

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2023. június 29.(*)

„Elzetes döntéshozatal – A hozzáadottértékadó (h a) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás – Hatály – A szálláshelyszolgáltatásoknak az ilyen szolgáltatásokat saját érdekében beszerz , és azokat kiegészítő szolgáltatások nélkül más szakmabelieknek továbbértékesít  konszolidátora”

A C-108/22. sz.  gyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny S d Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2022. február 16- n érkezett, 2021. augusztus 26-i határozatával terjesztett elz 

a **Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

 s

a **C. sp. z o.o.**, felszámolás alatt,

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: M. Safjan tanácselnök, N. J  skinen  s M. Gavalec (előadó) bír k,

főtanácsnok: A. Rantos,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- a cseh kormány képviseletében O. Serdula, M. Smolek  s J. Vl il, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében  . Habiak  s J. Jokubauskait , meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az  gy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

 t letet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 306. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti adóinformációs hivatal igazgatója, Lengyelország; a továbbiakban: adóhatóság) és a felszámolás alatt álló C. sp. z o.o. között az utazási irodákra alkalmazandó, hozzáadottértékadó (héta) vonatkozó különös szabályozásnak a szálláshelyszolgáltatásoknak C. által saját nevében, kiegészítő szolgáltatások nélkül más adóalanyok részére történő továbbértékesítésére való alkalmazása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv „Különös szabályozások” című XII. címe tartalmazza „Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás” című 3. fejezetet, amelyben szerepel a 306. cikk, amely a következőképpen rendelkezik:

„(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.

Ez a különös szabályozás nem vonatkozik a kizárólag közvetítőként tevékenykedő utazási irodákra, amelyekre az adóalap kiszámításához a 79. cikk első albekezdésének c) pontját kell alkalmazni.

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

4 Ezen irányelv 307. cikke a következőket írja elő:

„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.”

5 Az említett irányelv 308. cikke értelmében:

„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.”

6 Ugyanezen irányelv 309. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben azokat a tevékenységeket, amelyekre az utazási iroda más adóalanyoknak ad megbízást, ez utóbbiak [az Európai] Közösségen kívül teljesítik, akkor az iroda által nyújtott

szolgáltatást a 153. cikk értelmében adómentes közvetítői tevékenységnek kell tekinteni.

Amennyiben az első albekezdésben említett ügyleteket mind [az Európai] Közösségen belül, mind azon kívül végzik, az utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak kizárólag [az Európai] Közösségen kívül végzett tevékenységekkel összefüggő részét kell adómentesnek tekinteni.”

7 A héairányelv 310. cikke a következőket írja elő:

„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

8 A 2004. március 11-ii ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény; Dz. U. 54. sz., 535. alszám; a továbbiakban: héatörvény) 119. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az utazási szolgáltatásokra alkalmazandó adóalap az árresnek a fizetendő adóval csökkentett összege, az (5) bekezdés rendelkezéseire is figyelemmel.

(2) Az (1) bekezdésben említett »árres« alatt a szolgáltatást igénybe vevő által fizetendő összeg és az adóalany által a közvetlenül az utast szolgáló termékekért és szolgáltatásokért más adóalanyoknak fizetett vételár közötti különbözetet kell érteni; a »közvetlenül az utast szolgáló szolgáltatások« alatt olyan szolgáltatásokat kell érteni, amelyek a szolgáltatás részét képezik, vagyis különösen az utazást, a szállást, az étkezést és a biztosítást.

(3) Az (1) bekezdés rendelkezéseit az utazási szolgáltatások igénybe vevőjétől függetlenül alkalmazni kell, amennyiben az adóalany:

1) (hatályon kívül helyezve)

2) a szolgáltatások igénybe vevőjével szemben saját nevében és saját érdekében jár el;

3) más adóalanyoktól a szolgáltatásnyújtás céljából olyan termékeket és szolgáltatásokat vásárol, amelyek közvetlenül az utast szolgálják;

4) (hatályon kívül helyezve)

[...]

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9 A C., egy lengyel jog szerinti héaalany társaság, „szállodai szolgáltatások konszolidátoraként” gazdasági tevékenységet folytat. E tevékenység keretében az ügyfeleinek, azaz kereskedelmi tevékenységet folytató szervezeteknek lehetőséget kínál arra, hogy szálláshelyszolgáltatásokat foglaljanak le Lengyelországban és külföldön található szállodákban és más, hasonló feladatot ellátó létesítményekben.

10 Mivel a C. nem rendelkezik saját szálláshelyekkel, e szálláshelyszolgáltatásokat saját nevében és saját érdekében vásárolja meg más héaalanyoktól, amelyeket ezt követően továbbértékesít ügyfeleinek.

11 Ezen ügyfelek igényeitől és elvárásaitól függően ezenkívül tanácsot ad a szállás megválasztásával kapcsolatban, és segítséget nyújt az utazásszervezéshez. A kérdést

el?terjeszt? bíróság azonban megjegyzi, hogy a C. leggyakrabban csak szálláshely?szolgáltatást nyújt. Az az ár, amelyen ezen utóbbi e szálláshely?szolgáltatást továbbértékesíti, magában foglalja az említett szolgáltatás vételének költségét és – tranzakciós költségek fedezésére szolgáló foglalási ár formájában – annak árrését.

12 Egy 2017. április 27?én kibocsátott, feltételes adómegállapítási határozatban az adóhatóság megállapította, hogy a C. által nyújtott szálláshely?szolgáltatások továbbértékesítése – a C. állításával ellentétben – nem tartozik a lényegében a héatörvény 119. cikkében szerepl? „utazási szolgáltatás” fogalma alá. E hatóság ugyanis alapvet?en úgy ítélte meg, hogy ahhoz, hogy valamely szolgáltatás utazási szolgáltatásnak min?süljön, annak küls? és bels? szolgáltatások összességét magában foglaló összetett szolgáltatásként több szolgáltatásból kell állnia. Márpedig a C. által nyújtott szolgáltatások, amelyek csak a szállásra terjednek ki, nem min?sülhetnek utazási szolgáltatásnak, mivel nem ilyen összetett szolgáltatásról van szó.

13 A C. e határozatot megtámadta a Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiunál (wroc?awi vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország), amely a 2017. november 16?i ítéletében megalapozottnak nyilvánította a keresetet, és megállapította, hogy a C. által nyújtott szolgáltatásokat „utazási szolgáltatásokként” a héatörvény 119. cikkében el?írt különös szabályozás szerint kell megadóztatni. E bíróság az érvelését ez utóbbi rendelkezés szó szerinti és rendszertani értelmezésére, valamint arra alapította, hogy e rendelkezés a héairányelv 306. cikkét ülteti át, következésképpen pedig e tekintetben az Európai Unió Bíróságának ítélezési gyakorlatát kell alkalmazni.

14 Az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be ezen ítélettel szemben a Naczelný S?d Administracyjnyhoz (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország), amely a kérdést el?terjeszt? bíróság. E hatóság azt kifogásolja, hogy az els?fokú bíróság megsértette a héatörvény 119. cikkének (1) bekezdését annak megállapításával, hogy az érintett szolgáltatásnak nem kell megfelelnie az összetettség követelményének ahhoz, hogy „utazási szolgáltatásnak” min?süljön. Az adóhatóság szerint az önmagában kínált szálláshely?szolgáltatás nem min?sül utazási szolgáltatásnak, következésképpen nem tartozik az utazási irodákra vonatkozó azon különös szabályozás hatálya alá, amely az árrés után héafizetést ír el?.

15 Az e felülvizsgálati kérelem tárgyában eljáró kérdést el?terjeszt? bíróság azon a véleményen van, hogy annak meghatározása érdekében, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatás a héatörvény 119. cikkében el?írt különös szabályozás hatálya alá tartozik?e, meg kell vizsgálni többek között a héairányelv 306. cikkét. E tekintetben a kérdést el?terjeszt? bíróság a Bíróság ítélezési gyakorlatára hivatkozik, amelyb?l lényegében kit?nik, hogy a héairányelv 306–310. cikkében bevezetett különös szabályozás a kiegészít? szolgáltatások nélkül értékesített szálláshely?szolgáltatásokra is alkalmazandó. A kérdést el?terjeszt? bíróság tehát megállapítja, hogy az ilyen szolgáltatások e különös szabályozás hatálya alá tarthatnak, még ha nem is összetett jelleg?ek.

16 Pontosítja, hogy ezen értelmezés összeegyeztethet? a héairányelvben el?írt semlegesség elvével. Sérülne ugyanis a semlegesség elve, ha a kiegészít? szolgáltatások nélkül nyújtott szálláshely?szolgáltatások továbbértékesítését – az ilyen szolgáltatások kiegészít? szolgáltatásokkal együtt történ? továbbértékesítésével ellentétben – az általános szabályok szerint adóztatnák.

17 Mindazonáltal a kérdést el?terjeszt? bíróság úgy véli, hogy a héairányelv érintett rendelkezésének Bíróság általi értelmezése lehet?vé tenné az el?tte folyamatban lév? ügyben fennálló kétségek elosztatását.

18 E körülmények között a Naczelný S?d Administracyjny (legfels?bb közigazgatási bíróság)

ügy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 306. cikkét, hogy az vonatkozhat olyan adóalanyra, amely szállodai szolgáltatások konszolidátoraként szálláshelyszolgáltatásokat szerez be, és értékesít tovább más gazdasági szereplők részére, ha ezekhez az ügyletekhez nem kapcsolódik egyéb, további szolgáltatás?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

19 Elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 306. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az adóalany által nyújtott, abban álló szolgáltatás, hogy más adóalanyoktól szálláshelyszolgáltatásokat vesz, és azokat más gazdasági szereplőknek értékesíti tovább, az utazási irodákra alkalmazandó különös héaszabályozás hatálya alá tartozik, jóllehet e szolgáltatásokhoz nem kapcsolódnak kiegészítő szolgáltatások.

20 Elzetiesen meg kell állapítani, hogy az utazási irodákra vonatkozó, a héairányelv 306–310. cikkében bevezetett különös héaszabályozás az ezen irodák tevékenységére vonatkozó olyan sajátos szabályokat tartalmaz, amelyek eltérnek az általános héaszabályozástól. Ebben az összefüggésben a Bíróság kimondta, hogy a héairányelv közös rendszere alóli kivételként e különös szabályozás csak az irányelv céljának eléréséhez szükséges mértékben alkalmazható (2017. december 19-i Skarpa Travel ítélet, C-422/17, EU:C:2018:1029, 24. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

21 E tekintetben 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 következnének, amelyek a harmadik személyektől beszerzett szolgáltatások nyújtását magukban foglaló ügyletekre vonatkoznak. Ugyanis az adóztatás helyére, az adóalapra és az elzetiesen 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 (1992. november 12-i Van Ginkel ítélet, C-163/91, EU:C:1992:435, 14. pont; 2012. október 25-i Kozak ítélet, C-557/11, EU:C:2012:672, 19. pont).

22 Konkrétabban, 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.

23 A jelen ügyben az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a C. szállodai szolgáltatások konszolidátoraként saját nevében szálláshelyszolgáltatásokat vesz más adóalanyoktól annak érdekében, hogy ezt követően ügyfeleinek, vagyis kereskedelmi tevékenységet folytató szervezeteknek továbbértékesítse azokat. Ebből következik, hogy az olyan társaság, mint a C., megfelel a héairányelv 306. cikkében elírt anyagi jogi feltételeknek ahhoz, hogy fűszabály szerint az e cikkben elírt különös adószabályozás hatálya alá tartozzon.

24 Ezenkívül meg kell jegyezni, hogy a C. a tevékenységei keretében az utazási irodák vagy utazásszervezők tevékenységeivel azonos vagy legalábbis azokkal összehasonlítható tevékenységeket végez. Így a kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy ügyfelei igényeitől és elvárásaitól függően e társaság ezenkívül alkalmanként tanácsot ad a szállás megválasztásával kapcsolatban, és segítséget nyújt az utazásszervezéshez.

25 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a szálláshelyszolgáltatások nyújtása az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik-e akkor, ha ahhoz nem kapcsolódnak kiegészítő szolgáltatások.

26 Ezzel kapcsolatban a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az utazási iroda által nyújtott szolgáltatásoknak a héairányelv 306. cikke alkalmazásából csupán azon okból történő kizárása, hogy e szolgáltatások csak a szállást foglalják magukban, olyan összetett adószabályozáshoz vezetne, amelyben a héa területén alkalmazandó szabályok az egyes utasoknak nyújtott szolgáltatások alkotóelemeitől függenének. Az ilyen adószabályozás sértené ezen irányelv célkitűzéseit (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i Alpenchalets Resorts ítélet, C-552/17, EU:C:2018:1032, 25–28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Ebből következik, hogy valamely üdülőknek az utazási iroda által történő rendelkezésre bocsátása e különös adószabályozás hatálya alá tartozik, még akkor is, ha e szolgáltatás kizárólag a szállást foglalja magában. E tekintetben fontos megjegyezni, hogy mivel az üdülőknek az utazási iroda általi rendelkezésre bocsátása önmagában elegendő ahhoz, hogy alkalmazni lehessen a héairányelv 306–310. cikkében előírt különös szabályozást, a más, e szállás rendelkezésre bocsátásához esetlegesen kapcsolódó termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások jelentősége nem befolyásolhatja az ilyen helyzet jogi minősítését, tehát azt, hogy az az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik (lásd ebben az értelemben: 2018. december 19-i Alpenchalets Resorts ítélet, C-552/17, EU:C:2018:1032, 29. és 33. pont).

28 Következésképpen a Bíróság kimondta, hogy a héairányelv 306–310. cikkét úgy kell értelmezni, hogy a más adóalanyoktól bérelt üdülőknek egy utazási iroda általi pusztán rendelkezésre bocsátása, illetve egy üdülő kiegészítő szolgáltatásokkal együtt történő ilyen rendelkezésre bocsátása e kiegészítő szolgáltatások jelentőségétől függetlenül önmagában is az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozó egységes szolgáltatásnak minősül (2018. december 19-i Alpenchalets Resort ítélet, C-552/17, EU:C:2018:1032, 35. pont).

29 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a C. szálláshelyszolgáltatásokat értékesítő szállodákban és más, hasonló feladatot ellátó létesítményekben mind Lengyelországban, mind külföldön. Márpedig a Bíróságnak az üdülő utazási iroda általi rendelkezésre bocsátásával kapcsolatban kialakított ítélkezési gyakorlata, amint a jelen ítélet 26–28. pontjából kitűnik, a szálláshelyszolgáltatások szállodákban és más létesítményekben történő értékesítésének helyzetére is alkalmazandó. E tekintetben többek között pontosítani kell, hogy az e szolgáltatások tárgyát képező szállodák és létesítmények földrajzi sokfélesége önmagában olyan gyakorlati nehézségeket okozhat, amelyeket a jelen ítélet 21. pontjában említett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően e különös adószabályozás el kíván kerülni.

30 A fenti megfontolásokra tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 306. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az adóalany által nyújtott, abban álló szolgáltatás, hogy más adóalanyoktól szálláshelyszolgáltatásokat vesz, és azokat más gazdasági szereplőknek értékesíti tovább, az utazási irodákra alkalmazandó különös héaszabályozás hatálya alá tartozik, jóllehet e szolgáltatásokhoz nem kapcsolódnak kiegészítő szolgáltatások.

A költségekről

31 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 (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 306. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

az adóalany által nyújtott, abban álló szolgáltatás, hogy más adóalanyoktól szálláshelyi szolgáltatásokat vesz, és azokat más gazdasági szereplőknek értékesíti tovább, az utazási irodákra alkalmazandó különös hozzáadottértékadószabályozás hatálya alá tartozik, jóllehet e szolgáltatásokhoz nem kapcsolódnak kiegészítő szolgáltatások.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.