

Ideiglenes változat

MICHAL BOBEK

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2018. szeptember 5.(1)

C?552/17. sz. ügy

Alpenchalets Resorts GmbH

kontra

Finanzamt München Abteilung Körperschaften

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Hozzáadottérték?adó (h?a) – Az utazási irodákra vonatkozó különös héaszabályozás – Hatály – Üdül?helyi szállásbiztosítás – Más szolgáltatások nyújtása – F?? és járulékos szolgáltatások – Kedvezményes adómérték – Utazási iroda által biztosított szállásra való alkalmazhatóság”

I. Bevezetés

1. Az Alpenchalets Resorts GmbH tulajdonosoktól házakat bérel és azokat üdülési célból bérbe adja utasainak. A tulajdonos vagy annak megbízottja a magánutasok részére megérkezésüket követ?en további szolgáltatásokat nyújt, például szállástakarítást, valamint adott esetben mosodai szolgáltatást és „reggeli pékárut” biztosít.

2. Ez a szolgáltatás a 2006/112/EK irányelv(2) (a továbbiakban: héairányelv) alkalmazásában „utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak” min?sül?e? Ebben az ügyben jelenleg eljárás van folyamatban a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) el?tt, amely azt kívánja megtudni, hogy a szóban forgó szolgáltatás utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak min?síthet??e, és amennyiben erre a kérdésre igenl? választ kell adni, a nyújtott szolgáltatás szállásbiztosítási elemét illet?en az adóalapra (az árrésre) a kedvezményes adómértéket kell?e alkalmazni.

3. A jelen el?zetes döntéshozatalra utalás értelmében a Bíróságnak konkrét választ kell adnia arra, hogy mi min?sül „utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak”, figyelembe véve, hogy az utazási iroda szolgáltatásnyújtása jellemz?en több szolgáltatásból (köztük szállásbiztosításból és utaztatásból) áll. A Bíróságnak azt is meg kell vizsgálnia, hogy milyen összefüggés áll fenn a két szóban forgó hozzáadottérték?adó (h?a) ?szabályozás, vagyis az adóalapra vonatkozó (árrés

szerinti) héaszabályozás és a kedvezményes héamértékre vonatkozó szabályozás között.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

4. A héairányelv „Adómérték” címet visel? VIII. címe 98. cikkének (1) bekezdése alapján a tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak. Az irányelv 98. cikke (2) bekezdésének első albekezdése szerint a kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

5. A héairányelv III. mellékletének 12. pontja szerint:

„szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás, beleértve az üdülőhelyi szállásbiztosítást, továbbá a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadását is;”

6. A héairányelv 306. cikke a héairányelv „Különös szabályozások” címet visel? XII. címének, azon belül pedig „Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás” címet visel? 3. fejezet részét képezi. A héairányelv 306. cikkének (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 közvetítésként tevékenykedő utazási irodákra, amelyekre az adóalap kiszámításához a 79. cikk első albekezdésének c) pontját kell alkalmazni.”

7. A héairányelv 307. cikke szerint:

„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.”

8. A héairányelv 308. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az utazási iroda által nyújtott egységes szolgáltatás 226. cikk 8. pontja szerinti adóalapjának, illetve hía nélküli árának az utazási iroda árérése minősül, vagyis az utas által fizetendő, hía 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.”

B. A nemzeti jog

9. Az Umsatzsteuergesetz (forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban UStG) 12. §a (2) bekezdésének 11. pontja szerint 7%-os kedvezményes adómérték alkalmazandó az alábbi ügyletekből származó árbevételekre:

„a vállalkozó által idegenek rövidtávú elszállásolására fenntartott nappali és a hálólhelyiségek

bérbeadása, valamint kempingterület rövid távú bérbeadása. Az első mondat nem vonatkozik a bérbeadáshoz közvetlenül nem kapcsolódó szolgáltatásokra, még ha e szolgáltatások megfizetésére a bérbeadásért fizetett ellenszolgáltatással együtt kerül is sor.”

10. Az UStG 25. §-ának (1) bekezdése az utazási szolgáltatások adóztatása tekintetében a következőket írja elő:

„A következő rendelkezések a vállalkozó azon utazási szolgáltatásaira vonatkoznak, amelyeket nem a megrendelő üzleti tevékenysége érdekében nyújt, feltéve hogy a vállalkozó a megrendelővel szemben a saját nevében jár el, és harmadik személyek utazási szolgáltatásait veszi igénybe. A vállalkozás által nyújtott szolgáltatást egyéb szolgáltatásnak kell tekinteni. A vállalkozó által a megrendelő részére egy utazás keretében nyújtott több ilyen jellegű szolgáltatás egyetlen egyéb szolgáltatásnak minősül. Az egyéb szolgáltatások nyújtásának teljesítési helyét a 3a. § (1) bekezdésnek megfelelően kell meghatározni. A harmadik személyek utazási szolgáltatásai a harmadik személyek által közvetlenül az utasok javára nyújtott értékesítések és egyéb szolgáltatások.”

11. Az UStG 25. §-ának (3) bekezdése szerint:

„Az egyéb szolgáltatás értéke megegyezik a megrendelő által a szolgáltatás igénybevételéért fizetett összeg és a vállalkozó által harmadik személyektől igénybe vett utazási szolgáltatásokért fizetett összeg különbözetével. A hozzáadottértékadó nem kell beszámítani az adóalapba. A vállalkozó, ahelyett hogy az egyes szolgáltatásokra vonatkozóan az adóalapot külön állapítaná meg, vagy szolgáltatások csoportjai, vagy az adómegállapítási időszakban nyújtott valamennyi szolgáltatás tekintetében is megállapíthatja az adóalapot.”

III. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

12. 2011-ben az Alpenchalets Resorts GmbH (a továbbiakban: felperes) tulajdonosoktól bérelt házakat Németországban, Ausztriában és Olaszországban, majd ezt követően azokat saját nevében, üdülési célból magánutasoknak adta bérbe. A háztulajdonos vagy annak megbízottja szállásnyújtás mellett az utasoknak adott helyszínre történő megérkezésüket követően további szolgáltatást nyújtottak, beleértve a szállás takarítását, valamint adott esetben a mosodai szolgáltatást és a „reggeli pékáru” biztosítását.

13. A felperes a héatartozását az Umsatzsteuergesetz (forgalmi adóról szóló törvény; a továbbiakban UStG) 25. §-a szerinti „árrés alapú adózás” alapján, az általános adómérték alkalmazásával számította ki. A felperes a 2013. május 6-ai levelével kérelmezte az adómegállapítás módosítását és a kedvezményes adómérték alkalmazását. A Finanzamt München Abteilung Körperschaften (müncheni adóhivatal, társasági osztály, Németország; a továbbiakban: alperes és ellenérdekelő fél a felülvizsgálati eljárásban) elutasította ezt.

14. A Finanzgericht (pénzügyi bíróság, Németország; a továbbiakban: elsőfokú bíróság) elutasította a felperes keresetét. Az elsőfokú bíróság megállapította, hogy a jelen ügyben az utazási szolgáltatásokra vonatkozó, az UStG – 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(3) (a továbbiakban: hatodik irányelv) 26. cikkére és a héairányelvre vonatkozó ítélkezési gyakorlatának tükrében értelmezett – 25. §-a szerinti úgynevezett árrés alapú adózást kell alkalmazni. Azt is megállapította, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazása nem lehetséges, mivel az UStG 25. §-a szerinti utazási szolgáltatás nem szerepel a kedvezményes adómértékek UStG 12. §-ának (2) bekezdésében foglalt jegyzékében.

15. A felperes e határozattal szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság), vagyis a kérdést előterjesztő bíróság elé. A kérdést előterjesztő

bíróság megjegyzi, hogy a Bíróság a Van Ginkel ítéletben(4) megerősítette, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás az olyan utazási irodákra alkalmazható, amelyek kizárólag szállást nyújtanak. Ennek oka az volt, hogy az utazási iroda az utasai számára más szolgáltatásokat – például tájékoztatást és tanácsadást – is nyújthat. A kérdést elterjesztő bíróság – habár elismeri, hogy az említett megközelítést a Bíróság az ezt követő ítélkezési gyakorlatban(5) is megerősítette – arra keres választ, hogy ezt a megközelítést a nyújtott *fűű* és *járulékos* szolgáltatások közötti különbségtétel tükrében nem kellene-e újra megfontolni, és e tekintetben különösen a Ludwig ítéletre(6) utal. A kérdést elterjesztő bíróság – amennyiben ilyen különbségtételre nincs szükség – arról kíván meggyőződni, hogy az adóalapra (a jelen ügyben az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás szerinti árrésre) alkalmazható-e kedvezményes héamérték.

16. A kérdést elterjesztő bíróság kifejti, hogy amennyiben az első kérdésre nemleges választ kell adni – jelesül, ha kiderül, hogy a szóban forgó szolgáltatás nem tartozik az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá –, akkor a felperesnek (Németországban) csak a Németországban található üdülők bérbeadása után kell adót fizetnie, a máshol található üdülők bérbeadása után nem. A Németországban található üdülőkre továbbá a kedvezményes adómérték vonatkozik, és a felperes a bérléssel összefüggő elzetesen felszámított adó levonására lenne jogosult.

17. E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az Európai Unió Bírósága 1992. november 12-i Van Ginkel ítéletének (C-163/91, EU:C:1992:435) megfelelően a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 306. cikkében foglalt, utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik-e az a szolgáltatás, amely alapvetően üdülő kiadásából áll, és amelyet a további szolgáltatási elemek szempontjából a fűűszolgáltatáshoz képest járulékos szolgáltatásnak kell tekinteni?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 306. cikkében foglalt, utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás mellett a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv III. mellékletének 12. pontjával összhangban értelmezett 98. cikkének (2) bekezdése értelmében az üdülőhelyi szállásbiztosítás esetében nyújtott adókedvezmény hatálya alá is tartozhat-e ez a szolgáltatás?”

18. Írásbeli észrevételt a német és a holland kormány, valamint az Európai Bizottság nyújtott be. A felperes, a német kormány és az Európai Bizottság a 2018. július 11-én megtartott tárgyaláson szóbeli észrevételt is elterjesztettek.

IV. Értékelés

19. A jelen indítvány felépítése a következő. Az A. részben a kérdést elterjesztő bíróság első kérdését illetően megvizsgálom, hogy a szolgáltatásnyújtásnak – ahhoz, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozzon – egynél több szolgáltatási elemből kell-e állnia. A B. részben a kérdést elterjesztő bíróság második kérdésére válaszolva arra következtetek, hogy a kedvezményes adómérték nem alkalmazható olyan szolgáltatásra, amely „utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak” minősül.

A. Az első kérdésről: „utazási iroda által nyújtott szolgáltatás”

20. Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozással kapcsolatos néhány bevezető megjegyzést (1) követően megvizsgálom, hogy az utazási iroda által nyújtott egységes szolgáltatásnak több szolgáltatási elemet is magában kell-e foglalnia. Két alternatívát vizsgálom meg: először is, hogy valójában szükséges-e, hogy a szolgáltatás több szolgáltatási elemet tartalmazzon (2); másodsor pedig azt az alternatív értelmezést vizsgálom meg, amely szerint az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazásához egyetlen – akár szállással, akár utaztatással kapcsolatos – (harmadik féltől) „igénybe vett” termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás szükséges (3). A két megközelítés logikus következményeinek (vagy azok hiányának) megvitatását követően arra következtetek, hogy az „egyetlen igénybe vett szolgáltatásra” vonatkozó megközelítést kell előnyben részesíteni (4).

1. Bevezetés: mi minősül utazási irodának?

21. A héairányelv 306. cikke (1) bekezdésének első albekezdése rögzíti, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás vonatkozik „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”. Ezzel egyidejűleg ugyanezen rendelkezés második albekezdése kizárja az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozásból „a kizárólag közvetítésként tevékenykedő utazási irodák[at] [...]”.

22. Úgy tűnik tehát, hogy az említett rendelkezések első látásra két pozitív feltételt – i. a saját nevében történő eljárást, és ii. a harmadik felek által értékesített termékek és nyújtott szolgáltatások felhasználását –, valamint egy negatív feltételt – iii. a nem közvetítésként történő eljárást – tartalmaznak. Közelebbre vizsgálva azonban úgy tűnik, hogy a harmadik feltétel inkább az első feltétel negatív újrafogalmazása: a „saját nevében történő eljárás” látszólag nem sokban tér el a „nem közvetítésként történő eljárástól”.(7)

23. Valójában tehát úgy tűnik, hogy a héairányelv 306. cikke alapján az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazásának két feltétele van. Az első feltétel szerint a kereskedőnek saját nevében, nem pedig közvetítésként kell eljárnia. A második feltétel értelmében a kereskedőnek harmadik felek által értékesített termékeket és nyújtott szolgáltatásokat kell felhasználnia.

24. Úgy tűnik, az első feltételt illetően egyetértés van abban, hogy a felperes saját nevében, nem pedig közvetítésként jár el, amint azt az előzetes döntéshozatalra utaló határozat is egyértelműen megerősíti. Ennélfogva ezt a feltételt adottnak tekintem.

25. Kevésbé egyértelmű azonban, hogy teljesül-e a második feltétel, mivel bizonytalanság uralkodik abban a kérdésben, hogy egyetlen igénybe vett szolgáltatás létezése elegendő-e, vagy legalább két termékértékesítésnek, illetve szolgáltatásnyújtásnak kell lennie. Ez utóbbi esetben rögtön kérdésként merül fel, hogy ezeknek milyen termékértékesítéseknek, illetve szolgáltatásnyújtásoknak kell lenniük. Most ezekre a kérdésekre térek rá, és az utóbbi forgatókönyvnek, vagyis annak vizsgálatával kezdem, hogy amennyiben a szolgáltatások sokféleségének követelményét szó szerint kell venni, milyen „sokféleségre” van szükség.

2. A szolgáltatások sokféleségének követelménye

26. A szolgáltatások sokféleségének az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazásához szükséges, eredetileg a Van Ginkel ítéletben(8) érintett követelményét a Bíróság legutóbb a Star Coaches végzésben(9) rögzítette (erősítette meg) (a). Arra a következtetésre lehet jutni, hogy a Star Coaches végzésben követett, a szolgáltatások sokféleségét hangsúlyozó

megközelítés az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás szövegéből, valamint az általa követett célkitűzésekből ered (b). Ezen értelmezés elfogadása esetén tehát a fű és járulékos szolgáltatások közötti – a kérdést elterjesztő bíróság által eladott – különbségtétel ténylegesen relevánssá válik (c). Azt azonban, hogy a szolgáltatások sokfélesége követelményének értelmezése helyes-e, a Bíróság ítékezési gyakorlatának egy másik aspektusa, vagyis azon ítékezési gyakorlata alapján is meg kell vizsgálni, amelyben a Bíróság elfogadja, hogy vegyes termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás keretében valamely, egyetlen igénybe vett szolgáltatásból és egy önmagában nyújtott szolgáltatásból álló szolgáltatás az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá esik (d).

a) A Van Ginkel ítéletről és a Star Coaches végzéséről

27. A Bíróság a Star Coaches ügyben(10) – amely láthatólag a szolgáltatások sokféleségére vonatkozó legújabb ügy – nem fogadta el az utazási irodákra vonatkozó különös héaszabályozás alkalmazásának lehetőségét olyan kereskedő tekintetében, amely (a jelen ügy szempontjából releváns részében) kizárólag igénybe vett utaztatási szolgáltatásokat nyújt.(11) Az elutasítás okát az képezte, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás „ne csak egyetlen szolgáltatásra korlátozódj[on]”.(12) A Bíróság kifejtette, hogy „nem kizárt [...], hogy az olyan autóbuszos utasszállító által nyújtott azon szolgáltatások, amikor az utasszállító [...] héaalany alvállalkozók utazási szolgáltatásait veszi igénybe, a héairányelv 306. cikkének különös szabályozása alá tartoznak”. Ehhez azonban az szükséges, hogy e szolgáltatások a szállítás mellett olyan más szolgáltatásokat foglaljanak magukban, mint például a tájékoztatás és a tanácsadás, amelyek révén az utazási iroda üdülések és autóbuszos utazásfoglalások nagy választékát kínálja.(13)

28. A Bíróság a korábbi Van Ginkel ítélete(14) alapján jutott e következtetésre. A tényállás, valamint a Bíróság által tett megállapítások ugyanakkor eltértek és a szóban forgó ügy kontextusához kötődtek. A Bíróság Van Ginkel ítéletben tett megállapítása szerint nem zárja ki a az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazását az, hogy az utazási iroda kizárólag üdühelyi szállást nyújt.(15) A Bíróság e következtetést követően hozzáfűzte, hogy „az [utazási iroda] szolgáltatása még abban az esetben sem korlátozható egy egyetlen szolgáltatásra, [...] mivel a szállás bérbeadásán kívül olyan szolgáltatásokat is tartalmaz, mint például a tájékoztatás és a tanácsadás, amelyek révén az utazásszervező üdülések és szállásfoglalások nagy választékát kínálja”.(16)

29. a Bíróság tehát a Van Ginkel ítéletben valójában megállapította, hogy a szállásnyújtás – vagyis egyetlen szolgáltatás – elegendő. A „tájékoztatást és tanácsadást” – mint választható többletszolgáltatásokat – feltételesen említette. A Bíróság azokat nem az egyedi ügy tényállása alapján állapította meg. Az említett többletszolgáltatások nyújtását feltételesen („lehet”) fogalmazta meg, és azt az ítélet rendelkező részében nem szerepeltette.

30. Mindazonáltal úgy tűnhet, hogy a Star Coaches végzés átvette ezt a kiegészítő megjegyzést, és a szabály részévé tette annak megállapításával, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás a szolgáltatásnyújtás egészére akkor alkalmazható, ha az nem csak igénybe vett szállásbiztosítást vagy utaztatást tartalmaz. Úgy tűnik tehát, hogy a Bíróság a Star Coaches végzésben tulajdonképpen elírja, hogy a szállásbiztosítás vagy utaztatás mellett a szolgáltatásnyújtásnak „valami más” is tartalmaznia kell. Utaztatás és szállásbiztosítás együttes nyújtására nincs szükség, azonban a szolgáltatások egyikének szállásbiztosításra vagy utaztatásra kell irányulnia, mivel a szolgáltatásnyújtás egészének utazáshoz kell kapcsolódnia.(17)

b) Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás szövegéről és céljairól

31. Úgy tűnik tehát, hogy a Star Coaches végzésben követett megközelítés – bár

(kétségtelenül) szigorúbb – a héairányelv 306. cikkének szövegét jobban tükrözi. Az említett rendelkezés az utazási irodák által felhasznált, „más adóalanyok által értékesített termékekre és nyújtott szolgáltatásokra” vonatkozik. A harmadik felek által értékesített több termék és általuk nyújtott több szolgáltatás gondolata megjelenik a héairányelv 307. cikkében is, amely olyan jogi vélelmet hoz létre, amelynek értelmében az utazási iroda által az utazás lebonyolítása céljából végzett összes tevékenységet egységes szolgáltatásnak kell tekinteni.

32. Ezt, a szolgáltatások sokféleségére vonatkozó követelményt számos jogalkotási dokumentum is tükrözi. Önmagukban (az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást els?ként bevezet?) hatodik irányelv elfogadásához vezet? el?készít? munkálatok nem adnak teljes kör? felvilágosítást a különös szabályozás bevezetésének okairól.(18) A Bizottság ugyanakkor egy 2002?es, végül el nem fogadott módosító javaslatban rögzítette, hogy a különös szabályozás létrehozásának „okát a szakma sajátos jellege képezte”, és hogy „az utazási irodák és az utazásszervez?k által nyújtott szolgáltatásokat az jellemzi, hogy leggyakrabban például utaztatást és szállásbiztosítást magában foglaló szolgáltatáscsomagokból állnak [...]. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a nyújtott szolgáltatások nagy száma és helye miatt olyan gyakorlati nehézséggel járna e vállalkozások számára, amelyek meggátolhatnák tevékenységük folytatását”.(19)

33. A különös szabályozás által követett célok tehát arra engednek következtetni, hogy az igényelt egyszer?sítést els?sorban azért alkották meg, hogy egyetlen szolgáltatásnyújtás felöllelje a különböz? tagállamokban nyújtott szolgáltatások *tartalmi*, valamint *földrajzi* sokféleségét.(20)

34. A Bíróság elvi síkon a földrajzi és tartalmi sokféleség gondolatát továbbra is minden olyan ügyben felidézi, amelynek tárgyát az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás képezi. A Bíróság ugyanis megállapítja, hogy az utazási irodák és az utazásszervez?k által nyújtott szolgáltatásokat az jellemzi, hogy leggyakrabban például utaztatást és szállásbiztosítást magában foglaló részzolgáltatásból állnak. A Bíróság megállapítja, hogy az adóztatás helyére, az adóalapra és az el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a nyújtott szolgáltatások nagy száma és helye miatt gyakorlati nehézséggel járna.(21)

35. Ezen általános érveken túl azonban el kell ismerni, hogy a konkrét mérce tartalmát – különösen a Van Ginkel ítélet és a StarCoaches végzés közötti ellentmondásokra tekintettel – nem egyszer? felderíteni. Elegend?e egy szolgáltatás? Melyik? Amennyiben a szolgáltatások (tartalmi) sokfélesége követelmény, mely szolgáltatáskombinációkra alkalmazható a különös szabályozás? Kizárólag a szállásbiztosítás és utaztatás kombinációjára? Vagy a szállásbiztosítás és valamilyen más szolgáltatás kombinációjára? Amint azt a német kormány a tárgyaláson helyesen megjegyezte, úgy t?nik, hogy a Bíróság már elutasította az utazási csomagokról szóló (EU) 2015/2302 irányelvvel(22) való esetleges párhuzamot, amely legalábbis a fogalommeghatározásokat(23) illet?en bizonyos útmutatást adhatott volna.(24)

c) A f?? és járulékos szolgáltatásokról

36. Amennyiben ugyanis az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazásának feltételét képezi a szolgáltatások sokfélesége, a f?? és járulékos szolgáltatások közötti – a kérdést el?terjeszt? bíróság által hivatkozott – különbségtétel relevánssá válik.

37. A kérdést elterjesztő bíróság az elzetes döntéshozatalra elterjesztett első kérdéssel összefüggésben emlékeztet a f? és járulékos szolgáltatások között a Ludwig ügyben(25) tett különbségre. A Ludwig ügy tárgyát az a kérdés képezte, hogy a vagyonkezelési tanácsadók által nyújtott és hitszerződések közvetítéséből, *valamint* tanácsadásból álló szolgáltatás egyetlen hitelközvetítési szolgáltatásnak minősül, és ilyenként a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1. alpontja alapján héamentes-e.

38. A Bíróság megállapította, hogy „általában valamennyi szolgáltatásnyújtást különállónak és függetlennek kell tekinteni, és a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyleteket a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani, aminek folytán először is fel kell deríteni a szóban forgó ügylet egyedi jellemzőit annak eldöntése érdekében, hogy az adóalany az átlagos fogyasztó részére több különálló f?szolgáltatást vagy egységet képező szolgáltatást teljesít-e”.(26) A Bíróság azt is kifejtette, hogy „különösen akkor van szó egyetlen szolgáltatásról, ha egy vagy több elemet a f?szolgáltatás részének kell tekinteni, míg ellenkező esetben egy vagy több elemet olyan járulékos szolgáltatásnak vagy szolgáltatásoknak kell minősíteni, amelyek a f?szolgáltatással azonos adóügyi elbírálás alá esnek. Egy szolgáltatást akkor kell egy f?szolgáltatás járulékos szolgáltatásának tekinteni, ha az nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra irányul, hogy a gazdasági szereplő f?szolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni”.(27)

39. Habár a Ludwig ítélet pénzügyi szolgáltatásokra vonatkozott, emlékeztetni lehet arra, hogy a Bíróság a f? és járulékos szolgáltatások közötti különbségtételt az utazási irodákra vonatkozó szabályozással összefüggésben már megvizsgálta. A Madgett és Baldwin ítéletben(28) két szállodatulajdonos az angliai szállodájuk vendégeinek utazási csomagokat kínált. A csomagok szállást, különböző felvételi pontokról autóbusszal történő szállítást és a vendégek szállodában tartózkodása alatt igénybe vehető egynapos autóbusszos utazást foglalt magában. Az utaztatási szolgáltatást harmadik felektől vették igénybe. A többi szolgáltatást önértékű nyújtották. Felmerült az a kérdés, hogy ezek a csomagok az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartoznak-e. A Bíróság megállapította, hogy igen. Ezt azzal indokolta, hogy az igénybe vett szolgáltatást nem lehetett pusztán a f?szolgáltatással járulékosnak tekinteni. Ellenkező esetben a szolgáltatásnyújtás egésze az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatályán kívül esne nek minősülne.

40. Emellett a Bíróság az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozással összefüggésben a járulékos szolgáltatások fogalmát a Ludwig ítéletet követően az Ist ítéletben(29) is használta. Az Ist ügy olyan kereskedőre vonatkozott, amely külföldi nyelvtanfolyamot magában foglaló, úgynevezett „High School” és „College” programokat kínált. A Bíróság megvizsgálta, hogy az Ist által harmadik felektől igénybe vett „utazási” szolgáltatás az önértékű nyújtott szolgáltatásokhoz képest pusztán járulékos jellegű maradt-e.(30) A Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy nem. Az igénybe vett szolgáltatások – mint például a célszágba történő beutazás és/vagy ott tartózkodás – teljesítése érezhetően befolyásolja az utazási csomag árát. Az igénybe vett szolgáltatások értéke tehát „a nyelvi képzéshez, illetve nyelvtanításhoz kapcsolódó szolgáltatások értékéhez képest nem [volt] pusztán másodlagos”.(31)

41. A f? és járulékos szolgáltatás közötti különbségtétel tehát korántsem ismeretlen az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás terén. E különbségtételt annak megállapítására használták, hogy az igénybe vett szolgáltatás (önértékű nyújtott szolgáltatással együttesen) az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá esik-e. A Madgett és Baldwin ítéletből, valamint az Ist ítéletből az következik, hogy amennyiben az igénybe vett szolgáltatás az utazási csomag kisebb részét képezi és egymagában nem szolgálja az utas célját, az önértékű

nyújtott f?szolgáltatás adójogi sorsát osztja.

42. Ezt követ?en az a kérdés, hogy f?? és járulékos szolgáltatások közötti különbségtétel továbbra is annak „kívülr?l történ? jelzésére” korlátozódik?e, hogy öner?b?l nyújtott és igénybe vett szolgáltatások kombinációja esetén mi min?sül utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak. Vagy e különbségtétel a szolgáltatásnyújtás összetételének „bels? igazolása” szempontjából is relevanciával bírhat?e, ha a szolgáltatásnyújtás állítólagosan két igénybe vett szolgáltatásból áll?

43. Tudomásom szerint a Bíróság ilyen forgatókönyvvel soha nem foglalkozott. Amennyiben ugyanis a szolgáltatások (tartalmi) sokfélesége követelmény, nem világos, hogy az említett „bels? mérce” alkalmazását miért kellene kizárni annak megállapítása esetén, hogy az egyik igénybe vett szolgáltatás valójában olyan járulékos szolgáltatás, amely érezhet?en nem befolyásolja a szolgáltatásnyújtás egészének árát, és az pusztán eszköz arra, hogy az utas jobban kiélvezhesse a f?szolgáltatást. Nem látom be miért kellene kategorikusan rögzíteni, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás terén mesterségesen nem bontható részekre az, ami a valójában egy szolgáltatásnyújtást képez.(32)

44. E gondolatmenetnek a jelen ügyre történ? alkalmazása esetén tehát meg kell állapítani, hogy (az adott szálláshely) takarítása a (rövidtávon bérbe adott) szállással jellemz?en együttesen nyújtott járulékos szolgáltatás. A „reggeli pékáru” biztosítása és a mosodai szolgáltatás nem minden esetben automatikus. Ezek a szolgáltatások azonban önmagukban az utazás célját aligha képezhetik; ebben az értelemben nem nélkülözhetetlenek ahhoz, hogy az utas a szállását igénybe vehesse. Természetesen létezhetnek olyan kivételes esetek, amelyekben ez az általános vagy hétköznapi megközelítés nem alkalmazható, és amelyekben az említett, általában járulékos szolgáltatások eltér? min?sítéssel és jelent?séggel rendelkeznek. Olyan példák juthatnak eszünkbe, mint a romantikus lelkek számára kialakított, az ausztriai Tirol falusi környezetében nyújtott kivételes reggeli, illetve a különféle típusú gasztronómiai élvezetek. Vagy szállás középkori kastélyban „moss magadra” különleges ajánlattal, amelynek keretében a vendégek régi mosodában hagyományos módszerrel moshatják ki szennyesüket, és amely a „15. századi mosodás valódi életérzésével” kecsegtet. Mindkét esetben valószínű, hogy az ilyen szolgáltatás a szállásbiztosításhoz – mint f?szolgáltatáshoz – viszonyítva nem pusztán járulékos jelleg?

45. A jelen ügyben azonban úgy t?nik, hogy az egyetlen f?szolgáltatást az képezte, amit a felperes helyben nyújtott vendégeinek, nevezetesen a szállásbiztosítás. A takarítás, a reggeli pékáru és a mosodai szolgáltatás valójában olyan járulékos szolgáltatásoknak min?sültek, amelyek önmagukban nem képezték a vendégek célját.

46. Emellett az is elhangzott, hogy a felperes a vendégeknek „tájékoztatást és tanácsadást” nyújtott (azzal, hogy tájékoztatást tett közzé a saját weboldalán). A felek a tárgyaláson ugyanakkor nem értettek egyet ennek következményeit illet?en, jelesül abban, hogy a „tájékoztatás és tanácsadás” nyújtása szükséges?e ahhoz, hogy a szolgáltatásnyújtás egésze az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozzon.

47. Ha ennek meghatározása szempontjából relevánsnak is min?sül a tájékoztatás és tanácsadás (ami álláspontom szerint nincs így(33)), valószínű, hogy azokat öner?b?l nyújtják. Ez átvezet a szolgáltatások sokféleségének el?írása esetén szükségszer?en felmerül? utolsó szemponthoz: sok olyan ügyben, amelyben a Bíróság vegyes szolgáltatásnyújtás esetén megkövetelte az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazhatóságát, csak az *egyik* elem volt igénybe vett szolgáltatás, míg a másik szolgáltatást öner?b?l nyújtották.(34) Most rátérek az ilyen „vegyes helyzetekre”.

d) **Vegyes szolgáltatásnyújtások**

48. A Bíróság a „vegyes” szolgáltatásnyújtásokkal összefüggésben ismételten hangsúlyozta annak szükségességét, hogy a kereskedő különbséget tegyen igénybe vett és önerőből nyújtott szolgáltatások között,(35) és megállapította, hogy kizárólag az igénybe vett szolgáltatási rész képezheti tárgyát a héairányelv 306. cikkén alapuló, árrés szerinti szabályozásnak.

49. A Bíróság ezt a követelményt először a fent ismertetett(36) Madgett és Baldwin ítéletben állapította meg, majd arra a Kozak ítéletben és a MyTravel ítéletben emlékeztetett. A Kozak ítélet olyan utazási irodára vonatkozott, amely a szállást és az étkezést magában foglaló utazási csomagokat értékesített, amelynek céljára M. Kozak más szolgáltatóktól igénybe vett szolgáltatásokat és önerőből nyújtott utaztatást használt fel. A Bíróság elutasította a nemzeti adóhatóság azon érvét, amely szerint elengedhetetlenül szükséges az önerőből nyújtott utaztatás a teljes körű turisztikai szolgáltatáshoz, és hogy az önerőből nyújtott szolgáltatásokkal együtt „egységes szolgáltatást” képez a héairányelv 307. és 308. cikke értelmében (és ezért annak adójogi sorsukban osztoznak). A Bíróság emlékeztetett, hogy kizárólag az igénybe vett szolgáltatás képezheti tárgyát a héairányelv 306. cikkének, az önerőből nyújtott szolgáltatás nem.(37) Ehhez hasonlóan a MyTravel ítélet igénybe vett szállást önerőből nyújtott utaztatással együttesen tartalmazó utazási csomagokat értékesítő kereskedőre vonatkozott. A Bíróság meghatározta, hogy a szolgáltatásnyújtás adózási szempontból hogyan bontható szét önerőből nyújtott és igénybe vett szolgáltatásokra.(38)

50. Ezek az ügyek azt mutatják, hogy az *igénybe vett szolgáltatások sokféleségét* a Bíróság az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazásának feltételeként ténylegesen nem írta elő. Ezekből az ügyekből azonban az is nehezen következtethető ki, hogy egy igénybe vett szolgáltatásnak egy önerőből nyújtott szolgáltatással való kombinációja teljesítette az említett követelményt. Az utóbbi értelmezés problematikusnak tűnik, mivel a Bíróság az önerőből nyújtott szolgáltatást egyértelműen kizárja az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alól. Ez az értelmezés ellentétes lenne a héairányelv 307. cikkével is, amelynek értelmében az utazási iroda által nyújtott szolgáltatás egységes szolgáltatásnak minősül.

51. Másképpen megfogalmazva, annak elismerése, hogy az önerőből nyújtott/igénybe vett szolgáltatások kombinációja – *mint egész* – teljesíti a szolgáltatások sokféleségének követelményét, míg az önerőből nyújtott szolgáltatáselemet a héaszámítás céljából *el kell különíteni*, valójában azt jelentené, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazhatóságának megállapításához a meghatározás olyan elemét (önerőből nyújtott szolgáltatás) kellene felhasználni, amely azonban végső soron soha nem képezné e különös szabályozás tárgyát.

52. Ezen a ponton egyértelmű, hogy a Bíróság a Star Coaches végzésében tett, a szolgáltatások sokfélesége megállapításának követelményére vonatkozó legutóbbi következtetésének teljes körű elfogadása esetén legalábbis jelentős mértékben összetett lenne annak megállapítása, hogy mi minősül a különös szabályozás hatálya alá eső utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak (azt az egyértelmű helyzetet leszámítva, amelyben valamely utazási iroda igénybe vett szállást igénybe vett utaztatással ötvözt). Emellett egyértelművé kellene tenni, hogy a szóban forgó szolgáltatás(ok) szükséges összetételének meghatározása milyen elemekből áll (szállásbiztosítás és utaztatás; szállásbiztosítás vagy utaztatás és valami más), valamint tisztázni kellene azok pontos viszonyát (független és járulékos szolgáltatások), és hogy az igénybe vett vagy önerőből nyújtott szolgáltatások eddig kizárólag lehetőségek szintjén felvázolt „keverékben” pontosan milyen arányt képviselnek.

3. Egyetlen igénybe vett szolgáltatás (is) elegendő-e?

53. Létezik azonban egy alternatív megközelítés. Ez lényegében a Bíróság részéről kettős

megállapítást – egyértelműsítést és aktualizálást – foglal magában. Ehhez először is a bíróságnak (újból) meg kellene erősítenie, hogy a VanGinkel ítéletben⁽³⁹⁾ levont fő következtetést a Star Coaches végzés⁽⁴⁰⁾ nem kérdőjelezi meg. Következésképpen a VanGinkel ítéletben megállapított szabályt kell alkalmazni: ahhoz, hogy valamely kereskedő az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozzon, egyetlen igénybe vett szolgáltatás nyújtása is elegendő. Másodszor, amennyiben ugyanis egyetlen – akár szállásbiztosítást, akár utaztatást magában foglaló – igénybe vett szolgáltatás nyújtása elegendő, talán azt is tisztázni szükséges, hogy a Van Ginkel ítéletben az utazási irodák által nyújtott tájékoztatásra és tanácsadásra vonatkozó, feltételes és mellékes megjegyzés – különösen az utazási piac 2018. évi tényleges helyzetét figyelembe véve – nem igazán minősül feltételnek.⁽⁴¹⁾

54. Az egyértelműség kedvéért először is rögzíteni kell, hogy e megközelítés a ténybeli következményeit illetően összhangban áll a korábbi ítélkezési gyakorlattal: a Madgett és Baldwin ítélet, a Kozak ítélet és a MyTravel ítélet, úgy ténik, megerősíti azt a következtetést, hogy „egyetlen igénybe vett” szolgáltatás elegendő, feltéve hogy az – a Minerva ítéletben⁽⁴²⁾ foglaltaknak megfelelően – utazáshoz kapcsolódik. Ennek eredményeként az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás olyan szolgáltatásnyújtásra vonatkozik, amely egy igénybe vett szolgáltatás nyújtásából áll, feltéve hogy az *igénybe vett szolgáltatás szállásbiztosítás vagy utaztatás*. Ebben a helyzetben irreleváns, hogy ezenfelül néhány más (igénybe vett vagy önerőből nyújtott) szolgáltatást is nyújtanak-e. Amennyiben ugyanis ez a helyzet, a fő és járulékos szolgáltatások közötti különbségtétel is irrelevánssá válik.

55. Másodszor, különösen a „tájékoztatást és tanácsadást” – mint lehetséges külön szolgáltatást – illetően már megjegyeztem, hogy az ilyen szolgáltatást valószínűsíthetően önerőből nyújtják. Amennyiben az „egyetlen igénybe vett szolgáltatásra” vonatkozó szabály alkalmazhatóságának feltétele az ilyen „szolgáltatás” nyújtása, az általános adómérték alkalmazása szempontjából az utazási csomag ezen önerőből nyújtott részét is el kell különíteni.⁽⁴³⁾ Számomra nem teljesen egyértelmű, hogy az ilyen „tájékoztatást és tanácsadást” hogyan (a tényleges költség módszer vagy a piaci érték módszer alapján) kell értékelni.⁽⁴⁴⁾

56. Mindenek felett azonban nem látom be, hogy napjainkban – forrástól függetlenül – bármely ilyen hipotetikus tanács (vagy annak hiánya) hogyan bírna relevanciával. A helyzet meglehetősen más volt 1992-ben, a VanGinkel elbírálásának idején. Nem minden nosztalgia nélkül el kell ismerni, hogy akkoriban az utasnak az utazás utazási irodánál történő kiválasztásához és lefoglalásához ténylegesen el kellett látogatnia az utazási irodába, bizonyos ideig – különösen a szabadságolásokat megelőző időszakban – sorban kellett állnia, hogy a katalógusból papír alapú példányt szerezhessen, azt forgathassa, az utazási irodával megvitathassa az utazási lehetőségeket, és további részletek iránt érdeklődjön, és később pedig talán, hogy számos más alkalommal is ellátogasson az utazási irodába (foglалó befizetése, a megfelelő űrlapok kitöltése, a repülőjegyek és/vagy utalványok felvétele, és a többi céljából), ezt követően pedig, hogy végül elindulhasson. Az utazási iroda bevonása vagy tanácsadása mindezekben a szakaszokban kulcsfontosságú volt. Napjainkban mindez néhány, okostelefonon elvégzett kattintással kiváltható.

57. Összefoglalva, amennyiben a Bíróság álláspontja szerint az „egy igénybe vett szolgáltatás elegendő” szabályt kell alkalmazni, arra következtetek, hogy az utazási irodákra vonatkozó szabályozás alkalmazhatósága kizárólag attól függ, hogy a nyújtott szolgáltatás igénybe vett szállásbiztosítás vagy igénybe vett utaztatás-e, és nincsenek további feltételek arra vonatkozóan, hogy ezenfelül tanácsadásként a kereskedő hipotetikusan mit kínálhat. Ha 1992-ben a „tájékoztatást és tanácsadást” szolgáltatás (soha meg nem állapított és nem bizonyított) hipotézis volt, 2018-ban egyszerően irreálisnak minősül.

4. Az „egyetlenegy igénybe vett szolgáltatás” szabály javasolt megerősítéséről

58. Nyomós nyelvtani és rendszertani érvek támasztják alá azt a gondolatmenetet, hogy a héairányelv 306. cikkén alapuló, utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazásához a szolgáltatások sokfélesége szükséges. Az utazási irodáknak tehát legalább két igénybe vett szolgáltatást kell nyújtaniuk.

59. Nyelvtani szempontból ez az értelmezés tükrözi a legjobban az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás szövegét.(45) A különös szabályozás sajátos céljait is tükrözi.(46) Emellett a szóban forgó szabályozás az általános szabály alóli kivételt képez, és a Bíróság ismételtlen megállapította, hogy az „csak az irányelv céljának eléréséhez szükséges mértékben alkalmazható”.(47)

60. Ennélfogva meglehetősen igaz, hogy amennyiben a kereskedő kizárólag egy igénybe vett szolgáltatást nyújt, a szóban forgó különös szabályozás révén elérni kívánt egyszerűsítés célja teljes mértékben nem feltétlenül valósul meg.

61. Nyomós érvek szólnak azonban amellett is, hogy egy igénybe vett szolgáltatás – feltéve, hogy az szállásbiztosításhoz vagy utaztatáshoz kapcsolódik, és természetesen hogy az utazási iroda saját nevében, nem pedig pusztán közvetítésként jár el(48) – miért elegendő ahhoz, hogy a szolgáltatásnyújtás az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá essen.

62. Először is, az ítélkezési gyakorlat alapján a Bíróság – a Star Coaches végzés(49) kivételével – valójában soha nem értelmezte vagy alkalmazta akként a különös szabályozást, hogy az legalább két igénybe vett szolgáltatásból álló szolgáltatásnyújtásokra korlátozódik. Épp ellenkezőleg, a Bíróság meglehetősen nagyvonalú, a szabályozást tágan értelmezte megközelítést követett. Ez nem pusztán a (szolgáltatások) *tartalma* sokféleségére, hanem azok *földrajzi* sokféleségére tekintettel is igaz. E tekintetben a Bíróság megállapította, hogy a földrajzi sokféleség (jelesül az, hogy az utazási iroda különböző tagállamokban vesz igénybe szolgáltatásokat) a különös szabályozás alkalmazásához nem nélkülözhetetlen követelmény, és hogy a szabályozás egyetlen tagállamon belül nyújtott szolgáltatásokra is vonatkozik.(50) A Bíróság ez utóbbi megállapítást annak ellenére tette, hogy lényegében elismerte, miszerint a szabályozás fő okát a földrajzi sokféleség képezte.

63. Másodszor, az utazási ágazatban nyújtott szolgáltatások sokféleségére tekintettel annak elírása, hogy a különös szabályozás alkalmazásához legalább két igénybe vett szolgáltatás szükséges, valószínűleg kizárná e szabályozás hatálya alól azokat a kereskedőket, amelyek „vegyes” (igénybe vett és önmagukban nyújtott) szolgáltatások alapulvételével alakították ki üzleti tevékenységüket. Emellett fennáll annak kockázata, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás tárgyi hatálya – különösen a járulékos szolgáltatásra/főszolgáltatásra vonatkozó gondolatmenetnek erre a megállapításra való alkalmazhatóságával összefüggésben, ami a sokféleség követelményének eseteiben nem igazán zárható ki – túlságosan szigorúan nyerne meghatározást.

64. E második kérdéssel kapcsolatos ellenérv a túlzott „bennefoglaltság” veszélye. Szigorú értelmezés esetén fennáll annak a veszélye, hogy a meghatározásból számos olyan szolgáltatás kimarad, amelyet a fogalom általános értelmében „utazási irodáknak” minősülő szervezetek nyújtanak. Ezzel szemben tágabb meghatározás esetén a túl terjedelmes szabályozás kockázata áll fenn. Az egyetlen, utazáshoz kapcsolódó szolgáltatást nyújtó (a felpereshez hasonló) kereskedő e szabályozás hatálya alá esnek, habár a Star Coaches végzés értelmében ez nem így lenne.

65. Ez adott esetben igaz lehet. Ilyen összetett jogi környezetben ugyanakkor tanácsosnak t?nik meger?síteni és egyértelm?síteni a több évtizede már alkalmazott megoldást, közben pedig természetesen a jogalkotóra hagyni, hogy szükség esetén eltér? szabályozást válasszon. Mindent egybevetve talán el kell ismerni, hogy az egyszer?sítésnek az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás sajátos kontextusában történ? megvalósítása – a jelzett célja ellenére – meglehet?sen távol marad a bemutatott ideáltól. Ez a szóban forgó szabályozás a héa egyik legösszetettebb területévé vált.(51)

66. A fentiek tükrében a jelen ügyben feltett els? kérdést illet?en azt a következtetést vonom le, hogy a héairányelv 306. cikkét akként kell értelmezni, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás vonatkozik az egy igénybe vett szolgáltatásból álló szolgáltatásnyújtásokra, feltéve hogy az igénybe vett szolgáltatás szállásbiztosítás vagy utaztatás.

B. A második kérdés?I: az árrés szerinti szabályozás és a kedvezményes adómérték egyidej? alkalmazása

67. A második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság arra kíván választ kapni, hogy a felperes által nyújtott szolgáltatásra – amennyiben az az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozónak min?sül – vonatkozhat?e a héairányelv III. mellékletével összefüggésben értelmezett 98. cikke szerinti kedvezményes adómérték. Ezt a kérdést a kérdést el?terjeszt? bíróság kifejezetten a felperes által nyújtott szolgáltatás szállásbiztosítási részére tekintettel tette fel.

68. A felperes igenl? választ javasol. A német és a holland kormány, valamint a Bizottság ezzel ellentétesen érvel. El?adják, hogy a kedvezményes adómértéknek a szóban forgó szolgáltatásra történ? alkalmazását kizárja az, hogy az utazási szolgáltatás nem szerepel a héairányelv III. mellékletében foglalt felsorolásban, és hogy a kedvezményes adómérték alkalmazása ellentétes a szóban forgó különös szabályozás egyszer?sítést szolgáló logikájával. A német kormány az állandó ítélkezési gyakorlatra utalva(52) arra is emlékeztet, hogy a kedvezményes adómértékek hatályát szigorúan kell értelmezni.

69. Ez utóbbi álláspontot osztom. Valamely kedvezményes adómérték nem alkalmazható annak megállapítását követ?en, hogy a szóban forgó szolgáltatás utazási szolgáltatásnak min?sül.

70. Az el?z? pontban foglaltaknak megfelel?en a héairányelv 307. cikke értelmében az utazási irodák által nyújtott szolgáltatások egységes szolgáltatásnak min?sülnek.(53) E jogi vélelemnek logikus következménye, hogy az ilyen szolgáltatás különbözik az alkotóelemeit?l.

71. Amennyiben egyetértés van abban, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás egy, utazáshoz kapcsolódó igénybe vett szolgáltatásra (szállásbiztosításra vagy utaztatásra) vonatkozik, e szolgáltatás nyújtása révén a szóban forgó szolgáltatás a héairányelv 306. cikkének hatálya alá tartozik, vagyis azt „utazási szolgáltatásnak” min?síti. Másképpen megfogalmazva, az említett szabálynak az adott szolgáltatás utazási szolgáltatásként való min?sítése céljából történ? alkalmazását követ?en az adómérték alkalmazása céljából ezt a min?sítést nem lehet azonnal mell?zni, ha ugyanez a min?sítés az adóalap meghatározását szolgálja.

72. Rendszertani szempontból az utazási szolgáltatások nem szerepelnek a héairányelv (ezen irányelv 98. cikkében hivatkozott) III. mellékletében, amely felsorolja a kedvezményes adómérték hatálya alá tartozó szolgáltatásokat, amelyek között a 12. pontban szerepel a „szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás, beleértve az üdülőhelyi szállásbiztosítást, továbbá a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadását is”.

73. Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, a szállásbiztosítást illetően a kedvezményes adómérték utazási irodákra történő alkalmazása ellentétes lenne a héairányelv III. mellékletével és az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás által követett egyszerűsítési célkitűzéssel.

74. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor azt is megjegyzi, hogy a kedvezményes adómértéknek a szóban forgó szolgáltatásnyújtás szállásbiztosítási részére való alkalmazásának kizárása egyenlőtlen bánásmódot eredményezhet.

75. Elismerem, hogy a szállásbiztosításból álló szolgáltatásnyújtás – a „csak egy igénybe vett szolgáltatás szabály” eredményeként – a szolgáltatás nyújtásának módjától függően (vagyis hogy azt a különös szabályozás hatálya alá tartozó utazási iroda nyújtja-e) adózási szempontból eltérő bánásmódban részesül.

76. Ez az érv azonban – különösen a héaszabályozással és a különös szabályozásokkal összefüggésben – egyértelműen korlátozott. A minden szempontból tökéletes egyenlőség és semlegesség megvalósításának igénye esetén a különös szabályozások eleve aligha léteznének. A túlzott formalitás igénye nélkül a szolgáltató formális státusza ugyanis az ilyen helyzetekben akkor is számít, ha a szolgáltatás gazdasági természete ugyanaz. Tehát a héajog egyszerűen eltérően kezeli ugyanazokat a szolgáltatásokat, amelyeket egyrészt (közvetítő segítségével vagy ilyen segítség nélkül) a tulajdonos, másrészt pedig a saját nevében eljáró utazási iroda nyújt. (54)

77. A fentiek tükrében az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre vonatkozó következtetésem az, hogy a héairányelv – ezen irányelv III. mellékletének 12. pontjával összefüggésben értelmezett – 98. cikkét akként kell értelmezni, hogy a héairányelv 306. és azt követő cikkei alapján az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás tárgyát képező szolgáltatásnyújtásokra az üdülőhelyi szállásbiztosítás nyújtására alkalmazandó kedvezményes adómérték nem vonatkozhat.

V. Véggkövetkeztetés

78. A fentiek tükrében azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által feltett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 306. cikkét akként kell értelmezni, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás vonatkozik az egy igénybe vett szolgáltatásból álló szolgáltatásnyújtásokra, feltéve hogy az igénybe vett szolgáltatás szállásbiztosítás vagy utaztatás.

2) a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv – ezen irányelv III. mellékletének 12. pontjával összefüggésben értelmezett – 98. cikkét akként kell értelmezni, hogy a héairányelv 306. és azt követő cikkei alapján az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás tárgyát képező szolgáltatásnyújtásokra az üdülőhelyi szállásbiztosítás nyújtására alkalmazandó kedvezményes adómérték nem vonatkozhat.

1 Eredeti nyelv: angol.

2 A közös hozzáadottértékadórendszerrel szülő, 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

3 A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szülő, 1977. május 17-i irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

4 1992. november 12-i Van Ginkel ítélet (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 2010. december 9-i Minerva Kulturreisen ítélet (C-31/10, EU:C:2010:762, 21. és azt követő pontok); a Bíróság 2012. március 1-jei Star Coaches végzése (C-220/11, EU:C:2012:120).

6 2007. június 21-i Ludwig ítélet (C-453/05, EU:C:2007:369, 19. pont).

7 Megjegyzendő azonban, hogy a közvetítő héairányelv 306. cikkében és annak jogalkotási előzményeiben használt fogalmát a Bíróság részletesen nem vizsgálta meg. A Bíróság az e kérdést érintő korábbi ügyekben a nemzeti bíróságra bízta annak ellenőrzését, hogy a kereskedő nem közvetítőként való eljárásának feltétele teljesült-e. Mindazonáltal úgy tűnik, hogy a Bíróság az 1992. november 12-i Van Ginkel ítéletében (C-163/91, EU:C:1992:435, 21. pont) ténylegesen egyenlőségjelet tett a „*saját nevében történő eljárás*” és a „*nem közvetítőként történő eljárás*” közé: „a hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdése értelmében az ezen cikk alkalmazásának feltétele, hogy az utazási iroda az utasokkal szemben saját nevében, ne pedig közvetítőként lépjen fel” (kiemelés tőlem). Lásd még: 2014. március 13-i Jetair és BTWE Travel4you ítélet (C-599/12, EU:C:2014:144, 54–55. pont); Poiares Maduro főtanácsnok Istügyre vonatkozó főtanácsnoki indítványa (C-200/04, EU:C:2005:394, 35. pont). Emellett megjegyzem, hogy a héairányelv 44., 50., 54. cikke, 56. cikke (1) bekezdésének l) pontja és 153. cikke „*más személy nevében és javára eljáró*” egy vagy több közvetítőre utal. Igaz, hogy ezt a fordulatot a héairányelv 306. cikke (1) bekezdésének második albekezdése nem ismétli meg, azonban ugyanezen rendelkezés első bekezdése ennek az ellenkezőjét („*saját nevükben*” eljáró) az utazási irodák jellemzőjeként rögzíti.

8 1992. november 12-i ítélet (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 2012. március 1-jei végzés (C-220/11, EU:C:2012:120).

10 2012. március 1-jei végzés (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Pontosabban kiderül, hogy a kereskedő igénybe vett szolgáltatásokat nyújtott, és önmaga is végzett szolgáltatásnyújtást. Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozásra vonatkozó vita szempontjából azonban kizárólag az igénybe vett szolgáltatások nyújtása bírt relevanciával. A Bíróság nem vitatta azt, hogy a szolgáltatásokat utazási irodáknak, nem pedig közvetlenül utasoknak nyújtották, mivel annak vitatása szükségtelennek tűnt.

12 2012. március 1-jei Star Coaches végzés (C-220/11, EU:C:2012:120, 22–23. pont).

13 2012. március 1-jei Star Coaches végzés (C-220/11, EU:C:2012:120, 22–23. pont).

14 1992. november 12-i ítélet (C-163/91, EU:C:1992:435). 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 18. pont).

15 1992. november 12-i ítélet (C-163/91, EU:C:1992:435, 22–26. pont).

16 1992. november 12-i Van Ginkel ítélet (C-163/91, EU:C:1992:435, 24. pont), amely utalást tartalmaz a polgári és kereskedelmi ügyekben a joghatóságról és a bírósági határozatok végrehajtásáról szóló, 1968. szeptember 27-i Brüsszeli Egyezmény (HL 1978. L 304., 36. o.) 16. cikkében foglalt, a dologi jogokra vonatkozó kizárólagos joghatósági ok értelmezésével foglalkozó, 1992. február 26-i Hacker ítéletre (C-280/90, EU:C:1992:92).

17 Ezt korábban a Bíróság a 2010. december 9-i Minerva Kulturreisen ítéletben (C-31/10, EU:C:2010:762) állapította meg. A Bíróság ebben az ítéletben megtagadta az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás olyan kereskedő tekintetében történő alkalmazását, amelynek szolgáltatása operajegyek értékesítésére korlátozódott.

18 A Bizottság által készített, „Az utazási irodákra vonatkozó különleges héaszabályozás felülvizsgálatáról és a reformlehetőségekről szóló tanulmány” címet viselő jelentés (TAXUD/2016/AO-05. számú végleges jelentés, 2017. december; elérhető online, az Európai Bizottság weboldalán), 26. o., 3.2 pont.

19 A 77/388/EGK irányelvnek az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2002. február 8-i javaslat (COM(2002) 64 végleges, HL 2002. C 126E., 390. o.). Ezt a javaslatot később visszavonták; lásd az elavult bizottsági javaslatok visszavonását (HL 2014. C 153., 3. o.). Lásd még: a „Héa – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás” címet viselő, 2002/0041 (CNS) számú tanácsi intézményközi dokumentumot (17567/09).

20 Lásd még: a Skarpa Travel ügyre vonatkozó indítványom (C-422/17, EU:2018:XXX, 30–33. pont).

21 1992. november 12-i Van Ginkel ítélet (C-163/91, EU:C:1992:435, 13–14. pont); 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 18. pont); 2003. június 19-i of First Choice Holidays ítélet (C-149/01, EU:C:2003:358, 23. és 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. december 9-i Minerva Kulturreisen ítélet (C-31/10, EU:C:2010:762, 17. és 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2012. március 1-i Star Coaches végzés (C-220/11, EU:C:2012:120, 19. pont); 2012. október 25-i Kozak ítélet (C-557/11, EU:C:2012:672, 19. pont); 2013. szeptember 26-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-189/11, EU:C:2013:587, 58. pont); 2014. január 16-i Ibero Tours ítélet (C-300/12, EU:C:2014:8, 25. pont). Hasonlóképpen lásd: 2018. február 8-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-380/16, nem tették közzé, EU:C:2018:76, 41–42. és 48. pont).

22 Az utazási csomagokról és az utazási szolgáltatásösszetesekről, valamint a 2006/2004/EK rendelet és a 2011/83/EU európai parlamenti és tanácsi irányelv módosításáról, továbbá a 90/314/EGK tanácsi irányelv hatályon kívül helyezéséről szóló, (EU) 2015/2302 európai parlamenti és tanácsi irányelv (HL 2015. L 326., 1. o.).

23 Az utazási csomagokról szóló 2015/2302 irányelv 3. cikkének 2. pontjában foglalt meghatározás szerint az „utazási csomag” lényegében legalább két különböző típusú utazási szolgáltatás kombinációja ugyanazon utazás vagy üdülés részeként. Az „utazási szolgáltatás” viszont a 3. cikk 1. pontjában szereplő meghatározás szerint „a) a személyszállítás; b) a szállásnyújtás, amely nem képezi szerves részét valamely személyszállítási szolgáltatásnak és nem lakáscélú; c) személygépkocsinak [...] a kölcsönzése; d) bármely olyan egyéb turisztikai szolgáltatás, amely nem képezi szerves részét az a), b) vagy c) pont szerinti utazási szolgáltatásoknak”.

24 Lásd: 1999. február 11-ii AFS Intercultural Programs Finland ítélet (C-237/97, EU:C:1999:69); 2005. október 13-ii Istíélet (C-200/04, EU:C:2005:608, 30–33. pont). Lásd még: Poiares Maduro f?tanácsnok Ist ügyre vonatkozó indítványa (C-200/04, EU:C:2005:394, 33. pont).

25 2007. június 21-ii ítélet (C-453/05, EU:C:2007:369).

26 2007. június 21-ii Ludwig ítélet (C-453/05, EU:C:2007:369, 17. pont). A bíróság utalt a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjára, amelynek értelmében a héa hatálya alá tartozik az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás. Ezt a rendelkezést (ami a szolgáltatásnyújtást illeti) jelenleg a héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja tükrözi.

27 2007. június 21-ii Ludwig ítélet (C-453/05, EU:C:2007:369, 18–19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 1998. október 22-ii ítélet (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496).

29 2005. október 13-ii ítélet (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Az utazási csomagok tartalmazták az Egyesült Államokba történő oda- és visszautat Németországból történő indulással, a fogadó család által nyújtott szállást, étkezést, biztosítást, az amerikai „high schoolban” vagy hasonló intézményben történő tanulást, illetve az oktatási anyagokat.

31 2005. október 13-ii Ist ítélet (C-200/04, EU:C:2005:608, 26–29. pont).

32 Lásd még: 2013. június 20-ii Neweyítélet (C-653/11, EU:C:2013:409, 41–45. pont), amelynek tárgyát többek között a „szolgáltatásnyújtás” fogalma, és az képezte, hogy bizonyos körülmények esetén a szerződéses kikötések mögé kell nézni és figyelembe kell venni az ügylet valós gazdasági és kereskedelmi tartalmát az ügylet minősítése, és annak megállapítása céljából, hogy e kikötések teljesen mesterséges megállapodást és visszaélésszerű gyakorlatot képeznek-e.

33 Ezt a konkrét szempontot később fejtem ki. Lásd a jelen indítvány alábbi 55–56. pontját.

34 Ez volt a helyzet az 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496) (önre?b?l nyújtott szolgáltatás igénybe vett utaztatással); 2005. október 6-i MyTravel ítélet (C-291/03, EU:C:2005:591) (igénybe vett szállás és önre?b?l nyújtott utaztatás); 2012. október 25-i Kozak ítélet (C-557/11, EU:C:2012:672) (igénybe vett szállás és önre?b?l nyújtott utaztatás) esetében. A Bíróság a különös szabályozás alkalmazhatóságát kizárta a Minerva ügyben, amelyben kizárólag egyetlen szolgáltatás, jelesül az operajegyek értékesítése nem min?sült utaztatáshoz kapcsolódó szolgáltatásnak (2010. december 9-i Minerva Kulturreisen ítélet (C-31/10, EU:C:2010:762). Hasonlóképpen, a Bíróság a különös szabályozás alkalmazhatóságát kizárta a 2012. március 1-jei Star Coaches végzésben (C-220/11, EU:C:2012:120) (amelyben kizárólag utaztatást biztosítottak).

35 Ez alól kivételt képez, ha az igénybe vett szolgáltatás az önre?b?l nyújtott szolgáltatáshoz viszonyítva pusztán járulékos jelleg? volt, amint az megállapítást nyert az 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítéletben (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496) és a 2005. október 13-i Ist ítéletben (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 A fenti 39. pont. A bíróság ugyanebben az ítéletben az e kontextusban alkalmazandó számítási módszerre vonatkozóan is útmutatást adott.

37 2012. október 25-i ítélet (C-557/11, EU:C:2012:672, 23., 25–26. pont).

38 2005. október 6-i ítélet (C-291/03, EU:C:2005:591, 41. pont).

39 1992. november 12-i ítélet (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 2012. március 1-jei végzés (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 „Az [utazási iroda] szolgáltatása még abban az esetben sem korlátozható egy egyetlen szolgáltatásra, [...] mivel [...] olyan szolgáltatásokat is tartalmaz, mint például a tájékoztatás és a tanácsadás, amelyek révén az utazásszervez? üdülések és szállásfoglalások nagy választékát kínálja”. 1992. november 12-i Van Ginkel ítélet (C-163/91, EU:C:1992:435, 24. pont), amely utalást tartalmaz a Brüsszeli Egyezmény 16. cikkében foglalt, a dologi jogokra vonatkozó kizárólagos joghatósági ok értelmezésével foglalkozó 1992. február 26-i Hacker-ítéletre (C-280/90, EU:C:1992:92).

42 Úgy t?nik, hogy ennek az ítélkezési gyakorlatnak ellentmondó egyetlen határozat ismételten csak a StarCoaches végzés, amelyben a Bíróság hangsúlyozta, hogy legalább két szolgáltatási elem nyújtása szükséges.

43 Amint azt a Bíróság a fent ismertetett ítélkezési gyakorlatban el?írta; lásd a jelen indítvány fenti 48–51. pontját.

44 Lásd: 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet (C-308/96 and C-94/97, EU:C:1998:496, 39–47. pont); 2005. október 6-i MyTravel ítélet (C-291/03, EU:C:2005:591, 22–41. pont).

45 A jelen indítvány fenti 6–8. pontja. A 306. cikk többes számot használva „termékértékesítésekre vagy szolgáltatásnyújtásokra” utal.

46 Lásd a jelen indítvány fenti 31–35. pontját.

47 Lásd: 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 5. és 34. pont); 2003. június 19-i First Choice Holidays ítélet (C-149/01, EU:C:2003:358, 22.

pont); 2010. december 9?i Minerva Kulturreisen ítélet (C?31/10, EU:C:2010:762, 16. pont); 2012. október 25?i Kozak ítélet (C?557/11, EU:C:2012:672, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

48 A fenti 21–23. pont.

49 2012. március 1?jei Star Coaches végzés (C?220/11, EU:C:2012:120).

50 1998. október 22?i Madgett és Baldwin ítélet (C?308/96 és C?94/97, EU:C:1998:496, 19. pont).

51 Lásd: a Bizottság által készített, „Az utazási irodákra vonatkozó különleges héaszabályozás felülvizsgálatáról és a reformlehet?ségekr?l szóló tanulmány” címet visel? jelentés (TAXUD/2016/AO?05. számú végleges jelentés, 2017. december; elérhet? online, az Európai Bizottság weboldalán), 11. o.

52 2017. március 9?i Oxycure Belgium ítélet (C?573/15, EU:C:2017:189, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Lásd a fenti 50. pontot. Lásd még: 1992. október 27?i Bizottság kontra Németország ítélet (C?74/91, EU:C:1992:409, 16. pont).

54 Analógia útján emlékeztetni lehet arra, hogy a Bíróság megállapította, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozásra vonatkozó átmeneti szabályok alkalmazásából ered? esetleges versenytorzulások nem jogosítják fel a tagállamokat arra, hogy a különös szabályozást helytelenül ültessék át. Lásd: 1992. október 27?i Bizottság kontra Németország ítélet (C?74/91, EU:C:1992:409, 16. és 26. pont).