

C-267/21. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. április 23.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Románia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. március 25.

Felperes:

Uniqa Asigurări SA

Alperesek:

Agencia Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (nemzeti adóhatóság – panaszok elbírálásával foglalkozó főigazgatóság)

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (kiemelt adózók főigazgatósága)

Az alapeljárás tárgya

Felülvizsgálati kérelem a Curtea de Apel București (bukaresti ítéltábla, Románia) 2018. június 19-i ítélete ellen, amellyel részben elutasította a felperesnek a hozzáadottérték-adó (héta) tárgyában az adóhatóság fellebbezés nyomán hozott 2016. március 24-i határozatának és 2015. december 30-i adómegállapítási határozatának megsemmisítése iránti kérelmét.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az EUMSZ 267. cikkén alapuló kérelem, amelynek tárgya a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 59. cikkének értelmezése.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

A tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások, valamint az adatfeldolgozás és információszolgáltatás csoportjába sorolhatók-e a kapcsolattartó társaságok által valamely biztosítótársaság nevében és javára nyújtott kárrendezési szolgáltatások a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 59. cikkének értelmezése során?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések és az uniós ítélkezési gyakorlat

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 46. és 59. cikke

A tagállamok gépjármű-felelősségbiztosításra vonatkozó jogszabályainak közelítéséről, valamint a Tanács 73/239/EGK és 88/357/EGK irányelveinek módosításáról szóló, 2000. május 16-i 2000/26/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (negyedik gépjármű-biztosítási irányelv) (8)–(15) preambulumbekzdése, 4. cikkének (1), (4) és (8) bekezdése

Az Irodák Tanácsának belső szabályzata, amely a 72/166/EGK tanácsi irányelvnek a gépjármű-felelősségbiztosítás ellenőrzésére vonatkozó alkalmazásáról szóló, 2003. július 28-i 2003/564/EK bizottsági határozat mellékletében szerepel

A Bíróság 1997. március 6-i Linthorst, Pouwels en Scheres kontra Inspecteur der Belastingdienst kontra Ondernemingen Roermond ítélete (C-167/95. sz. ügy); 1997. szeptember 16-i Hoffmann kontra Finanzamt ítélete (C-145/96. sz. ügy); 2001. január 25-i Bizottság kontra Franciaország ítélete (C-429/97. sz. ügy); 2007. december 6-i Bizottság kontra Németország ítélete (C-401/06. sz. ügy); 2010. október 7-i Kronospan Mielec ítélete (C-222/09. sz. ügy); 2016. március 17-i Aspiro ítélete (C-40/15. sz. ügy)

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény 2009-ben hatályos, a szóban forgó ügyletekre alkalmazandó változata:

133. cikk

„(1) A szolgáltatásnyújtás teljesítési helye az a hely, ahol a szolgáltatást nyújtó letelepedett, vagy ahol olyan telephellyel rendelkezik, ahonnan a szolgáltatást nyújtja.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérően az alábbi szolgáltatásnyújtások esetében a szolgáltatásnyújtás teljesítési helye:

[...]

g) az alábbi szolgáltatások esetében az a hely, ahol a szolgáltatást igénybe vevő ügyfél letelepedett vagy telephellyel rendelkezik, feltéve hogy a szóban forgó ügyfél a Közösségen kívül telepedett le, vagy a Közösségen kívül rendelkezik telephellyel, vagy ilyen minőségében a Közösségen belül, de a szolgáltatást nyújtó államától eltérő államban letelepedett vagy telephellyel rendelkező adóalany:

[...]

5. tanácsadói, mérnöki, jogászi és ügyvédi, számviteli, tanácsadó irodai szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások;

[...].”

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 Az SC Uniqa Asigurări SA (a továbbiakban úgy is mint: Társaság) zöldkártyafedezetet is magában foglaló kötelező felelősségbiztosítási kötvényeket kínál ügyfeleinek; e fedezet a Románia területén kívül, a zöldkártyarendszer részét képező országokban bekövetkező balesetekre érvényes (az Európai Unión belüli és kívüli államok esetében egyaránt). A zöldkártyafedezet a gépjármű-felelősségbiztosítás része, amelynek alapján a biztosító megtéríti azokat az összegeket, amelyeket a biztosított a külföldön bekövetkező közúti balesetekkel okozott anyagi kár vagy sérülés megtérítése gyanánt köteles megfizetni. A Társaság a biztosított/károsult polgári eljárás során felmerülő esetleges kiadásait is megtéríti.
- 2 A Románián kívül bekövetkező balesetek esetén tehát az Uniqa mint biztosító 2007 és 2009 között zöldkártyafedezet címén az alábbi feltételek szerint fizetett kártérítést az ügyfeleinek az érintett államban lévő Uniqa kapcsolattartó társaságon keresztül:
 - ügyfele kártérítési kérelmet nyújtott be a baleset bekövetkezésének helye szerinti államban lévő kapcsolattartó társasághoz;
 - a kapcsolattartó társaság a kártérítési kérelmet a baleset bekövetkezése helyének államában kezelte és bírálta el, ennek során pedig több, különböző aspektusokra/intézkedésekre irányuló tevékenységeket folytatott, beleértve az alábbiakat:
 - (i) értesítés/kártérítési ügy megindítása a kártérítési kérelem benyújtásával/elküldésével;
 - (ii) a baleset okainak és körülményeinek feltárása: a kötvény érvényességének ellenőrzése, károk bekövetkezésének megállapítása, a kár felmérése és a vizsgálat lefolytatása, a javításra/cserére vonatkozó javaslat;

- (iii) a kártérítés összegének becslése: a becslés ellenőrzése stb.;
 - (iv) javítások elvégzéséért fizetendő kártérítés: a szervíznek történő számlázás, a kártérítés megfizetése stb.
 - (v) a visszkereseti jogok vizsgálata: a kártérítést követő elemzés; a visszkereseti jogokkal ellentételezhető a biztosító által megfizetett kártérítés egy része.
- 3 Kártérítési kérelemnek a zöldkártyarendszer keretében történő benyújtása esetén tett intézkedéseket az Irodák Tanácsának belső szabályzata állapítja meg és szabályozza; e szabályzat előírja, hogy a kártérítési kérelem kezelésére és elbírálására kijelölt kapcsolattartó társaságnak a baleset összes körülményét ki kell vizsgálnia. E vizsgálat a fenti i)–v) pontokban említett szakaszokat követi.
- 4 Így az Uniqa partnerségi megállapodásokat kötött huszonhat, Románia területén kívüli társasággal, amelyek közül huszonegy biztosítótársaság, míg a fennmaradó társaságok más típusú, a kártérítési rendszereket kezelő és a kártérítési kérelmek megfelelő kezelésére képes kapcsolattartó társaságok meghatározásával foglalkozó nemzeti biztosítási irodákhoz tartozó társaságok.
- 5 Az Uniqa és a kapcsolattartó társaságok között létrejött kétoldalú megállapodások (a kétoldalú megállapodások 2. cikke) szerint az Uniqa a kapcsolattartó társaságot felhatalmazza a kártérítési kérelem kezelésére és elbírálására, és a kapcsolattartó társaság köteles a Társaság nevében, javára és érdekében eljárni, vagyis a biztosító vagyonát megóvni és a kártérítési ügy lezárása céljából eljárni, és ennek során tiszteletben tartani a baleset bekövetkezésének helye szerinti állam jogszabályait. E tekintetben:
- a megállapodások 3.5. cikkének megfelelően a kapcsolattartó társaságok a balesetből eredő legfeljebb 15 000 euró összegű anyagi kár esetén szabadon jóváhagyhatják vagy elutasíthatják a kártérítési kérelmet, ugyanakkor a szerződő felekkel és az Uniqával szemben is felelősek maradnak a kárrendezés során teljesített kifizetések jogcímét és összegét illetően;
 - a kapcsolattartó társaságok 15 000 eurót meghaladó anyagi kár esetén kötelesek együttműködni az Uniqával a kártérítési kérelem elbírálása során, figyelembe véve annak a Társaság vagyonára gyakorolt jelentős hatását; a kérelmeket a baleset bekövetkezésének helye szerinti állam jogának tiszteletben tartásával kell kezelni.
- 6 Az Uniqa kezelési díjat fizetett a kapcsolattartó társaságoknak az utóbbiak által a Társaság ügyfeleinek nyújtott, kártérítési kérelmek kezelésével kapcsolatos szolgáltatásokért, és az alábbi adójogi elbánást alkalmazta:
- a társaság az Uniqa által a kapcsolattartó társaságoknak kiszámlázott, külföldön bekövetkezett balesetekkel kapcsolatos kártérítési összegek és kapcsolódó szolgáltatások tekintetében nem számított fel héát, mivel azok az

adójogi törvénykönyv 2007 és 2011 között hatályos 137. cikke (3) bekezdésének e) pontja értelmében nem tartoznak a héaalapba;

- a Társaság a kártérítési kérelmek kezelésére irányuló szolgáltatásokért a kapcsolattartó társaságok által az Uniqa-nak jutalék formájában kiszámlázott kezelési díjnak minősülő összegek tekintetében nem vallott be héát fordított adózás útján, mivel e szolgáltatások Romániában az adójogi törvénykönyv 2007 és 2009 között hatályban lévő 133. cikke (1) bekezdése szerint nem tartoznak a héa hatálya alá.

- 7 Az Uniqa biztosítótársaság az ügyfeleinek külföldi utazás esetére egészségbiztosítási kötvényeket is kínál. E tekintetben 2004. április 1-jén együttműködési szerződés jött létre a Coris International, az Unita Insurance (jelenleg UNIQA Asigurări SA) és a Coris Roumanie között, amelynek tárgya az Uniqa nevében és javára az Uniqa által az ügyfelei részére külföldi utazás esetére kötött egészségbiztosítási kötvények szerződő felei által benyújtott kártérítési kérelmeknek a Coris International általi kezelése, vagyis azok kezelésére irányuló valamennyi szervezési, műszaki és jogi szolgáltatás nyújtása.
- 8 Az együttműködési szerződés 5. cikke értelmében a Coris International a kártérítési kérelmek elbírálása érdekében a következő tevékenységek végzését vállalja:
 - a biztosítottak számára történő segítségnyújtás biztosítása napi 24 órában;
 - a kárösszeg megállapítása és megfizetésének biztosítása;
 - az Uniqa tájékoztatása a bekövetkező eseményekről, ezen események bekövetkezésének körülményeiről, a diagnózisról és az orvosi kezelés költségeiről, valamint az egyéb kiadásokról;
 - műszaki, szervezési és jogi segítségnyújtás a biztosítottak számára.
- 9 2007. április 16-án az együttműködési szerződés felei megkötötték az 1. módosító záradékot, amelyben kikötötték, hogy az Uniqa a Coris International által nyújtott szolgáltatások ellenértékeként a következő összegeket fizeti meg:
 - a kár kivizsgálásáért és megállapításáért, valamint a Coris ügynökei általi folyamatos segítségnyújtás biztosításáért a Coris International részére a bruttó díjállomány (azaz kezelési díjak) 9%-át;
 - a Coris Roumanie részére a bruttó díjállomány (kórházi kezelés költségei, konzultációs költségek, repülőjegyek stb.) (vagyis a kártérítéssel összefüggő költségek) 91%-át.
- 10 A Társaság a kártérítési költségek számlázása során nem számította fel a héát, mivel úgy vélte, hogy azok az adójogi törvénykönyv 2007 és 2011 között hatályban lévő 137. cikke (3) bekezdésének e) pontja értelmében nem képezik a

héaalap részét. A Társaság a 2007 és 2009 közötti időszakban kifizetett kezelési díj tekintetében nem vallott be héát fordított adózás útján, mivel e szolgáltatások az adójogi törvénykönyv 133. cikke (1) bekezdésének megfelelően Romániában nem tartoznak a héa hatálya alá.

- 11 Az adóhatóság 2012. március 13-tól 2015. december 18-ig az Uniqa Asigurări SA székhelyén adóellenőrzést végzett, amely arra irányult, hogy 2007. január 1. és 2011. december 31. közötti időszak vonatkozásában szűrőpróbaszerűen ellenőrizzék egyes adóterhek felszámítására, bevallására és megfizetésére vonatkozó kötelezettségek betartását. Az ellenőrzést végző hatóság az adóellenőrzést követően 2015. december 30-án adóellenőrzési jegyzőkönyvet és adómegállapítási határozatot adott ki, amelyben a Társaságot arra kötelezte, hogy fizessen meg összesen 3 439 412 román lej (RON) összegű kiegészítő héát és összesen 3 706 077 RON járulékos összeget a kezelési díjak után.
- 12 A Társaság a fent említett kiegészítő adókötelezettséget megállapító határozatok megsemmisítése iránt 2016. március 24-én fellebbezést nyújtott be, amelyet az adóhatóság 2016. szeptember 15-i határozatával elutasított.
- 13 Az Uniqa Asigurări SA 2016. december 23-án a Curtea de Apel Bucureștihez (bukaresti ítélőtábla) fordult, és kérte a fellebbezésről szóló 2016. szeptember 15-i határozat megsemmisítését, valamint a 2015. december 30-i adómegállapítási határozat megsemmisítését és az ugyanazon a napon kiadott adóellenőrzési jegyzőkönyv jogellenességének megállapítását.
- 14 A Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla) 2018. június 19-én meghozta ítéletét, amelyben csak részben adott helyt a keresetnek, mivel az adómegállapítási határozatot kizárólag a járulékos adóterhek egy része tekintetében helyezte hatályon kívül a felperes társaságot az adóellenőrzés indokolatlan elhúzódása miatt ért sérelem megállapítása miatt. A Curtea de Apel București (bukaresti ítélőtábla) a Kronospan Mielec ügyre (C-222/09) hivatkozással megállapította, hogy a kárrendezési szolgáltatások „hasonlók a mérnöki szolgáltatásokhoz”.
- 15 E határozatot mind a felperes, mind az érintett adóhatóság megtámadta a kérdést előterjesztő bíróság előtt. A felperes kifogásolta az egyes olyan ügyletekre alkalmazott kezelési jutalékokat terhelő héa megállapításával kapcsolatos bizonyos szempontokat, amely ügyleteket álláspontja szerint nem lehetne megadóztatni Románia területén, míg az adóhatóság a járulékos adóterhek részleges megsemmisítésére vonatkozó határozatot támadta meg.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 16 Az adóhatóság úgy vélte, hogy az adómegállapítás szempontjából a jelen ügyben alkalmazandók az adójogi törvénykönyv 133. cikkének rendelkezései, amelyek a 2007 és 2009 között szabályozzák a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyét, azzal, hogy megítélése szerint a baleset az adójogi törvénykönyv 133. cikke (2) bekezdése g) pontjának 5. alpontjában előírt kivétel, nem pedig a Társaság

által hivatkozott szabály hatálya alá tartozik, mivel a kártérítési ügyek kezelésére irányuló szolgáltatások esetében a szolgáltatásnyújtás helye a kedvezményezett letelepedésének helye szerinti tagállam, azaz Románia.

- 17 Az adóhatóság a kapcsolattartó társaságok és a Coris International által nyújtott szolgáltatások „egyéb hasonló szolgáltatások” kategóriájába történő besorolásának alátámasztása érdekében a brit kormány által kiadott 741-es iránymutatásra hivatkoztak, amelyben a brit kormány rögzíti, hogy ebbe a körbe beletartoznak a kárrendezők/kárbecslők által nyújtott szolgáltatások is, amelyek magukban foglalják a vagyontárgyaknak a kár mértékének meghatározása céljából történő vizsgálatát, valamint a kár mértékének meghatározására irányuló tárgyalásokat is. Ennélfogva az adóhatóság megállapítja, hogy mivel a kapcsolattartó társaságok és a Coris International által az Uniqa részére végzett, kártérítési kérelmek kezelésére és rendezésére irányuló tevékenység megfelel annak, amit a britek a „Services of loss adjusters” megnevezéssel jelölnek, az említett szolgáltatások az „egyéb hasonló szolgáltatások” kategóriájába tartoznak, és e szolgáltatások nyújtásának helye Románia.
- 18 A felperes jogellenességi kifogásainak alátámasztása céljából arra hivatkozott, hogy a kapcsolattartói által nyújtott szolgáltatások nem tartoznak azon „egyéb hasonló szolgáltatások” körébe, amelyekre az adójogi törvénykönyv 133. cikke (2) bekezdése g) pontjának 5. alpontja által bevezetett kivétel utal, és hogy e tekintetben az adójogi törvénykönyv 133. cikkének (1) bekezdésében előírt szabályt kell alkalmazni, mivel az adóhatóság e szolgáltatások tekintetében a hea jogellenes beszedéséhez vezető téves álláspontjával ellentétben a szolgáltatásnyújtás helye külföldön van, nem pedig Romániában.
- 19 A felperes továbbá úgy véli, hogy az adóhatóság érvelése téves, mivel a kapcsolattartói által nyújtott szolgáltatások sokkal összetettebbek, mint a vagyontárgyaknak a kár megállapítása és a kártérítési tárgyalások céljából történő vizsgálata. A kapcsolattartó társaságok és a Coris International által nyújtott szolgáltatások tehát nem a baleset pusztá vizsgálatára és a kárbecslésre korlátozódnak – amely inkább kárbecslőre jellemző tevékenység –, hanem a szolgáltatások olyan integrált skálájának a nyújtását feltételezik, amely a kártérítési ügy megindításával kezdődik, és amely bizonyos esetekben akár a kár összegének átvállalását is eredményezné.
- 20 Ennélfogva, még ha az adóhatóság által hivatkozott kárfelmérési és -becslési szolgáltatások a Társaság kapcsolattartói által nyújtott szolgáltatások körébe is tartoznak, azok a kapcsolattartó társaságok, illetve a Coris International összetett tevékenységeinek csak egy részét teszik ki, ezért leegyszerűsítő, így jogellenes lenne azokat a kárfelmérési szolgáltatásokhoz hasonlítani.
- 21 A Társaság által kapcsolattartóitól igénybe vett szolgáltatások tehát nem sorolhatók a tanácsadók/ügyvédek/mérnökök, vagy akár a kárbecslők által nyújtott hasonló szolgáltatások kategóriájába, mivel a kártérítési kérelmek kezelésére és elbírálására irányuló olyan tényleges szolgáltatásokról van szó,

amelyek nem tartoznak a jogalkotó által a szolgáltatásnyújtás teljesítési helyével kapcsolatos kivétel meghatározásához alapul vett modellbe.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 22 A Társaság keresetének elbírálása során az eljáró bíróság dönt a kapcsolattartó társaságok által biztosítótársaság részére nyújtott kárrendezési szolgáltatások jogi természetéről. Az Înalta Curte (legfőbb semmítő- és ítélőszék, Románia) úgy ítéli meg, hogy a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 46. és 59. cikke rendelkezéseinek értelmezéséről van szó annak meghatározása érdekében, hogy a kapcsolattartó társaságok által valamely biztosítótársaság nevében és javára nyújtott kárrendezési szolgáltatások a tanácsadói, mérnöki, tanácsadó irodai, ügyvédi, számviteli szolgáltatások és egyéb hasonló szolgáltatások, valamint az adatfeldolgozás és információszolgáltatás kategóriájába tartoznak-e, amely esetben e szolgáltatásokra alkalmazni lehetne a szolgáltatásnyújtás helyének főszabálya alóli kivételt.
- 23 A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a jelen ügy tárgyát képező és Romániában adóztatott szolgáltatások egy részét a tagállamok gépjármű-felelősségbiztosításra vonatkozó jogszabályainak közelítéséről, valamint a Tanács 73/239/EGK és 88/357/EGK irányelveinek módosításáról szóló 2000/26/EK irányelvnek (negyedik gépjármű-biztosítási irányelv) megfelelően nyújtották. E szabályozás alapján kötötték meg a jelen ügyben adóellenőrzést tárgyát képező, kártérítési kérelmek elbírálására vonatkozó kétoldalú együttműködési megállapodásokat, amelyek alapján a megbízott az gépjárműfelelősség-biztosító érdekében jogosult és köteles a kártérítési kérelmet a hatályos jogszabályi előírásoknak és a kármegállapítási gyakorlatnak megfelelően kezelni.
- 24 Az Irodák Tanácsa belső szabályzata 5. cikkének rendelkezéseiből kitűnik, hogy a kapcsolattartó társaságok különösen az összes egyéb költséget fedező, az Irodák Tanácsa által jóváhagyott szabályok szerint kiszámított kezelési díjat kérhetnek a biztosítótól. E kezelési jutalék a kártérítési ügyek vizsgálatára irányuló, a felelősségbiztosító részére történő szolgáltatásnyújtással kapcsolatos, és a szolgáltatásnyújtó döntéshozatali tevékenysége annak van alárendelve, hogy a felek által kötött megállapodás alapján a kedvezményezett biztosító nevében és javára ez utóbbi számára a legelőnyösebb módon szolgáltatásokat nyújtsanak az alkalmazandó jog tiszteletben tartása mellett.
- 25 A jelen ügyben tehát a kártérítési kérelmek kezelésére és elbírálására irányuló, valamint egyetlen egységként kezelendő több tevékenységet magukban foglaló, összetett szolgáltatások kapcsolattartó társaságok általi nyújtásáról van szó.
- 26 A kérdést előterjesztő bíróság az Európai Unió Bíróságának (CGUE) ítélkezési gyakorlatára hivatkozva megállapítja, hogy a 2006/112/EK irányelv 59. cikkében szereplő „egyéb hasonló szolgáltatások” kifejezés nem az ügyvédi, tanácsadói, könyvelői vagy mérnöki szakmákhoz hasonló szakmákra, hanem kizárólag

szolgáltatásokra vonatkozik. Az „egyéb hasonló szolgáltatások” kifejezés nem az irányelvben említett különböző tevékenységek valamely közös elemére vonatkozik, hanem az egyes tevékenységek tekintetében külön-külön vizsgált hasonló szolgáltatásokra. Mivel tehát a közösségi ítélkezési gyakorlat nem kellően pontos ahhoz, hogy a jelen jogvitában felvetődő jogkérdést a szükséges egyértelműséggel lehessen megválaszolni, az Ínalta Curte (legfőbb semmitő- és ítélőszék) úgy ítéli meg, hogy héairányelv rendelkezéseinek értelmezése céljából az EUB-hoz kell fordulni.

- 27 A jelen ügyben felvetődő jogkérdést az EUB az Aspiro ügyben (C-40/15) sem vizsgálta, amely ügyben a kapcsolattartó társaságok által nyújtott szolgáltatásokra a héairányelv tükrében alkalmazandó adójogi megítélést vizsgálta, és megállapította, hogy e szolgáltatások a héa hatálya alá tartozó szolgáltatások, mivel nem adómentesek. A kapcsolattartó társaságok által nyújtott szolgáltatások jogi természetével ugyanis az EUB még foglalkozott, de a jelen ügyben kérdésként vetődik fel, hogy e szolgáltatások a héairányelv 59. cikke (1) bekezdésének c) pontjában említett hasonló szolgáltatások kategóriájába tartoznak-e. A kérdést előterjesztő bíróság az e kérdésre adott választ követően pontosan meg tudja majd állapítani a szolgáltatások héa szempontjából történő megadóztatásának helyét.

MUNKADOKUMENTUM