

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2018. december 19.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Az adójogszabályok harmonizálása – A hozzáadottérték-adó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás – Más adóalanyoktól bérelt üdülő rendelkezésre bocsátása – Kiegészítő szolgáltatások – Valamely szolgáltatás elsődleges vagy járulékos jellege – Kedvezményes adómértékek – Utazási iroda által a saját nevében rendelkezésre bocsátott szálláshely”

A C-552/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2017. szeptember 21-én érkezett, 2017. augusztus 3-i határozatával terjesztett elő

az **Alpenchalets Resorts GmbH**

és

a **Finanzamt München Abteilung Körperschaften**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz, a hetedik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, K. Jürimäe, C. Lycourgos, Juhász E. (előadó) és C. Vajda bírák,

előtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. július 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Alpenchalets Resorts GmbH képviselőjében M. Laukemann Rechtsanwalt és E. Meilinger,
- a német kormány képviselőjében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviselőjében M. Bulterman és M. Noort, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében N. Gossement és B.-R. Killmann, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2018. szeptember 5-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel 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) 98. cikke (2) bekezdése első albekezdésének és 306. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Alpenchalets Resorts GmbH (a továbbiakban: Alpenchalets) és a Finanzamt München (müncheni adóhivatal, Németország) között üdülőhelyi szállások rendelkezésre bocsátása adóztatásának tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelvnek „Az adó mértéke” című VIII. címében található 98. cikke (1) és (2) bekezdése értelmében a tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak, kedvezményes adómértéket pedig csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

4 E III. melléklet, amely „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni” címet viseli, több pontot tartalmaz, amelyek közül a 12. pont előírja:

„[S]zállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás, beleértve az üdülőhelyi szállásbiztosítást, továbbá a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadását is;

[...]”

5 A héairányelvnek a „Különös szabályozások” című XII. fejezetében foglalt, „Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás” címet viselő III. cím tartalmazza a 306. cikket, amely ekképp rendelkezik:

„(1) 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.”

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

6 Ezen irányelv 307. cikke előírja:

„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.”

7 Az említett irányelv 308. cikke értelmében:

„Az utazási iroda által nyújtott egységes szolgáltatás 226. cikk 8. pontja szerinti adóalapjának, illetve hía nélküli árának az utazási iroda árrese min?sül, vagyis az utas által fizetend?, hía nélküli teljes összeg, és a más adóalanyok termékértékesítéseib?l és szolgáltatásnyújtásaiból az utazási iroda számára felmerül? tényleges költségek különbözete, amennyiben ezek a tevékenységek közvetlenül az utasokat szolgálják.”

8 A héairányelv 309. cikke ekképp rendelkezik:

„Amennyiben azokat a tevékenységeket, amelyekre az utazási iroda más adóalanyoknak ad megbízást, ez utóbbiak [az Unió] kívül teljesítik, akkor az iroda által nyújtott szolgáltatást a 153. cikk értelmében adómentes közvetít?i tevékenységnek kell tekinteni.

Amennyiben az els? albekezdésben említett ügyleteket mind [az Unió] belül, mind azon kívül végzik, az utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak kizárólag [az Unió] kívül végzett tevékenységekkel összefügg? részét kell adómentesnek tekinteni.

9 A héairányelv 310. cikke el?írja:

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

A német jog:

10 A 2009. december 22?i törvénnyel (BGBl. I., 3950. o.) módosított, 2005. február 21?i Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény; BGBl. 2005. I., 386. o.; a továbbiakban: héatörvény) 12. cikke, amely „Az adó mértéke” címet viseli, ekképp rendelkezik:

„(1) Az adó mértéke az adóalap 19%-a valamennyi adóköteles ügylet tekintetében (10., 11., 25. cikk (3) bekezdés, valamint 25a. cikk (3) és (4) bekezdés).

(2) Az adó mértéke 7%-os mérték? az alábbi ügyletek tekintetében:

[...]

11. A gazdasági szerepl? által idegenek rövid távú elszállásolására fenntartott nappali és a hálólhelyiségek bérbeadása, valamint kempingterület rövid távú bérbeadása. Az els? mondat nem vonatkozik a bérbeadáshoz közvetlenül nem kapcsolódó szolgáltatásokra, még ha e szolgáltatások megfizetésére a bérbeadásért fizetett ellenszolgáltatással együtt kerül is sor.”

11 Ugyanezen törvénynek „Az utazási szolgáltatások adóztatása” cím? 25. cikke a következ?képpen fogalmaz:

„(1) A következ? rendelkezések a gazdasági szerepl? azon utazási szolgáltatásaira vonatkoznak, amelyeket nem a megrendel? vállalkozás érdekében nyújt, feltéve, ha a gazdasági szerepl? a megrendel?vel szemben a saját nevében jár el, és az utazási szolgáltatásokat el?zetesen veszi igénybe. A vállalkozás által nyújtott szolgáltatást egyéb szolgáltatásnak kell tekinteni. A vállalkozó által a megrendel? részére egy utazás keretében nyújtott több ilyen jelleg? szolgáltatás egyetlen egyéb szolgáltatásnak min?sül. Az egyéb szolgáltatások teljesítési helyét a 3a. cikk (1) bekezdésnek megfelelen kell meghatározni. Az el?zetes utazási szolgáltatások a

harmadik személyek által közvetlenül az utasokat szolgáló értékesítések és egyéb szolgáltatások.

(2) Az egyéb szolgáltatás adómentes, amennyiben az utazási szolgáltatásokhoz kapcsolódó elztes utazási szolgáltatásokat valamely harmadik ország területén nyújtják. A gazdasági szereplnek bizonyítania kell, hogy az adómentesség feltétele teljesül. A Bundesministerium der Finanzen (szövetségi pénzügyminisztérium) a Bundesrat (szövetségi tanács) egyetértésével rendelet útján meghatározhatja azokat az eljárási szabályokat, amelyek alapján a gazdasági szerepl elterjesztheti ezt a bizonyítékot.

(3) Az egyéb szolgáltatás értéke megegyezik a megrendel által a szolgáltatás igénybevételeért fizetett összeg és a vállalkozó által harmadik személyek utazási szolgáltatásaiért fizetett összeg különbségével. A forgalmi adó nem képezi az adóalap részét. A gazdasági szerepl helyett, hogy az egyes szolgáltatásokra vonatkozóan az adóalapot külön állapítaná meg, vagy szolgáltatások csoportjai vagy az adómegállapítási idszakban nyújtott valamennyi szolgáltatás tekintetében is megállapíthatja az adóalapot.

(4) A 15. cikk (1) bekezdésétl eltérve a gazdasági szerepl nem jogosult elzetesen felszámított adóként levonni a részére az elztes utazási szolgáltatásokért kiszámlázott adóösszegeket, valamint a 13b. cikk értelmében fizetend adóösszegeket. E szabály egyebekben nem érinti a 15. cikket.

[...]"

Az alapeljárás és az elztes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

12 2011ben az Alpenchalets Németországban, Ausztriában és Olaszországban bérelt házakat tulajdonosaiktól, majd ezt követen azokat saját nevében, üdülési célból magánügyfeleknek adta bérbe. A szállás rendelkezésre bocsátása mellett a szolgáltatások közé tartozott a szállás takarítása, valamint egyes esetekben a mosodai szolgáltatás és a reggeli pékáru biztosítása is.

13 Az Alpenchalets a héát a héatörvénynek az utazási szolgáltatásokra vonatkozó 25. cikke értelmében az árrése alapján számította ki, és a szokásos adómértéket alkalmazta. 2013. május 6-i levelében utólagosan adómegállapításának módosítását és a héatörvény 12. cikkének (2) bekezdése alapján a kedvezményes mérték húa alkalmazását kérte. A kérelmet a müncheni adóhivatal elutasította.

14 Az Alpenchalets keresetet nyújtott be a Finanzgerichthez (pénzügyi bíróság, Németország), amely azon indokkal utasította el azt, hogy a szóban forgó utazási szolgáltatásokra a héatörvény 25. cikke értelmében az árrés adóztatására vonatkozó szabályozást kell alkalmazni, és a kedvezményes adómérték alkalmazása nem volt lehetséges, mivel az e rendelkezés értelmében vett utazási szolgáltatás nem szerepel a kedvezményes héamértékre vonatkozó, e törvény 12. cikkének (2) bekezdésében foglalt felsorolásban.

15 Az Alpenchalets megtámadta e határozatot a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) eltt.

16 A kérdést elterjeszt bíróság egyfelől eladja, hogy az 1992. november 12-i Van Ginkel ítéletb (C-163/91, EU:C:1992:435) az következik, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást az utazási irodák olyan szolgáltatásaira kell alkalmazni, amelyek csak a szállást foglalják magukban. Miután megállapította, hogy ezt a megoldást a Bíróság késbbi ítélezési gyakorlata is megerősítette, a kérdést elterjeszt bíróság arra keresi a választ, hogy az említett megoldás nem vizsgálható-e felül a 2007. június 21-i Ludwig ítélet (C-453/05, EU:C:2007:369)

fényében, amely ítéletben a Bíróság különbséget tett a szolgáltatások elsődleges és járulékos jellege között.

17 A kérdést elterjesztő bíróság másfelől szükségesnek tartja annak vizsgálatát, hogy az elotte folyó eljárásban lehetséges-e kedvezményes héamérték alkalmazása, jöllehet az utazási irodáknak a héairányelv 306. cikke értelmében vett tevékenységeit mint ilyeneket kell vizsgálni, és amelyek e minőségükben nem tartoznak ezen irányelv III. mellékletének hatálya alá. E bíróság szerint, mivel egy üdül?nek az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozáson kívül történ? bérbe adása a kedvezményes mérték? héa hatálya alá tartozik, lehetséges ugyanezen kedvezményes mértéknek az említett különös szabályozás alá tartozó hasonló szolgáltatásra történ? alkalmazása.

18 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az [...] 1992. november 12-i Van Ginkel ítéletének (C-163/91, EU:C:1992:435) megfelel?en a [héairányelv] 306. cikkében foglalt, utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik-e az a szolgáltatás, amely alapvet?en üdül? kiadásából áll, és amelyet a további szolgáltatási elemek szempontjából a f?szolgáltatáshoz képest mellékszolgáltatásnak kell tekinteni?

2) Az els? kérdésre adott igenl? válasz esetén: a [héairányelv] 306. cikkében foglalt, utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás mellett az [ugyanezen irányelv] III. mellékletének 12. pontjával összhangban értelmezett 98. cikkének (2) bekezdése értelmében az üdül?helyi szállásbiztosítás esetében nyújtott adókedvezmény hatálya alá is tartozhat-e ez a szolgáltatás?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?

Az els? kérdésr?

19 Els? kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 306–310. cikkét, hogy egy harmadik személyektől bérelt üdül?nek egy utazási iroda általi pusztá rendelkezésre bocsátása, illetve egy üdül? járulékos kiegészít? szolgáltatásokkal együtt történ? ilyen rendelkezésre bocsátása az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik.

20 El?ször is meg kell állapítani, hogy a héairányelv 306. cikke értelmében e különös szabályozás csak abban az esetben alkalmazható, ha az utazási iroda az utazás szervezéséhez más jogalanyoktól beszerzett termékeket és szolgáltatásokat használ (lásd ebben az értelemben: 2012. október 25-i Kozak ítélet, C-557/11, EU:C:2012:672, 18. és 21. pont).

21 Márpedig az elzetes döntéshozatal iránti kérelem nem tartalmaz semmiféle információt azon kérdés vonatkozásában, hogy azok a tulajdonosok vagy az ingatlanok azon üzemeltet?i, akik bérbe adták az üdül?ket az Alpenchalets számára, héaalanyok-e, vagy sem.

22 Ezért a Bíróság csak azt fenntartva tud választ adni az els? kérdésre, hogy az üdül?k e tulajdonosai vagy ezen üzemeltet?i „héaalanyok”, aminek vizsgálata a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

23 Amint az a héairányelv 306. cikkéből, illetve a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás csak abban az esetben alkalmazható, ha valamely iroda az utazás megvalósítása céljából harmadik személyek termékeit és szolgáltatásait

használja fel, ami azt jelenti, hogy az iroda saját szolgáltatásai, tehát azok a szolgáltatások, amelyeket nem harmadik személy nyújtott, hanem maga az iroda, nem tartoznak e szabályozás hatálya alá (lásd ebben az értelemben: 2012. október 25-i Kozak ítélet, C-557/11, EU:C:2012:672, 18., 21., 23. és 27. pont).

24 Ezen összefüggésben az egységes szolgáltatásnak a kérdést elterjesztő bíróság által hivatkozott és a 2007. június 21-i Ludwig ítélet (C-453/05, EU:C:2007:369) 18. pontjában foglalt, az általános héaszabályok területén alkalmazandó szabálya nem érinti e fogalomnak az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás keretében való értékelését (lásd ebben az értelemben 2012. október 25-i Kozak ítélet, C-557/11, EU:C:2012:672, 24. pont).

25 E különös szabályozásnak egy olyan szolgáltatásra történő alkalmazását illetően, amelynek lényege egy harmadik személyektől beszerzett üdülő rendelkezésre bocsátása, arra kell emlékeztetni, amint azt a kérdést elterjesztő bíróság is kiemeli, hogy a Bíróság az 1992. november 12-i Van Ginkel ítélet (C-163/91, EU:C:1992:435) 23. és 24. pontjában megállapította, hogy a pusztán a szállásnak az utazási iroda általi rendelkezésre bocsátása is az említett különös szabályozás hatálya alá tartozhat. Ugyanis a célból, hogy megfeleljenek az ügyfelek szükségleteinek, az utazási irodák igen különböző üdülési lehetőségeket és igen különböző utazásokat kínálnak, amelyek lehetővé teszik az utas számára, hogy az általa meghatározott feltételek mellett kombinálja az utaztatással és a szállással kapcsolatos szolgáltatásokat, valamint minden olyan jellegű szolgáltatást, amelyet e vállalkozások nyújtani tudnak. Az utazási iroda által nyújtott szolgáltatásoknak a héairányelv 306. cikke alkalmazásából kizárólag 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 szolgáltatásokat alkotó elemektől függenének. Az ilyen adórendszer sértené ezen irányelv célkitűzéseit.

26 A Bíróság több ítélete is megerősítette ezt az ítélkezési gyakorlatot.

27 A MyTravel ügyben (2005. október 6-i ítélet, C-291/03, EU:C:2005:591), az utazási iroda utazási csomagokat kínált, amelyek a szállást foglalták magukban, az utazás pedig saját eszközzel történt. Amint az ezen ítélet 19. pontjából következik, szükséges volt a csomag árának a különös szabályozás hatálya alá tartozó szolgáltatásokra, illetve az önerőből nyújtott szolgáltatásokra történő felbontására. E felbontással a Bíróság elismerte, hogy a különös szabályozás magukra a szálláshelyszolgáltatásokra is alkalmazható.

28 A 2005. október 13-i Ist ítélet (C-200/04, EU:C:2005:608) 29. pontjából az következik, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást kell alkalmazni egy olyan gazdasági szereplőre, amely ügyfelei részére utazási csomag keretében az ügyfelek nyelvi képzéséhez, illetve nyelvoktatásához kapcsolódó szolgáltatáson kívül harmadik személyek igénybevételével nyújtott, a célországba történő beutazás és/vagy ott tartózkodáshoz hasonló, utazási szolgáltatásokat kínál. Az „és/vagy” kötőszó azt támasztja alá, hogy e szolgáltatások egyike is elegendő lehet ahhoz, hogy az említett különös rendszer alkalmazható legyen.

29 2010. december 9-ii Minerva Kulturreisen ítéletében (C-31/10, EU:C:2010:762, 21. pont) a Bíróság megállapította, hogy jóllehet nem tartozik a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: 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.) 26. cikkében elírt különös szabályozás hatálya alá (amely 26. cikk rendelkezéseit a héairányelv 306. cikke vette át) egy utazási iroda által nyújtott bármely, az utazással kapcsolatban nem álló szolgáltatás, egy üdül?nek az utazási iroda által történ? rendelkezésre bocsátása az említett 26. cikk hatálya alá tartozik még akkor is, ha e szolgáltatás csak az elszállásolást foglalja magában, az utaztatást viszont nem.

30 A 2012. március 1-jei Star Coaches végzésb?i (C-220/11, EU:C:2012:120) ugyanezen következtetés vonható le.

31 Elíször is, e végzés 20. pontjában a Bíróság egyértelm?en meger?sítette az 1992. november 12-ii Van Ginkel ítéletb?i (C-163/91, EU:C:1992:435) következ? ítélezési gyakorlatot.

32 Másodsorban, a Bíróság ebben az ügyben csak annak megállapítására szorítkozott, hogy a valamely gazdasági szerepl? által nyújtott utaztatási szolgáltatások nem tartozhatnak a héairányelv 306. cikkének hatálya alá, mivel ezeket egy alvállalkozó közrem?ködésével nyújtják, és nem magának az utasnak, hanem az utazási irodáknak, és az említett fuvarozó semmiféle olyan jellemz?vel nem rendelkezik, amely alapján szolgáltatásait egyenérték?nek lehetne tekinteni egy utazási iroda vagy egy utazásszervez? által nyújtott szolgáltatásokkal.

33 Mivel az üdül?knek az utazási iroda általi rendelkezésre bocsátása önmagában elegend? ahhoz, hogy alkalmazni lehessen a héairányelv 306–310. cikkében elírt különös szabályozást, a más, e szállás rendelkezésre bocsátásához esetlegesen kapcsolódó termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások jelent?sége nem befolyásolhatja a szóban forgó helyzet jogi min?sítését, tehát azt, hogy az az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik.

34 Ennek megfelel?en nem szükséges adott esetben a 2007. június 21-ii Ludwig ítéletb?i (C-453/05, EU:C:2007:369) következ? ítélezési gyakorlat fényében megvizsgálni azt, hogy a szállásnak az utazási iroda általi rendelkezésre bocsátásához kapcsolódó, említett termékértékesítések vagy szolgáltatásnyújtások els?dleges vagy járulékos jelleg?ek?e.

35 A fenti megfontolásokra figyelemmel az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 306–310. cikkét úgy kell értelmezni, hogy egy harmadik személyekt?i bérelt üdül?nek egy utazási iroda általi pusztán rendelkezésre bocsátása, illetve egy üdül? kiegészít? szolgáltatásokkal együtt történ? ilyen rendelkezésre bocsátása e kiegészít? szolgáltatások jelent?ségét?i függetlenül önmagában is az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozó egységes szolgáltatásnak min?sül.

A második kérdésr?i

36 Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell?e értelmezni a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdését, hogy az utazási irodának a héairányelv 307. cikke hatálya alá tartozó azon szolgáltatására, amelynek lényege üdül?k rendelkezésre bocsátása, kedvezményes adómérték, illetve az ezen el?bbi rendelkezésben szerepl? egyik kedvezményes adómérték alkalmazható.

37 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy magának a 307. cikknek a megfogalmazása szerint az utazási iroda által, a 306. cikkben megállapított feltételekkel, az utazás lebonyolítása céljából végzett tevékenységeket adójogi megítélésük tekintetében az utazási iroda által az utazó

részére teljesített egységes szolgáltatásnak kell minősíteni. Ebből az következik, hogy mivel az üdülők rendelkezésre bocsátásának szolgáltatása az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik, adójogi megítélésük nem az üdülők rendelkezésre bocsátásának szolgáltatására alkalmazandó szabályokat követi, hanem e megítélést a héairányelv által az utazási irodák egységes szolgáltatásai tekintetében elírt különös szabályozás határozza meg.

38 Ezenfelül meg kell állapítani, hogy e 98. cikk (2) bekezdése értelmében a kedvezményes adómértéket csak a héairányelv III. mellékletében szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

39 Márpedig az ezen irányelv 307. cikkének értelmében vett egységes szolgáltatásoknak az utazási irodák általi nyújtása nem szerepel ezek között.

40 Ily módon a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdésében elírt kedvezményes adómérték nem alkalmazható az üdülők rendelkezésre bocsátásának szolgáltatására, amely az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik.

41 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 98. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az utazási irodának az ezen irányelv 307. cikke hatálya alá tartozó azon szolgáltatására, amelynek lényege üdülők rendelkezésre bocsátása, nem alkalmazható kedvezményes adómérték, illetve az ezen elírt rendelkezésben szereplő kedvezményes adómértékek egyike sem.

A költségekről

42 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 306–310. cikkét úgy kell értelmezni, hogy egy harmadik személyektől bérelt üdülőknek egy utazási iroda általi pusztán rendelkezésre bocsátása, illetve egy üdülők 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.**

2) **A 2006/112 irányelv 98. cikkének (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az utazási irodának az ezen irányelv 307. cikke hatálya alá tartozó azon szolgáltatására, amelynek lényege üdülők rendelkezésre bocsátása, nem alkalmazható kedvezményes adómérték, illetve az ezen elírt rendelkezésben szereplő kedvezményes adómértékek egyike sem.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.