

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2022. április 28. (*)

„Előzetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – Közös hozzáadottértékadórendszer – A 30a. cikk 1. pontja – Az »utalvány« fogalma – A 30a. cikk 3. pontja – A »többcélú utalvány« fogalma – Olyan kártya értékesítése, amely a birtokosa számára több idegenforgalmi szolgáltatás korlátozott ideig történő igénybevételét teszi lehetővé”

A C-637/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2020. november 25-én érkezett, 2020. november 18-i határozatával terjesztett elő

a **Skatteverket**

és

a **DSAB Destination Stockholm AB**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, I. Ziemele, T. von Danwitz (előadó), P. G. Xuereb és A. Kumin bírák,

előtanácsnok T. Papeta,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Skatteverket képviselőjében A. S. Pallasdies, meghatalmazotti minőségben,
- a DSAB Destination Stockholm AB képviselőjében U. Grefberg és M. Fri advokater,
- az olasz kormány képviselőjében G. Palmieri és A. Maddalo, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskaitis és P. Carlin, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2022. február 24-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2016. június 27-i (EU) 2016/1065 tanácsi irányelvvel (HL 2016. L 177., 9. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről 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) 30a. cikkének az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) és a DSAB Destination Stockholm AB (a továbbiakban: DSAB) között az utóbbi által „citycard” elnevezésű kártya formájában forgalmazott eszköz (a továbbiakban: alapügyben szóban forgó kártya) adójogi megítélése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a hozzáadottértékadó (továbbiakban: héa) alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.

4 A héairányelv 30a. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »utalvány«: olyan eszköz, amelyet termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás ellenértékékként, illetve részellenértékékként kell elfogadni, és amely esetében magán az eszközön vagy a kapcsolódó dokumentációban – beleértve az eszköz általános szerződési feltételeit is – fel van tüntetve az igénybe vehető termékeknek, illetve szolgáltatásoknak vagy azok potenciális értékesítőinek/szolgáltatóinak a megnevezése;
2. »egycélú utalvány«: olyan utalvány, amelynek esetében az utalvány kibocsátásakor ismert az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások értékesítésének, illetve nyújtásának teljesítési helye, valamint az adott termékek, illetve szolgáltatások után fizetendő héa összege;
3. »többcélú utalvány«: az egycélú utalványtól eltérő utalvány.”

5 A héairányelv 30b. cikke előírja:

„(1) Az egycélú utalvány minden egyes, a saját nevében eljáró adóalany általi átengedését úgy kell tekinteni, mint az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások értékesítését, illetve nyújtását. A terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó által ellenértékként vagy részellenértékként elfogadott egycélú utalvány ellenében történő termékek tényleges átadása vagy a szolgáltatások tényleges nyújtása nem minősül önálló ügyletnek.

Ha az egycélú utalványt más nevében eljáró adóalany engedi át, az említett átengedés az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások azon másik adóalany általi értékesítésének, illetve nyújtásának minősül, akinek a nevében az adóalany eljár.

Amennyiben azonban a terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó nem az egycélú utalványt saját nevében kibocsátó adóalany, úgy kell tekinteni, hogy az utalvány tárgyát képező terméket,

illetve szolgáltatást ? értékesítette, illetve nyújtotta az említett adóalany részére.

(2) A terméket értékesít? vagy a szolgáltatást nyújtó által ellenértékként vagy rész?ellenértékként elfogadott többcélú utalvány ellenében történ? termékek tényleges átadása vagy a szolgáltatások tényleges nyújtása a 2. cikk értelmében a héa hatálya alá tartozik, míg az említett többcélú utalványnak az ezt megelőző? valamennyi átengedése nem tartozik a héa hatálya alá.

Amennyiben a többcélú utalványt az első albekezdés értelmében a héa hatálya alá tartozó ügyletet teljesítő adóalanytól eltér? adóalany engedi át, valamennyi azonosítható szolgáltatásnyújtás – például forgalmazási, illetve promóciós szolgáltatások nyújtása – a héa hatálya alá tartozik.”

6 A héairányelv 73a. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A 73. cikk sérelme nélkül, a többcélú utalvány ellenében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapját az utalványért fizetett ellenértéknek vagy – az ellenértékre vonatkozó információ hiányában – a magán a többcélú utalványon vagy a kapcsolódó dokumentációban feltüntetett pénzbeli értéknek kell képeznie, csökkentve az értékesített termékekre vagy nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó héa összegével.”

A 2016/1065 irányelv

7 A 2006/112 irányelvet többek között a 30a., 30b. és 73a. cikk beillesztése céljából módosító 2016/1065 irányelv (2), (4) és (5) preambulumbekkezdése kimondja:

„(2) Az utalványok héa szempontjából történ? megítélésére konkrét szabályokat kell meghatározni, mivel gondoskodni kell arról, hogy az utalványok megítélése egyértelmű és egységes legyen, valamint arról, hogy az utalványok esetében következetesen kerüljön alkalmazásra az az elv, amely szerint a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adót kell alkalmazni, továbbá annak érdekében, hogy ne alakulhassanak ki következetlenségek és el lehessen kerülni a verseny torzulását, a kettős adóztatást és az adóztatás elmaradását és csökkenteni lehessen az adókikerülés kockázatát.

[...]

(4) E szabályoknak kizárólag a termékekre vagy szolgáltatásokra beváltható utalványokra kell vonatkozniuk. Nem kell azonban vonatkozniuk azokra az eszközökre, amelyek termék vagy szolgáltatás vásárlása esetén árendedményre jogosítják birtokosukat, de termékek vagy szolgáltatások igénybevételeire nem jogosítanak.

(5) Az utalványokra vonatkozó rendelkezések nem eredményezhetik a menetjegyek, mozijegyek, múzeumi belépők, postabélyegek vagy ehhez hasonlók héa szempontjából történ? megítélésének a változását.”

A svéd jog

8 A héairányelv 30a. és 30b. cikkét többek között az 1994. március 30-án a mervärdesskattelagen (1994:200) (a hozzáadottértékadóról szóló [1994:200. sz.] törvény) (SFS 1994, 200. sz.) 1. fejezetének 20. és 21. cikke, 2. fejezetének 12. cikke, valamint 7. fejezetének 3c. cikke ültette át a svéd jogba.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

9 A DSAB az alapügyben szóban forgó kártyát a Stockholm városába (Svédország) látogató turisták számára értékesít? vállalkozás.

10 E kártya a birtokosát feljogosítja arra, hogy korlátozott ideig és bizonyos összeg erejéig hozzávet?leg hatvan turistalátványossághoz, például nevezetes helyekre vagy múzeumokba látogasson el. Emellett e kártyával mintegy tíz személyszállítási szolgáltatást, például a DSAB saját „Hop on – Hop off” elnevezés? autóbuszaival és hajóival nyújtott utazási szolgáltatást, valamint más szolgáltatók városnéz? túráit lehet igénybe venni. E szolgáltatások közül egyesek 6%-tól 25%-ig terjed? mértékben héakötelesek, míg mások héamentesek. Az alapügyben szóban forgó kártya birtokosa e kártyát fizetési eszközként használja a szolgáltatásokhoz való hozzáféréshez vagy azok igénybevételéhez, további fizetés nélkül, mivel e kártyát egyszer?en az erre a célra kialakított kártyaleolvasó segítségével olvassák le. A DSAB?val kötött szerz?dés értelmében a szolgáltató ezt követ?en minden egyes belépésért vagy igénybevételért a rendes belépési vagy igénybevételi ár bizonyos százalékának megfelel? ellenértéket kap a DSAB?tól. A szolgáltató nem köteles az említett kártya birtokosának szolgáltatásai egynél több alkalommal történ? igénybevételét biztosítani. A DSAB nem garantál minimális látogatói létszámot. E kártya értékhatárának elérését követ?en azt a birtokosa már nem használhatja.

11 Az alapügyben szóban forgó kártya különböz? változatokban kapható, amelyek eltér? érvényességi id?vel és értékhatárral rendelkeznek. Így egy 24 órás érvényesség? felntt kártya ára 669 svéd korona (SEK) (hozzávet?leg 65 euró). Ezen érvényességi id? alatt a birtokos ezt a kártyát 1800 SEK (hozzávet?leg 176 euró) összeg erejéig fizetési eszközként használhatja. A fenti érvényességi id? akkor kezd?dik, amikor az említett kártyát els? alkalommal használják. Ugyanezen kártyát a megvásárlásától számított egy éven belül kell felhasználni.

12 A DSAB által benyújtott feltételes adómegállapítás iránti kérelem alapján a Skatterättsnämnden (adójogi bizottság, Svédország) úgy határozott, hogy az alapügyben szóban forgó kártya nem min?sül a héairányelv 30a. cikke értelmében vett „többcélú utalványnak”. Megállapította, hogy többek között az „utalvány” e cikk szerinti meghatározásából és az adóalap meghatározására vonatkozó rendelkezésekb?l következik, hogy az utalványnak bizonyos névértékkel kell rendelkeznie, vagy meghatározott termékértékesítésekhez vagy szolgáltatásnyújtásokhoz kell kapcsolódnia. E bizottság álláspontja szerint az utalványból egyértelm?en ki kell t?nnie, hogy mi kapható az utóbbi ellenében, még akkor is, ha – többcélú utalvány esetében – bizonytalanság állhat fenn például az adómértéket vagy az adózás helye szerinti országot illet?en.

13 A fent említett adómegállapítással szemben mind az adóhatóság, mind pedig a DSAB keresetet nyújtott be a kérdést el?terjeszt? bírósághoz.

14 Az adóhatóság arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó kártya nem min?síthet? a héairányelv 30a. cikke értelmében vett „utalványnak”. Egyfajta élménykártyáról van szó, amelynek az igen rövid érvényességi idejéhez viszonyítva nagyon magas az értékhatára. Így az átlagos fogyasztó nincs abban a helyzetben, hogy éljen az e kártya által kínált valamennyi lehet?séggel. Az említett kártya birtokosát a meglátogatott turistalátványosságok szokásos árához képest megillet? árengedmény e kártya használatának mértékével arányos. Így e kártya nem tekinthet? önmagában áruk vagy szolgáltatások ellenértékének.

15 A DSAB ezzel szemben arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó kártya megfelel a héairányelv 30a. cikkében foglalt feltételeknek, és az e cikk értelmében vett „többcélú utalványnak” min?sül. A DSAB többek között rámutat, hogy az érintett szolgáltatók kötelesek e kártyát fizet?eszközként elfogadni, és hogy az e kártya birtokosaira alkalmazandó feltételek megjelölik, hogy az említett kártyával milyen szolgáltatásokat lehet kifizetni, és melyek e

szolgáltatások nyújtói. Ugyanazon kártya különböz? adómérték alá tartozó szolgáltatások ellenértékeként is felhasználható. Az alapügyben szóban forgó kártya ellenében nyújtható szolgáltatások után fizetend? h?a összege tehát a kártya kibocsátásakor nem ismert.

16 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfels?bb közigazgatási bíróság, Svédország) – megállapítva, hogy a Bíróság még nem foglalt állást a héairányelv utalványokra vonatkozó rendelkezéseinek értelmezésér?l, és hogy az ezen irányelv 398. cikkében létrehozott héabizottság eljárása nem tette lehetővé, hogy konszenzusra jussanak az alapügyben szóban forgó kártyához hasonló eszközök adójogi megítélését illet?en – úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell?e értelmezni a héairányelv 30a. cikkét, hogy utalványnak, és ilyen esetben többcélú utalványnak min?sül az alapeljárásban szerepl?höz hasonló kártya, amely a kártyabirtokos számára jogot biztosít arra, hogy meghatározott helyen, korlátozott id?tartamban és meghatározott értékhatárig különféle szolgáltatásokat vegyen igénybe?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

17 Kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 30a. cikkét úgy kell?e értelmezni, hogy az olyan eszköz, amely a birtokosa számára jogot biztosít arra, hogy meghatározott helyen, korlátozott id?tartamban és meghatározott értékhatárig különféle szolgáltatásokat vegyen igénybe, ugyanezen irányelv 30a. cikkének 1. pontja értelmében vett „utalványnak” min?sülhet, még akkor is, ha az említett eszköz korlátozott érvényességi ideje miatt az átlagos fogyasztó nem veheti igénybe az összes kínált szolgáltatást, és igenl? válasz esetén az ilyen eszköz az említett irányelv 30a. cikkének 3. pontja értelmében vett „többcélú utalványnak” min?sülhet.

18 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkit?zéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (2020. november 18?i Kaplan International colleges UK ítélet, C?77/19, EU:C:2020:934, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 E tekintetben el?s?r is azt kell meghatározni, hogy a héairányelv 30a. cikke 1. pontjának szövege alapján mely feltételek mellett min?síthet? valamely eszköz „utalványnak”.

20 E rendelkezés szerint az utalvány olyan eszköz, amelyet el?s?r is termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás ellenértékeként, illetve rész?ellenértékeként kell elfogadni, másodszor pedig amely esetében magán az eszközön vagy a kapcsolódó dokumentációban – beleértve az eszköz általános szerz?dési feltételeit is – fel van tüntetve az igénybe vehet? termékeknek, illetve szolgáltatásoknak vagy azok potenciális értékesít?inek/szolgáltatóinak a megnevezése.

21 Meg kell tehát vizsgálni egyrészt azt, hogy az ilyen eszközhöz kapcsolódik?e annak a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljes vagy részleges ellenértékeként történ? elfogadására vonatkozó kötelezettség, másrészt pedig azt, hogy az említett eszköz vagy a kapcsolódó dokumentáció pontosan meghatározza?e, hogy mely termékeket kell értékesíteni vagy mely szolgáltatásokat kell nyújtani, illetve melyek ezek potenciális értékesít?i vagy szolgáltatói. Amint az a héairányelv 30a. cikke 1. pontjának szövegéb?l kit?nik, amely az „és” köt?szt tartalmazza, és amint azt a f?tanácsnok az indítványának 41. pontjában megállapította, a jelen ítélet 20. pontjában felidézett két feltétel kumulatív.

- 22 A jelen ügyben az elztes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy úgy tnik, e két feltétel teljesül, aminek a vizsgálata azonban a kérdést elterjeszt bíróság feladata.
- 23 Ami az adóhatóság által hivatkozott azon érvelést illeti, amely szerint az alapügyben szóban forgó kártya nem minülhet a héairányelv 30a. cikkének 1. pontja értelmében vett „utalványnak”, mivel az átlagos fogyasztó számára – e kártya korlátozott érvényességi idejére tekintettel – lehetetlen, hogy valamennyi ajánlott szolgáltatást igénybe vegye, meg kell állapítani, hogy ez az érvelés nem fogadható el.
- 24 Amint ugyanis a ftanácsnok az indítványának 57. pontjában lényegében megjegyezte, a héairányelv 30a. cikkének 1. pontjában szerepl „utalvány” fogalommeghatározásból nem tnik ki, hogy az érintett kártya érvényességének idtartama vagy az általa kínált szolgáltatások összessége igénybevételeének lehetése releváns tényez lenne az említett kártya e rendelkezés értelmében vett „utalványnak” való minsítése szempontjából.
- 25 Ezenkívül, ellentétben azzal, amit az olasz kormány írásbeli észrevételeiben állít, az alapügyben szóban forgó kártyához hasonló eszköz kibocsátását nem lehet „egyetlen szolgáltatásnyújtásnak” miníteni, a kínált szolgáltatások és a szolgáltatóként fellép harmadik gazdasági szereplk sokféleségére tekintettel.
- 26 Az ilyen minítés egyébiránt ellentétes lenne a 2016/1065 irányelv (5) preambulumbeginzésében kimondott célkitzéssel, mivel azt eredményezné, hogy egységes adómértéket alkalmaznak olyan szolgáltatásokra, mint a közlekedés vagy a múzeumi belépjegyek, amelyekre eltér héamérték alkalmazandó, vagy amelyek mentesek ezen adó alól. Az ilyen minítés az érintett szolgáltatások kettés adóztatásához is vezethet, holott a 2016/1065 irányelvnek többek között az a célja, hogy azt elkerülje, amint az az utóbbi irányelv (2) preambulumbeginzéséből is kitnik.
- 27 E körülmények között és a jelen ítélet 22. pontjában említett vizsgálat függvényében lehetségesnek tnik, hogy az alapügyben szóban forgó kártyát a héairányelv 30a. cikkének 1. pontja értelmében vett „utalványnak” lehet miníteni.
- 28 Másodszor, az alapügyben szóban forgó kártyának a héairányelv 30a. cikkének 3. pontja értelmében vett „többcélú utalványnak” való minítését illeten meg kell állapítani, hogy e fogalom szubszidiárius tartalommal bír. E rendelkezésnek megfelelén ugyanis az egycélú utalványoktól eltér valamennyi utalvány „többcélú utalványnak” minül. Következésképpen elször is meg kell vizsgálni, hogy az említett kártya az „egycélú utalványnak” a héairányelv 30a. cikkének 2. pontjában szerepl fogalma alá tartozike.
- 29 Ez utóbbi rendelkezésnek megfelelén az „egycélú utalvány” olyan utalvány, amelynek esetében az utalvány kibocsátásakor ismert az utalvány tárgyát képez termékek, illetve szolgáltatások értékesítésének, illetve nyújtásának teljesítési helye, valamint az adott termékek, illetve szolgáltatások után fizetendó héa összege.
- 30 A jelen ügyben az elztes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy az alapügyben szóban forgó kártya eltér héamérték alá tartozó vagy adómentes különféle szolgáltatások igénybevételeét teszi lehetővé, és lehetetlen elre meghatározni, hogy e kártya birtokosa milyen szolgáltatásokat választ majd.
- 31 Ebben az esetben meg kell állapítani, hogy a szóban forgó kártya birtokosa által igénybe vett szolgáltatások után fizetendó héa a kártya kibocsátásakor nem ismert, ami kizárja annak a héairányelv 30a. cikkének 2. pontja értelmében vett „egycélú utalványnak” való minítését.

Következésképpen, amint arra a f?tanácsnok az indítványának 66. pontjában rámutatott, mivel – a jelen ítélet 22. pontjában szerepl? vizsgálat függvényében – ez a kártya „utalványnak” min?sülhet, azt az ezen irányelv 30a. cikkének 3. pontja értelmében vett „többcélú utalványnak” kell min?síteni. Adójogi megítélésének az említett irányelv 30b. cikkének (2) bekezdésén, valamint 73a. cikkén kell alapulnia.

32 A fenti megfontolások összességére tekintettel az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 30a. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan eszköz, amely a birtokosa számára jogot biztosít arra, hogy meghatározott helyen, korlátozott id?tartamban és meghatározott értékhatárig különféle szolgáltatásokat vegyen igénybe, ezen irányelv 30a. cikkének 1. pontja értelmében vett „utalványnak” min?sülhet, még akkor is, ha az említett eszköz korlátozott érvényességi ideje miatt az átlagos fogyasztó nem veheti igénybe az összes kínált szolgáltatást. Az említett eszköz a fenti irányelv 30a. cikkének 3. pontja értelmében vett „többcélú utalványnak” min?sül, mivel annak kibocsátásakor az említett szolgáltatások után fizetend? héa nem ismert.

A költségekr?

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

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

A 2016. június 27?i (EU) 2016/1065 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszerr?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 30a. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan eszköz, amely a birtokosa számára jogot biztosít arra, hogy meghatározott helyen, korlátozott id?tartamban és meghatározott értékhatárig különféle szolgáltatásokat vegyen igénybe, ezen irányelv 30a. cikkének 1. pontja értelmében vett „utalványnak” min?sülhet, még akkor is, ha az említett eszköz korlátozott érvényességi ideje miatt az átlagos fogyasztó nem veheti igénybe az összes kínált szolgáltatást. Az említett eszköz a fenti irányelv 30a. cikkének 3. pontja értelmében vett „többcélú utalványnak” min?sül, mivel annak kibocsátásakor az említett szolgáltatások után fizetend? hozzáadottérték?adó nem ismert.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: svéd.