

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

**Az ügy száma:** Kfv.V.35.617/2015/6.

**A tanács tagjai:** . Lomnici Zoltán a tanács elnöke  
. Kurucz Krisztina előadó bíró  
. Kárpáti Magdolna bíró

**A felperes:** felperes neve

**A felperes képviselője:** dr. Rácsai Ügyvédi Iroda  
ügyintéző: dr. Rácsai Lajos ügyvéd)

**Az alperes:** Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

**Az alperes képviselője:** dr. Kovácsné dr. Lévai Ildikó jogtanácsos

**A per tárgya:** adóügyben hozott közigazgatási határozat felülvizsgálata

**A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél:** felperes 13. sorszám alatt

**A felülvizsgálni kért jogerős határozat:** Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 2015. június 1. napján kelt 7.K.27.214/2015/10. számú ítélete

**Rendelkező rész**

A Kúria a Debreceni Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság 7.K.27.214/2015/10. számú ítéletét hatályában fenntartja.

Kötelezi a felperest, hogy fizessen meg az alperesnek 15 napon belül 50.000 (azaz ötvenezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

Kötelezi a felperest, hogy külön felhívásra fizessen meg az államnak 344.500 (azaz háromszáznegyvennégyezer-ötszáz) forint felülvizsgálati eljárási illetéket.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

**I n d o k o l á s**

**A felülvizsgálat alapjául szolgáló eljárás**

- [1] A Nemzeti Adó- és Vámhivatal Megyei Adó Igazgatósága (a továbbiakban: elsőfokú hatóság) a felperesnél 2010. július 1-től december 31-ig terjedő időszakra általános forgalmi adó (áfa) adónemben végzett bevallások utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzésének eredményeként a 2014. október 27. napján kelt határozatával a felperest 2010. III. negyedévre

- 3.445.000 Ft adókülönbözet, 1.722.000 Ft adóbírság és 1.185.000 Ft késedelmi pótlék megfizetésére kötelezte.
- [2] A fellebbezés folytán eljárta alperes a 2015. február 25. napján kelt határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta.
- [3] Döntését az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 120.§ a) pontja, 127.§ (1) bekezdése, a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (a továbbiakban: Sztv.) 165.§-166.§-ai, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 97.§ (4)-(7) bekezdései alapján hozta meg.
- [4] Indokolása szerint felperes a vizsgált időszaki bevallásában beszerzést terhelő előzetesen felszámított adóként szerepeltette a P.T. Kft. (számlakibocsátó1.) néven kiállított 7 db, továbbá az É. M. Kft. (számlakibocsátó2.) néven kibocsátott 5 db, „Vtsz 05-05-toll” termék megjelölésű számlák áfa tartalmát.
- [5] Az elsőfokú adóhatóság a lefolytatott bizonyítási eljárás (a számlakibocsátó1. vonatkozásában adózó volt képviselőjének: M. G.-nének, jelenlegi ügyvezetőjének: M. G. a nyilatkozatai, a Megyei Kormányhivatal Élelmiszerlánc-biztonsági és Állategészségügyi Igazgatóságának belföldi jogsegélyre adott válaszirata, a 2010. október 25-én kelt keretszerződés, a számlakibocsátó1.-nél végzett kapcsolódó vizsgálat, P. S. nyilatkozata, a számlakibocsátó2.-re vonatkozóan e cégnél végzett kapcsolódó vizsgálat, a céginformációs adatok) alapján helytállóan állapította meg, hogy a számlakibocsátók nem végeztek az adózó részére termékértékesítést, a számlák szerinti gazdasági események a valóságban nem történtek meg.
- [6] A számlakibocsátó1. számláihoz kapcsolódóan az adóhatóság értékelte, hogy felperes a gazdasági események megtörténtét igazoló dokumentumokat (szállítólevelek, menetlevelek, átvételi elismervények) nem csatolt; az átadott keretszerződés pedig későbbi keltezésű, mint a számlák keltezése és teljesítési időpontja; az Állategészségügyi Igazgatóság válaszirata szerint felperesnek és a számlakibocsátó1.-nek tollkereskedelmi tevékenység végzéséhez hatósági engedélye nem volt; a számlakibocsátó1. e tevékenységhez szükséges eszközökkel, szállítójárművekkel, mérleggel, épületekkel, gépekkel, munkát végző alkalmazottakkal, szakhatósági engedélyekkel, toll tárolására, feldolgozására tárgyi feltételekkel nem rendelkezett.
- [7] Az alperes megállapította, hogy felperes és a számlakibocsátó1. között a számlák szerinti termékértékesítés nem történt meg, mert az ahhoz szükséges árumennyiséggel a számlakibocsátó1. nem rendelkezett. Dokumentumok és áru hiányában, továbbá a számlakibocsátó1. tollforgalmazására vonatkozó engedélyének ismerete nélkül a felperesre vonatkozóan objektíven igazolt, hogy a számla befogadás

- körében körültekintő magatartást nem tanúsított.
- [8] A számlakibocsátó2. számláival kapcsolatosan a felperes semmilyen okiratot a számlákon kívül benyújtatni nem tudott; az ügyvezetője előbb tagadta, hogy a számlakibocsátó2.-vel gazdasági tevékenységet végzett volna, a képviselőjét: G. D. nem ismeri, majd később ezen előadását visszavonta azzal, hogy e céggel Sz. T. nevezetű személy útján tartotta kapcsolatot, aki azonban a céginformációs adatok alapján a számlakibocsátó2. képviselőjére önállóan nem jogosult.
- [9] Az alperes megállapította, hogy semmilyen tény, adat, bizonyíték nem igazolja a számlakibocsátó2. teljesítését, és a felperes arról sem győződött meg, hogy az általa megnevezett Sz. T. valójában kinek a képviselőjében járt el.

### **A kereseti kérelem**

- [10] A felperes keresetében a határozatok hatályon kívül helyezését kérte. Állította, a meglévő bizonyítékok igazolják, hogy a valóságban a számlatartalmakkal együtt megvalósult a gazdasági esemény.

### **Az elsőfokú ítélet**

- [11] Az elsőfokú bíróság jogerős ítéletével a keresetet elutasította.
- [12] Indokolása szerint az adóhatóság bizonyított tényállás alapján jogszerű döntést hozott. Vizsgált minden, az ügy során felmerült tény, körülményt, nyilatkozatot, hivatkozást, amelyek egyértelműen azt igazolták, hogy a számlakibocsátók nem rendelkeztek a gazdasági esemény elvégzéséhez szükséges árumennyiséggel, illetve annak lebonyolítása feltételeivel. Bármelyik jogügylet kapcsán, ha a rendőrség ténylegesen talált is fel tollat, az nem igazolja a számlakibocsátók teljesítését. A perben a felperest terhelte állításainak igazolása, annak azonban semmilyen formában nem tett eleget.

### **Felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem**

- [13] A felperes felülvizsgálati kérelmében az ítélet hatályon kívül helyezését és keresete teljesítését kérte. Álláspontja szerint az elsőfokú bíróság a polgári perrendtartásról szóló 1952. évi III. törvény (a továbbiakban: Pp.) 117.§, 164.§-a, az Art. 97.§ (4)-(6) bekezdései megsértésével olyan tényeket tekintett bizonyítottnak és kétséget kizáróan hitelesnek, amelyeket az alperes egyoldalú mérlegeléssel hozott, bizonyítani nem tudott, ellentétben a részéről benyújtott okiratokkal és a tanúvallomásokkal. Az elsőfokú bíróságnak az adóhatóság bizonyítatlan tényállás alapján meghozott határozatát hatályon kívül kellett volna helyeznie, megállapítva az adóhatóság

- eljárási jogszabálysértéseit.
- [14] Az alperes érdemi ellenkérelmében az ítélet hatályában fenntartását kérte.

#### **A Kúria döntése és jogi indokai**

- [15] A felülvizsgálati kérelem nem alapos.
- [16] A jogerős ítélet meghozatalát követően a peres feleknek lehetőségük van rendkívüli jogorvoslat igénybe vételére, ténykérdésben perújítási, jogkérdésben felülvizsgálati kérelmet terjeszthetnek elő. A felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős határozatot csak a felülvizsgálati kérelem keretei között, és a megjelölt jogszabályok alapján vizsgálhatja felül (Pp. 272.§ (2) bekezdés, 275.§ (2) bekezdés, BH2002. 490., KGD2002. 262.).
- [17] Az adóhatóság által alkalmazott Áfa tv. 120.§-ának a) pontja értelmében abban a mértékben, amilyen mértékben az adóalany - ilyen minőségében - a terméket, szolgáltatást adóköteles termékértékesítése, szolgáltatásnyújtása érdekében használja, egyéb módon hasznosítja, jogosult arra, hogy az általa fizetendő adóból levonja azt az adót, amelyet termék beszerzéséhez, szolgáltatás igénybevételéhez kapcsolódóan egy másik adóalany - ideértve az Eva. hatálya alá tartozó személyt, szervezetet is - rá áthárított. Az Áfa tv. 127.§-ának (1) bekezdés a) pontja alapján 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.
- [18] Az Sztv. 15.§-ának (3) bekezdése alapján a könyvvitelben rögzített és a beszámolóban szereplő tételeknek a valóságban is megtalálhatóknak, bizonyíthatóknak, kívülállóknak által is megállapíthatóknak kell lenniük /a valódiság elve/. Az Sztv. 166.§-ának (2) bekezdése értelmében a számviteli bizonylat adatainak alakilag és tartalmilag hitelesnek, megbízhatónak és helytállónak kell lennie.
- [19] Az ellenőrzés folyamán a tényállást az adóhatóság köteles tisztázni és bizonyítani (Art. 97.§ (4) bekezdése), az eljárás során az érintett ügyre vonatkozó tényeket veszi figyelembe, minden bizonyítékot súlyának megfelelően értékeli, döntését valósághű tényállásra alapozza (a közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény 2.§ (3) bekezdés).
- [20] A felperesnél lefolytatott ellenőrzés során az adóhatóság bizonyítási eljárás eredményeként azt állapította meg, hogy a határozatokban megjelölt számlák nem hiteles bizonylatok, nem nyert bizonyítást, hogy a számlákon szereplő gazdasági események a valóságban megtörténtek volna. Az alperes jogerős érdemi határozatával szembeni jogorvoslat a felperes számára

- biztosított volt, közigazgatási pert kezdeményezett (Art. 143.§) az adóhatározatok bíróság általi felülvizsgálata iránt.
- [21] A bíróság a Pp. XX. fejezetének speciális szabályai alapján közigazgatási perben a felülvizsgálni kért határozatok jogszerűségéről dönt a Pp. 3.§ (1) bekezdése, 121.§ (1) bekezdés c.) pontja, 330.§ (2) bekezdése alapján. A felperesnek az általa indított perben a Pp. 164.§ (1) bekezdése alapján keresetét bizonyítania kellett, az alperes /bizonyítékokon alapuló/ megállapításával szemben azt, hogy az adóhatóság tényállása téves, hiányos, bizonyítatlan, és az általa befogadott számlák valós gazdasági esemény hiteles bizonylatai. Míg a közigazgatási eljárásban a fél előadása az Art. 97.§ (5) bekezdése értelmében bizonyíték, addig a perben a Pp. 324.§ (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 166.§ (1) bekezdése alapján nem, azaz pernyertessége érdekében állításait a felperes bizonyítani volt köteles. Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét bizonyítatlansága okán elutasította.
- [22] Közigazgatási perben az elsőfokú bíróság a határozatok jogszerű illetve jogsértő voltáról dönt a kereseti kérelem keretei között (Pp. 213.§, 339.§), míg a felülvizsgálati eljárásban a Kúria a jogerős ítéletet vizsgálja felül felülvizsgálati kérelem keretein belül (Pp. 270.§), a rendelkezésre álló bizonyítékok alapján. A felülvizsgálati eljárásban a bizonyítékok felülmérlegelésének, további bizonyítás felvételének nincs helye (Pp. 275.§-ának (1) bekezdése).
- [23] Jogszabálysértést a megállapított tényállás iratellenessége, a bizonyítékok kirívóan okszerűtlen vagy a logika szabályaival ellentétes mérlegelése megalapozhat, ilyen jogsértést azonban a felülvizsgálati kérelem alapján a Kúria nem állapított meg.
- [24] Az elsőfokú bíróság a Pp. 3.§ (3) bekezdésében foglaltaknak megfelelően tájékoztatta a felperest a bizonyítási teherről, a bizonyítás eszközeiről, a bizonyítatlanság jogkövetkezményeiről. Az elsőfokú bíróság tájékoztatása azért is volt lényeges a perben, mert a közigazgatási eljárásban az adóhatóságot terhelő bizonyítási kötelezettség mellett az Art. az adózóra is telepít kötelezettségeket, amely abból következik, hogy saját gazdasági tevékenységéről, adózói magatartásáról az adózó bír ismerettel, és rendelkezik a kapcsolódó iratanyaggal.
- [25] Az adóhatóság bevallások (amely tartalmazza az adózó azonosításához, az adóalap, a mentességek, a kedvezmények, az adó, a költségvetési támogatás alapja és összege megállapításához szükséges adatokat) utólagos vizsgálatára irányuló ellenőrzést folytatott a felperesnél (Art. 87.§ (1) bekezdés a) pont). Az adóbevalláshoz kapcsolódóan annak alapiratait (könyveket, nyilvántartásokat) a felperesnek úgy kell vezetnie, hogy az Art. és a Sztv. bizonylati rendjén

alapuljanak, az adó alapjának, az adó összegének, a költségvetési támogatás alapjának és összegének, továbbá ezek megfizetésének, illetve igénybevételének megállapítására, ellenőrzésére alkalmasak legyenek.

- [26] Az adóbevallás alapbizonylatait az adózónak meg is kell őriznie (Art. 47.§), azokat az adóhatóságnak át kell adnia (Art. 95.§ (3) bekezdés), illetve a perben a reá háruló bizonyítási kötelezettség teljesítése érdekében a bíróságnak is benyújthatja. A felperesnek a számlatartalmak szerinti konkrét termékértékesítéseket kellett bizonyítania, amelyre az egyes számlákhoz nem kapcsolható, a perbeli gazdasági eseményeket tételesen nem igazoló tanúvallomásra való hivatkozása nem alkalmas bizonyíték. Az a felperesi előadás, hogy a rendőrhatalóság részéről a számlakibocsátó1.-nél történt toll feltalálás, a perbeli számlákhoz bizonyítottan kapcsoló dokumentumok hiányában bizonyító értékkel nem bír, ahogyan - konkrét bizonyítékok hiányában - a számlakibocsátók toll kereskedelmének kapacitása, mint a felperes szerint szakértői kompetenciába tartozó kérdés sem. A felperes keresetének állításait a perben felhívás ellenére bizonyítási eszközzel nem bizonyította.
- [27] A Kúria ugyanakkor megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az ítéletében a Pp. 221.§-ának (1) bekezdése szerint nem iratellenes, pontos tényállást rögzített, részletezte az első- és másodfokú közigazgatási szerv eljárását, a lefolytatott bizonyítási eljárást, a hatóság által alkalmazott jogszabályokat, a bizonyítékok értékelését, a meghozott döntéseket. A pertörténet sorában ismertette a felperes keresetét, az alperes ellenkérelmében foglaltakat.
- [28] Az elsőfokú bíróság jogi indokolásában ütköztette a tényállási elemeket a jogszabályokkal, vizsgálta a közigazgatási eljárás teljes anyagát, a felek perbeli nyilatkozatait, részletezte a bizonyítási teherviselést, és logikusan megindokolta a - Pp. 164.§-ának (1) bekezdésére alapított - keresetet bizonyítottság hiánya okából elutasító döntését, rendelkezése és annak indokolása a keresetre teljes körűen kiterjedt /Pp. 213.§ (1) bekezdés/. Jogi álláspontját, amely szerint jogszerűen állapította meg az adóhatóság, hogy a felperes /a határozatokban felsorolt/ hiteltelen számlákra jogsértő módon alapította adólevonási jogát, és megfelelő jogkövetkezményt is alkalmazott, közérthetően kifejtette.
- [29] Az Európai Unió Bíróságának joggyakorlatára való hivatkozás nem mentesíti felperest a perbeli bizonyítási kötelezettsége alól, amelynek azonban nem tett eleget, keresetét nem bizonyította, így az csak igazolatlan féli előadás maradt. A számlákon feltüntetett gazdasági események megtörténtének bizonyítása hiányában, a valósággal nem egyező adóköteles tényállás esetén, hiteltelen számlák birtokában az adólevonás joga nem gyakorolható.

- [30] A Kúria álláspontja szerint az elsőfokú bíróság eljárása során a Pp. minden vonatkozó rendelkezését teljesítette, döntése a bizonyítékok teljes körű és okszerű értékelésén alapszik, indokolása hiánytalan, így a bizonyítékok felülmérlegelésének nincsen helye.
- [31] Mindezek folytán a Kúria a jogerős ítéletet, amely a felülvizsgálati kérelemben hivatkozott jogszabályokat nem sértette meg, a Pp. 275.§-ának (3) bekezdése alapján hatályában fenntartotta.

### **Az elvi döntés tartalma**

- [32] A számlákban feltüntetett adatok valósággal egyezőségét az adózó-felperesnek a perben bizonyítania kell.

### **Záró rész**

- [33] A Kúria a felperest a Pp. 270.§-ának (1) bekezdése szerint alkalmazandó Pp. 78.§-ának (1) bekezdése alapján kötelezte az alperes felülvizsgálati perköltsége megfizetésére.
- [34] A tárgyi illetékfeljegyzési jog folytán le nem rótt felülvizsgálati eljárási illeték viseléséről és mértékéről a Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény 50.§-ának (1) bekezdése, a költségmentesség alkalmazásáról szóló 6/1986./VI.26./ IM rendelet 13.§-ának (2) bekezdése alapján rendelkezett.
- [35] A Kúria a felülvizsgálati eljárásban tárgyaláson kívül hozta meg döntését.

, 2016. április 28.

. Lomnici Zoltán sk. a tanács elnöke, Dr. Kurucz Krisztina sk.  
előadó bíró, Dr. Kárpáti Magdolna sk. bíró