítás körében rögzíti a Kúria, hogy a pert megelőző közigazgatási eljárásban az Air. 99. § (1) bekezdése szerint az ellenőrzés során a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani, kivéve, ha törvény a bizonyítást az adózó kötelezettségévé teszi. A (2) bekezdés alapján az adóhatóság a tényállás tisztázása során az adózó javára szolgáló tényeket is köteles feltárni. A nem bizonyított tény, körülmény - a becslési eljárás kivételével - az adózó terhére nem értékelhető.

[50] A perben a felperest terhelte [Kp. 78. § (1) bekezdés, Pp. 265. § (1) bekezdés] annak bizonyítása, hogy az adóhatározatok jogsértőek, a hatóság a bizonyítékokat nem okszerűen és nem a bizonyítási súlyuknak megfelelően értékelte. Az elsőfokú bíróság döntése szerint a felperes keresetét nem bizonyította, az nem alapos.

[51] A Kp. alapján a jogerős ítélet meghozatalát követően ténykérdésben perújításnak, jogkérdésben felülvizsgálatnak van helye. A Kúria felülvizsgálati eljárásban jogkérdésben jár el, nem a közigazgatási eljárásban benyújtott fellebbezés, illetve a kereset ismételt elbírálását végzi, többlettényállási elemek megállapításának és bizonyításának nincs helye. A Kúria azt vizsgálhatja, hogy a jogerős ítélet megfelel-e a felülvizsgálati kérelemben megjelölt jogszabályoknak, az elsőfokú bíróság azt a törvényhelyet, amely alapján a valós tényállást megalapozó bizonyítékokat értékelnie kell, megfelelően alkalmazta-e és a jogkövetkeztetései jogszerűek-e. Érdemi döntést abban az esetben hozhat, ha a jogerős ítélet kétséget kizáróan tartalmazza a bíróság által megállapított tényállást, az annak alapjául szolgáló bizonyítékok értékelését és abból - az általa megállapított tényekkel és jogszabályi rendelkezésekkel alátámasztott - okszerű jogi érvelésével bemutatott jogi álláspontját (Kfv.I.35.507/2012/4.).

[52] A Kúria következetes joggyakorlata szerint a tényállás megállapítását, a bizonyítékok mérlegelését szabályozó törvényhelyek megsértésére alapított felülvizsgálati kérelem esetén a jogerős ítélet hatályon kívül helyezésének csak akkor van helye, ha a tényállás iratellenes, illetőleg, ha a bíróság a bizonyítékokat azok egybevetése során nem a maguk összességében értékelte, és ezért a megállapított tényállás nyilvánvalóan okszerűtlen, vagy lényeges logikai ellentmondást tartalmaz.

[53] A Kp. 78. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó Pp. 279. § (1) bekezdése értelmében a bíróság a perben jelentős tényeket a felek tényállításainak, perben tanúsított magatartásának, valamint a per tárgyalása során megismert bizonyítékoknak és egyéb peradatoknak az egybevetése, egyenként és összességében történő értékelése alapján, a meggyőződése szerint állapítja meg. A Kp. 78. § (2) bekezdése kimondja, hogy a bíróság a bizonyítékokat egyenként és összességükben, a megelőző eljárásban megállapított tényállással összevetve értékeli. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok ismételt egybevetésének és felülrértékelésének nincs helye, de jogszabálysértő a bíróság részéről a bizonyítékok hiányos, kirívóan okszerűtlen vagy logikátlan mérlegelése.

[54] Az elsőfokú bíróság helytállóan állapította meg {ítélet [79] bekezdés}, hogy az elsőfokú adóhatóság széles körű bizonyítási eljárást folytatott. A zöldségfeldolgozó sorral kapcsolatos bizonyítás során megkereste az Eladót, iratokat, nyilatkozatokat szerzett be, ellenőrzést végzett a számlakibocsátónál; a gépsor értékesítésnél megvizsgálta a CMR adatokat, megkereste a dán társaságot, iratokat, nyilatkozatokat szerzett be. Megfelelő értékeléssel tulajdonított jelentőséget a felperes fellebbezésében foglalt azon nyilatkozatának, amellyel a számlák érvénytelenítésével a termékértékesítések hiányát maga is elismerte.

[55] A hatóság valamennyi tény figyelembevételével döntött, és a bizonyítékok összességében történő értékelése alapján állapította meg, hogy a határozatokban megjelölt számlák nem hiteles bizonylatok. Az alperes határozatában a gépsor eladás, zöldségfeldolgozó sor vétel-eladás kapcsán megállapította, a felek között tényleges termékértékesítés nem történt és nem jött létre a számlákban foglalt gazdasági esemény, az csak önmagában létezett teljesítés nélkül.

[56] Az alperes helytállóan állapította meg azt is, hogy a számlák utólagos érvénytelenítése miatt az adólevonási jog tárgyi feltétele hiányzott. Az elsőfokú bíróságnak, a Kúriának ezen tényállás, a bizonyítékértékeléshez kapcsolódó indokolás alapján kellett megítélni a határozat jogszerűségét.

[57] A zöldségfeldolgozó sor beszerzése és bizonylatolása vonatkozásában lényeges körülmény, hogy felperes 2024. március 7-én a 2022/00040. számú számlát érvénytelenítette, így a továbbiakban nem létezett. Az sem vitás, hogy felperes részéről a bemutatott előleg számla és végszámla a vizsgált időszakot követően kiállított bizonylat.

[58] A Kúria a Kfv.35.250/2025/6. számú, hasonló tényállású ügyben a számlák érvénytelenítésével kapcsolatosan már kifejtett álláspontját a jelen felülvizsgálati eljárásban is irányadónak tekinti, attól eltérni nem kíván.

[59] Az EUB döntéseiben kimunkált, az adólevonási jog gyakorlásának alaki feltételei közé tartozik, hogy a Héta irányelv 178. cikk a) pontja alapján az adóalany az irányelv 220–236. cikkeinek, valamint a 238–240. cikkeinek megfelelően kiállított számlával rendelkezzen (2021. november 11 i Ferimet ítélet, C-281/20, EU:C:2021:910 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Azonos szabályozást tartalmaz az Áfa tv. 127. § (1) bekezdés a) pontja, mely szerint az adólevonási jog gyakorlásának tárgyi feltétele, hogy az adóalany személyes rendelkezésére álljon a 120. § a) pontjában említett esetben a nevére szóló, az ügylet teljesítését tanúsító számla.

[60] Az adólevonási jog gyakorlásának feltételeit meghatározó EUB döntésekben kimunkált követelményeket a Kúria is vizsgálta, a Kfv.35.725/2017/9. számú ügyben kimondta, hogy „az adólevonási jog tárgyi feltétele az adóalany nevére szóló számla, amely nélkül adólevonási jog nem gyakorolható, a tárgyi feltétel teljesítése alól sem az Áfa tv., sem a felperes felülvizsgálati kérelmében megjelölt egyetlen jogszabályi rendelkezés sem ad felmentést.”

[61] A számla érvénytelenítésével a felek maguk ismerték el, hogy az adólevonás alapjául szolgáló számlában foglalt teljesítés nem ment végbe a számla szerinti tartalommal, ekként az az adólevonás alapjául nem szolgálhat. Az alperes és az elsőfokú bíróság jogszerűen

állapította meg, hogy felperes a zöldségfeldolgozó sor beszerzése kapcsán áfa levonási jogával jogszerűen nem élhetett. Mindezek miatt felperesnek a KMK vélemény 2. pontja szerinti minősítés kérdésében előadott érvelését vizsgálni nem kellett.

[62] A gépsorról kiállított számlával kapcsolatosan rögzíti a Kúria, hogy a Kp. 115. § (1) bekezdése szerint felülvizsgálati kérelmet a jogerős ítélet ellen jogszabálysértésre, illetve a Kúria közzétett határozatától jogkérdésben való eltérésre hivatkozással lehet előterjeszteni. A (2) bekezdés kimondja, hogy a felülvizsgálatra a fellebbezésre vonatkozó szabályokat az e fejezetben foglalt eltérésekkel kell megfelelően alkalmazni. A Kp. 100. § (2) bekezdés b) pontja alapján a fellebbezésnek tartalmaznia kell a fellebbezést megalapozó jogszabálysértést, a jogszabály pontos megjelölésével, illetve azt a közzétett kúriai határozatot és annak azt a részét, amelytől az ítélet jogkérdésben eltér. A Kp. 104. § (1) bekezdése szerint a Kp. 100. § (2) bekezdés b) pontja tekintetében hiánypótlásnak nincs helye.

[63] A felülvizsgálati eljárást megindító beadványnak, a felülvizsgálati kérelemnek az idézett Kp. rendelkezésekben meghatározott, jogszabály megjelölésére vonatkozó kötelező tartalmi eleme annak a jogszabálynak a megjelölését jelenti, amelyet a kérelmet előterjesztő fél állítása szerint a támadott elsőfokú bíróság akár eljárásával, akár döntésével megsértett, ennek elmaradása esetén hiánypótlásnak nincs helye. A felülvizsgálati kérelemnek az a része, amely jogszabálysértés megjelölése nélkül vitatja a jogerős ítélet jogszerűségét, nem felel meg a Kp. törvényi követelményeinek, az érdemben nem vizsgálható, mivel – figyelemmel a [43] bekezdésben kifejtettekre is – a Kúria nem a keresetet bírálja el ismételten. A felülvizsgálati kérelemben nem elég a közigazgatási határozat állított jogsértő voltának alapjául megjelölt jogszabályra hivatkozni, mivel az elsőfokú ítélet jogszerűsége nem a fellebbezésben előadott érvek alapján ítéltető meg. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő félnek a jogerős ítélet jogszabálysértését kell állítani, és a bizonyított tények, a megjelölt, alkalmazandó jogszabályok összevetésével az állítása jogi indokolását előtárni.

[64] A felperes felülvizsgálati kérelmében a gépsorról kiállított számlával összefüggésben jogszabálysértésként az Air. megjelölt rendelkezéseire [2. §, 3. §, 4. §, 8. § (2) bekezdés, 58. § (1)-(4) bekezdések, 73. § (1) bekezdés c) pont, 99. § (1)-(2) bekezdések], illetve a KMK vélemény helytelen minősítésére hivatkozott.

[65] A bíróság a reá irányadó eljárási kódexek: a Kp. és a Pp. alapján jár el, a felperes által megjelölt Air. rendelkezések az adóhatóság eljárására irányadóak, az elsőfokú bíróság a perben azokat nem alkalmazhatta, így jogszabálysértésként nem értékelhetők. Hangsúlyozza a Kúria, hogy az Áfa tv. értelmezésére megalkotott KMK vélemény nem jogszabály, így a felperes arra hivatkozása, az annak megfelelő vagy éppen attól eltérő minősítése nem pótolja a jogszabálysértés - törvényi kötelezettségen alapuló - megjelölését.

[66] A felperes részéről a hatékony jogvédelemnek, mint a tisztességes eljáráshoz való jog egyik elemének a megsértésére hivatkozás okán a Kúria a jogerős ítélet vizsgálata alapján megállapította, az elsőfokú bíróság a [104]-[145] bekezdésekben részletesen megindokolta, hogy a hatósági eljárást, a feltárt bizonyítékok értékelését és minősítését, az azokból levont következtetéseket miért értékelte jogszerűnek, és a keresetről érdemben döntött. A felperes felülvizsgálati kérelmében a gépsorról kiállított számlával összefüggésben nem mutatta be, hogy a bírósági eljárás miért nem nyújtott hatékony jogvédelmet, miért sérült a tisztességes eljáráshoz fűződő joga, a jogerős ítélet miként és milyen jogszabályi rendelkezésekbe ütközik. Ennek hiányában a felülvizsgálati kérelem e részének érdemi felülvizsgálatára nem

kerülhetett sor.

[67] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet helyes indokai alapján a Kp. 121. § (2) bekezdésében foglaltak szerint hatályában fenntartotta.

A döntés elvi tartalma

[68] Az adólevonási jog tárgyi feltétele az adóalany nevére szóló számla, a számla érvénytelenítésével az adólevonási jog nem gyakorolható.

[69] A felülvizsgálati kérelemnek az a része, amely jogszabálysértés megjelölése nélkül vitatja a jogerős ítélet jogszerűségét, nem felel meg a Kp. törvényi követelményének, érdemben nem vizsgálható.

Záró rész

[70] A Kúria a részleges pernyertességre tekintettel megállapította, hogy az elsőfokú és felülvizsgálati eljárásban felmerült költségeiket peres felek a Kp. 35. § (1) bekezdése alapján alkalmazandó, a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény 83. § (2) bekezdés alapján maguk viselik.

[71] Tekintettel arra, hogy a megismételt eljárásra kötelezés a felperes által kiállított számlákat az értékesítését terhelő fizetendő adót érinti, az adóhiány tekintetében eltérést nem eredményez, így az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (a továbbiakban: Itv.) 39. § (1) bekezdése, 50. § (1) bekezdése, valamint a Kp. 35. §-a alapján alkalmazandó Pp. 101. § (1) bekezdése és 102. § (1) bekezdése szerint a felülvizsgálati eljárási illeték viselésére a felperes köteles, melyet az állami adó- és vámhatóság által közzétett 10032000-01070044-09060018 számú illetékbevételi számlára kell megfizetnie. Az illetékfizetési kötelezettség esedékességére az Itv. 78. § (4) bekezdése az irányadó, megfizetése során az illetékfizetési kötelezettséget tartalmazó jogerős bírósági határozatot hozó bíróság megnevezését, a bírósági ügyszámot, valamint az adóazonosító számot közleményként fel kell tüntetni.

[72] A Kúria a felülvizsgálati kérelemről a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 107. § (1) bekezdése szerint - tárgyalás tartása iránti kérelem hiányában - tárgyaláson kívül határozott.

[73] Az ítélet elleni további felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2026. április 2.

Dr. Kurucz Krisztina sk. a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk. előadó bíró

Dr. Vítál-Eigner Beáta sk. bíró

Dr. Hajas Barnabás sk. bíró

Dr. Rák-Fekete Edina sk. bíró

A kiadmány hitelél

tisztviselő

A KÚRIA

mint felülvizsgálati bíróság

Kfv.VI.35.283/2025/7.

A Kúria a Név1 felperesnek a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága alperes ellen indult közigazgatási perben a Debreceni Törvényszék 6.K.700.978/2025/17. számú ítélete ellen előterjesztett felülvizsgálati kérelem folytán folyamatban volt felülvizsgálati eljárásban a Kúria a 2026. április 2. napján kelt Kfv.VI.35.283/2025/5. számú ítélet kijavítása tárgyában – tárgyaláson kívül – meghozta a következő

kijavító végzést:

A Kúria a Kfv.VI.35.283/2025/5. számú ítélet rendelkező része első bekezdésében a Debreceni Törvényszék ítéletének számát akként javítja ki, hogy az helyesen: „6.K.700.978/2025/17. számú ítélet”.

A végzés ellen felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A Kúria a közigazgatási perrendtartásról szóló 2017. évi I. törvény 84. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó polgári perrendtartásról szóló (a továbbiakban: Pp.) 352. § (1) bekezdés értelmében az 5. sorszámú ítéletének rendelkező részében az elsőfokú bíróság tanácsának számát kijavította.

A végzés ellen az Pp. 352. § (4) bekezdése alapján felülvizsgálatnak nincs helye.

Budapest, 2026. június 16.

Dr. Kurucz Krisztina sk.

a tanács elnöke

Dr. Bernáthné dr. Kádár Judit sk.

előadó bíró

Dr. Vitál-Eigner Beáta sk.

bíró

Kúria
VI.Kfv.35.283/2025/5-2

17

Dr. Hajas Barnabás sk.

Dr. Rák-Fekete Edina sk.

bíró

bíró

A kiadmány hitelél:

tisztviselő