

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2012. október 25.(*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – 306–310. cikk – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás – Saját nevében eljáró utazási iroda által nyújtott szállítási szolgáltatás – Az egységes szolgáltatás fogalma – 98. cikk – Kedvezményes héamérték”

A C-557/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2011. november 4-én érkezett, 2011. augusztus 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

Maria Kozak

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Rosas, a hatodik tanács elnökeként eljárva, U. Løhmus és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- M. Kozak képviseletében A. Bartosiewicz és R. Kamiński doradcy podatkowi,
- a lengyel kormány képviseletében M. Szpunar és B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) III. mellékletével összefüggésben értelmezett 98. cikkének, valamint 306–310. cikkének

értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet M. Kozak és a Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (a lublini adóhatóság igazgatója) között folyamatban lévő jogvita keretében nyújtották be, amelynek tárgya M. Kozak utazásszervezési tevékenységére vonatkozó hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) kiszámítása.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv VIII. címe 2. fejezetének „Kedvezményes adómérték” címet viselő 2. szakasza alatt ezen irányelv 98. cikke így szól:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[...]”

4 A héairányelv III. melléklete, amelynek címe: „az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni”, előírja:

„[...]”

5. utasok és útipoggyászuk szállítása;

[...]”

5 A héairányelv XII. címének „Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás” címet viselő 3. fejezete alatt ezen irányelv 306–310. cikke a következőképpen rendelkezik:

„306. cikk

(1) A tagállamok e fejezetnek megfelelően különös HÉA-szabályozást alkalmaznak az utazási irodák tevékenységére, amennyiben ezek az irodák saját nevükben kötnek megállapodást az utasokkal, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok által értékesített termékeket és nyújtott szolgáltatásokat használnak fel.

[...]”

(2) E fejezet alkalmazásában az utazásszervezők is utazási irodának minősülnek.

307. cikk

Az utazási iroda által, a 306. cikkben megállapított feltételekkel, az utazás lebonyolítása céljából végzett összes tevékenységet az utazási iroda által az utazó részére teljesített egységes szolgáltatásnak kell tekinteni.

Az egységes szolgáltatás abban a tagállamban adóköteles, amelyben az utazási iroda gazdasági tevékenységének székhelye vagy az az állandó telephelye található, ahonnan a szolgáltatást nyújtotta.

308. cikk

Az utazási iroda által nyújtott egységes szolgáltatás 226. cikk 8. pontja szerinti adóalapjának, illetve HÉA nélküli árának az utazási iroda árrése minősül, vagyis az utas által fizetendő, HÉA nélküli teljes összeg és a más adóalanyok termékértékesítéseiből és szolgáltatásnyújtásaiból az utazási iroda számára felmerülő tényleges költségek különbözete, amennyiben ezek a tevékenységek közvetlenül az utasokat szolgálják.

309. cikk

[...]

310. cikk

A 307. cikkben említett, és közvetlenül az utasokat szolgáló tevékenységek után, más adóalanyok által az utazási irodára terhelt HÉA összegét egyetlen tagállamban sem lehet sem levonni, sem visszatéríteni.”

A lengyel jog

6 Az alapügy tényállása idején hatályos, a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. szám, 535. alszám) (a továbbiakban: héatörvény) 119. cikkének (1), (5) és (6) bekezdése így rendelkezik:

„(1) Az (5) bekezdésben foglaltak sérelme nélkül, turisztikai szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapja a fizetendő adóval csökkentett árrés.

[...]

(5) Amennyiben az adóalany a turisztikai szolgáltatásnyújtás keretében a más adóalanyoktól, de közvetlenül az utas javára igénybe vett szolgáltatásokon felül a szolgáltatások egy részét saját maga nyújtja (a továbbiakban: »önálló nyújtott szolgáltatások«), az adó alapját eltérően kell megállapítani aszerint, hogy önálló nyújtott szolgáltatásokról, vagy olyan szolgáltatásokról van szó, amelyeket más adóalanyoktól, de közvetlenül az utas javára vett igénybe. Az önálló nyújtott szolgáltatások adóalapjára értelemszerűen alkalmazandók a 29. cikkben foglalt rendelkezések.

(6) Az (5) bekezdésben foglalt esetben az adóalanyoknak az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetni, hogy a szolgáltatásért kapott ellenértéknek mely része vonatkozik azokra a szolgáltatásokra, amelyeket más adóalanyoktól, de közvetlenül az utas javára vett igénybe, illetve mely része vonatkozik az önálló nyújtott szolgáltatásaira.

[...]”

7 A héatörvény 41. cikkének (2) bekezdése és e törvény 3. mellékletének 144. pontja szerint az utasok szárazföldi úton történő szállításával összefüggő szolgáltatások kedvezményes, azaz 7%-os héamérték alá tartoznak, míg az általános héamérték 22%.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8 M. Kozak utazási irodát mekötdtet, amelynek székhelye Lengyelországban van. 2007 folyamán turisztikai célú utazási csomagokat értékesített közvetlenül az utasok részére, amelyek –

más szolgáltatók szolgáltatásait igénybe véve – a szállást és az étkezést, valamint a szállítást foglalták magukban, amelyet saját autóbuszparkján keresztül maga biztosított.

9 M. Kozak a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatásokat terhelő héa számítása során az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás szerint járt el, a héairányelv 308. cikke alapján az utazási iroda árrését tekintette adóalapnak, és ez után 22%-os héát számított fel. Az önerőből nyújtott szállítási szolgáltatások tekintetében, különösen az adóalap vonatkozásában a héarendszer általános szabályait alkalmazta, és a személyszállítási szolgáltatásokra előírt kedvezményes 7%-os adómértéket számította fel.

10 Az adóhatóság úgy vélte, hogy a szállítási szolgáltatások elengedhetetlenül szükségesek az utazási iroda által kínált turisztikai szolgáltatáscsomaghoz, és azokat úgy kell tekinteni, mint annak elválaszthatatlan részét. Az adóhatóság szerint ebből következően, valamint a héatörvénynek megfelelően M. Kozak a szállítási szolgáltatásaira, önálló szolgáltatásként kezelve őket, nem alkalmazhatta volna a kedvezményes héamértéket, hanem ugyanazon adómértéket kellett volna felszámítani, mint a többi szolgáltatás után, azaz a 22%-os általános adókulcsot. Így e hatóság olyan határozatot hozott, amelyben megállapította, hogy M. Kozak szabálytalanul számította ki a héát 2007. május, június, illetve október, november és december tekintetében.

11 M. Kozak vitatta a héatörvény ezen értelmezését, és e határozattal szemben keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie előtt. E bíróság azonban megerősítette az adóhatóság érvelését. Így M. Kozak felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elé.

12 E bíróságban kétely merült fel a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie által adott válasz kapcsán, amely szerint ugyanúgy, mint a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatások esetében, az önerőből nyújtott szállítási szolgáltatásokra is 22%-os héamértéket kell alkalmazni, noha adóalapjuk különbözik. Előbbi bíróság számára különösen az nem világos, hogy helyénvaló-e a C-34/99. sz. Prímback-ügyben 2001. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-3833. o.) 45. pontjában szereplő „egységes szolgáltatás” fogalmának használata, ahol a Bíróság kimondta, hogy olyan ügylet esetében, amely több részből áll, különösen akkor van szó egységes szolgáltatásról, ha az egyik részt főszolgáltatásnak, míg a másik részt a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatásnak kell tekinteni.

13 Miután kétségei voltak a héairányelv 306–310. cikkének, valamint az ezen irányelv III. melléklete 5. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkének értelmezésével kapcsolatban, a Naczelny Sąd Administracyjny úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A turisztikai szolgáltatás elengedhetetlenül szükséges részeként a turisztikai szolgáltatásra vonatkozó általános adómérték vagy a [héairányelv] III. mellékletének 5. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikke alapján az utasszállítási szolgáltatásra vonatkozó kedvezményes adómérték szerint adóztatandó-e az utazási iroda által az utas számára általánosan ellenében nyújtott – az említett irányelv 306–310. cikkében foglalt, az utazási irodákra vonatkozó különös héaszabályozás alapján adóztatott – turisztikai szolgáltatás keretében az utazási iroda által önerőből nyújtott szállítási szolgáltatás?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

14 M. Kozak és a Bizottság arra hivatkozik, hogy az utazási irodák egységes szolgáltatásainak fogalma csak azokat a szolgáltatásokat öleli fel, amelyeket a héairányelv 306. cikke szerint

harmadik személyektől vesznek igénybe. Nem tartoznak e fogalom alá azok a szolgáltatások, amelyeket a szolgáltató önmaga nyújt. Ebből következik, hogy az adó alapját is beleértve az általános héaszabályozás alkalmazandó az önmaga nyújtott szállítási szolgáltatásokra, és olyan esetben, mint amely az alapügyben felmerült, a szállítási szolgáltatást a nemzeti szabályozásban elírt kedvezményes héamérték alá kell vonni a héairányelv III. melléklete 5. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkének megfelelően.

15 A lengyel kormány pedig azt állítja, hogy amennyiben az önmaga nyújtott szállítási szolgáltatás elengedhetetlenül szükséges a turisztikai szolgáltatáshoz, a szállítási szolgáltatást a turisztikai szolgáltatás járulékos elemének kell tekinteni, amely mint szolgáltatás egységet képez, és a héairányelv 306–310. cikkében szereplő különös szabályozás alá tartozik. A szállítási szolgáltatás ebben a minőségében mindenképpen osztja a szolgáltatás adójogi sorsát, és az adóztatás helye és mértéke tekintetében az említett cikkekben foglalt különös szabályozás alá, míg az adóalap és az adólevonási jog tekintetében az általános héaszabályozás alá tartozik, miután az ezen irányelv 308. cikke nem vonatkozik az önmaga nyújtott szolgáltatásokra.

A Bíróság válasza

16 Emlékeztetni kell arra, hogy az utazási irodák tevékenységére vonatkozó héaszabályozás, amely a héairányelv 306–310. cikkében található, lényegében átveszi a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 26. cikkének rendelkezéseit. E szabályozás különös szabályozás, amely az utazási irodák tevékenységére vonatkozó, az általános héaszabályozástól eltérő, sajátos szabályokat tartalmazza.

17 A héairányelv 306. cikke szerint a tagállamok az említett szabályozást alkalmazzák az utazási irodák tevékenységére, amennyiben ezek az irodák saját nevükben kötnek megállapodást az utasokkal, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok által értékesített termékeket és nyújtott szolgáltatásokat használnak fel.

18 Kifejezetten e rendelkezés szövegéből következik, hogy olyan szolgáltatásokról van szó, amelyeket harmadik személy jogalanyoktól vesznek igénybe.

19 Az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás rendelkezéseinek alapvető célja, hogy elkerüljék azokat a nehézségeket, amelyek a gazdasági szereplők számára a héairányelv azon általános elveiből következéne, amelyek a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatásokat is magukban foglaló ügyletekre vonatkoznak (lásd ebben az értelemben a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6229. o.] 33. pontját). Ugyanis az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a szolgáltatásnyújtások nagy száma és helye miatt olyan gyakorlati nehézségekkel járna e vállalkozások számára, amelyek meggátolhatnák tevékenységük folytatását (lásd a C-163/91. sz. Van Ginkel-ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5723. o.] 14. pontját).

20 A héairányelv általános szabályozása alóli kivételként a 306–310. cikkében foglalt szabályozás csak az irányelv céljának eléréséhez szükséges mértékben alkalmazható (a fent hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 34. pontja).

21 Így a Bíróság korábban már kimondta, hogy az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás kizárólag a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik (lásd a fent hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben

hozott ítélet 35. pontját).

22 Ugyanezen érvelés mentén a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy az említett szabályozás nem vonatkozik a közreműködő nélkül nyújtott szállítási szolgáltatásokra, amelyek a szállítási vállalkozásokra alkalmazandó általános rendelkezések hatálya alá tartoznak (a C-74/91. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1992. október 27-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5437. o.] 26. pontja).

23 A Bíróság ebben azt a következtetést vonta le, hogy amennyiben az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás rendelkezéseinek hatálya alá tartozó gazdasági szereplő általánydíj fizetése ellenében olyan tevékenységet végez, amely részben saját maga, részben pedig más adóalanyok nyújtotta szolgáltatásokból áll, ez a szabályozás kizárólag a harmadik személyek által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik (lásd a fent hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontját).

24 Így a héairányelv 307. és 308. cikkében szereplő „egységes szolgáltatás” fogalmát ebben az összefüggésben kell értelmezni. E fogalom csak azokra a szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket harmadik személyektől vesznek igénybe. Egyébiránt a kérdést elterjesztő bíróság által hivatkozott és a jelen ítélet 12. pontjában említett egységes szolgáltatás elve, amely a héajog általános szabályai területén érvényesül, nem érinti e fogalomnak az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás keretében való megítélését.

25 Így nem befolyásolja a fenti megfontolásokat az a körülmény sem, amelyre a kérdést elterjesztő bíróság hivatkozott, miszerint az önműködően nyújtott szállítási szolgáltatások elengedhetetlenül szükségesek ahhoz a teljes körű turisztikai szolgáltatáshoz, amelyet az utazási iroda az utasnak nyújt. Akár elengedhetetlenül szükségesek e szolgáltatások a teljes körű turisztikai szolgáltatáshoz, akár nem, ebben még nem következik, hogy előbbiek az utóbbival együtt „egységes szolgáltatásnak” kellene tekinteni a héairányelv 307. és 308. cikke értelmében, vagy hogy emiatt az említett szolgáltatás adójogi sorsát kellene osztaniuk.

26 Következésképpen az olyan, utazási iroda által önműködően nyújtott szállítási szolgáltatások, mint amilyeneket M. Kozak is nyújt, nem vonhatók az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás hatálya alá sem az adóalap meghatározása, sem pedig a héaszámításra vonatkozó egyéb szabályok alkalmazása tekintetében. Az adóalap vonatkozásában a héairányelv VIII. címében szereplő szabályok alkalmazandók. Ezen irányelv III. melléklete 5. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkének (2) bekezdése szerint a tagállamok kedvezményes adómértéket állapíthatnak meg az utasok és útipoggyászuk szállítására. Amint a jelen ítélet 7. pontjából kitűnik, a Lengyel Köztársaság élt e lehetőséggel, és az említett szolgáltatásra 7%-os adómértéket alkalmazott.

27 Ezért a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 306–310. cikkét akként kell értelmezni, hogy amennyiben az e rendelkezések szerint adóztatott, az utasnak általánydíj ellenében nyújtott turisztikai szolgáltatás keretében valamely utazási iroda ezen utasnak önműködően olyan szállítási szolgáltatást nyújt, amely e turisztikai szolgáltatás részét képezi, e szolgáltatás – különösen az adómérték tekintetében – nem az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás, hanem az általános héaszabályozás hatálya alá tartozik. Ha a tagállamok az ezen irányelv 98. cikkének megfelelően kedvezményes adómértéket állapítottak meg a szállítási szolgáltatások vonatkozásában, e kedvezményes adómérték alkalmazandó az említett szolgáltatásra.

A költségekről

28 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő

bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következ?képpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerr?l szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 306–310. cikkét akként kell értelmezni, hogy amennyiben az e rendelkezések szerint adóztatott, az utasnak átalánydíj ellenében nyújtott turisztikai szolgáltatás keretében valamely utazási iroda ezen utasnak öner?b?l olyan szállítási szolgáltatást nyújt, amely e turisztikai szolgáltatás részét képezi, e szolgáltatás – különösen az adómérték tekintetében – nem az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös hozzáadottértékadó-szabályozás, hanem az általános hozzáadottértékadó-szabályozás hatálya alá tartozik. Ha a tagállamok az ezen irányelv 98. cikkének megfelelően kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket állapítottak meg a szállítási szolgáltatások vonatkozásában, e kedvezményes adómérték alkalmazandó az említett szolgáltatásra.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.