

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2018. január 18.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – 77/388/EGK irányelv – A 12. cikk (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdése – Kedvezményes héamérték – A H. melléklet 7. kategóriája – Két különböző elemből álló egységes szolgáltatás – Kedvezményes héamérték alkalmazása ezen elemek egyikére – »World of Ajax« elnevezésű turisztikai látogatás – Az AFC Ajax múzeumának meglátogatása”

A C-463/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2016. augusztus 17-én érkezett, 2016. augusztus 12-i határozatával terjesztett el

a **Stadion Amsterdam CV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: C. Vajda tanácselnök (előadó), Juhász E. és K. Jürimäe bírák,

előtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Stadion Amsterdam CV képviselőjében J. F. Kijftenbelt és T. J. Kok belastingadviseurs,
- a holland kormány képviselőjében M. Bulterman és J. Langer, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében L. Lozano Palacios és G. Wils, 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 2001. január 19-ii 2001/4/EK tanácsi irányelvvel (HL 2001. L 22., 17. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Stadion Amsterdam CV és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkárság, Hollandia) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy ez utóbbi elutasította az alapügy felperesének arra irányuló kérelmét, hogy kedvezményes mértékű hozzáadottérték-adót (hÉa) alkalmazhasson az általa kínált turisztikai látogatási tevékenységekre.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Mindazonáltal tényállása megvalósulásának időpontjára figyelemmel az alapügyre továbbra is a hatodik irányelv vonatkozik.

4 A hatodik irányelv 2. cikke előírja:

„A [hÉa] alá tartozik:

(1) az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

5 Ezen irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának értelmében:

„A [hÉa] általános mértékét minden tagállam az adóalap százalékában határozza meg, és ez azonos a termék értékesítésére és a szolgáltatások nyújtására is. 2001. január 1-jétől 2005. december 31-ig e százalék nem lehet kevesebb, mint 15%.

[...]

A tagállamok alkalmazhatnak egy vagy két kedvezményes adómértéket is. Ezen adómértékeket, amelyek nem lehetnek 5%-nál kisebbek, az adóalap százalékában határozzák meg, és csak a H. mellékletben meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira lehet alkalmazni.”

6 Ezen irányelvnek „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket lehet alkalmazni” című H. melléklete szövege a következő:

„A termékekre vonatkozó következő kategóriák nemzeti jogszabályokba történő átvételekor a tagállamok az egyes kategóriák pontos terjedelmének megállapítása érdekében a Kombinált Nomenklatúrát alkalmazhatják.

Kategória

Meghatározás

[...]

[...]

7

el?adásokra, színházba, cirkuszba vagy vásárokbba, vidámparkba, koncertre, múzeumba, állatkertbe, moziba, kiállításra vagy más kulturális eseményre és létesítménybe szóló belép?jegyek;

[...]

[...]"

A holland jog

7 Az 1968. június 28?i Wet op de omzetbelastingnak az alap?gy tényállása megvalósulása idején hatályos változata (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény; Stb. 1968, 329. sz.; (a továbbiakban: a forgalmi adóról szóló törvény) 9. cikke el?írja:

„Az adó mértéke 21%.

(2) Az (1) bekezdést?l eltér?en az adó mértéke:

a) a jelen törvényhez csatolt I. táblázatban szerepl? termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetén 6%;

[...]"

8 A forgalmi adóról szóló törvényhez csatolt I. táblázat azon termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások listáját tartalmazza, amelyekre az ugyanezen törvény 9. cikke (2) bekezdésének a) pontjában meghatározott kedvezményes adómérték vonatkozik. Az említett táblázat b.14 pontja szerint:

„Belép?jegyek:

[...]

c) nyilvános múzeumokba vagy gy?jteményekbe, beleértve az ezekkel szorosan összefügg? olyan termékek, mint a katalógusok, fotók és fénymásolatok értékesítését;

[...]

g) vidámparkokba, játszóterekre és díszparkokba, valamint más hasonló létesítményekbe, amelyek rendeltetése els?dlegesen és tartósan a szórakozás és a lakóhelyközeli pihenés;"

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

9 A Stadion Amsterdam egy stadionból és az ahhoz tartozó létesítményekb?l álló, Arénának nevezett többfunkciós épületegyüttest üzemeltet? társaság. Ezen épületegyüttesben található az

AFC Ajax labdarúgó klub (a továbbiakban: AFC Ajax) múzeuma is.

10 A Stadion Amsterdam a stadiont bérbe adja harmadik személyek számára sportmérkőzések tartása és alkalomszerűen előadóművészek fellépésének céljára. Ezenfelül a Stadion Amsterdam azokban az időszakokban, amelyekben nincsenek sport- vagy zenei rendezvények, díjazás ellenében úgynevezett „World of Ajax” turisztikai látogatások lehetőségét kínálja, amelyek a stadion vezetével történő, illetve a múzeum vezeték nélküli meglátogatásából állnak. Ezen alkalmak során a résztvevőket egy vezető kíséri, aki különböző információkat mond az AFC Ajaxról, a stadionról és a zenei eseményekről, a résztvevők felkeresik a lelátót és a labdarúgópályát, majd a sajtótermet és a stadion irányító központját. A vezetett látogatás végén a résztvevőknek lehetősége van arra, hogy vezető nélkül meglátogassák az Ajax múzeumát. Az alapügyben releváns időszakban, azaz 2001. január 1-je és 2005. június 30-a között csak a stadion vezetével történő látogatásának keretén belül lehetett felkeresni a múzeumot.

11 Mivel úgy ítélte meg, hogy a turisztikai látogatás a forgalmi adóról szóló törvény I. táblázata b.14 pontja c) alpontjának hatályába tartozó, a kultúra területén nyújtott, illetve az ugyanezen táblázat b.14 pontja g) alpontjának hatályába tartozó, a pihenés és szórakozás területén nyújtott szolgáltatásnak minősül, a Stadion Amsterdam az e szolgáltatásból származó forgalomra az e törvényben előírt kedvezményes héamértéket alkalmazta.

12 Egy adóellenőrzést követően az adóhatóság ellenőre úgy ítélte meg, hogy erre a szolgáltatásra az általános héamérték vonatkozik. Következésképpen utólagos adómegállapításról szóló határozatot bocsátott ki a 2001. január 1-jétől 2002. június 30-ig, illetve a 2002. július 1-jétől 2005. július 30-ig tartó időszak vonatkozásában.

13 A Stadion Amsterdam keresetet nyújtott be a rechtbank Haarlemhez (haarlemi elsőfokú bíróság, Hollandia). Az ez utóbbi bíróság által hozott ítéletet megtámadták a Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság, Hollandia) előtt. A Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) a pénzügyi államtitkár által benyújtott felülvizsgálat iránti kérelemről határozva 2012. augusztus 10-én hozott ítéletében hatályon kívül helyezte a másodfokú ítéletet, és az ügyet visszautalta a Gerechtshof te 's-Gravenhage (hágai fellebbviteli bíróság) elé. A másodfokú ítélettel szembeni új fellebbezést követően a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) 2014. november 14-én hozott ítéletében hatályon kívül helyezte ezt az ítéletet. Az ügyet visszautalta a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-hertogenboschi fellebbviteli bíróság) elé, amely 2015. július 16-án hozott ítéletet.

14 Ítéletében a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-hertogenboschi fellebbviteli bíróság) a szintén a Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) ítéletéből következő azon értékelésre támaszkodott, miszerint a turisztikai látogatás egységes szolgáltatásnak minősül, amely nem bontható szét annak érdekében, hogy e szolgáltatás egyik összetevőjére sajátos héamértéket lehessen alkalmazni. A Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-hertogenboschi fellebbviteli bíróság) ezért úgy döntött, hogy a turisztikai látogatások ellenértékéként beszedett bevételek teljes egészében az általános héamérték alá tartoznak.

15 A Gerechtshof te 's Hertogenbosch ('s hertogenboschi fellebbviteli bíróság) ítéletével szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem ügyében eljáró Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) megállapította, hogy a nemzeti eljárásból az t?nik ki, hogy a szóban forgó szolgáltatás két elemb?l tev?dik össze, nevezetesen a stadion vezetett látogatásából és az AFC Ajax múzeum látogatásából, és mivel az el?bbi az els?dleges elem, az utóbbi pedig járulékos jelleg?, az említett elemek egységes szolgáltatást alkotnak. E bíróság e tekintetben hangsúlyozza, hogy az árat e két elem után kell megfizetni, és az utólagos adómegállapításról szóló, e bíróság el?tt vitatott határozat által érintett id?szakban a látogatóknak nem volt lehet?ségük arra, hogy csak az AFC Ajax múzeumát tekintsék meg.

16 E bíróság azt a kérdést teszi fel, hogy abból a tényb?l, hogy a stadionbeli vezetett látogatás és az AFC Ajax múzeumának meglátogatása olyan szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy ezeket a héa szempontjából egyetlen egységes szolgáltatásnak kell tekinteni, az következik?e, hogy erre a szolgáltatásra szükségszer?en ugyanazt a héamértéket kell alkalmazni. E bíróság szerint, amennyiben ez az értelmezés a Bíróság ítélezési gyakorlatából ered, különösen az 1999. február 25?i CPP?ítéletb?l (C?349/96, EU:C:1999:93), a 2010. február 11?i Graphie Procédé ítéletb?l (C?88/09, EU:C:2010:76) és a 2013. január 17?i BG? Leasing ítéletb?l (C?224/11, EU:C:2013:15), a Stadion Amsterdam azon értelmezése, miszerint valamely egységes szolgáltatás különböz? összetev?ire bizonyos körülmények között különböz? héamértékeket kell alkalmazni, igazolást találhat a Bíróság más ítéleteiben, különösen a 2006. július 6?i Talacre Beach Caravan Sales ítéletben (C?251/05, EU:C:2006:451), valamint a 2010. május 6?i Bizottság kontra Franciaország ítéletben (C?94/09, EU:C:2010:253).

17 A kérdést el?terjeszt? bíróság nem zárja ki ugyanis azt, hogy a 2006. július 6?i Talacre Beach Caravan Sales ítélet (C?251/05, EU:C:2006:451) és a 2010. május 6?i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C?94/09, EU:C:2010:253) úgy értelmezhet?k, hogy ha egy egységes szolgáltatáson belül meg lehet különböztetni egy konkrét és sajátos elemet, amelyre a kedvezményes héa vonatkozik, ha azt elkülönítve nyújtották, akkor e kedvezményes héamérték a szolgáltatás e meghatározott, konkrét és sajátos elemére vonatkozik, más elemeinek a kizárásával. A kedvezményes héamérték valamely egységes szolgáltatás egyetlen összetev?jére történ? szelektív alkalmazása mindazonáltal attól a feltételt?l függ, hogy a verseny torzulásának semmilyen formája ne jelenjen meg a szolgáltatásnyújtók között, és ne sérüljön a héarendszer m?köd?képessége. Konkrétan arról kell meggy?z?dni, hogy az egységes szolgáltatás konkrét és sajátos eleme meghatározható?e, és visszatükrözi?e ezen elem valós árát oly módon, hogy ki lehessen zárni az említett elemnek tulajdonított ár mesterséges megemelését.

18 A kérdést el?terjeszt? bíróság e tekintetben megállapítja, hogy abban az esetben, ha szét kell választani a szóban forgó szolgáltatást alkotó két elemet, a szolgáltatás ára 10 euró személyenként, amelyb?l 3,50 euró esik az AFC Ajax múzeum meglátogatására.

19 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) az eljárást felfüggesztette, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell?e értelmezni a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontját, hogy abban az esetben, ha egy, a héa beszédése szempontjából egységes szolgáltatásnak min?sül? szolgáltatás két vagy több olyan konkrét és különleges elemb?l áll, amelyekre – amennyiben azokat külön szolgáltatásokként nyújtják – különböz? héamértékek vonatkoznak, az e szolgáltatás csomagra vonatkozó héát az egyes elemekre érvényes különböz? adómértékek szerint kell beszédeni, amennyiben a szolgáltatásért járó díj az elemek megfelelt? aránya szerint elemekre bontható?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

20 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelvet, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan egységes szolgáltatást, amely két különböző, egy elsődleges és egy járulékos jellegű elemből áll, amelyekre eltérő héamértékeket kellene alkalmazni, ha azokat külön-külön nyújtják, az ezen elemekre alkalmazandó héamértékek szerint kell adóztatni, amennyiben azonosítható az egyes elemeknek a fogyasztó által az e szolgáltatás igénybevétele céljából fizetett teljes ár egy részét alkotó ára.

21 Elzetiesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy ha valamely ügylet több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy a héa szempontjából két, illetve több vagy egységet képező szolgáltatásról van-e szó (lásd ebben az értelemben: 2011. március 10-ii Bog és társai ítélet, C-497/09, 499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. február 21-ii Žamberk ítélet, C-18/12, EU:C:2013:95, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 A Bíróság azt is kimondta, hogy egyrészt a hatodik irányelv 2. cikkéből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és másrészt a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani. Meg kell állapítani, hogy egységet képező szolgáltatás áll fenn, amennyiben az adóalany két vagy több, az ügyfél részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne (2011. március 10-ii Bog és társai ítélet, C-497/09, 499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. november 10-ii Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

23 Ezenkívül egységet képező szolgáltatásról van szó, amennyiben egy vagy több elem egyetlen f?szolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a f?szolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. Valamely szolgáltatást különösen akkor kell járulékosnak tekinteni a f?szolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó f?szolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (2011. március 10-ii Bog és társai ítélet, C-497/09, 499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. november 10-ii Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 E tekintetben a Bíróság, azon kérdést illetően, hogy egy olyan akvaparkba történő belépés, amely a látogatóknak nemcsak sporttevékenységek végzését, hanem egyéb, kikapcsolódással vagy pihenéssel kapcsolatos tevékenységeket is lehetővé tévő berendezéseket kínál, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának hatálya alá tartozó egységes szolgáltatásnak minősül, úgy ítélte meg, hogy az a tény, miszerint az akvapark által kínált egyetlen fajta belépőjegy érvényességének időtartamán belül a berendezések összességéhez biztosít hozzáférést a ténylegesen használt berendezés típusán, használatának módján és időtartamán alapuló különbségtétel nélkül, az egységet képező összetett szolgáltatás fennállása fontos jelének minősül (2013. február 21-ii Žamberk ítélet, C-18/12, EU:C:2013:95, 32. pont).

25 Az alapügyben a kérdést elterjesztő bíróság a jelen ítélet 21–23. pontjában említett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően minősítette a jelen ítélet 15. pontjában említett két elemből álló turisztikai látogatást egységes szolgáltatásnak, és ítélte meg úgy, hogy az AFC Ajax múzeum

meglátogatása a szóban forgó stadion vezet?vel történ? meglátogatásához képest járulékos elem.

26 Azon kérdést illet?en, hogy az említett egységes szolgáltatást alkotó két elemre, amelyek közül az egyik els?dleges, a másik pedig járulékos, olyan különböz? héamértékek vonatkoznak, amelyek akkor lennének alkalmazandók az említett elemekre, ha azokat külön?külön nyújtják, úgy értelmezni a hatodik irányelvet, hogy az lehet?vé teszi az ilyen adóztatást, ellentétes lenne a jelen ítélet 21–23. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal. Ugyanis, amint azt a Stadion Amsterdam, a holland kormány és a Bizottság is elismerte írásbeli észrevételeiben, magából a több elemet tartalmazó ügylet egységes szolgáltatássá történ? min?sítéséb?l következik, hogy erre az ügyletre egy és ugyanazon héamértéket kell alkalmazni (lásd ebben az értelemben: 2013. január 17?i BG? Leasing ítélet, C?224/11, EU:C:2013:15, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. november 10?i Baštová ítélet, C?432/15, EU:C:2016:855, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Azon lehet?ség biztosítása a tagállamok számára, hogy egy egységes szolgáltatást alkotó különböz? elemeket az ezekre alkalmazandó különböz? héamértékek szerint adóztathassanak e szolgáltatás mesterséges elemekre bontásához vezetne, és a héarendszer m?köd?képessége veszélyeztetésének kockázatával járna, megsértve a jelen ítélet 22. pontjában említett ítélkezési gyakorlatot.

27 Ugyanez érvényes a kérdést el?terjeszt? bíróság által felvázolt azon helyzetben is, amikor lehetséges az egységes szolgáltatást alkotó egyes elemek árának azonosítása. Az a tény ugyanis, hogy ez az azonosítás lehetséges, illetve hogy a felek megegyeznek ezekben az árakban, nem igazolhatja a jelen ítélet 22. és 23. pontjában említett ítélkezési gyakorlatból következ? elvek alóli kivételt.

28 Ezenfelül sérülhetne az adósemlegesség elve, mivel két, kett? vagy több különböz? elemb?l álló olyan egységes szolgáltatásra, amely minden tekintetben hasonló, az említett helyzetben az említett elemekre alkalmazandó különböz? héamértékek vonatkoznának aszerint, hogy azonosítható-e vagy sem ezen különböz? elemekhez tartozó ár.

29 Azt is meg kell még vizsgálni, hogy ha az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésben szerepl? helyzetben a jelen ítélet 21–23. pontjában említett ítéletekben hivatkozott elvek alóli kivétel alapulhat-e az 1999. február 25?i CPP?ítéleten (C?349/96, EU:C:1999:93), a 2003. május 8?i Bizottság kontra Franciaország ítéleten (C?384/01, EU:C:2003:264), a 2006. július 6 Talacre Beach Caravan Sales ítéleten (C?251/05, EU:C:2006:451), illetve a 2010. május 6?i Bizottság kontra Franciaország ítéleten (C?94/09, EU:C:2010:253), amelyekre a kérdést el?terjeszt? bíróság hivatkozott el?zetes döntéshozatalra utaló határozatában, illetve a Stadion Amsterdam a Bírósághoz benyújtott észrevételeiben.

30 El?ször is, az 1999. február 25?i CPP?ítéletet illet?en (C?349/96, EU:C:1999:93) a Bíróság ezen ítélet 29. pontjában megállapította, hogy fel kell deríteni a szóban forgó ügylet egyedi jellemz?it annak eldöntése érdekében, hogy az adóalany az átlagos fogyasztó részére több különálló f?szolgáltatást vagy egységet képez? szolgáltatást teljesít-e. A Bíróság szerint ez a módszer figyelembe veszi azon – egyébként a jelen ítélet 22. pontjában említett – kett?s körülményt, miszerint egyrészt a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséb?l az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és másrészt a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer m?köd?képességének meg?rzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani. Következésképpen ezen ítélet 29. pontja nem értelmezhet? úgy, hogy lehet?vé teszi, hogy egy egységes szolgáltatás egyedi és konkrét elemére eltér? héamértéket alkalmazzanak. Épp ellenkez?leg, az említett pontból az következik, hogy az ilyen alkalmazás mesterségesen elemeire bontana egy egységes szolgáltatást.

31 Másodsorban, a 2003. május 8?i Bizottság kontra Franciaország ítéletet (C?384/01,

EU:C:2003:264) illet?en egyfel?l meg kell állapítani, hogy az az ítélet arra vonatkozik, hogy összeegyeztethet??e a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjával az olyan nemzeti szabályozás, amely a kedvezményes héamértéket az említett irányelvben szerepl? gáz? és villamosenergia?szolgáltatások egy bizonyos kategóriájára, nevezetesen a nyilvános hálózatokon teljesített szolgáltatások árának rögzített elemére korlátozta. Másfel?l hangsúlyozni kell, hogy e kötelezettségzegés megállapítására irányuló eljárásban a Bíróság megállapította, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy e kedvezményes mértéknek a gáz? és villamosenergia?szolgáltatás csak egy elemére történ? alkalmazása sérti az adósemlegességnek a hatodik irányelvb?l ered? elvét, és egyáltalán nem érintette azt a kérdést, hogy egységes szolgáltatásról volt?e szó. Következésképpen ezen ítéletéb?l semmiféle következtetés nem vonható le egy eltér? héamértéknek valamely egységes szolgáltatás különböz? elemeire történ? alkalmazása esetleges lehet?ségét illet?en.

32 Harmadsorban, a 2006. július 6?i Talacre Beach Caravan Sales ítéletet (C?251/05, EU:C:2006:451) illet?en, az, amint az ezen ítélet 14. pontjából is kit?nik, arra a kérdésre vonatkozik, hogy az a tény, hogy bizonyos termékek egységes termékértékesítés tárgyait képezik, amely egyrészt a tagállam szabályozása alapján a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti el?zetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alá es? f? terméket, másrészt az ezen szabályozás által a mentesség hatálya alól kizárt termékeket tartalmaz, gátolja?e az érintett tagállamot abban, hogy a kizárt termékek értékesítése tekintetében általános mérték? héát vessen ki.

33 A Bíróság, nemleges választ adva e kérdésre, hangsúlyozta, hogy az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben vitatott helyzetben a nemzeti szabályozás által a mentességb?l kifejezetten kizárt f? termékkel együtt értékesített termékek értékesítésének mentesítése ellentétes lenne a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdése a) pontjának megfogalmazásával és célkit?zésével, amely szerint az ez utóbbi rendelkezésben szabályozott kivétel hatálya azon mentességekre korlátozódik, amelyeket a nemzeti szabályozás kifejezetten tartalmazott 1991. január 1?jén (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6?i Talacre Beach Caravan Sales ítélet, C?251/05, EU:C:2006:451, 20–22. pont). Ebben az ítéletben a Bíróság kifejezetten megállapította, hogy az egységet képez? ügyletek adóztatására vonatkozó ítélezési gyakorlat nem vonatkozik a hatodik irányelv 28. cikkében szabályozott el?zetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességekre (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6?i Talacre Beach Caravan Sales ítélet, C?251/05, EU:C:2006:451, 24. pont).

34 Negyedsorban, a 2010. május 6?i Bizottság kontra Franciaország ítéletet (C?94/09, EU:C:2010:253) illet?en, ezen ítélet arra vonatkozott, hogy összeegyeztethet??e a 2006/112 irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében valamely tagállam szelektíven alkalmazhatja a kedvezményes héamértéket a holttesteknek a temetkezési vállalkozások járm?veivel történ? szállítására, az e vállalkozások által nyújtott más szolgáltatások, valamint az ezekhez kapcsolódó termékértékesítések kizárásával. Annak meghatározása tekintetében, hogy egy kedvezményes héamérték alkalmazása összeegyeztethet??e a 2006/112 irányelv 96–98. cikkével és 99. cikke (1) bekezdésével, a Bíróság megállapította, hogy az a kérdés, miszerint egy több elemb?l álló ügyletet egységes szolgáltatásnak kell?e min?síteni, nem tekinthet?k meghatározónak a tagállamok számára a 2006/112 irányelv által a kedvezményes héamérték alkalmazásával kapcsolatban biztosított mérlegelési jogkör gyakorlása szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2010. május 6?i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C?94/09, EU:C:2010:253, 33. pont). A Bíróság e körülményekre figyelemmel állapította meg, hogy nem szükséges megvizsgálni azt, hogy a temetkezési vállalkozások által nyújtott szolgáltatásokat a h? szempontjából egységes m?veletnek kell?e tekinteni vagy sem, ezzel szemben ellen?rizni kell azt, hogy a gépjárm?vel történ? halotyszállítás az említett szolgáltatáskategóriának olyan konkrét és egyedi részletét képezi?e, mint amilyen a 2006/112 irányelv III. mellékletének 16. pontjában

szerepel, és adott esetben meg kell vizsgálni, hogy ezen adómérték alkalmazása sérti-e vagy sem az adósemlegesség elvét (2010. május 6-ai Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-94/09, EU:C:2010:253, 34. pont).

35 Ebben az ítéletben a Bíróság, amint az az ítélet 33. pontjából következik, elsősorban azon mérlegelési jogkör terjedelméről határozott, amelyet a 2006/112 irányelv biztosít a tagállamok számára a kedvezményes adómértékek alkalmazásának tekintetében. Ezzel szemben az alapügy egy teljesen más jellegű problémáról szól.

36 A fentiek összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan egységes szolgáltatást, amely két különböző, egy elsődleges és egy járulékos jellegű elemből áll, amelyekre eltérő héamértékeket kellene alkalmazni, ha azokat külön-külön nyújtanák, az ezen egységes szolgáltatásra alkalmazandó, a fenti elem függvényében meghatározott egyetlen héamérték szerint kell adóztatni, még akkor is, ha azonosítható az egyes elemeknek a fogyasztó által az e szolgáltatás igénybevétele céljából fizetett teljes ár egy részét alkotó ára.

A költségekről

37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2001. január 19-ii 2001/4/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan egységes szolgáltatást, amely két különböző, egy elsődleges és egy járulékos jellegű elemből áll, amelyekre eltérő héamértékeket kellene alkalmazni, ha azokat külön-külön nyújtanák, az ezen egységes szolgáltatásra alkalmazandó, a fenti elem függvényében meghatározott egyetlen héamérték szerint kell adóztatni, még akkor is, ha azonosítható az egyes elemeknek a fogyasztó által az e szolgáltatás igénybevétele céljából fizetett teljes ár egy részét alkotó ára.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.