

A Magyar Köztársaság Legfelsőbb Bírósága a dr. Hazai Ügyvédi Iroda (ügyintéző: dr. Kéri Marianna ügyvéd) által képviselt felperesnek a dr. Simányiné dr. Zsolnai Edit Klára jogtanácsos által képviselt Adó-és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Központi Hivatal Kizárólagos Illetékességi Ügyek Főosztálya alperes ellen adóügyben hozott közigazgatási határozat bírósági felülvizsgálata iránt a Fővárosi Bíróságon 16.K.32.836/2006. számon indított és ugyanezen bíróság 2007. június 14-én kelt 16.K.32.836/2006/15. számú jogerős ítéletével befejezett perében a felperes részéről 16. sorszám alatt benyújtott felülvizsgálati kérelem folytán, az alulírott napon - tárgyaláson kívül - meghozta a következő

í t é l e t e t :

A Legfelsőbb Bíróság a Fővárosi Bíróság 16.K.32.836/2006/15. számú ítéletét hatályon kívül helyezi, az alperes 2006. március 31. napján hozott 8200064835 számú határozatát - az első fokú határozatra is kiterjedően - akként változtatja meg, hogy a felperes által 2005. szeptember 26. napján előterjesztett 19.741.147 Ft általános forgalmi adó visszatérítésre irányuló kérelemnek helyt ad.

Kötelezi az alperest, hogy 15 nap alatt fizessen meg a felperesnek 600.000 (hatszázezer) forint első fokú és 300.000 (háromszázezer) forint felülvizsgálati perköltséget.

A 900.000 (kilencszázezer) forint kereseti és 1.184.500 (egymillió-egyszáznyolcvannégyezer-öttszáz) forint felül-vizsgálati eljárási illetéket az állam viseli.

Ez ellen az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

I n d o k o l á s

A külföldön nyilvántartásba vett adóalany felperes 2004. november 4-én "munkavégzési, munkaerő és anyagbiztosítási szerződést" (továbbiakban szerződés) kötött az Rt-vel (továbbiakban Rt.) "többkamrás alumínium-hulladék feldolgozó kemence (kohó) építésére". A felek Incoterms 2000 DDU szokvány alapján állapodtak meg, rögzítették, hogy a szerződés teljesítéséért az Rt. összesen 2,5 millió eurót fizet a felperesnek, aki jogosult a kiviteli munkálatoknál alvállalkozó igénybevételére is. A felek a szerződésben illetve mellékleteiben a fizetésre, átvételre, árakra, felelősségre és valamennyi egyéb körülményekre kiterjedően részletesen meghatározták a szállítás, a teljesítés feltételeit.

A felperes a külföldön nyilvántartásba vett adóalany számára adható általános forgalmi adó (továbbiakban áfa) visszatérítéséről szóló 2/1993. (I. 13.) Kormányrendelet (továbbiakban Korm.r.) 1. §-ára alapítottnan 2005. szeptember 26-án kérte az adóhatóságtól - 2005 évre vonatkozóan - 19.741.147 Ft áfa-visszatérítésének engedélyezését. A felperes beadványához becsatolt Kft. (továbbiakban kft.) által felé kibocsátott 8 számlát, melyeken a szolgáltatás megnevezése SZJ 45.25.62.0., azaz máshová nem sorolt egyéb építési tevékenység volt.

Az első fokú adóhatóság a felperes kérelmét elutasította. Határozatát azzal indokolta, hogy a Korm.r. 1. § (1) bekezdésében meghatározott konjunktív visszaigénylési feltételek egyike - az, hogy a külföldön nyilvántartásba vett adóalany ne rendelkezzen belföldön állandó telephellyel - nem valósult meg.

A felperes fellebbezése folytán eljáró alperes a 2006. március 31. napján hozott 8200064835 számú határozatában az első fokú határozatot - helyes indokaira tekintettel - helyben hagyta. Az alperesnek az volt a jogi álláspontja, hogy a felperes Magyarországon alvállalkozó bevonásával építési-szerelési tevékenységet végzett, amely az 1992. évi LXXIV. törvény (továbbiakban Áfa tv.) 13. § (1) bekezdés 9. pont f) alpontja szerint telephelyet keletkeztető gazdasági tevékenységnek minősül. A felperesnek a belföldön folytatott gazdasági tevékenységére figyelemmel - az Áfa tv. 3. §-a, 4. §-a és 5. § (1) bekezdése és 40. § (1) bekezdése értelmében - az általános szabályok szerinti adóalannya kell válnia Magyarországon, és ebben az esetben nem a Korm.r., hanem az Áfa tv. általános szabályai szerint fizethet és igényelhet vissza áfát. A felperesnek a 2003. évi XCII. törvény (továbbiakban Art.) 16. § (1) bekezdése alapján a belföldön végzett gazdasági tevékenység megkezdésének napjától bejelentési kötelezettsége is keletkezett.

A felperes keresetében az adóhatósági határozatok hatályon kívül helyezését vagy megváltoztatását, az adó-visszatérítés iránti kérelmének helyt adó döntés meghozatalát kérte.

Az első fokú bíróság jogerős ítéletében a felperes keresetét elutasította.

Az első fokú bíróságnak az volt a jogi álláspontja, hogy az alperes eljárási szabálysértést nem követett el. A megalapozott tényállás szerint a felperes Magyarországon fővállalkozóként szerelési tevékenységet végzett, amely az Áfa tv. 13. § (1) bekezdés 9. pontjának f) alpontja szerint telephelyet keletkeztető gazdasági tevékenység. Ezért a Korm.r. 1. § (1) bekezdés a) pontja szerinti konjunktív feltétel hiányában az adó-visszatérítési kérelem jogszerűen került elutasításra. Az állandó telephely megléte miatt

az Áfa tv. által szabályozott un. fordított adózás a felperes esetében nem alkalmazható.

A jogerős ítélet ellen a felperes nyújtott be felülvizsgálati kérelmet, kérte annak hatályon kívül helyezését, kereseti kérelme szerinti döntés meghozatalát, vagy az első fokú bíróság utasítását új eljárásra és új határozat hozatalára.

A felperes azzal érvelt, hogy a jogerős ítéletben megállapított tényállás iratellenessége, és a téves ténybeli következtetések miatt jogszabálysértő, a jogerős ítélet nem felel meg a Pp. 206. § (1) bekezdésében, az Áfa tv. 13. § (1) bekezdés 9. pont f) alpontjában, 14. § (1) és (2) bekezdéseiben, 40. § (2) és (7) bekezdéseiben, a Korm.r. 1. § (1) bekezdés ba) pontjában foglaltaknak, téves jogértelmezésen alapul. A Magyarországon igénybe vett szerelési, beüzemelési tevékenység csak a főtevékenységet, a termékértékesítést segíti elő és egészíti ki, az értékesítési árnak csak a töredékét képezi az a szerelési, beüzemelési költség, amit a kft. végzett és számlázott a felperesnek, ennél fogva ez nem keletkeztet telephelyet, így jogosult volt az áfa-visszatérítésre. A felperes jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott Európai Bíróság C-429/97. számú határozatában foglaltakra, és arra is, hogy az adóhatóság az e perbelivel azonos tényállású más ügyekben kérelemnek helyt adó döntéseket hozott.

Az alperes ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályban tartását kérte, határozatában foglalt álláspontját fenntartotta. Az alperes azzal érvelt, hogy a felperes vállalkozási szerződést kötött, a számlák nem termékértékesítésről, hanem szolgáltatásról kerültek kibocsátásra. A felperes alvállalkozó igénybevételével Magyarországon gazdasági tevékenységet végzett, amely után bejelentési kötelezettsége keletkezett, és ennek elmulasztására előnyt nem alapíthat. A Korm.r. 1. §-ában meghatározott feltételek nem álltak fenn. Az alperes jogi álláspontjának alátámasztásaként hivatkozott a Legfelsőbb Bíróság Kfv.I.35.265/2006/6. és Kfv.I.35.358/2005/8. hozott határozataira (továbbiakban bírósági határozatok), illetve arra, hogy a jogvita eldöntésére nem a közösségi, hanem a nemzeti jog szabályai az irányadóak.

A felülvizsgálati kérelem az alábbiak szerint alapos:

A rendkívüli jogorvoslati eljárásban nincs helye bizonyítás felvételének, a bizonyítékok ismételt egybevetésének, felülmérlegelésnek, a Legfelsőbb Bíróság a rendelkezésére álló iratok alapján dönt (Pp. 275. § (1) bekezdése).

Az ügyleteket, szerződéseket nem elnevezésük, hanem valós gazdasági tartalmuk alapján kell megítélni, és ennek megfelelően kell az

adóügyi konzekvenciákat levonni (Art. 1. § (7) bekezdése, 724/B/1994. AB határozat).

Az alperes által megjelölt bírósági határozatok egyedi jellegük folytán és azért sem lehetnek irányadóak, mivel ezek tényállása nem azonos az e perbelivel, és ezekben az áfa visszatérítési kérelmek egyébként is 2001., illetve 2003. évekre vonatkoznak.

A felperes által hiteles fordításban csatolt szerződésből és annak mellékleteiből megállapíthatóan a felperes az Rt-vel kötött megállapodásban több száz tonna súlyú, nagyméretű, csak részegységenként szállítható termék (kohó) elkészítésére, leszállítására, szerelésére és beüzemelésére vállalt kötelezettséget. A felperes a terméket Hollandiában gyártotta le, ezt követően fuvarozta Magyarországra. A szerződés kifejezetten rögzíti az Incoterms 2000 szerinti szokványnak megfelelő teljesítést. A rendelkezésre álló adatokból megállapíthatóan a perbeli esetben a termékértékesítésnek elválaszthatatlan egyben járulékos része volt a termék összeszerelése, beépítése és üzembe helyezése, e nélkül nem következhetett be a felperes szerződésszerű teljesítése, ezt a tevékenységet végezte el a kft., és ez a termékértékesítés árának csak egy töredékét képezte. A felperes az összeszerelés során, 11 hónapig a folyamatot műszakilag felügyelte.

Az Áfa tv. 14. § (1) és (2) bekezdése értelmében, ha az eladó olyan terméket értékesít, amit maga, vagy megbízásából más szerel össze, akkor a szerelés nem tekinthető egy külön szolgáltatásnyújtásnak. A szerelés, beüzemelés, ami látszólag egy önálló szolgáltatás a termékértékesítéssel egy ügyletnek, termékértékesítésnek tekintendő. Ilyen esetekben a teljesítés helye a fel- és összeszerelés helye.

Az Áfa tv. 40. § (7) bekezdése értelmében azonban a 14. § (2) és (7) bekezdéseiben meghatározott termékértékesítés esetén az adót, a terméket saját nevében beszerző adóalany fizeti, ha a terméket értékesítő adóalany gazdasági tevékenységének székhelye, illetve állandó telephelye közül az, amely a teljesítéssel a legkövetlenebbül érintett a másik tagállamban vagy harmadik ország területén van. E rendelkezés értelmében a fel- vagy összeszerelés alapjául szolgáló termék külföldi illetékességű értékesítőjének értékesítése nem keletkeztet állandó telephelyet, így nem kell bejelentkeznie adóalanyként Magyarországon, mert az adó megfizetésére nem az értékesítő, hanem a magyar adóalany vevő köteles. Az Áfa tv. 7.§ (2)bekezdés c pontja értelmében nem esik a termékértékesítéssel egy tekintet alá a fel-és összeszerelés tárgyául szolgáló termék elfuvarozása, így Magyarországon az Európai Unión belülről történő termékbeszerzés címén nem keletkezik adófizetési kötelezettség. Ilyen esetekben az Áfa tv. 40. § (7)

bekezdése értelmében az adófizetésre a terméket saját nevében beszerző adóalany köteles.

A kifejtettekkel összhangban írja elő a Korm.r. 1. § (1) bekezdés ba) pontja, hogy a külföldön nyilvántartásba vett adóalany jogosult az áfa-visszatérítésre, amennyiben a 40. § (2) és (7) bekezdése szerinti eset fennáll, vagyis akkor, ha nem maga, hanem a vevő az áfa fizetésre kötelezett. A szabályozásból következően nincs jelentősége annak, hogy az eladó maga végzi-e el a fel- vagy összeszerelést, vagy arra alvállalkozót vesz igénybe, mivel az összeszerelés, beüzemelés a termékértékesítés elválaszthatatlan része.

A perbeli esetben az eladó, a felperes - a szerződés alapján - köteles volt a termék összeszerelésére, és a termékértékesítés tárgya miatt helytállóan hivatkozott arra, hogy az Áfa tv. 14. § (2) bekezdését, a 40. § (7) bekezdését a Korm.r. 1. § (1) bekezdés ba) illetve valamennyi pontját egybevetve és a jogalkotói célnak megfelelően kell értelmezni és alkalmazni.

Nem osztja a Legfelsőbb Bíróság az alperesnek az Áfa tv. 13. § (1) bekezdés 9. pont f. alpontjára alapított érvelését, mivel az ügyben irányadó tényállás szerint a felperes értékesítéséhez járulékosan kapcsolódó összeszerelés nem meríti ki a helyhez kötötten és tartósan végzett tevékenység fogalmát. A felperes - az irányadó tényállásból következően, a 11 hónap ellenére - eseti jelleggel, egy termékértékesítés szerződésszerű teljesítésének részeként végeztette el az összeszerelést. A felperes nem építési, szerelési, felügyeleti szolgáltatásra szerződött, ilyen jellegű szolgáltatás nem önállóan, hanem kizárólag a konkrét termékértékesítéshez kapcsolódóan, annak járulékos, nélkülözhetetlen volta miatt vállalt, illetve végeztetett el.

A felperes helytállóan utalt arra, hogy nemcsak az Áfa tv. és a Korm.r. rendelkezéseivel, hanem a közösségi jog szabályaival és a közösségi joggyakorlattal is ellentétes az alperes által ebben az ügyben alkalmazott jogértelmezés. (Európai Bíróság C-429/97. számú ítélete, az Európai Közösségek Tanácsa által 1979. december 6. napján hozott 79/1072. számú Nyolcadik Tanácsi Irányelv 2. Cikke)

A jogvita eldöntésére irányadó nemzeti jogot a közösségi jog szabályaival összhangban kell értelmezni. Az alperes jogi álláspontja azért sem fogadható el, mivel ha a perbelivel azonos termékértékesítésekhez kapcsolódó összeszerelés állandó telephely létesítését kívánná meg, akkor kiüresedne az Áfa tv. 14. § (2) bekezdése és 40. § (7) bekezdése szerinti szabályozás, mivel az ilyen értékesítésekhez hozzátartozik szolgáltatásnyújtás is.

A felperes tehát helytállóan hivatkozott arra, hogy az összeszerelést igénylő termékértékesítés kapcsán nem volt köteles belföldi adóalanynak bejelentkezni, ennél fogva az alperes határozatában megjelölt okból nem tagadható meg a kft. számlái szerinti áfa visszaigénylése.

A kifejtettekre figyelemmel a Legfelsőbb Bíróság a jogerős ítéletet hatályon kívül helyezte, és az alperes határozatát az első fokú határozatra is kiterjedően ítéletének rendelkező részében foglaltak szerint megváltoztatta (Pp. 275. § (4) bekezdése, 339. § (2) bekezdés g) pontja).

A pervesztes alperes a Pp. 78. § (1) bekezdése alapján köteles az első fokú és felülvizsgálati perköltség megfizetésére.

A Legfelsőbb Bíróság ítéletének felülvizsgálati eljárási illetékre vonatkozó rendelkezései az 1990. évi XCIII. törvény (továbbiakban Itv.) 5. § (1) bekezdés c) pontjában, a 6/1986. (VI.26.) IM rendelet 14. §-ában foglaltakon alapul. A felperes az Itv. 80. § (1) bekezdés i./ pontja, 81. § (2) bekezdése alapján a felülvizsgálati kérelmén illetékbélyegben sükségtelenül lerótt 1.184.500 Ft visszatérítését a bíróság székhelye szerinti állami adóhatóságtól kérheti.

Budapest, 2008. március 27.

Dr. Madarász Gabriella sk. a tanács elnöke, Dr. Kárpáti Magdolna sk. előadó bíró, Dr. Danziger Éva sk. bíró