



**A Kúria
mint felülvizsgálati bíróság**

ítélete

Az ügy száma: Kfv.I.35.170/2022/7.

A tanács tagjai: Dr. Hajnal Péter a tanács elnöke;

Dr. Heinemann Csilla előadó bíró;

Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet bíró

A felperes: Felperes1

Cím2

A felperes képviselője: Jalsovszky Ügyvédi Iroda

(Cím3, ügyintéző: ügyvéd1

Az alperes: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Cím5

Az alperes képviselője: kamarai jogtanácsos

A per tárgya: adóhatósági határozat bírósági felülvizsgálata

A felülvizsgálati kérelmet benyújtó fél: felperes 23. sorszám alatt

Az elsőfokú bíróság határozatának száma: Fővárosi Törvényszék 108.K.706.427/2020/20.
számú ítélete

Rendelkező rész

A Kúria a Fővárosi Törvényszék 108. K.706.427/2020/20. számú ítéletét megváltoztatja, az alperes 4318757653 iktatószámú határozatát megsemmisíti és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezi.

Kötelezi az alperest, hogy fizessen meg a felperesnek 15 nap alatt 470.000 (négy-száz-het-venezer) forint együttes elsőfokú és felülvizsgálati perköltséget.

A kereseti és felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

Az ítélet ellen további felülvizsgálatnak nincs helye.

Indokolás

A felülvizsgálat alapjául szolgáló tényállás

[1] A felperes utazás-szervezési tevékenységet folytató Norvégiában letelepedett adóalany. A felperes 2016. szeptember 29. napján benyújtott kérelmében a 2015. január 1-2015. december 31-i időszakra vonatkozó belföldön beszerzett termékeket és igénybe vett szolgáltatásokat terhelő, előzetesen felszámított általános forgalmi adó visszatérítését kérte az általános forgalmi adóról szóló 2007. CXCVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 249. § (5) bekezdésében kapott felhatalmazás alapján kiadott, a belföldön nem letelepedett adóalanyokat a Magyar Köztársaságban megillető általános forgalmi adó visszatérítési jogának, valamint a belföldön letelepedett adóalanyokat az Európai Közösség más tagállamában megillető hozzáadott értékadó visszatérítési jogának érvényesítésével kapcsolatos egyes rendelkezésekről szóló 32/2009. (XII. 21.) PM rendelet (a továbbiakban: PM rendelet) 4. §-a szerinti írásos kérelemmel. Kérelemmel érintett számlák felperes norvég letelepedettségű üzleti partnerei számára igénybe vett kereskedelmi szálláshely, vendéglátóipari és terembérleti szolgáltatásokat tartalmaztak. A kereskedelmi szálláshely szolgáltatás, a terembérleti, illetve vendéglátóipari szolgáltatás pedig az Áfa tv. 39. §-a, illetve 45. § (1) bekezdése értelmében belföldi teljesítési helyűek. A felperes utazásközvetítőként nyújtott szolgáltatást, az ezen szolgáltatások tovább értékesítéséről kiállított norvég számlák nem tartalmaznak hozzáadott érték típusú adót.

[2] Az elsőfokú adóhatóság 8058379617 számú határozatával a felperes visszatérítési kérelmét elutasította, az alperes a 2017. július 17-én kelt 2233822928 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Határozatát az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXCVII. törvény (a továbbiakban: Áfa tv.) 37. § (1) bekezdésére, 120. § a), c), d) pontjára, 121. §-ra, 247. § (1) bekezdésére, 169. § e) pontjára, 247. § (1) bekezdésére, (3) bekezdésére, 248. § (1) bekezdésére, 249. § (1) bekezdésére, 251/F (1)-(2) bekezdéseire, az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (a továbbiakban: Art.) 1. § (3) bekezdésére, (5) bekezdésére, 2. § (1) bekezdésére, 97. § (4) és (6) bekezdéseire, a 2004. évi CXL törvény (a továbbiakban: Ket.) 3. § (2) bekezdésére, 13. § (2) bekezdés b) pontjára, 13. § (2), 50. § (1) bekezdésére, a nemzetközi magánjogról szóló 1979. évi 13. törvényerejű rendelet (a továbbiakban: Nmjt.vr.) 1. §-ára, 5. §-ára, valamint a nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályairól szóló

2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: Visszatérítési irányelv) 7. cikkére, 8. cikk (1)-(2) bekezdésére, 15. cikkre alapította.

[3] A Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság a 31.K.32.964/2017/11. számú ítéletében a felperes keresetét elutasította. A felperes felülvizsgálati kérelme folytán eljáró Kúria Kfv.V.35.419/2018/6. számú végzésével az elsőfokú bíróság ítéletét hatályon kívül helyezte és az elsőfokú bíróságot új eljárásra és új határozat hozatalára utasította. A Kúria végzésében megállapította, hogy az elsőfokú bíróság az ügy érdemére kihatóan megsértette a Pp. 339. § (1) bekezdését, mert nem a közigazgatási határozatban foglalt indokok törvényességéről döntött, ezért az ítélete jogszabálysértő. A Kúria végzésében rögzítette, hogy a felperes helytállóan hivatkozott arra, hogy az Áfa tv. 247. § (1) bekezdésében, a 120. § a), c) és d) pontjaira utalással az előzetesen felszámított adó ezen alkalmazásában való fogalmát határozza meg és tévesen értékelte az elsőfokú bíróság ezt az utaló szabályt úgy, hogy az adóvisszatérítés feltétele az adott ügylethez kapcsolódó norvégiai adófizetés.

[4] Ezt követően az elsőfokú bíróság a 44.K.32.582/2019/10. számú ítéletével a másodfokú határozatot az elsőfokú határozatra is kiterjedően megsemmisítette és az elsőfokú adóhatóságot új eljárásra kötelezte. Az ítélet szerint az adóhatóság eljárása során súlyos eljárási hibát vétett, megsértette a tényállás tisztázási, illetve bizonyíték értékelési kötelezettségét. A beszerzett számlákat és iratokat nem értékelte sem egyenként, sem összességükben és nem vetette össze azokat az Áfa tv. rendelkezéseivel, nem derült ki a határozatokból, hogy milyen okból került sor a kérelem elutasítására.

[5] Az így elrendelt új eljárásban az elsőfokú adóhatóság a 6145346440 számú határozatával a felperes 6.298.510.- Ft általános forgalmi adó visszatérítésére vonatkozó kérelmét elutasította. Megállapította, hogy azon számlák, amelyre alapította felperes kérelmét a felperes norvég letelepedettségű üzleti partnerei számára igénybe vett kereskedelmi szálláshely, vendéglátóipari és terembérleti szolgáltatásokat tartalmaznak, nem az Áfa tv. 206. § c) pontjában írt utas számára történtek ezek a szolgáltatások. A kereskedelmi szálláshely szolgáltatás, terembérleti, illetve vendéglátóipari szolgáltatás az Áfa tv. 39. §, illetve 45. § (1) bekezdése értelmében belföldi teljesítésű. A felperes a kérelemmel érintett számlák szerinti szolgáltatásokat belföldi teljesítési helyű szolgáltatásként közvetítette norvég adóalany ügyleteinek, mely esetben az adóvisszatérítési jog nem gyakorolható.

[6] A felperes fellebbezés folytán eljáró alperes a 4318757653 számú határozatával az elsőfokú határozatot helybenhagyta. Rögzítette, hogy az elsőfokú adóhatóság az elsőfokú bíróság ítéletében adott iránymutatásnak megfelelően a felperes által benyújtott bizonylatok figyelembevételével egyenként és összességében vizsgálta mind a beszerzési, mind a tovább értékesítési oldalról az érintett jogügyletet, egybevetette a jogszabályokkal és a levont következtetések alapján jogszerűen utasította el a felperes kérelmét. Hangsúlyozta, hogy a felperes által igénybe vett szolgáltatások olyan belföldi teljesítési helyű szolgáltatásnak minősülnek, amelyek esetében nem a szolgáltatás igénybe vevője az adófizetésre kötelezett, ezért nem teljesül az Áfa tv. 244. § (1) bekezdés b) pont bc) alpontjában meghatározott kivétel sem, mely szerint ezek a szolgáltatások esetében a szolgáltatás igénybe vevőjének kellene az adófizetésre kötelezettnek lennie. Ugyanezen okból nem alkalmazható az Áfa tv. 247. § sem, a felperes nem felelt meg a 244. § (1) bekezdésében rögzített feltételeknek, így nem jogosult számlák áfa tartalmának Áfa tv. XVIII. fejezete szerinti visszatérítésére. Nem fogadta el a

felperesnek az EUB C-41/04 számú ügyre történő hivatkozását azzal az indokkal, hogy a perbeli és hivatkozott ügy tényállása jelentősen eltért egymástól.

A kereseti kérelem és a védírat

[7] A felperes keresetében állította, hogy az alperes nem tett eleget tényállás tisztázásra vonatkozó kötelezettségének, ezért eljárása sérti az Áfa tv. 37. § (1) bekezdését, 121. §-át, 244. §, 247. §-át, továbbá a HÉA irányelv 170. cikkét, az EU Bírósága által az áfa semlegesség körében kimunkált joggyakorlatot. Hangsúlyozta, hogy a felperes egy Magyarországon nyilvántartásba nem vett norvég társaság, amely komplex utazásszervezési tevékenységet folytat. Ennek során Magyarországon nem teljesít termékértékesítést, vagy szolgáltatásnyújtást, azonban számos magyarországi társaságtól vesz igénybe olyan szolgáltatást, amelyre neki magyar általános forgalmi adót számítanak fel. Mindezek alapján kérte a rá áthárított áfa visszatérítését. Álláspontja szerint a visszatérítés iránti kérelemre vonatkozó formai feltételeknek eleget tett, továbbá az Áfa tv. 248. §-a által megkövetelt módon az adott évben kizárólag olyan tevékenységet fejtett ki, amely a norvég szabályok szerint teljes mértékben adólevonásra jogosította. Az adóhatóság mindezek ellenére jogszabálysértő módon utasította el visszatérítés iránti kérelmét arra figyelemmel, hogy az Áfa tv. 244. §-ában foglalt feltételek nem teljesültek. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság érvelésével ellentétben a felperes által nyújtott szolgáltatások teljesítési helye nem belföld. Felperes egy olyan összetett turisztikai jellegű utazásszervezési szolgáltatást nyújt, amely különböző részelemekből áll össze, melyek között megtalálhatók szálláshely szolgáltatások és egyéb olyan szolgáltatások is, amelyek önmagukban a teljesítés helye valóban Magyarország lenne. Ezeket a szolgáltatásokat azonban a felperes nem egyenként közvetíti, hanem azokat olyan utazási csomagba szervezi, amely teljesen új és az alapul fekvő önálló szolgáltatásoktól elkülönülő, összetett szolgáltatást képez, amelyeknél az Áfa tv. 37. § (1) bekezdése érvényesül. E szerint az adóalany részére nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítés helye az a hely, ahol a szolgáltatás igénybe vevője gazdasági céllal letelepedett. Márpedig a felperes kizárólag olyan ügyfeleknek nyújtott szolgáltatást, akik Magyarországon kívül jellemzően Norvégiában telepedtek le. Vagyis a felperes által nyújtott szolgáltatásoknak a teljesítés helye attól függetlenül Magyarország területén kívül esett, hogy ennek érdekében igénybe vett egyes szolgáltatások teljesítési helye Magyarország volt. A számlák mindegyike „utazási csomagról” szólt, az EUB C-41/04. számú ügyben hozott ítéletére utalással előadta, hogy a megrendelők komplex szolgáltatást kívántak igénybe venni. Álláspontja szerint attól, hogy az EUB döntésben foglalt tényállás eltér, még semmiben nem rontja le az EUB-nek a fenti döntésében tett megállapítások alkalmazhatóságát, hiszen azokat a bíróság elvi jelleggel, mindenfajta összetett szolgáltatásnyújtással kapcsolatban fogalmazta meg.

[8] Azt is hangsúlyozta, hogy a felperes nem tartozik az Áfa tv. XV. fejezetének hatálya alá, mivel a szolgáltatásait nem ezen fejezet értelmében vett „utas”-nak nyújtotta, hanem olyan adóalanyoknak, akik ezeket adóalanyi minőségükben vették igénybe. Azonban ez a szabályrendszer jelen ügyben is releváns abból a szempontból, hogy az utazásszervezési szolgáltatás definíciója kifejezetten olyan komplex szolgáltatásokat ír le, mint amilyeneket a felperes nyújtott. Egy teljesen új sui generis szolgáltatás keletkezik arra tekintettel, hogy ezeket a szolgáltatásokat a felperes összekapcsolja, összefoglalja, megszervezi és csomagként nyújtja megrendelőjének. Hivatkozott a kereskedelemről szóló 2005. évi CXIV. törvényre, amely kifejezetten definiálja az utazásszervezési tevékenységet. Ebből is látszik, hogy az utazásszervező által nyújtott komplex szolgáltatás jóval több annál, mint hogy valaki pusztán tovább közvetít szállodai szállásokat vagy vendéglátóipari szolgáltatásokat.

[9] Sérelmezte, hogy az adóhatóság a számlák, illetve a felperes tevékenységének vizsgálata során nem volt figyelemmel arra, hogy a felperesnek számos hozzáadott tevékenysége is volt, számos egyéb szolgáltatást is egybegyűrt annak érdekében, hogy az ügyfeleinek komplex utazásszervezési szolgáltatást nyújthasson. Álláspontja szerint az alperes a rendelkezésre álló tényeket sem vette figyelembe és a tényállás feltárási kötelezettségének sem tett eleget és emiatt juthatott határozatában rögzített téves következtetésre, hogy a felperes által nyújtott szolgáltatások megegyeznek azokkal az igénybe vett szolgáltatásokkal, amelyekre a felperes áfa visszatérítést kért.

[10] Vitatta azt az alperesi érvelést is, mely szerint ellentmondás feszül a norvég számlákban hivatkozott szolgáltatásközvetítés között és a között a felperesi álláspont között, hogy a felperes egy komplex szálláshely és vendéglátóipari szolgáltatásokon túlmutató szolgáltatást nyújtott ügyfeleinek. A norvég Héa-jog szerinti „szolgáltatásközvetítés” nem a magyar Áfa tv. értelmében vett szolgáltatásközvetítésnek felel meg. A magyar és a norvég Héa-jog nem harmonizált, ezért az, hogy egy adott szolgáltatást a norvég Héa-jog milyen alapon ítél meg, semmilyen módon nem befolyásolja a magyar áfa jogszabályok alkalmazását. Éppen ezért annak, hogy a norvég számlákon mi és milyen indokkal szerepel és hogy ezek milyen módon hivatkoznak a norvég jogszabályokra, nincs relevanciája a magyar áfa visszatérítési igény megítélése szempontjából.

[11] Az alperes védiratában a kereset elutasítását kérte, a határozatában kifejtett indokokkal megegyezően és hangsúlyozta, hogy a felperes által kiállított norvég számlákon az adómentesség indokaként az került rögzítésre, hogy a vonatkozó norvég jogszabályok szerint adómentes azon szolgáltatások közvetítése, amelyek esetében az alapszolgáltatások külföldi teljesítési helyűek. Hangsúlyozta, hogy az Áfa tv. 15. §-a értelmében a közvetített szolgáltatás osztja az alapszolgáltatás jogi sorsát a teljesítési hely tekintetében. A visszatérítési kérelem mellékleteként csatolt számlákon feltüntetett szolgáltatások az Áfa tv. 39. §-a, illetve 45. § (1) bekezdése értelmében belföldi teljesítési helyűek. Erre tekintettel az Áfa tv. 244. § (1) bekezdésének b) pontjában rögzített feltétel, mely szerint az az adóalany jogosult az Áfa tv. XVIII. fejezete szerinti adóvisszatérítésre, aki belföldön nem teljesít termékértékesítést, szolgáltatásnyújtást, nem teljesül.

Az elsőfokú bíróság döntése

[12] Az elsőfokú bíróság a felperes keresetét nem találta megalapozottnak.

[13] Elsőként rögzítette, hogy nincs helye előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének, figyelemmel a Kúria Kfv.I.35.305/2020/14. számú döntésében kifejtettekre, melyben a Kúria rögzítette döntésének [37-38] pontjában, hogy olyan harmadik államban letelepedett adóalany, amely nem tagja az Európai Uniónak, az áfa visszatérítésre irányuló kérelmét az Áfa tv. 244. § (2) bekezdés b) pontja és 8/A. melléklet 2. pontja alapján, mint elismert harmadik államban letelepedett adóalany terjeszthette elő. E ténynél fogva kérelmére nem alkalmazhatók a közösségi jogszabályok, az azokban rögzített Héa semlegesség elve, valamint az értelmezésükre kiadott EUB joggyakorlat.

[14] Figyelemmel volt továbbá arra, hogy a jogállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadott értékadónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló 86/560/EGK 13. tanácsi irányelv címzettjei a tagállamok és a 13. Héta irányelv a közösség területén nem honos adóalanyok részére történő hozzáadott értékadó visszatérítésre vonatkozóan ad iránymutatást a tagállamoknak. Nézete szerint a közösségen belüli viszonyokat rendező közösségi jogszabályokkal és az értelmezésükre kialakított EUB joggyakorlattal nem esik egy tekintet alá a 13. Héta irányelv, amely szabályai a felperesre, mint elismert harmadik államban letelepedett adóalanyra nem vonatkoznak. Megítélése szerint ezt támasztja alá az Európai Unió jogalkotása is, ugyanis külön-külön irányelvet alkotott a közösség tagjai és a más tagállamban letelepedett és az elismert harmadik államban letelepedett jogalanyok között a Héta visszatérítés tekintetében. Álláspontja szerint a felek közötti jogvitát a magyar jogszabályok előírásai alapján kellett eldönteni.

[15] Nem találta megalapozottnak a felperes eljárási kifogásait. Hangsúlyozta, hogy az adóhatóság a törvényeknek és más jogszabályoknak megfelelően gyakorolta jogait és teljesítette kötelezettségeit, a szakszerűség és hatékonyság sérelmet nem szenvedett. Az, hogy egyes adóévekre önálló döntést, a kérelemre indult eljárásokban a kérelmek elbírálásához igazodó döntéseket hozott, még az alapelv sérelmét nem jelentette. Azt sem találta jogszabálysértőnek, hogy az adóhatóság a korábbi, de tárgyidőszakra vonatkozó bírósági eljárásban olyan nyilatkozatot tett, amely a jelen perben vizsgált határozatában írt állásponttal nem azonos, mert az adóhatóságnak az új eljárásban a bíróság ítéletében rögzített szempontok szerint kellett eljárnia.

[16] Utalt a belföldön nem letelepedett adóalany adóvisszatérítési jogára vonatkozó szabályokra, elemezte az Áfa tv. 37. § (1), 39. § (1) és 45. § (1) bekezdésében foglaltakat, hangsúlyozta, hogy a felperes norvég letelepedettségű üzleti partnerei számára igénybe vett kereskedelmi szálláshely, vendéglátóipari, terembérleti szolgáltatásokat tartalmazó számlákat bocsátott ki. Rögzítette, hogy a felperes általi igénybevételről befogadott számlák felszámított áfát tartalmaztak, azonban a tovább értékesítésről kiállított norvég számlákban felszámított hozzáadott értékadó nélkül számlázta tovább a felperes a szolgáltatásokat, norvég adóalany ügyfelei részére. Felperes a számlák alapján a szolgáltatásait akként kezelte, hogy azok közvetített szolgáltatások és a teljesítési helyük nem Norvégia. Az sem volt vitatott, hogy a felperes által igénybe vett szolgáltatások belföldi teljesítési helyűek, csupán arra hivatkozott, hogy ő egy komplex szolgáltatás csomagot közvetített a norvég adóalany ügyfelei számára, amely szolgáltatások teljesítési helye Magyarországon területén kívül volt. Alaptalannak találta azt a felperesi hivatkozás, hogy az Áfa tv. 15. §-a nem alkalmazható, mert az a körülmény, hogy a felperes a közvetített szolgáltatásokat saját szolgáltatásaival is kiegészítette és úgy nyújtotta tovább az igénybe vevők részére, nem zárja ki azt, hogy szolgáltatások közvetítéséről volt szó.

[17] Megítélése szerint az alperes helytállóan mutatott arra rá, hogy a felperes számlázási gyakorlata miatt ellentmondásos a felperesnek az új sui generis szolgáltatással kapcsolatos előadása, hiszen, ha valóban egy ilyen új szolgáltatásnak tekinthető a felperes által nyújtott és az alapszolgáltatásoktól független szolgáltatás, akkor az adómentességet nem indokolta volna az alapszolgáltatások külföldi teljesítés helyére és annak közvetítésére hivatkozása. Egyetértett azzal az alperesi állásponttal is, hogy a felperes nem az Áfa tv. 206. § c) pontja szerinti utas részére vette igénybe a szolgáltatásokat, így azokra az Áfa tv. XV. fejezete

szerinti utazásszervezési szolgáltatásra vonatkozó különös szabályok még a definíciók szintjén sem alkalmazhatók.

[18] A bíróság álláspontja szerint az alperes nem sértette meg az Áfa tv. 37. § (1) bekezdését, ugyanis a perbeli számlák esetében a teljesítési hely meghatározására az Áfa tv. 39. § és 45. § (1) bekezdése alapján kellett, hogy sor kerüljön. Az Áfa tv. 15. §-a értelmében a közvetített szolgáltatás osztja az alapszolgáltatás jogi sorsát a teljesítési hely tekintetében, így a felperes által igénybe vett és a norvég adóalany üzleti partnerei részére nyújtott szolgáltatások belföldi teljesítési helyűek. Ebből következően az Áfa tv. 121. §, 244. és 247. § sérelme sem valósult meg.

A felülvizsgálati kérelem és ellenkérelem

[19] A jogerős ítélet ellen a felperes terjesztett elő felülvizsgálati kérelmet, elsődlegesen a jogerős ítélet megváltoztatása és az alperes támadott határozatának megsemmisítése iránt azzal, hogy az alperest az új eljárásban a Kúria arra kötelezze, hogy a felperes adóvisszatérítési kérelmének adjon helyt, másodlagosan kérte a jogerős ítélet hatályon kívül helyezését és az elsőfokú bíróság új eljárás lefolytatására és új határozat meghozatalára történő utasítását, melynek keretében azt írja elő az elsőfokú bíróság számára, hogy az alperes határozatát változtassa meg és a felperes adóvisszatérítési kérelmének adjon helyt.

[20] A jogerős ítéletet azért tartotta jogszabálysértőnek, mert anélkül alkalmazta az Áfa tv. 15. §-át, hogy érdemben vizsgálta volna, hogy a felperes valóban ugyanazt a szolgáltatást nyújtotta-e, mint amelyet igénybe vett. Ha ugyanis ezek eltértek egymástól, akkor az Áfa tv. 15. §-a nem alkalmazható. Sérelmezte, hogy az elsőfokú bíróság meg sem kísérelte feltárni az általa nyújtott szolgáltatás összetettségét és csupán formális alapon, illetve jogellenesen norvég jogi alapon értékelte azt.

[21] Változatlanul hangsúlyozta, hogy egy utazási csomagot biztosított megrendelői részére, melyben nem csupán szálláshely vagy vendéglátóipari szolgáltatás nyújtásáról volt szó, hanem egy komplex sui generis szolgáltatást nyújtott, amely nem darabolható fel mesterségesen az említett szolgáltatásokra. Ennek tartalmi vizsgálatát azonban mind az alperes, mind az elsőfokú bíróság mellőzte, a felperes által hivatkozott joggyakorlatot sem vette figyelembe. Ez sérti a tartalom szerinti minősítés alapelvét, valamint a Kúria kialakult joggyakorlatát is.

[22] Felperes vevői egy átfogó utazási élményben részesültek Magyarországon, ennek szakmai és különféle szórakoztatási elemek is részei voltak, de ugyanígy részét képezték a transzferrel, utaztatással, idegenvezetéssel és az utazási élmény komplex megszervezésével kapcsolatos szolgáltatási elemek. Ezzel összefüggésben hivatkozott a Kúria Kfv.I.35.348/2017/7. számú ügyében kifejtettekre, ahol a Kúria már kibontotta, hogy egy vagy több elemből álló ügyletet nem lehet mesterségesen részelemeire bontani, ehelyett fel kell tárni azok valódi gazdasági megjelenését, el kell döntení, hogy több önálló vagy egy összetett szolgáltatásról van-e szó. Ha pedig egy összetett szolgáltatásról van szó, akkor azt kell megállapítani, hogy a több szolgáltatási elem egy új sui generis szolgáltatássá áll-e össze vagy van esetleg egy olyan főszolgáltatás, amelyhez képest az összes többi szolgáltatási elem, mint járulékos szolgáltatás kapcsolódik. Az előbb idézett döntésben a Kúria elvárja, hogy az

ügylet jellemzői, gazdasági célja és a szolgáltatás címzettjeinek érdekei alapján ítélik meg azt, hogy egy összetett szolgáltatásról vagy több különálló szolgáltatásról van-e szó.

[23] Hivatkozott továbbá a Kfv.V.35.649/2014/5. számú döntésben foglaltakra is és állította, hogy ez alapján is levonható az a következtetés, hogy a felperes által nyújtott szolgáltatások valódi teljesítési helyének megállapításához az ítéletnek előbb meg kellett volna határoznia, hogy milyen szolgáltatást nyújtott a felperes, és az általa teljesített ügyletek minden jellemzőjét, különösen annak egyedi jellemzőit, gazdasági célját, valamint a megrendelők érdekeit, céljait. Nem elég pusztán a kimenő számlákra írt formai, ráadásul a norvég Héa-jog alapján tett megjegyzésekre hagyatkozni, hanem összetett módon kellett volna értékelni a felperes által nyújtott szolgáltatás tényleges tartalmát. Ha mindezt az elemzést az elsőfokú bíróság korrekt módon elvégezte volna, akkor csak arra a következtésre juthatott volna, hogy a felperes nem különálló szálláshely, terembérleti vagy vendéglátóipari szolgáltatást közvetített vevőinek, hanem egy komplex utazási csomagot. Ha pedig ez így volt, ennek a komplex szolgáltatásnak nem Magyarországon volt a teljesítési helye, miután ehhez az összetett szolgáltatáshoz az Áfa tv. speciális teljesítési helyszabályt nem fűz, arra az Áfa tv. 37. § (1) bekezdése alapján a főszabályt kellett volna alkalmazni, azaz ezek az ügyletek ott teljesültek, ahol a felperes megrendelője gazdasági céllal letelepedett. Ez jellemzően vagy Norvégiában, vagy Svédországban volt, így a teljesítési hely is ezekre az országokra esett.

[24] Kifogásolta azt is, hogy az elsőfokú bíróság a norvég jogot alkalmazta, miközben a Kúria hatályon kívül helyező végzése egyértelműen rögzítette, hogy az adóvisszatérítésre a magyar jogot kell alkalmazni. Ahelyett, hogy a bíróság a felperes által számlázott szolgáltatások természetéből indult volna ki, a norvég szabályok szerinti közvetítést próbálta kivetíteni a magyar szabályokra.

[25] Sérelmezte azt az elsőfokú ítéleti megállapítást is, hogy a közösségi jog ne volna alkalmazható, így kifejezetten a Kúria Kfv.I.35.305/2020/14. számú ítéletében foglaltakat támadta. Hangsúlyozta, hogy a Tanács 86/560 EGK számú, 13. Héa irányelve kifejezetten szabályozza a harmadik országokban letelepedett adóalanyoknak adható áfa visszatérítést. Emiatt már eleve nem lehet megalapozott az a megállapítás, hogy az ilyen ügyekben „nem alkalmazhatók a közösségi jogszabályok”. A 13. irányelv 2. cikk (1) bekezdése kifejezetten utal a Héa irányelv adólevonással kapcsolatos szabályaira, ugyan még a 6. számú irányelv 17. cikkére, de ez a szabály megegyezik a 2006/112. EU irányelv 167-170. cikkeivel. Az uniós jog, azon belül is a 13. irányelv rögzíti, hogy a közösségen kívül (például Svájcban, Norvégiában letelepedett adóalanyok által kért Héa visszatérítésre alkalmazni kell a Héa irányelv adólevonásra vonatkozó szabályait. Ezt támasztja alá az EUB C-562/17. számú ügynek [30] pontjában kifejtettek is, ahol utal a Héa visszatérítéshez való jog gyakorlását illetően az adólevonás jogát szabályozó Héa irányelv szabályainak alkalmazására. Az elsőfokú bíróság által kifejtett álláspont sérti az uniós jog szupremáciáját, a lojalitási klauzulát, a közösségi jog elsőbbségét és a közvetlen hatály elvét. Ha a Kúriának kétségei maradnának az uniós jog alkalmazhatóságával kapcsolatban, úgy előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezését indítványozta.

[26] Az alperes felülvizsgálati ellenkérelmében a jogerős ítélet hatályában való fenntartását és a felperesnek előzetes döntéshozatali eljárást kezdeményező kérelmének elutasítását kérte.

A Kúria döntése és jogi indokai

[27] A felperes felülvizsgálati kérelme az alábbiak szerint alapos.

[28] A Kúria a Kp. 115. § (2) bekezdése alapján alkalmazandó 108. § (1) bekezdése szerint a jogerős ítéletet a felülvizsgálati kérelem, a csatlakozó felülvizsgálati kérelem és a felülvizsgálati ellenkérelem keretei között vizsgálja felül. A felülvizsgálati eljárásban a Kp. 120. § (5) bekezdése értelmében bizonyítás felvételének nincs helye, a Kúria a felülvizsgálati kérelem elbírálása során a jogerős határozat meghozatalakor rendelkezésre álló iratok és bizonyítékok alapján dönt.

[29] A Kúria kiemeli, hogy a bírói gyakorlat egységes abban, hogy a megismételt közigazgatási eljárás eredményeként hozott határozat kapcsán a bíróság csak azt vizsgálhatja, hogy az megfelel-e az új eljárásra kötelező ítéletben foglaltaknak, annak meghozatalára az új eljárásra adott iránymutatásnak megfelelően került-e sor (Kfv.II.37.424/2021/7.). Ennek megfelelően elsődlegesen azt kellett tisztázni, hogy a korábbi kúriai hatályon kívül helyező végzés és az az alapján meghozott elsőfokú ítélet az eljárás megismétlésére milyen utasítást adott.

[30] Az uniós jog alkalmazása kapcsán a Kúria Kfv.V. 35.423/2018/6.számú döntése [25-26] pontja azt rögzítette, hogy „a jogvita eldöntésénél figyelemmel kell lenni arra, hogy a HÉA-irányelv 170. cikke általános jelleggel rögzíti, hogy minden olyan adóalanynak, aki nem letelepedett abban a tagállamban, amelyben HÉA hatálya alá tartozó szolgáltatást vesz igénybe, joga van ezen adó visszatérítéséhez, amennyiben a szolgáltatásokat adólevonási joggal járó gazdasági tevékenysége céljára használja fel, és amennyiben azután őt belföldön adólevonási jog illetné meg. Az irányadó jog értelmezésekor nem hagyható figyelmen kívül a HÉA-mechanizmus lényegi célja, hogy a vállalkozásokat mentesítsék az adó viselése alól, és kizárólag a HÉA-irányelvben, továbbá az annak alapján megalkotott nemzeti jogszabályokban tett kivételek esetén terhelje őket.” Téves az elsőfokú bírósági álláspont, mely a harmadik államban letelepedett adóalanynak adóvisszatérítési kérelme kapcsán kizárja a hÉa semlegesség elvének érvényesülését, illetve az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének lehetőségét. Ez azért is helytelen álláspont mert a 13. irányelv értelmezése kapcsán felmerülő vitás kérdések megválaszolására az EUB- nak van kizárólagos hatásköre, és az előzetes döntéshozatali eljárás kezdeményezésének mellőzésére csak az EUB által kidolgozott szabályrendszer teljesülése esetén kerülhet sor.

[31] A Kúria hatályon kívül helyező végzése pontosan rögzítette az alkalmazandó magyar jogi előírások körét is. Az új eljárásra vonatkozó elsőfokú bírósági ítélet ezzel összhangban a magyar jogi előírások figyelembevételével rendelte el a visszatérítési kérelem elbírálását.

[32] A Kúria kiemeli, hogy a teljesítési hely kérdéskörének kiemelt jelentősége van a forgalmi adóztatás során. Amikor egy ügyletet vizsgálunk az áfa rendszerében, a legelső szempont minden esetben az, hogy vajon az adott ügyletnek hol van a teljesítési helye. Ahhoz, azonban, hogy ezt meg lehessen határozni különös gonddal kell vizsgálni, hogy

milyen ügyletről van. A komplex szolgáltatások megítélése különös jelentőséggel bír, mivel az ügylet megítélése kihatással lehet az adóztatandó ügyletnek a teljesítési helyére.

[33] Az összetett ügyletekkel kapcsolatban a Kúria korábbi döntéseiben az alábbi alapelveket fektette le: A fő-és járulékos szolgáltatás meghatározásához az eset összes körülményét vizsgálni kell. Az általánosan elfogadott és leggyakrabban alkalmazott módszer a főszolgáltatás járulékos szolgáltatások meghatározása, illetve a domináns szolgáltatás kiválasztása. A vizsgálati szempontokat három fázisban kell alkalmazni. Először az ügylet lényegi jellemzőit kell meghatározni, második lépésként azt kell eldönteni, hogy tekinthető-e ezek mindegyike fő értékesítésnek, vagy vannak közöttük olyanok, amelyek a fő értékesítést csupán kiegészítik. Azok minősülnek kiegészítő jellegűnek, amelyek az átlag megrendelő számára nem önmagukban jelentik a megrendelés célját, hanem csak a főszolgáltatást segítik elő. Ha ezek nem állnak alá-fölrendeltségi viszonyban egymással, akkor a harmadik fázisban a közöttük létrejött kapcsolat szorosságát kell vizsgálat tárgyává tenni. (Kfv. I.35.559/2013/7.)

[34] Ezt a gyakorlatot erősítette meg a Kúria a Kfv. I. 35.348/2017/7. számú ügyben, melyben az EUB döntései nyomán kifejtette, hogy a hía tekintetében általában valamennyi ügyletet különállónak és függetlennek kell tekinteni. Egyes esetekben ugyanakkor több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyeket külön-külön nyújthatnak, és ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha ezek a szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Egységet képező ügyletnek tekinthető különösen az, amikor az adóalany által teljesített két vagy több művelet, illetve cselekmény annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása erőltetett lenne. Ugyanez a helyzet akkor is, ha egy vagy több szolgáltatás alkotja a főszolgáltatást, míg a többi szolgáltatás egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó mellékszolgáltatást képez. Valamely szolgáltatást különösen akkor kell a főszolgáltatáshoz képest mellékszolgáltatásnak tekinteni, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni. Annak meghatározása érdekében, hogy a nyújtott szolgáltatások a hía szempontjából több különálló szolgáltatásnak vagy egyetlen egységet képező szolgáltatásnak minősülnek-e, fel kell tárni a szóban forgó ügylet egyedi jellemzőit, figyelembe kell venni az ügylet gazdasági célját, a szolgáltatások címzettjeinek érdekeit. [19.pont]

[35] A perbeli esetben annak ellenére, hogy a felperes mindvégig állította, hogy egy komplex szolgáltatást nyújtott, az alperes és a bíróság nem végezte el a fentieknek megfelelően az ügyletek elemzését, hanem kizárólag a belföldi szolgáltató által nyújtott szolgáltatásra koncentrált és annak Áfa tv.-beli teljesítési helyét vette figyelembe. Nem volt tekintettel arra, hogy a felperes megrendelői felé nem egyenként számlázta ezeket a szolgáltatásokat, hanem egyben, összefoglalóan tüntette fel a számlán a mellékletre, voucherre történő utalással. A csatolt melléklet alapján egyértelmű, hogy a felperes vendégei részére nem csupán a magyarországi szállást, éttermi ellátást és terembérletet biztosított, hanem a Magyarországra történő utazás és teljeskörű programok szervezését nyújtotta, melynek csak egy részét képezték a vitatott szolgáltatások. Helytállóan érvelt azzal, hogy meg kellett volna vizsgálnia az adóhatóságnak és a bíróságnak azt, hogy a nyújtott szolgáltatások a konkrét ügylet során oly módon vannak egymással szoros kapcsolatban, hogy egy minőségileg más, új szolgáltatást alkotnak a szolgáltatásnyújtónál és ennek a komplex szolgáltatásnak, mint egységnek a teljesítésére vállalkozik a felperes megrendelői felé. A

felperes megrendelői nem önmagukban teremبérleti, vendéglátói, szálláshely szolgáltatást kívántak igénybe venni a felperestől, céljuk és érdekük a teljes program megvalósítása volt, melybe beletartozott utazásuk teljeskörű megszervezése, és a magyarországi tartózkodás minden elemének lebonyolítása. A teljes utaztatási szolgáltatás megszervezése nélkül az éttermi, szálláshelyi és teremбérleti szolgáltatás önállóan nem létezhetett, ezeket a vendégek csak úgy tudták igénybe venni, hogy a felperes megszervezte Magyarországra való utazásukat, szálláshelyre, étterembe való szállításukat, és ezekhez további az az utazás komfortját növelő szolgáltatásokat is nyújtott.

[36] Helyesen utalt a felperes arra, hogy utazásszervezői feladatokat látott el, komplex szolgáltatást nyújtott, melynek elemekre való bontása téves.

[37] Miután az alperes és a bíróság a felperes teljesítése körében tévesen foglalt állást, ezért az ezzel összefüggésben elemzett teljesítési hely körében elfoglalt álláspontjuk is helytelen. Miután nem vizsgálták, hogy megváltoztatja-e a teljesítési helyet és a visszatérítési kérelem megalapozottságát az a lényeges körülmény, hogy a felperes egy komplex szolgáltatást nyújtott a Kúria sem léphetett tovább ebben a kérdésben, mert elvonta volna az adóhatóság döntési hatáskörét a megváltozott körülményekre tekintettel. Emiatt Kp. 121. § (1) b.) pontja alapján az elsőfokú ítéletet megváltoztatta, az alperes határozatát megsemmisítette és az alperest új eljárás lefolytatására kötelezte. Az új eljárásban a felperes visszatérítési kérelmének elbírálásakor abból kell kiindulni, hogy a felperes megrendelői részére komplex szolgáltatást nyújtott, erre figyelemmel kell vizsgálni kell a teljesítési helyet és dönten a belföldön nem letelepedett adóalanyok adó visszatérítetési jogának gyakorlására irányadó előírások alapján.

A döntés elvi tartalma

[38] *A szolgáltatásnyújtás teljesítési helyének megállapításakor jelentősége van, hogy az adózó milyen szolgáltatásnyújtást végzett, ezért annak tartalmi elemzése elengedhetetlen.*

Záró rész

[39] A Kúria az alperest megillető a bírósági eljárásban megállapítható ügyvédi költségekről szóló 32/2003. (VIII.21.) IM rendelet 3. § (2) és (5) bekezdése alapján megállapított perköltségének viselésére az alperest a Kp. 115. § (2) bekezdése és 99. § (3) bekezdése alkalmazásával, a Kp. 35. § (1) bekezdése szerint a polgári perrendtartásról szóló 2016. évi CXXX. törvény (Pp.) 83. § (1) bekezdése alapján kötelezte.

[40] A Kúria az illetékekről szóló 1990. évi XCIII. törvény (Itv.) 5. § (1) bekezdés c) pontja és a Kp. 35. § (1) bekezdése értelmében alkalmazandó Pp. 102. § (6) bekezdése alapján állapította meg, hogy a kereseti és a felülvizsgálati eljárási illeték az állam terhén marad.

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

[42] Az ítélettel szembeni felülvizsgálatot a Kp. 116. § d) pontja zárja ki.

Budapest, 2022. június 16.

Dr. Hajnal Péter s.k. Dr. Heinemann Csilla s.k. Dr. Mudráné dr. Láng Erzsébet s.k.

a tanács elnöke

előadó bíró

bíró

A kiadmány hitelül:

tisztviselő