

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2014. március 13.(*)

„Héa – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás – Az Európai Unión kívül teljesített ügyletek – 77/388/EGK hatodik irányelv – 28. cikk, (3) bekezdés – 2006/112/EK irányelv – 370. cikk – «Standstill»-klauzula – A nemzeti szabályozásnak az átültetésre előírt határidőn belüli módosítása”

A C-599/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgium) a Bírósághoz 2012. december 20-án érkezett, 2012. október 24-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **JETAIR NV**,

a **BTW-ëenheid BTWE Travel4you**

és

a **FOD Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: C. G. Fernlund tanácselnök (előadó), C. Toader és E. Jarašiņas bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Jetair NV és a BTW-ëenheid BTWE Travel4you képviseletében H. Vandebergh advocaat,
- a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Roels, C. Soulay és L. Lozano Palacios, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Unió Tanácsa képviseletében A.-M. Colaert és E. Chatziioakeimidou, 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 elztes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról 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., a továbbiakban: hatodik irányelv) 28. cikkének (3) bekezdésében, illetve a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o., a továbbiakban: héairányelv) 370. cikkében szereplő „standstill” klauzulának, a héairányelv 153. és 309. cikkének, valamint az EK 43. cikknek és az EK 56. cikknek az értelmezésére, illetve a héairányelv 370. cikkének az érvényességére irányul.

2 E kérelmet egyfelől a Jetair NV (a továbbiakban: Jetair), illetve a BTW-eenheid BTWE Travel4you (a továbbiakban: Travel4you), egy több vállalkozásból álló, a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: héa) tekintetében egyetlen alanynak minősülő csoport, másfelől a FOD Financiën (szövetségi adóhivatal) között folyamatban lévő két jogvita keretében terjesztették elő, melyeknek tárgya az Európai Unión kívüli csoportos utazásokkal kapcsolatban a felperesek által benyújtott hozzáadottértékadó visszaigénylés elutasítása.

Jogi háttér

Az uniós jog

A hatodik irányelv

3 A hatodik irányelv 1. cikke előírja:

„A tagállamok jelenlegi [héa]rendszerüket a következő cikkek rendelkezéseinek megfelelően módosítják.

A tagállamok elfogadják a szükséges törvényi, rendeleti és közigazgatási rendelkezéseket, hogy a módosított szabályok a lehető leggyorsabban, de legkésőbb 1978. január 1-jén hatályba lépjenek.”

4 A hatodik irányelv 26. cikkének (1) és (3) bekezdése a következőképpen szól:

„(1) A tagállamok az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási irodák] esetén a [héat] e cikk rendelkezései szerint alkalmazzák, amennyiben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodák] az utasokkal szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás bonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel. E cikk nem vonatkozik azon idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyokra [helyesen: utazási irodákra], amelyek csupán közvetítőként tevékenykednek, és amelyekre a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját kell alkalmazni. [...]

[...]

(3) Amennyiben azon ügyleteket, amelyekre az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany más adóalanyoknak adott megbízást [helyesen: amelyeket az utazási iroda más adóalanyoktól vett igénybe], ezen más adóalanyok a Közösségen kívül teljesítették, úgy az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] szolgáltatása a 15. cikk 14. pontja szerinti adómentes közvetítői tevékenységgel azonos elbírálás alá tartozik. [...]”

5 A hatodik irányelv „Átmeneti rendelkezések” című XVI. címe alatt szereplő 28. cikke (3)

bekezdésének a) pontja és (4) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(3) A (4) bekezdés szerinti átmeneti időszak alatt a tagállamok a következőket tehetik:

a) az E. mellékletben felsorolt[, a 15. cikk] alapján mentesített ügyleteket továbbra is megadóztatják;

[...]

(4) Az átmeneti időszakot egyelőre öt évben állapítják meg, 1978. január 1-jei kezdettel. [...]”

6 A hatodik irányelv 15. cikkének 14. pontjában meghatározott ügyletek, melyeket az E. melléklet is felsorol, magukban foglalják a következőket: „a 26. cikkben említett idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] által végzett szolgáltatások, valamint az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodák] olyan más szolgáltatásai, amelyeknél az utasok megbízására és javára tevékenykednek, a Közösségen kívüli utazások megvalósítására”.

A héairányelv

7 A héairányelv 153. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a mások nevében és javára eljáró közvetítő által nyújtott szolgáltatásokat, amennyiben az említett közvetítő a 6., 7. és 8. fejezetben meghatározott, illetve a Közösségen kívül végzett ügyletekben működik közre.

[...]”

8 A héairányelv XII. címének „Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás” című 3. fejezetében található 306. cikk (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A tagállamok e fejezetnek megfelelően különös héaszabályozást 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.”

9 A héairányelv 309. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben azokat a tevékenységeket, amelyekre az utazási iroda más adóalanyoknak ad megbízást, ez utóbbiak a Közösségen kívül teljesítik, akkor az iroda által nyújtott szolgáltatást a 153. cikk értelmében adómentes közvetítői tevékenységnek kell tekinteni.

[...]”

10 A héairányelv 370. cikke így rendelkezik:

„Azok a tagállamok, amelyek 1978. január 1-jén adóztatták a X. melléklet A. részében felsorolt ügyleteket, továbbra is adóztathatják azokat.”

11 Az irányelv X. melléklete „A tagállamok által továbbra is megadóztatható ügyletek” cím? A. részének 4. pontja szerint:

„utazási irodáknak a 306. cikk szerinti szolgáltatásnyújtásai, valamint utazási irodák olyan szolgáltatásai, amelyeket az utas nevében és megbízásából, a Közösségen kívüli utazások céljából nyújtanak.”

A belga jog

12 Az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatból és a Bíróság elé terjesztett iratokból kit?nik, hogy a releváns belga jog az 1969. július 3?i törvénnyel bevezetett hozzáadottérték?adóról szóló törvénykönyvnek (code de la taxe sur la valeur ajoutée, *Moniteur belge*, 1969. július 17., 7046. o.) az alapeljárások tényállása idején hatályos változata (a továbbiakban: héatörvénykönyv).

13 Nem vitatott, hogy 1977. december 1?je el?tt az utazási irodák által nyújtott, az Európai Unión kívüli csoportos utazásokkal kapcsolatos szolgáltatások mentesültek a héa alól.

14 A héatörvénykönyvet a 1977. november 29?i törvény módosította, mely 1977. december 1?jén lépett hatályba, és amely e szolgáltatásokra héát vetett ki.

15 A Bíróság elé terjesztett iratokból az is kit?nik, hogy a héatörvénykönyvet ismét módosította az 1999. december 28?i királyi rendelet, mely 2000. január 1?jén lépett életbe. E rendelet értelmében az utazási irodák Unión kívüli utazásokkal kapcsolatos szolgáltatásait nem tekintik közvetít?i tevékenységekkel egy tekintet alá es?nek. Mindamellett ezen ügyletek továbbra is héaköteles voltak.

Az alapügyek tényállásai és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

16 A Jetair egy belga jog alá tartozó vállalkozás, mely az utazási irodai tevékenysége címén hozzáadottértékadó?alanynak min?sül. 2009. február 1?t?l a Travel4you csoport részévé vált, mely csoport hat másik ilyen tevékenységet folytató vállalkozást foglal magában.

17 A Jetair és a Travel4you turistautakat szervez, melyekhez harmadik felek – többek között szállodák és légitársaságok – szolgáltatásait veszik igénybe.

18 A felperesek, mivel úgy vélték, hogy az Unión kívülre szervezett utazások nem héakötelesek, mindketten héa?visszaigénylési kérelmet nyújtottak be az ilyen utazások tekintetében t?lük beszedett héára vonatkozóan.

19 Az els? kérelem a 2001–2006 közötti id?szak során szervezett utazásokra vonatkozó héaösszegekhez kapcsolódott, melyek egy 2007. szeptemberi héabevallásban szerepeltek. Az oostendei héaellen?rzési hivatal, miután egyet nem értését fejezte ki a kért összegeket illet?en, hozzávet?leg 55 700 000 euró összeg? levonást hajtott végre, és jogsértési jegyz?könyvet vett fel.

20 A második kérelem a 2007. év során kezd?d? és 2010. januárig tartó id?szak során szervezett utazásokra vonatkozó héaösszegekhez kapcsolódott, melyek egy 2010. márciusi héabevallásban szerepeltek. Az oostendei héaellen?rzési hivatal, miután egyet nem értését fejezte ki a kért összegeket illet?en, hozzávet?leg 37 600 000 euró összeg? levonást hajtott végre, és jogsértési jegyz?könyvet vett fel.

21 A Jetair és a Travel4you tagjai 2010. december 21-én és 2011. október 24-én keresetet nyújtottak be a rechtbank van eerste aanleg te Brugge-hez (bruges-i elsőfokú bíróság), mely bíróság egyesítette a két ügyet.

22 A kérdést előterjesztő bíróság előtt a felperesek úgy érveltek, hogy a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésében foglalt átmeneti rendelkezés nem teszi lehetővé a belga jogalkotó számára, hogy jogszabályait az irányelvvel ellentétes értelemben módosítsa pont az említett irányelv hatálybalépésének időpontja előtt. A felperesek arra hivatkoztak, hogy az irányelv 26. cikkének (3) bekezdése értelmében, melyet átvett a héairányelv 309. cikke, amennyiben azokat a tevékenységeket, amelyekre az utazási iroda más adóalanyoknak ad megbízást, ez utóbbiak az Unión kívül teljesítik, akkor az iroda által nyújtott szolgáltatást adómentesnek kell tekinteni.

23 Mivel a FOD Financiën ezzel ellentétben úgy érvelt, hogy a belga jogalkotó a hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdése alapján dönthetett úgy, hogy megadóztatja ezen ügyleteket, a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei merültek fel az alapeljárásban előtte folyamatban lévő jogvitákban adandó választ illetően.

24 E körülmények között a rechtbank van eerste aanleg te Brugge úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Módosíthatja-e Belgium a jogszabályait úgy, hogy valamely adómentes szolgáltatást – a jelen esetben az Európai Unión kívüli utazásokat –közvetlenül a hatodik irányelv hatálybalépését (1978. január 1.) megelőző időpontban (1977. december 1.) megadóztat, és ezáltal megkerüli az említett irányelv 28. cikkének (3) bekezdése (a [héairányelv] 370. cikke) szerinti »standstill« klauzulát, amely úgy rendelkezik, hogy ezen utazások csak akkor adóztathatók továbbra is, ha azokat a hatodik irányelv hatálybalépése előtt már adóztatták?

2) Köteles volt-e Belgium 1977. június 13-tól (az irányelv kihirdetésének napjától) mellőzni az Európai Unión kívüli utazások adóztatását?

3) Megsérti-e Belgium a [héairányelv] 309. cikkét akkor, ha az utazási irodákat a Közösségen kívül nyújtott szolgáltatásaik tekintetében nem tekinti közvetítőnek, és e szolgáltatásokat továbbra is megadóztatja?

4) Ellentétes-e a a [héairányelv] 309., 153., 370. cikke és X. melléklete a közösségi jog általános elveivel, az egyenlő bánásmód elvével és az arányosság elvével, valamint a személyek és az áruk szabad mozgására és a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezésekkel, többek között az [EK 43. cikkel és az EK 56. cikkel] azért, mert lehetővé teszi a tagállamok számára a Közösségen kívüli utazásokkal összefüggő szolgáltatások megadóztatását?

5) Ellentétes-e a közösségi jog elveivel, különösen az egyenlő bánásmód, az arányosság és a háasemlegesség elvével az, hogy a belga állam az 1999. november 28-i királyi rendelettel az Európai Unión kívüli utazások vonatkozásában csak az utazási irodák tekintetében írt elő adókötelezettséget, a közvetítők tekintetében azonban nem?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések?

Az első és a második kérdés?

25 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az EGK-Szerződés 191. cikke második bekezdésének értelmében, mely a hatodik irányelv meghozatala során alkalmazandó volt, az irányelvekről értesíteni kell a címzettjeiket, és azok az értesítéssel lépnek hatályba. Tehát nem a

hatodik irányelv kihirdetésének időpontja, hanem az érintett tagállamnak küldött értesítés időpontja az irányadó ezen irányelv átültetésére előírt időszak kezdetének meghatározásakor.

26 Meg kell továbbá jegyezni, hogy az alapügyekben szóban forgó, 1977. december 1-jén elfogadott jogszabály módosításra a hatodik irányelvről szóló értesítés Belga Királyságnak történt megküldése, azaz 1977. május 23. és az ezen irányelvnek e tagállam általi átültetésére az 1. cikke értelmében előírt időpont, azaz 1978 január 1-je között került sor. Következésképpen e módosításra a hatodik irányelv érintett tagállamban történő átültetésére előírt időszak során került sor.

27 Ekképpen a kérdést előterjesztő bíróság az együttesen vizsgálandó első két kérdésével lényegében arra keres választ, hogy a hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdésével és a héairányelv 370. cikkével ellentétes-e az, ha egy tagállam 1978 január 1-je előtt, a hatodik irányelv átültetésére előírt időszak során hoz olyan rendelkezést, mely akképpen módosítja a hatályos jogszabályokat, hogy kiterjeszti a héa hatályát az utazási irodák Unión kívüli utazásokkal kapcsolatos tevékenységeire is.

28 Nyilvánvaló, hogy az alapügyekben szóban forgó jogszabályok szerint 1977. december 1-ig az utazási irodák Unión kívüli utazásokkal kapcsolatos szolgáltatásai mentesültek a héa alól, majd ezen időponttól kezdve héakötelesek lettek, jóllehet az utazási irodákra vonatkozóan a hatodik irányelv által bevezetett különös szabályozás a 26. cikk (3) bekezdésében úgy rendelkezik, hogy e szolgáltatások mentesülnek a héa alól.

29 Ugyanakkor a hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdése „standstill” klauzulát vezet be, mely szerint a tagállamok a hatodik irányelv 28. cikkének (4) bekezdésében meghatározott időszak során az ezen irányelv E. mellékletében felsorolt, az irányelv 15. cikke alapján mentesített ügyleteket továbbra is a héa alá vonják.

30 A szóban forgó átmeneti jellegű, és eredetileg 1978. január 1-jétől számított öt évben meghatározott időszak tovább húzódott az Európai Unió Tanácsának beavatkozása hiányában.

31 A hatodik irányelv 15. cikkével és E. mellékletével együttesen értelmezett 28. cikke (3) és (4) bekezdésének szövegéből kitűnik, hogy az uniós jogalkotó lehetőséget biztosított az irányelv 26. cikk (3) bekezdésében említett szolgáltatások mentesítésére vonatkozó kötelezettségtől való eltérésére azon tagállamok számára, melyek jogszabályai 1978. január 1-jét megelőzően e szolgáltatások megadóztatásáról rendelkeztek.

32 Ezen értelmezést megerősíti a héairányelv 370. cikke, mely lényegében átvette a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének szövegét, és mely úgy rendelkezik, hogy a tagállamok, melyek 1978. január 1-jén adóztatták a héairányelv X. melléklete A. részében felsorolt ügyleteket, továbbra is adóztathatják azokat. A X. melléklet A. részének 4. pontja felsorolja az utazási irodák olyan szolgáltatásait, amelyeket az utas nevében és megbízásából, az Unión kívüli utazások céljából nyújtanak.

33 A felperesek szerint a tagállamok továbbra is megadóztathatják a szóban forgó szolgáltatásokat, amennyiben a nemzeti jogszabályaik értelmében e szolgáltatások már 1978. január 1-je előtt héakötelesek voltak. Ellenben a C/129/96. sz. Inter-Environnement Wallonie ügyben 1997. december 18-án hozott ítéletre (EBHT 1997., I/7411. o., 45. pont) támaszkodva a felperesek úgy vélik, hogy e lehetőség nem jelenti azt, hogy e tagállamok úgy módosíthatnák jogszabályaikat a hatodik irányelv átültetésére megszabott időszak során, hogy e szolgáltatásokat megadóztassák.

34 A Bizottság szerint, ezzel ellentétben, a szóban forgó jogszabály módosítás nem ellentétes

a fent hivatkozott Inter?Environnement Wallonie ügyben hozott ítélet fényében értelmezett hatodik irányelvvel, tekintettel ezen irányelv kifejezett rendelkezéseire. A Bizottság el?adja, hogy az utazási irodákkal kapcsolatos eltérést az uniós jogalkotó kifejezetten a Belga Királyság által felvetett aggály figyelembevételére vezette be.

35 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében az irányelv átültetésére rendelkezésre álló határid?n belül a címzett tagállamoknak tartózkodniuk kell az olyan jelleg? rendelkezések meghozatalától, amelyek komolyan veszélyeztetnék a szóban forgó irányelv által meghatározott célt (lásd többek között a fent hivatkozott Inter?Environnement Wallonie ügyben hozott ítélet 45. pontját, valamint a C?212/04. sz. Adeneler?ügyben 2006. július 4?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?6057. o.] 121. pontját).

36 A hatodik irányelvet illet?en következésképpen meg kell vizsgálni, hogy adott tagállam által az átültetésre el?írt id?szakon belül hozott olyan intézkedés, mely módosítja a szóban forgó tevékenységek megadóztatását el?író nemzeti szabályozást, komolyan veszélyeztette-e a szóban forgó irányelv által meghatározott célt.

37 E tekintetben, amint az a jelen ítélet 31. pontjában megállapítást nyert, ha a tagállamok 1978. január 1?jén a szóban forgó szolgáltatásokat megadóztatták, ezen id?pontot követ?en is megadóztathatták azokat. Mivel a hatodik irányelv kifejezetten 1978. január 1?jét határozta meg az adóintézkedés esetleges fenntartása kezd? id?pontjaként, nem tekinthet? úgy, hogy az ezen id?pont el?tt, az irányelv átültetésére rendelkezésre álló határid?n belül elfogadott, a szóban forgó tevékenységek megadóztatását el?író jogszabály komolyan veszélyeztette volna az említett irányelv által meghatározott célt.

38 Következésképpen az els? két kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 28. cikkének (3) bekezdésével és a héairányelv 370. cikkével nem ellentétes, ha valamely tagállam 1978. január 1?je el?tt, a hatodik irányelv átültetésére el?írt id?szak során vezet be olyan rendelkezést, mely akképpen módosítja a hatályos jogszabályokat, hogy kiterjeszti a héa hatályát az utazási irodák Unión kívüli utazásokkal kapcsolatos tevékenységeire is.

A harmadik kérdés?

39 Harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keres választ, hogy valamely tagállam megsérti-e a héairányelv 309. cikkét akkor, ha az utazási irodák szolgáltatásait nem tekinti mentesített közvetít?i tevékenységeknek, amennyiben e szolgáltatások az Unión kívüli utazásokhoz kapcsolódnak, és e szolgáltatásokat a héa alá vonja.

40 A héairányelv utazási irodákra vonatkozó különös szabályozásról szóló, az irányelv 306. cikkt?l a 310. cikkig tartó fejezetében található 309. cikke, melynek hatályát az említett 306. cikk határozza meg, az utazási irodák bizonyos szolgáltatásainak, azaz az Unión kívüli utazásokkal kapcsolatban nyújtott szolgáltatásoknak az adómentességér?l rendelkezik, melyeket az említett irányelv 153. cikkének értelmében adómentes közvetít?i tevékenységnek kell tekinteni

41 Amint a jelen ítélet 322. pontjából kit?nik, a héairányelv 370. cikke ugyanakkor lehet?vé teszi az e rendelkezést?l való eltérést, biztosítva a tagállamok számára a lehet?séget a szóban forgó szolgáltatások megadóztatására, amennyiben azokat 1978. január 1?jén is megadóztatták.

42 Ennélfogva, ha valamely tagállam teljesíti e feltételt, nem köteles alkalmazni a héairányelv 309. cikkének rendelkezéseit.

43 Következésképpen a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem sérti meg a héairányelv 309. cikkét valamely tagállam, ha az utazási irodák szolgáltatásait nem tekinti

mentesített közvetítői tevékenységeknek, amennyiben e szolgáltatások az Unión kívüli utazásokhoz kapcsolódnak, és e szolgáltatásokat a héa alá vonja, amennyiben e szolgáltatásokra már 1978. január 1-jén is héát vetett ki.

A negyedik kérdésről

44 Negyedik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy a héairányelv X. melléklete A. részének 4. pontjával együttesen értelmezett 370. cikke sérti-e az uniós jogot, az általános jogelveket, az egyenlő bánásmód elvét és az arányosság elvét, valamint a személyek és az áruk szabad mozgására és a szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseket, amennyiben lehetővé teszi a tagállamok számára az Unión kívüli utazásokkal összefüggő szolgáltatások megadóztatását.

45 Amint a harmadik kérdésre adott válaszból kitűnik, az említett – a X. melléklet A. részének 4. pontjával együttesen értelmezett – 370. cikk lehetővé teszi a tagállamok számára az utazási irodák Unión kívüli utazásokkal összefüggő szolgáltatásainak megadóztatását, amennyiben e szolgáltatásokat már 1978. január 1-jén is megadóztatták.

46 A héairányelv 370. cikke azzal, hogy ilyen lehetőséget biztosít a tagállamoknak, kétségek nélkül lehetővé teszi az eltérő szabályozást azon tagállamok között, amelyek élnek e lehetőséggel és megadóztatják a szóban forgó szolgáltatásokat, illetve azok között, amelyek a héairányelv 309. cikkében kifejtett szabályokat alkalmazzák, és e szolgáltatásokat mentesítik.

47 Ugyanakkor egy eltérésként biztosított lehetőség¹ van szó, melynek feltétele az említett cikkben meghatározott feltétel teljesítése.

48 Amint a Bíróság már kimondta, ezen eltérést engedély rendszer fenntartása a héával kapcsolatos nemzeti jogszabályok összehangolásának fokozatos és egyelőre részleges mivoltát tükrözi (lásd ebben az értelemben a C-240/05. sz. Eurodental-ügyben 2006. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11479. o.] 50. pontját). A tervezett harmonizáció még nem valósult meg, amennyiben a hatodik irányelv 28. cikke (3) bekezdésének a) pontja és a héairányelv 370. cikke lehetővé teszik a tagállamok számára, hogy továbbra is fenntartsák nemzeti jogszabályaik bizonyos, 1978 január 1-jén hatályos rendelkezéseit, melyek ezen engedély nélkül összeegyeztethetetlenek lennének ezen irányelvekkel (lásd ebben az értelemben a hatodik irányelvet illetően a fent hivatkozott Eurodental-ügyben hozott ítélet 51. pontját).

49 Az uniós jogalkotónak kell meghatároznia a héamentességek végleges rendszerét, valamint a héával kapcsolatos nemzeti jogszabályok fokozatos összehangolását (lásd a C-36/99. sz. Idéal tourisme ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6049. o.] 39. pontját).

50 Amíg az uniós jogalkotó nem hoz létre ilyen végleges rendszert, és a tagállamok fenntarthatják hatályos jogszabályaikat, addig el kell ismerni, hogy a tagállamok között eltérések maradhatnak fenn, anélkül hogy ezen eltérések az uniós joggal ellentétesek lennének.

51 Következésképpen a negyedik kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem sérti az uniós jogot a héairányelv X. melléklete A. részének 4. pontjával együttesen értelmezett 370. cikke, amennyiben lehetővé teszi a tagállamok számára az utazási irodák Unión kívüli utazásokkal összefüggő szolgáltatásai megadóztatásának fenntartását.

Az ötödik kérdésről

52 Ötödik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keres választ, hogy adott tagállam megsérti-e az uniós jogot, különösen az egyenlő bánásmód, az arányosság és a

héasemlegesség elvét, ha a hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdése és a héairányelv 306. cikke értelmében az utazási irodákat a közvetítőktől eltérően kezeli, és olyan szabályt ír elő, mint az 1999. december 28-ai királyi rendelet, mely szerint csak az utazási irodák, és nem a közvetítők Unión kívüli utazásokkal kapcsolatos szolgáltatásai adókötelesek.

53 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az egyenlő bánásmód elve, mely a héa területén az adósemlegesség elvében fejeződik ki, megköveteli, hogy a hasonló helyzeteket ne kezeljék különbözően, kivéve ha a megkülönböztetés objektíve indokolt (lásd különösen a C-309/06. sz. Marks & Spencer-ügyben 2008. április 10-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-2283. o.] 49. és 51. pontját, valamint a C-19/12. sz. Efir-ügyben 2013. március 7-én hozott ítélet 35. pontját).

54 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a különös héaszabályozás által érintett utazási irodákat a hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdése és a héairányelv 306. cikke úgy határozza meg, mint amelyek az utasokkal szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel. E rendelkezések kifejezetten kizárják a különös szabályozás alól azon utazási irodákat, amelyek kizárólag közvetítőkként tevékenykednek.

55 Az említett rendelkezésekből kitűnik, hogy az uniós jogalkotó úgy vélte, hogy az utazási irodák e két kategóriája nincs hasonló helyzetben. A Bíróság ekképpen már korábban kiemelte, hogy a hatodik irányelv által érintett utazási irodák tevékenységét azon tény jellemzi, hogy olyan gazdasági szereplők, akik saját nevükben szerveznek utazásokat vagy turistautakat, és akik az e tevékenységhez általában kapcsolódó szolgáltatások nyújtására más adóalanyoknak adnak megbízást (lásd 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.] 23. pontját).

56 Következésképpen a nemzeti jogalkotó nem sérti meg az uniós jogot, és különösen nem az egyenlő bánásmód vagy a semlegesség elvét, amikor a gazdasági szereplők e két kategóriáját eltérően kezeli.

57 Az arányosság elvét illetően elegendő megállapítani, hogy egyetlen olyan elem sem merült fel, mely ezen elv sérelmére utalna.

58 Ennélfogva az ötödik kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem sérti meg az uniós jogot, különösen az egyenlő bánásmód, az arányosság és az adósemlegesség elvét valamely tagállam, ha a hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdése és a héairányelv 306. cikke értelmében az utazási irodákat a közvetítőktől eltérően kezeli, és olyan szabályt ír elő, mint az 1999. november 28-ai királyi rendelet, mely szerint csak az ezen utazási irodák, és nem a közvetítők Unión kívüli utazásokkal kapcsolatos szolgáltatásai adókötelesek.

A költségekről

59 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:

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 28. cikkének (3) bekezdésével, illetve a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 370. cikkével nem ellentétes, ha valamely tagállam 1978 január 1-je előtt, a hatodik irányelv**

átültetésére előírt időszak során vezet be olyan rendelkezést, mely akképpen módosítja a hatályos jogszabályokat, hogy kiterjeszti a hozzáadottértékadó hatályát az utazási irodák Európai Unión kívüli utazásokkal kapcsolatos tevékenységeire.

2) Nem sérti meg a 2006/112 irányelv 309. cikkét valamely tagállam, ha az utazási irodák szolgáltatásait nem tekinti mentesített közvetítői tevékenységeknek, amennyiben e szolgáltatások az Európai Unión kívüli utazásokhoz kapcsolódnak, és e szolgáltatásokat a hozzáadottértékadó alá vonja, amennyiben e szolgáltatásokra már 1978. január 1-jén is hozzáadottértékadót vetett ki.

3) Nem sérti az uniós jogot a 2006/112 irányelv X. melléklete A. részének 4. pontjával együttesen értelmezett 370. cikke, amennyiben lehetővé teszi a tagállamok számára az utazási irodák Európai Unión kívüli utazásokkal összefüggő szolgáltatásai megadóztatásának fenntartását.

4) Nem sérti meg az uniós jogot, különösen az egyenlő bánásmód, az arányosság és az adósemlegesség elvét valamely tagállam, ha a 77/388 hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdése és a 2006/112 irányelv 306. cikke értelmében az utazási irodákat a közvetítőként eltérően kezeli, és olyan szabályt ír elő, mint az 1999. november 28-i királyi rendelet, mely szerint csak az ezen utazási irodák, és nem a közvetítők Európai Unión kívüli utazásokkal kapcsolatos szolgáltatásai adókötelesek.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.