Utazás EC COURT

árrés adózás

JUDGMENT OF THE COURT (Sixth Chamber)

19 June 2003 (1)

(Sixth VAT Directive - Article 26(2) - Special scheme for the taxation of travel agents and tour operators - Taxable amount - Margin - Total amount to be paid by the traveller)

In Case C-149/01,

REFERENCE to the Court under Article 234 EC by the Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) (United Kingdom) for a preliminary ruling in the proceedings pending before that court between

Commissioners of Customs & Excise

and

First Choice Holidays plc,

on the interpretation of Article 26(2) of Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ 1977 L 145, p. 1),

THE COURT (Sixth Chamber),

composed of: R. Schintgen, President of the Second Chamber, acting as President of the Sixth Chamber, C. Gulmann (Rapporteur), V. Skouris, F. Macken and J.N. Cunha Rodrigues, Judges,

Advocate General: A. Tizzano,

Registrar: L. Hewlett, Administrator,

after considering the written observations submitted on behalf of:

- First Choice Holidays plc, by K. Prosser QC, instructed by M. Whitehouse, solicitor,

- the United Kingdom Government, by R. Magrill, acting as Agent, and P. Sales, Barrister,

- the German Government, by W.-D. Plessing and M. Lumma, acting as Agents,

- the Commission of the European Communities, by R. Lyal, acting as Agent,

having regard to the Report for the Hearing,

after hearing the oral observations of First Choice Holidays plc, represented by K. Prosser, of the United Kingdom Government, represented by P. Ormond, acting as Agent, assisted by P. Sales, and of the Commission, represented by R. Lyal, at the hearing on 14 March 2002,

after hearing the Opinion of the Advocate General at the sitting on 12 September 2002,

gives the following

Judgment

1. By decision of 13 March 2001, received at the Court on 26 March 2001, the Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division), referred to the Court for a preliminary ruling under Article 234 EC two questions on the interpretation of Article 26(2) of Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ 1977 L 145, p. 1, hereinafter 'the Sixth Directive').

2. Those questions were raised in proceedings between the Commissioners of Customs & Excise (hereinafter 'the Commissioners'), who are responsible for the collection of value added tax (hereinafter 'VAT') in the United Kingdom, and First Choice Holidays plc (hereinafter 'First Choice Holidays'), a tour operator, relating to a claim submitted by the latter for repayment of VAT.

Legal background

3. Article 11A(1)(a) of the Sixth Directive provides:

'The taxable amount shall be:

(a) in respect of supplies of goods and services other than those referred to in (b), (c) and (d) below, everything which constitutes the consideration which has been or is to be obtained by the supplier from the purchaser, the customer or a third party for such supplies including subsidies directly linked to the price of such supplies'.

4. Article 26(1) and (2) of the Sixth Directive, entitled 'Special scheme for travel agents' provides:

'1. Member States shall apply value added tax to the operations of travel agents in accordance with the provisions of this Article ... In this Article travel agents include tour operators.

2. All transactions performed by the travel agent in respect of a journey shall be treated as a single service supplied by the travel agent to the traveller. ... The taxable amount and the price exclusive of tax, within the meaning of Article 22(3)(b), in respect of this service shall be the travel agent's margin, that is to say, the difference between the total amount to be paid by the traveller, exclusive of value added tax, and

the actual cost to the travel agent of supplies and services provided by other taxable persons where these transactions are for the direct benefit of the traveller.'

5. Article 26 of the Sixth Directive was implemented in the United Kingdom by Section 53 of the Value Added Tax Act 1994 and by the Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987. The provisions of national law were supplemented by the Commissioners' Leaflet 709/5/88 entitled 'Tour Operator's Margin Scheme' (TOMS).

The main proceedings and the questions referred for a preliminary ruling

6. First Choice Holidays organises package holidays by combining various component elements which it buys. It leaves travel agents to sell the final product to customers under agency agreements.

7. The agency agreements between First Choice Holidays and the travel agents contain no provision concerning the price at which the agents may sell the holidays. The travel agents are free to sell them at prices below the prices published in First Choice Holidays' brochures. Travel agents routinely grant discounts on holidays without obtaining prior agreement in each case from First Choice Holidays.

8. However, the agency agreements provide that First Choice Holidays is to receive from the agent the full price appearing in the brochure and that the agent is to receive a commission equal to a given percentage, usually 10% of that price.

9. In a case where the full price is GBP 1 000 and the agent gives the customer a discount of GBP 50, the customer will have to pay GBP 950 to First Choice Holidays. In practice, First Choice Holidays will receive the GBP 950 through the travel agent who will have to pay First Choice Holidays GBP 50 in addition, corresponding to the difference between the price indicated in the brochure and that in fact charged. The agent will also charge First Choice Holidays a commission of GBP 100, that is 10% of the brochure price.

10. When a holiday was sold, First Choice Holidays drew up a 'customer invoice' which it sent to the agent. The copy intended for the customer indicated the price of the holiday appearing in the brochure, but said nothing about any discount or commission. When the agent forwarded the invoice to the customer, he either sent a statement showing the actual holiday cost, after deduction of the discount, or made a manual amendment to the invoice to show this actual price. First Choice Holidays frequently did not know the amount of any discount and therefore did not know the amount actually paid by the customer.

11. In 1998, First Choice Holidays submitted a claim to the Commissioners for the repayment of GBP 921 456, on the basis that it had incorrectly accounted for VAT in respect of the discounts given by travel agents when selling its holidays.

12. The Commissioners rejected that claim.

13.

First Choice Holidays appealed against that decision to the VAT and Duties Tribunal, London. By a decision of 22 November 1999, the Tribunal held the appeal to be admissible and well founded. It held that the payment made by the travel agents in respect of the difference between the brochure price and the reduced price fell outside the scope of the scheme provided for by Article 26 of the Sixth Directive.

14. The Commissioners appealed against the Tribunal's decision to the High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division. By a decision of 28 June 2000, the High Court held that Article 26 of the Sixth Directive did not apply, in the above example, to the GBP 50 payable by the travel agent because it was not an amount 'to be paid by the traveller'. It held that in any event that sum could fairly be regarded either as payment for the holiday or as payment for a service provided by First Choice Holidays to the travel agent consisting in providing him with the facility of selling the holiday at whatever price he saw fit. Observing that the VAT and Duties Tribunal, London, had treated the payment as the latter, it held that this was a finding of fact which ought not to be disturbed on appeal.

15. The Commissioners appealed against that decision of the High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division, to the Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division). They submitted that in the above example the additional GBP 50 paid by the travel agent to First Choice Holidays on behalf of the customer or for his direct benefit amounted to part of the total consideration received by the tour operator, paid by a third party, such that that sum had to be taken into account for the purposes of calculating the VAT.

16. The Court of Appeal, Civil Division, taking the view that the resolution of the dispute before it depended on the interpretation of the Sixth Directive, decided to stay proceedings and to refer to the Court for a preliminary ruling the following questions:

'Where a tour operator within the meaning of Article 26 of Council Directive 77/388/EEC,

(a) supplies package holidays to customers through the disclosed agency of a travel agent;

(b) permits the agent to arrange the supply of package holidays at a discount from the price published in the tour operator's brochure (the customer being liable to pay only the discounted price for the holiday);

(c) requires the agent who arranges the supply of a package holiday at a discount not only to pass on to the tour operator the price actually charged to the customer but also to pay to the tour operator an additional sum equal to the discount given to the customer (who is unaware of the financial arrangements between the tour operator and the agent), so that the agent accounts to the tour operator for the full brochure price of the holiday;

(d) agrees to pay the agent a commission based on the brochure price of the holiday, which in practice is paid by set-off against the sums due from the agent as mentioned in (c) above;

(e) does not know whether or not the agent has arranged the sale of a particular holiday at a discounted price, or the amount of the discount;

(f) as between itself and the agent, accounts for the sale of the holiday on the basis that it has been paid the full brochure price of the holiday;

(1) Having established the above facts, how should the additional sum (referred to in (c) above) paid by the travel agent to the tour operator be characterised for the purposes of Article 26(2)?

(2) Does "the total amount to be paid by the traveller" within Article 26(2) include the additional sum referred to in (c) above?'

The questions referred for a preliminary ruling

17. By its two questions, which should be examined together, the national court is essentially asking whether Article 26(2) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning that the 'total amount to be paid by the traveller' within the meaning of that provision includes the additional amount that a travel agent, acting as intermediary on behalf of a tour operator, must, in circumstances such as those described in the order for reference, pay to the tour operator on top of the price paid by the traveller and which corresponds in amount to the discount given by the travel agent to the traveller on the price of the holiday stated in the tour operator's brochure.

Observations submitted to the Court

18. First Choice Holidays submits that Article 26 of the Sixth Directive constitutes an exception to the general regime for determining the taxable amount. It is not simply a case of applying the general rules on the taxable amount laid down in Article 11A(1)(a) of that directive, a provision which refers, *inter alia,* to the consideration obtained by the supplier from a third party. The wording of Article 26(2) of the Sixth Directive is markedly different from that of Article 11A(1)(a). The focus is on the traveller and on his relationship with the tour operator. The omission of any reference to a 'third party' cannot be the result of an oversight. That analysis is confirmed by the wording of Article 26(2) of the Sixth Directive, according to which the only costs which may be included in the tour operator's margin are those of 'supplies and services provided by other taxable persons where these transactions are for the direct benefit of the traveller'. The only costs incurred by the tour operator which can be included in the calculation of the margin are thus the costs of the various ingredients of the package holiday supplied to the customer.

19. Even if the words 'total amount to be paid by the traveller' included an amount paid by a third party, the additional amount paid by the travel agent to the tour operator ought not to be included in the taxable amount. The agent does not act as the representative of the customer, who is only liable to pay the discounted price for the holiday. The only relevant transaction for the purposes of Article 26 of the Sixth Directive is that between the tour operator and the traveller for the supply of package holidays. That article is concerned with the amount charged by the tour operator under

that transaction for that supply, not the amount charged under any other transaction for any other supply. Therefore, in so far as the additional amount arises exclusively under a supply of services by the tour operator to the travel agent, as the VAT and Duties Tribunal in London held it did, that amount cannot be included in the tour operator's margin within the meaning of Article 26(2) of the Sixth Directive.

20. Unlike First Choice Holidays, the United Kingdom and German Governments and the Commission consider that the additional amount paid by the travel agent must be included in the 'total amount to be paid by the traveller' within the meaning of Article 26(2) of the Sixth Directive, as consideration paid by a third party, in accordance with the rule laid down in Article 11A(1)(a) of that directive.

The Court's reply

21. Article 26 of the Sixth Directive introduces an exception to the general rules on the taxable amount with respect to certain operations of travel agents and tour operators (Joined Cases C-308/96 and C-94/97 *Madgett and Baldwin* [1998] ECR I-6229, paragraph 5).

22. As an exception to the normal rules of the Sixth Directive, Article 26 must be applied only to the extent necessary to achieve its objective (*Madgett and Baldwin*, paragraph 34).

23. The objective of the special VAT scheme introduced by Article 26 of the Sixth Directive is to adapt the applicable rules to the specific nature of the activity of travel agents and tour operators (Case C-163/91 *Van Ginkel* [1992] ECR I-5723, paragraph 15, and *Madgett and Baldwin*, paragraph 18).

24. The services provided by such undertakings most frequently consist of multiple services, in particular transport and accommodation, supplied either within or outside the territories of the Member State in which the undertaking has established its business or has a fixed establishment. The application of the normal rules on place of taxation, taxable amount and deduction of input tax would, by reason of the multiplicity of services and the places in which they are provided, entail practical difficulties for those undertakings of such a nature as to obstruct their operations (*Van Ginkel*, paragraphs 13 and 14, and *Madgett and Baldwin*, paragraph 18).

25. By laying down a single place of taxation and using as the taxable amount for VAT the travel agent's or tour operator's margin, that is to say the difference between the 'total amount to be paid by the traveller' exclusive of VAT and the actual cost, including VAT, to the travel agent or tour operator of supplies and services provided by other taxable persons, Article 26(2) of the Sixth Directive is designed to avert the difficulties referred to in the previous paragraph and especially to provide a simplified method of deducting input tax, whichever the Member State in which it was collected.

26. The attainment of that objective in no way requires any derogation from the rule laid down in Article 11A(1)(a) of the Sixth Directive which, for the purposes for determining the taxable amount, refers to 'the consideration which has been or is to be obtained by the supplier from the ... customer or a third party'.

27. That ‘consideration’ is the same economic element as the ‘total amount to be paid by the traveller’ mentioned in Article 26(2) of the Sixth Directive. Under both the general scheme and the special scheme, that element corresponds to the price paid to the supplier of the services. Irrespective of the objective pursued by Article 26(2), the concept in question must have the same legal definition under both schemes.

28. In that context, the words ‘to be paid by the traveller’ used in Article 26(2) cannot be interpreted literally as meaning that they exclude from the taxable amount for VAT part of the ‘consideration’ obtained from a third party within the meaning of Article 11A(1)(a).

29. The ‘consideration’ referred to in Article 11A(1)(a) is the subjective value, that is to say, the value actually received in each specific case (Case C-288/94 *Argos Distributors* [1996] ECR I-5311, paragraph 16, and Case C-317/94 *Elida Gibbs* [1996] ECR I-5339, paragraph 27).

30. The taxable amount for a service is everything which makes up the consideration for the service, and there must therefore be a direct link between the service and the consideration received (see, *inter alia*, Case 230/87 *Naturally Yours Cosmetics* [1988] ECR 6365, paragraph 11).

31. That link must therefore also be present where part of the consideration is obtained from a third party.

32. In circumstances such as those described by the national court, the additional amount paid by the travel agent to the tour operator constitutes a condition of the supply by the tour operator of his services, and the commission due to the travel agent is calculated on the full price of the holiday stated in the brochure.

33. There is therefore a direct link between that additional amount paid by a third party and the supply of the services provided to the traveller. It follows that it is included in the consideration for that supply received by the tour operator and so in the ‘total amount to be paid by the traveller’ within the meaning of Article 26(2) of the Sixth Directive. It cannot be regarded as the consideration for a service supplied by the tour operator to the travel agent, consisting in providing him with a facility of selling the holiday at a reduced price.

34. The reply to the questions referred for a preliminary ruling must therefore be that Article 26(2) of the Sixth Directive must be interpreted as meaning that the ‘total amount to be paid by the traveller’ within the meaning of that provision includes the additional amount that a travel agent, acting as intermediary on behalf of a tour operator, must, in circumstances such as those described in the order for reference, pay to the tour operator on top of the price paid by the traveller and which corresponds in amount to the discount given by the travel agent to the traveller on the price of the holiday stated in the tour operator's brochure.

Costs

35.

The costs incurred by the United Kingdom and German Governments and by the Commission, which have submitted observations to the Court, are not recoverable. Since these proceedings are, for the parties to the main proceedings, a step in the proceedings pending before the national court, the decision on costs is a matter for that court.

On those grounds,

THE COURT (Sixth Chamber),

in answer to the questions referred to it by the Court of Appeal (England and Wales) (Civil Division) by decision of 13 March 2001, hereby rules:

Article 26(2) of Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment must be interpreted as meaning that the 'total amount to be paid by the traveller' within the meaning of that provision includes the additional amount that a travel agent, acting as intermediary on behalf of a tour operator, must, in circumstances such as those described in the order for reference, pay to the tour operator on top of the price paid by the traveller and which corresponds in amount to the discount given by the travel agent to the traveller on the price of the holiday stated in the tour operator's brochure.

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2005. október 13.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Az utazási irodákra és az utazásszervezőkre vonatkozó különös szabályozás – A 26 cikk (1) bekezdése – Hatály – A rendeltetési hely szerinti országba történő szállításból és/vagy ott-tartózkodásból, valamint nyelvoktatásból álló utazási csomagok – Fő- és járulékos szolgáltatások – Fogalom – A szervezett utazási formákról szóló 90/314/EGK rendelet"

A C-200/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2004. május 5-én érkezett, 2004. március 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Heidelberg**

és

az **ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH**,

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. Kūris és G. Arestis (előadó) bírák,

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. április 28-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH képviseletében H.-J. Philipp és R. Binder Wirtschaftsprüfer Steuerberater, segítőjük: G. Wegscheider Rechtsanwalt,

– a német kormány képviseletében A. Tiemann és C. Schulze-Bahr, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében S. Spyropoulos és D. Kalogiros, valamint M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– a ciprusi kormány képviseletében E. Simeonidou, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. június 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 26. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Finanzamt Heidelberg (a továbbiakban: a Finanzamt) és az ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH között (a továbbiakban: ISt) az ISt által az 1995-1997 folyamán elért árbevételére vonatkozóan az illetékes hatóságok által végzett ellenőrzés keretében fizetendő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv adómenteségről rendelkező X. címének „Adómentességek belföldön” című 13. cikke ekként rendelkezik:

„A. Bizonyos közhasznú tevékenységek adómentessége

(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[…]

i) a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés, vagy szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy termékek értékesítését, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

[…]”

4 A hatodik irányelv „Különös szabályozások” elnevezésű XIV. címe tartalmazza „Az idegenforgalmi tevékenységre [helyesen: utazási irodákra] vonatkozó különös szabályozás” című 26. cikket, amelynek (1) és (3) bekezdése szerint:

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

[…]

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

5 A szervezett utazási formákról szóló, 1990. június 13-i 90/314/EGK tanácsi irányelv (HL L 158., 59. o.; magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 10. kötet, 132. o.) 1. cikke értelmében ezen irányelv célja, hogy „közelítse a tagállamoknak a Közösség területén

értékesített vagy értékesítésre kínált szervezett utazási formákra vonatkozó törvényeit, rendeleteit és közigazgatási rendelkezéseit”.

6 Az irányelv 2. cikkében rögzített meghatározás szerint a szervezett utazási forma „az alábbiak közül legalább két tényező előre szervezett kombinációja, amennyiben azokat egy összesített áron értékesítették vagy értékesítésre kínálták, és amennyiben a szolgáltatás huszonnégy óránál hosszabb időszakra terjed, vagy éjszakai szállást is tartalmaz:

a) utaztatás;

b) szállás;

c) az utaztatáshoz vagy a szálláshoz nem közvetlenül kapcsolódó egyéb idegenforgalmi szolgáltatások, amelyek a szervezett utazási forma jelentős részét teszik ki.”

A nemzeti szabályozás

7 Az alapügyre irányadó nemzeti szabályozás vonatkozó rendelkezései a forgalmi adóról szóló 1993. évi törvény (Umsatzsteuergesetz) (BGBl. 1993. I, 565. o., a továbbiakban: UStG 1993. 4. §-ának (23) bekezdése és 25. §-a.

8 E törvény 4. §-ának (23) bekezdése szerint adómentes a nevelési, képzési, továbbképzési vagy csecsemőgondozási célból túlnyomórészt fiatalkorúakat befogadó személyek, illetve intézmények által nyújtott szállás, ellátás, valamint szokásos természetbeni szolgáltatás, amennyiben e szolgáltatásokat a fiatalkorúak, vagy azok nevelését, képzését, továbbképzését vagy gondozását biztosító személyek részére nyújtják.

9 Az UStG 1993-nak az utazási szolgáltatásokra vonatkozó 25. §-a ekként rendelkezik:

„(1) A következő rendelkezések a vállalkozó azon utazási szolgáltatásaira vonatkoznak, amelyeket nem a megrendelő üzleti tevékenysége érdekében nyújt, feltéve ha 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) bekezdésének megfelelően kell meghatározni. A harmadik személyek utazási szolgáltatásai a harmadik személyek által közvetlenül az utasok javára nyújtott értékesítések és egyéb szolgáltatások.

(2) Az egyéb szolgáltatás adómentes, ha harmadik személyek az annak megfelelő utazási szolgáltatásokat valamely harmadik állam területén nyújtják. […]

(3) Az egyéb szolgáltatás értéke megegyezik a megrendelő által a szolgáltatás igénybevételéért fizetett összeg és a vállalkozó által harmadik személyek utazási szolgáltatásaiért fizetett összeg különbségével. […]

(4) A 15. § (1) bekezdésben foglaltaktól eltérve a vállalkozó nem jogosult előzetesen felszámított HÉA-ként levonni a részére harmadik személyek utazási szolgáltatásaiért kiszámlázott összeget. E szabály egyebekben nem érinti a 15. §-t. […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

10 Az ISt német korlátolt felelősségű társaság. Tevékenységei keretében egyebek mellett ún. „High-School”- és „College”-programokat kínál ügyfelei részére.

11 A „High-School”-programot olyan 15 és 18 év közötti diákok számára szánják, akik 3, 4 vagy 5 hónapot szeretnének eltölteni külföldi, különösen angolszász országokban található „high school”-ban vagy ahhoz hasonló középiskolában. Azon jelentkezők, akik részt kívánnak venni a programban, az ISt-hez nyújtják be jelentkezésüket, amely társaság elbeszélgetést követően dönt a felvételükről. Az ISt vállalja, hogy a kiválasztott személyek részére helyet biztosít a kiválasztott „high school”-ban.

12 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy amennyiben a „High-School”-program az Egyesült Államokban valósul meg, a diákot az ott-tartózkodás időtartamára egy család fogadja be, amelynek kiválasztása az ISt-vel együttműködő helyi partnerszervezet bevonásával történik. E szervezet kapcsolattartó személyt biztosít a diák részére abban a városban, ahol a „high school” és a fogadó család lakóhelye található. A diák ugyanezen szervezet közreműködésével más cserediákokkal együtt busszal vagy repülővel megvalósuló körutazáson vehet részt a fogadó állam területén.

13 Ilyen esetekben az ISt által kínált utazási csomag tartalmazza az Egyesült Államokba való oda- és visszautat Frankfurt am Main-i indulással és idegenvezető biztosításával, a csatlakozó repülőjáratokat Németországon belül, a csatlakozó repülőjáratokat az Egyesült Államokon belül az odaútra az úti célig és a visszaútra, a fogadó család által nyújtott szállást és étkezést, a kiválasztott „high school”-ban történő oktatást, a partnerszervezet és annak helyi munkatársa által a tartózkodás alatt végzett kapcsolattartást, az előkészületi összejöveteleket és anyagokat és az utazás lemondására szóló biztosítást.

14 Az érettségizettek és egyetemISták számára kínált „College”-programok esetén a partnerszervezet, amely az ISt-től kapott díjából kifizeti a kiválasztott „college” tandíját, gondoskodik arról, hogy a résztvevő egytől három negyedévig terjedő időtartamra e „college”-ba felvételt nyerjen. A fogadó családok helyett a kiválasztott „college” biztosítja a szállást és az ellátást azon résztvevők számára, aki maguk intézik repülőjegyeik beszerzését.

15 Azt követően, hogy a Finanzamt először az UStG 1993. 25. §-a alá tartozó „utazási szolgáltatásoknak” minősítette az ISt által végzett tevékenységet, úgy ítélte meg, hogy valójában oktatási vagy képzési célú szolgáltatásokról van szó, amelyek e törvény 23. §-a (4) bekezdése alapján adómentesek. Mivel a Finanzamt a nyújtott szolgáltatásokat adómentesnek minősítette, amellyel kapcsolatban az előzetesen felszámított HÉA levonása nem lehetséges, csökkentette a társaság 1995-1997 évekre vonatkozóan bevallott adóra vonatkozó többlet összegét.

16 A ISt keresettel támadta meg a határozatot az illetékes Finanzgericht előtt, amelyben kérte a három érintett évre vonatkozó előzetesen felszámított adó összegének felemelését. Határozatában a Finanzgericht helyt adott a társaság kérelmének, mivel megítélése szerint a nyújtott szolgáltatások az UStG 1993. 25. §-a szerinti utazási szolgáltatások, és e törvény 4. §-ának (23) bekezdése nem alkalmazható.

17 A Finanzamt fellebbezést nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amely akként határozott, hogy az felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A 77/388/EGK irányelv 26. cikkében meghatározott, utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás egyaránt kiterjed-e az olyan programszervező tevékenységére, amely saját nevében kínál háromtól tíz hónapig terjedő időtartamú külföldi tartózkodást biztosító ún. »High-School«- és »College«-programokat, amelyek teljesítéséhez más adóalanyok szolgáltatásait veszi igénybe?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

18 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 26. cikke (1) bekezdésének alkalmazási feltételei teljesülnek-e az olyan gazdasági szereplő tekintetében, amely utazási csomagok keretében háromtól tíz hónapig terjedő időtartamú, nyelvtanulási célú külföldi tartózkodásból álló ún. „High-School”- és College”-programokat kínál ügyfelei számára.

19 A feltett kérdés megválaszolása érdekében meg kell vizsgálni, hogy az olyan társaság, mint az ISt, a saját nevében jár-e el, az utazási irodákra vonatkozó különös szabály alá tartozó gazdasági szereplőnek minősül-e, és tevékenységéhez igénybe veszi-e más adóalanyok értékesítéseit és szolgáltatásait.

20 Először is az ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazására vonatkozó jogvitát tárgyaló nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy teljesül-e, vagy sem, e feltétel, tekintettel az ügy valamennyi körülményére és különösen az érintett gazdasági szereplő ügyfelei felé vállalt szerződéses kötelezettségeinek jellegére (lásd e tekintetben a C-163/91. sz., Van Ginkel ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5723. o.] 21. pontját). Másfelől, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, kétségtelen, hogy az alapügy felperese nem megbízottként jár el azon tevékenységek gyakorlása során, amelyeket e határozat elsődlegesen említ.

21 Másodszor, azon kérdést illetően, hogy valamely gazdasági szereplő a hatodik irányelv 26. cikke alá tartozik-e, rá kell mutatni, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az utazási irodák és utazásszervezők által nyújtott szolgáltatások jellemzője, hogy legtöbbször több, például szállítási, szállásadási részszolgáltatásból állnak, amelyeket a vállalkozás székhelye vagy állandó telephelye szerinti tagállam területén belül vagy azon kívül teljesítenek. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a nyújtott szolgáltatások helye nagy száma miatt olyan gyakorlati nehézséggel járna e vállalkozások számára, amelyek meggátolhatják tevékenységük folytatását. Annak érdekében, hogy közösségi jogalkotó hozzáigazítsa az alkalmazandó szabályokat e tevékenység jellegzetességeihez, a hatodik irányelv 26. cikkének (2), (3) és (4) bekezdésében megállapította a HÉA különös szabályait (lásd a fent hivatkozott Van Ginkel ügyben hozott ítélet 13-15. pontját, a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6229. o.] 18. pontját és a C-149/01. sz., First Choice Holidays ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-6289. o.] 23. és 24. pontját).

22 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy az utazási irodákra és az utazásszervezőkre alkalmazandó különös szabályozás mögött meghúzódó okok abban az esetben is érvényesek,

ha a gazdasági szereplő a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint nem utazási iroda, illetve utazásszervező, viszont valamely más tevékenység keretében hasonló ügyleteket bonyolít. Ugyanis a hatodik irányelv 26. cikkének olyan értelmezése, amely annak alkalmazását azon gazdasági szereplőkre korlátozza, amelyek a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint utazási irodák vagy utazásszervezők, azt eredményezné, hogy hasonló szolgáltatások a gazdasági szereplő formális minősítésétől függően más rendelkezések alá tartoznának (a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontja).

23 Kétségtelen, hogy az alapügyben az ISt a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint nem utazási iroda vagy utazásszervező. Azonban meg kell határozni, hogy e társaság az utazási irodák vagy utazásszervezők által végzetthez hasonló tevékenységet folytat-e.

24 Meg kell állapítani, hogy az ISt a „High-School”- és „College”-programok szervezése keretében az utazási irodák vagy utazásszervezők tevékenységével azonos, de legalábbis ahhoz hasonló tevékenységeket végez. E társaság ugyanis ügyfelei repülőgépen történő szállításával és a célországban történő tartózkodásukkal kapcsolatos szolgáltatásokat kínál, és az ilyen jellegű tevékenységhez általában kapcsolódó szolgáltatások nyújtása érdekében a hatodik irányelv 26. cikkének megfelelően más adóalanyok, azaz valamely helyi partnerszervezet és több légitársaság szolgáltatásait veszi igénybe.

25 Ilyen körülmények között azt kell tisztázni, hogy az ISt a hatodik irányelv 26. cikke szerinti HÉA-szabályok alá tartozik-e az általa végzett és azon tevékenységek tekintetében, amelyekhez más adóalanyok értékesítéseit és szolgáltatásait veszi igénybe.

26 E tekintetben nem zárható ki, hogy az utazáshoz szokásosan kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtó gazdasági szereplők harmadik személyektől vesznek igénybe utazási szolgáltatásokat, amelyek e társaságok egyéb szolgáltatásaihoz képest kisebb részt képviselnek az utazási csomag árában. E harmadik személyek által ellátott szolgáltatások az ügyfelek számára nem önálló célként jelennek meg, hanem arra szolgálnak, hogy a gazdasági szereplő főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 24. pontját).

27 Meg kell állapítani, hogy ilyen feltételek mellett a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatások a gazdasági szereplő önerőből nyújtott szolgáltatásaihoz képest pusztán járulékos jellegűek maradnak, és így nem a hatodik irányelv 26. cikke alapján kell megadóztatni a gazdasági szereplőt (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 25. pontját).

28 E tekintetben azonban meg kell jegyezni, hogy amennyiben az olyan gazdasági szereplő, mint az ISt, a nyelvi képzéshez, illetve a nyelvoktatáshoz kapcsolódó szolgáltatáson kívül rendszeresen olyan utazási szolgáltatásokat is kínál az ügyfelei részére, mint például a célországba történő beutazás és/vagy ott-tartózkodás, amelyek teljesítése érezhetően befolyásolja az utazási csomag árát, e szolgáltatásokat nem lehet pusztán a járulékos szolgáltatások alá sorolni. Ugyanis, amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, a szóban forgó szolgáltatások értéke az ISt által az ügyfelei részére kínált nyelvi képzéshez, illetve nyelvoktatáshoz kapcsolódó szolgáltatások értékéhez képest nem pusztán másodlagos.

29 Ilyen körülmények mellett a hatodik irányelv 26. cikként akként kell értelmezni, hogy az kiterjed az ISt-hez hasonló olyan gazdasági szereplőre, amely ügyfelei részére utazási csomag keretében azok nyelvi képzéséhez, illetve nyelvoktatásához kapcsolódó szolgáltatáson kívül rendszeresen kínál harmadik személyek igénybevételével nyújtott, a célországba történő beutazás és/vagy ott-tartózkodáshoz hasonló, utazási szolgáltatásokat.

30 A Bíróság elé észrevételeket terjesztő egyes tagállamok azonban vitatják a fenti cikk alkalmazhatóságát azon az alapon, hogy az ISt által végzett tevékenység semmiképpen sem tartozik az e cikkben meghatározott tevékenységek körébe.

31 A hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazását először is a német kormány vitatja azon okból, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem tartoznak a 90/314 irányelv szerinti utazás fogalma alá az iskolacsere keretében végzett, az egy szemesztertől kb. egy évig terjedő időtartamú olyan utazások, amelyek célja, hogy a diák látogathassa valamely vendégország oktatási intézményét annak érdekében, hogy megismerhesse annak lakóit és kultúráját, és amelynek folyamán a diákot valamely fogadó család ellenszolgáltatás nélkül családtagként vendégül látja (a C-237/97. sz., AFS Intercultural Programs Finland ügyben 1999. február 11-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-825. o.] 34. pontja). A ciprusi kormány ezt azzal egészíti ki, hogy tekintettel az ISt által folytatott tevékenység átfogó jellegére, a kínált főszolgáltatás nyelvi képzés folytatását teszi lehetővé, és e szolgáltatás nem tartozik a hatodik irányelv 26. cikke szerinti szokásos utazási szolgáltatások alá.

32 A holland és a ciprusi kormány az érvelésében lényegében azt kívánja előadni, hogy az ISt által „High-School”- és „College”- programok keretében kínált nyelvtanulási célú tartózkodás nem tartozik a hatodik irányelv 26. cikke szerinti „utazás” fogalma alá.

33 Azon túlmenően, hogy a Bíróságnak a fent hivatkozott AFS Intercultural Programs Finland ügyben hozott ítéletben kifejtett értékelése nem a hatodik irányelv alkalmazását érintő kérdésre vonatkozott, e tekintetben meg kell állapítani, hogy ezen ítéletben kimondottak semmilyen módon nem érintik ezen irányelv 26. cikkének alkalmazását.

34 Kétségtelen, hogy a fenti cikk nem tartalmazza az utazás fogalmának meghatározását. Mindazonáltal e cikk alkalmazása érdekében nem szükséges előzetesen meghatározni az utazás alkotóelemeit. E rendelkezés ugyanis azon feltételek mellett alkalmazható, hogy a szóban forgó gazdasági szereplő az utazási irodákra vonatkozó különös szabályok alá tartozó társaság, az a saját nevében lép fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítéseit és szolgáltatásait használja fel. Közelebbről: a hatodik irányelv 26. cikkének a gazdasági szereplő tevékenységére történő alkalmazásának egyetlen irányadó feltétele az utazási szolgáltatás járulékos vagy nem járulékos jellege.

35 Ráadásul, ha e tekintetben – különösen a német kormány által – előterjesztett észrevételeket elfogadnánk, a hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazását a kínált utazás céljától, valamint a célországban történő tartózkodás időtartamától tennék függővé. Az ilyen értelmezéssel e cikk alkalmazásának további feltételét állapítanánk meg.

36 Semmi nem enged ugyanis arra következtetni, hogy a közösségi jogalkotó korlátozni kívánta a hatodik irányelv 26. cikkének hatályát két együttesen vagy külön-külön alkalmazandó szempont, vagyis az utazás célja és a célországban történő tartózkodás időtartama alapján. Az ezzel ellentétes következtetés jelentősen leszűkítené e cikk terjedelmét, és összeegyeztethetetlen lenne az általa rögzített különös szabályozással.

37 Nyilvánvaló egyébként, hogy a hatodik irányelv 26. cikke alkalmazásának e további feltétele alkalmas lenne arra, hogy különbséget tegyen a gazdasági szereplők között az általuk a célországban kínált tartózkodás célja szerint, és kétségtelenül torzítaná az érintett társaságok közötti versenyt, valamint veszélyeztetné a hatodik irányelv egységes alkalmazását.

38 A német kormány másodsorban úgy véli, hogy a hatodik irányelv 26. cikke az alapügyben nem alkalmazható, mivel az ISt által a nyelvi képzésre, illetve nyelvoktatásra vonatkozóan végzett tevékenységek valójában az adómentes tevékenységek körébe tartoznak az UStG 4. §-ának (23) bekezdése alapján. E kormány lényegében azt adja elő, hogy amennyiben a végzett tevékenység tárgyából fakadóan az adómentességnek a hatodik irányelv, annak is a 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontjában rögzített esetei alá tartoznak, az irányelv 26. cikkében foglalt különös adózási rendszer nem alkalmazható.

39 E tekintetben semmi nem enged arra következtetni, hogy a szóban forgó 26. cikk alkalmazása ezen feltételtől függ. Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 26. cikkének a gazdasági szereplő harmadik személyek értékesítését és szolgáltatását felhasználó tevékenységére történő alkalmazásának egyetlen irányadó feltétele az utazási szolgáltatás járulékos vagy nem járulékos jellege.

40 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 26. cikkében rögzített, a HÉA-szabályoknak az utazási irodák, illetve azokkal azonos vagy az azokéhoz hasonló tevékenységet végző gazdasági szereplőkre történő alkalmazását előíró rendszer nem speciális adómentességi szabály, hanem e társaságok által végzett egyes tevékenységre alkalmazandó különös adóztatási rendszer.

41 A fentiek alapján a német kormánynak a jelen ügyben előadott érvelése irreleváns, és ennélfogva az nem támasztja alá a hatodik irányelv 26. cikke alkalmazásának az alapügyben történő mellőzését.

42 E megállapítás azonban nem jelenti azt, hogy a hatodik irányelv X. címe alatti adómentességi szabályokra egyáltalán ne lehetne hivatkozni olyan esetekben, amikor felmerül a 26. cikk esetleges alkalmazásának kérdése.

43 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy e cikk (3) bekezdése szerint amennyiben azon ügyleteket, amelyeket az utazási iroda más adóalanyoktól vett igénybe, ezen más adóalanyok a Közösségen kívül teljesítették, az utazási iroda szolgáltatása a 15. cikk 14. pontja szerinti adómentes közvetítői tevékenységgel azonos elbírálás alá tartozik. Ebből következően a közösségi jogalkotó nem zárta ki annak lehetőségét, hogy a hatodik irányelvben meghatározott HÉA-mentesség szabályait alkalmazni lehessen a 26. cikk alapján végzett tevékenységek keretében.

44 Azonban a hatodik irányelv 26. cikkének (3) bekezdésére egyáltalán nem lehet hivatkozni annak alátámasztása érdekében, hogy a jelen esetben a hatodik irányelvben meghatározott különleges rendszer nem alkalmazható az utazási irodákra azon az alapon, hogy az ISt által végzett tevékenység annak célja és jellege alapján adómentes. A hatodik irányelv fenti bekezdésének megfelelően valamely tevékenység HÉA-mentességének irányadó feltétele a német kormány állításával szemben nem a végzett tevékenység célját vagy jellegét, hanem a nyújtott szolgáltatás teljesítési helyét veszi figyelembe.

45 Még akkor is, ha az ISt-nek az ügyfelek nyelvi képzésére, illetve nyelvoktatására vonatkozóan végzett tevékenysége a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja alá tartozik, e cikk nem alkalmazható, mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az ISt gazdasági társaság, és nem e cikk alá tartozó közintézmény vagy ahhoz hasonló szervezet. E cikk rendelkezéseinek az olyan társaságra történő alkalmazása, mint az ISt, a hatodik irányelv adómentességi szabályainak kiterjesztő értelmezését jelenti.

46 Meg kell említeni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében szabályozott adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni (lásd különösen a C-472/03. sz., Arthur Andersen ügyben hozott ítélet [EBHT 2003., I-1719. o.] 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

47 Ebből következően a német kormánynak a jelen ügyben előadott érveit bármely esetben el kell utasítani.

48 A fenti megfontolások összessége alapján a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy akként kell értelmezni a hatodik irányelv 26. cikkét, hogy az kiterjed arra a gazdasági szereplőre, amely külföldön nyelvtanulási, illetve oktatási célú utazások szervezéséből álló olyan szolgáltatásokat nyújt, mint a „High-School”- és „College”-programok, és utazási csomagok keretében a saját nevében háromtól tíz hónapig terjedő időtartamú külföldi utazásokat kínál ügyfelei részére, amelynek érdekében igénybe veszi más adóalanyok szolgáltatásait.

A költségekről

49 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 26. cikkét akként kell értelmezni, hogy az kiterjed arra a gazdasági szereplőre, amely külföldön nyelvtanulási, illetve oktatási célú utazások szervezéséből álló olyan szolgáltatásokat nyújt, mint a „High-School”- és „College”-programok, és utazási csomagok keretében a saját nevében háromtól tíz hónapig terjedő időtartamú külföldi utazásokat kínál ügyfelei részére, amelynek érdekében igénybe veszi más adóalanyok szolgáltatásait.


Nyomtatás indítása
A dokumentum nyelve :
ECLI:EU:C:2010:762

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2010. december 9.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – 26. cikk – Az utazási irodákra és az utazásszervezőkre vonatkozó különös szabályozás – Hatály – Operajegyek további szolgáltatások nélküli értékesítése”

A C-31/10. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2010. január 20-án érkezett, 2009. december 10-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Minerva Kulturreisen GmbH**

és

a **Finanzamt Freital**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet (előadó), M. Ilešič, E. Levits és M. Safjan bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Minerva Kulturreisen GmbH képviseletében P. Fröhler, valamint A. Kellner és B. Juschten,

– a Finanzamt Freital képviseletében V. Rummer,

– a német kormány képviseletében J. Möller és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében K. Georgiadis és C. Poulakos, valamint M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17 - i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 26. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Minerva Kulturreisen GmbH (a továbbiakban: Minerva) és a Finanzamt Freital (a továbbiakban: Finanzamt) között folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő, melynek tárgya a hatodik irányelv 26. cikkében előírt, utazási irodákra vonatkozó különös szabályozásnak arra az esetre történő alkalmazása, amikor valamely utazási iroda kizárólag operajegyeket értékesít, anélkül hogy további szolgáltatást nyújtana.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv „Az idegenforgalmi tevékenységre vonatkozó különös szabályozás” című, az alapügyre időbeli szempontból alkalmazandó 26. cikkének (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

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

(2) Az utazási csomag tekintetében az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] által végzett összes tevékenységet olyan egyetlen szolgáltatásnak kell tekinteni, amelyet az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] az utazó részére teljesített. E szolgáltatás azon tagállamban adóköteles, amelyben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] gazdasági tevékenységének azon székhelye vagy állandó telephelye található, ahonnan az iroda a szolgáltatást nyújtotta. E szolgáltatás vonatkozásában adóalapnak és a 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett adó nélküli árnak az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] árrése minősül, vagyis az utasok

által fizetendő hozzáadottérték-adó nélküli teljes összeg és az olyan tényleges, közvetlenül az utasok javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanynál [helyesen: utazási iroda] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból eredően merültek fel.”

A nemzeti szabályozás

4 A forgalmi adóról szóló, 1993. évi német törvény (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBI. 1993 I, 565. o.; a továbbiakban: UStG) 25. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) A következő rendelkezések a vállalkozó azon utazási szolgáltatásaira vonatkoznak, amelyeket nem a megrendelő üzleti tevékenysége érdekében nyújt, feltéve ha a vállalkozó a megrendelővel szemben a saját nevében jár el, és harmadik személyek utazási szolgáltatásait veszi igénybe. […] A harmadik személyek utazási szolgáltatásai a harmadik személyek által közvetlenül az utasok javára nyújtott értékesítések és egyéb szolgáltatások.

(2) […]

(3) Az egyéb szolgáltatás értéke megegyezik a megrendelő által a szolgáltatás igénybevételéért fizetett összeg és a vállalkozó által harmadik személyek utazási szolgáltatásaiért előzetesen fizetett összeg különbségével. A hozzáadottérték-adót nem kell beszámítani az adóalapba. […]

[…]”

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

5 A Minerva utazási irodát működtet. 1993 és 1998 között többek között belépőjegyeket vásárolt a drezdai szász állami opera (Semperoper) előadásaira, majd azokat saját nevében és javára végfelhasználók és utazási irodák számára értékesítette, akár saját maga által nyújtott más szolgáltatásokkal együtt, mint például szállás, idegenvezetés a városban, személyszállítás, étkeztetés, akár e szolgáltatások nélkül.

6 A Minerva úgy vélte, hogy az említett előadásokra történő, kizárólag jegyeladásra irányuló tevékenységből származó bevételre szintén az UStG 25. §-a szerinti, árrés alapú adózás vonatkozik. A Minervának e tevékenység után ezen adójogi szabályozás alkalmazása nélkül kellett adóznia.

7 A Finanzamt elutasította a Minerva által az 1993 és 1997 közötti időszakra vonatkozó, 2000. szeptember 28-i adómegállapító határozatok és az 1998-ra vonatkozó, 2001. március 27-i adómegállapító határozat ellen benyújtott kérelmét azzal az indokkal, hogy a Minerva azzal, hogy csupán belépőjegyeket vásárol és viszontelad valamely előadásra, nem nyújt „utazási” szolgáltatást, következésképpen a Minerva tevékenysége nem tér el az előadásra szóló belépőjegyek értékesítését üzletszerűen végző vállalkozások tevékenységétől.

8 A Sächsisches Finanzgericht a 2008. február 11-i határozatában osztotta a Finanzamt álláspontját, következésképpen elutasította a Minerva által a Finanzamt elutasító határozata ellen benyújtott keresetet.

9 A Minerva e határozattal szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bíróság előtt. A kérdést előterjesztő bíróság előtt még megválaszolandó egyetlen kérdés az, hogy a jegyeknek a végfelhasználók számára, további szolgáltatások nyújtása nélkül történő eladására az UStG 25. §-a szerinti, árrés alapú adóztatás vonatkozik-e.

10 A Minerva a felülvizsgálati kérelmének alátámasztása végett azzal érvel, hogy a belépőjegyek utazási iroda általi értékesítését az UStG 25. §-a értelmében vett „utazási szolgáltatásnak" kell tekinteni, mivel az említett belépőjegyek eladása a Minerva álláspontja szerint a számos különböző utazási lehetőséget és szolgáltatást tartalmazó katalógusa részét képezi.

11 A Bíróságnak a C-163/91. sz. Van Ginkel-ügyben 1992. november 12-én hozott ítéletére (EBHT 1992., I-5723. o.) tekintettel a kérdést előterjesztő bíróság azt vizsgálja, hogy az olyan utazási iroda, amely saját nevében járt el, a hatodik irányelv 26. cikke értelmében árrés alapú adózás alanya lehet-e az olyan nyereség tekintetében, amelyhez a belépőjegyek eladásának eredményeképpen jutott, vagy ahhoz, hogy ezen adójogi szabályozás hatálya alá tartozzon, szükséges az, hogy a szolgáltatás önmagában a gazdasági szereplőknek az e rendelkezésben említett alapvető szolgáltatásai közé tartozzon.

12 E körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A [hatodik] irányelv 26. cikkében szereplő, »az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás« alkalmazandó-e arra az esetre, amikor az utazási iroda kizárólag operajegyeket értékesít, további szolgáltatás nélkül?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

13 A kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az utazási iroda által nyújtott valamennyi szolgáltatás a hatodik irányelv 26. cikkében előírt különös szabályozás hatálya alá tartozik-e, vagy az utazási iroda által nyújtott valamely szolgáltatás csak akkor tartozik e szabályozás hatálya alá, ha utazási szolgáltatást foglal magában.

14 Először is a hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy az e rendelkezésben előírt különös szabályozás vonatkozik az utazási irodák és az utazásszervezők ügyleteire abban az esetben, ha az utasokkal szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel.

15 Következésképpen magából e rendelkezés szövegéből adódik, hogy ahhoz, hogy az utazási iroda valamely szolgáltatása a rendelkezésben meghatározott különös szabályozás kedvezményében részesülhessen, utazás lebonyolítására kell irányulnia.

16 Másodszor emlékeztetni kell arra, hogy hatodik irányelv 26. cikke az adóalapra vonatkozó általános szabályozáshoz képest kivételt vezet be az utazási irodák és utazásszervezők egyes ügyleteire vonatkozóan, és a hatodik irányelv rendes szabályozása alóli kivételként e cikk csak az irányelv céljának eléréséhez szükséges mértékben alkalmazható (a C-308/96. sz., Madgett és Baldwin ügyben 1998. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6229. o.] 5. és 34. pontja, valamint a C-149/01. sz. First Choice Holidays ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-6289. o.] 21. és 22. pontja).

17 Harmadszor a hatodik irányelv 26. cikkében előírt különös szabályozás célja az alkalmazandó szabályoknak az utazási irodák és az utazásszervezők tevékenységének különleges jellegéhez való hozzáigazítása (a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 18. pontja, valamint a fent hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 23. pontja).

18 E tekintetben az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy e tevékenységet az jellemzi, hogy legtöbbször több, például szállítási és szállásadási részszolgáltatásból áll, amelyeket a vállalkozás székhelye vagy állandó telephelye szerinti tagállam területén belül vagy azon kívül teljesítenek. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a nyújtott szolgáltatások helyének nagy száma miatt olyan gyakorlati nehézséggel járna e vállalkozások számára, amelyek meggátolhatják tevékenységük folytatását (lásd a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 18. pontját, valamint a fent hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 24. pontját).

19 Ezenfelül meg kell állapítani, hogy a görög kormány állításaival ellentétben a fenti hivatkozott Van Ginkel-ügyben hozott ítéletből nem lehet arra következtetni, hogy az utazási iroda vagy az utazásszervező által nyújtott valamennyi szolgáltatás önmagában a hatodik irányelv 26. cikkében előírt különös szabályozás hatálya alá tartozik.

20 A fent hivatkozott Van Ginkel-ügyben hozott ítélet 23. pontjában ugyanis a Bíróság megállapította, hogy az utazási irodák által nyújtott szolgáltatásoknak a hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazási köréből azon indokkal történő kizárása, hogy kizárólag az utas elszállásolását foglalják magukban, az utaztatását viszont nem, olyan összetett adórendszerhez vezetne, amelyben a hozzáadottérték-adó területén alkalmazandó szabályok az egyes utasoknak nyújtott szolgáltatások alkotóelemeitől függenének, és az ilyen adórendszer sértené az említett irányelv célkitűzéseit..

21 Ebből az ítéletből tehát az következik, hogy a bíróság nem azt állapította meg, hogy az utazási iroda által nyújtott bármely, az utazással kapcsolatban nem álló szolgáltatás a hatodik irányelv 26. cikkében előírt különös szabályozás hatálya alá tartozik, hanem azt, hogy a szállásnak az utazási iroda által történő biztosítása az említett rendelkezés hatálya alá tartozik még akkor is, ha e szolgáltatás csak az elszállásolást foglalja magában, az utaztatást viszont nem.

22 A fent hivatkozott Van Ginkel-ügyben hozott ítélet 24. pontjából is az következik, hogy ha a szolgáltatáshoz nem kapcsolódnak utazási szolgáltatások, különösen a szállás és az utaztatás területén, az nem tartozik a hatodik irányelv 26. cikkének hatálya alá.

23 A fenti megfontolásokból következik, hogy az operajegyeknek az utazási iroda általi, további szolgáltatások nyújtása nélkül történő értékesítése nem tartozik a hatodik irányelv 26. cikkében előírt különös szabályozás hatálya alá.

24 Meg kell jegyezni továbbá, hogy e különös szabályozásnak az olyan tevékenységre történő alkalmazása, mint amely az alapügy tárgyát képezi, amelynek esetében az utazási iroda csupán eladja a belépőjegyeket, anélkül hogy utazási szolgáltatásokat nyújtana, a verseny torzulásához vezetne, tekintettel arra, hogy ugyanezen tevékenység eltérően adózna aszerint, hogy az említett jegyeket eladó gazdasági szereplő utazási iroda-e, vagy sem.

25 Következésképpen az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 26. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazandó arra az esetre, amikor az utazási iroda utazási szolgáltatás nyújtása nélkül kizárólag operajegyeket értékesít.

A költségekről

26 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 26. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazandó arra az esetre, amikor az utazási iroda kizárólag operajegyeket értékesít, utazási szolgáltatás nyújtása nélkül.

InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

Kezdőlap > Kereső > A keresés eredménye > Dokumentumok

Nyomtatás indítása

A dokumentum nyelve :
ECLI:EU:C:2012:120

A BÍRÓSÁG VÉGZÉSE (hatodik tanács)

2012. március 1-je(*)

„A Bíróság eljárási szabályzata 104. cikke 3. §-ának első albekezdése –HÉA-irányelv – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás – Minden más szolgáltatás kizárása mellett autóbusszal szállítási szolgáltatás nyújtása utazási irodák számára”

A C-220/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Nejvyšší správní soud (Cseh Köztársaság) a Bírósághoz 2011. május 11-én érkezett, 2011. április 28-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Star Coaches s. r. o.**

és

a **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: U. Lõhmus tanácselnök, A. Arabadjiev és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

mivel eljárási szabályzata 104. cikke 3. §-ának első bekezdése alapján a Bíróság indokolt végzéssel kíván határozni,

a főtanácsnok meghallgatását követően,

meghozta a következő

Végzést

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: HÉA-irányelv) 306. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Star Coaches s. r. o. (a továbbiakban: Star Coaches) és a Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu [a prágai városi adóigazgatóság (Cseh Köztársaság)] között, az előbbi terhére 2008 januárjában kibocsátott hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: HÉA) megállapító határozat tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A HÉA-irányelv XII. címe alatti, „Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás” című 3. fejezetének 306. cikke szerint:

„(1) A tagállamok e fejezetnek megfelelően különös HÉA-szabályozást alkalmaznak az utazási irodák tevékenységére, amennyiben ezek az irodák saját nevükben kötnek megállapodást az utasokkal, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok által értékesített termékeket és nyújtott szolgáltatásokat használnak fel.

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

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

4 Ugyanezen irányelv 307. cikke a következőképpen rendelkezik:

„Az utazási iroda által, a 306. cikkben megállapított feltételekkel, az utazás lebonyolítása céljából végzett összes tevékenységet az utazási iroda által az utazó részére teljesített egységes szolgáltatásnak kell tekinteni.

Az egységes szolgáltatás abban a tagállamban adóköteles, amelyben az utazási iroda gazdasági tevékenységének székhelye vagy az az állandó telephelye található, ahonnan a szolgáltatást nyújtotta.”

5 Az említett irányelv 308. cikke előírja:

„Az utazási iroda által nyújtott egységes szolgáltatás 226. cikk 8. pontja szerinti adóalapjának illetve HÉA nélküli árának az utazási iroda árrése minősül, vagyis az utas által fizetendő, HÉA nélküli teljes összeg és a más adóalanyok termékértékesítéseiből és szolgáltatásnyújtásaiból az utazási iroda számára felmerülő tényleges költségek különbözete, amennyiben ezek a tevékenységek közvetlenül az utasokat szolgálják.”

6 A HÉA-irányelv 310. cikke előírja:

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

A cseh jog

7 A hozzáadottérték-adóról szóló 235/2004. törvény (a továbbiakban: HÉA-törvény) „Az utazási szolgáltatások tekintetében irányadó különös szabályozás” című 89. cikkének 2008-ban hatályos változata az alábbiak szerint rendelkezik:

„1) Azon utazási szolgáltatást nyújtó adóalanyok tekintetében, akik az utazás lebonyolítása során a megrendelőkkel szemben saját nevükben lépnek fel, a különös szabályozást kell alkalmazni.

2) E törvény alkalmazásában:

a) »Utazási szolgáltatás nyújtója« az az adóalany, aki valamely megrendelő számára utazási szolgáltatást nyújt

b) »megrendelő« az a személy, aki az utazási szolgáltatást igénybe veszi;

c) »utazási szolgáltatás«-nak minősül olyan szolgáltatás nyújtása a megrendelő számára, amely idegenforgalmi szolgáltatások és feltehetően termékek együttesét foglalja magában, amennyiben az egyes idegenforgalmi szolgáltatások és termékek más adóalanyoktól származnak; az utazási szolgáltatást egységes szolgáltatásnak kell tekinteni akkor is, ha az utazási szolgáltatás számos, más adóalanyok által nyújtott utazási szolgáltatást, illetve esetlegesen értékesített terméket foglal magában; szintén utazási szolgáltatásnak minősül az a szolgáltatás, amelynek keretében a megrendelő csak egyetlen idegenforgalmi, szállás- vagy szállítási szolgáltatást vesz igénybe.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8 A Star Coaches autóbuszos személyszállítást végez a Cseh Köztársaságban és a tagállamok között. E szállítást vagy a saját autóbuszai segítségével végzi, vagy fuvarozó társaságként működő olyan alvállalkozókat vesz igénybe, amelyek ügyletei HÉA-kötelesek. Megrendelői kizárólag a Cseh Köztársaságban vagy más tagállamban letelepedett utazási irodák. A megrendelőit illetően a Star Coaches mindig a saját nevében jár el. Amikor az utóbbi alvállalkozókat vesz igénybe, a megrendelői számára HÉÁ-t tartalmazó számlát állít ki, és az általános HÉA-szabályozás alapján kéri az adótöbblet visszatérítését.

9 A Star Coaches többször is magas összegű HÉA-többletet vont le. E tekintetben a Finanční úřad pro Prahu 5 (a prágai 5. számú adóhivatal) megállapította, hogy e társaság szállítási szolgáltatást nyújtott, és nem az általános HÉA-szabályozást, hanem a HÉA-törvény 89. cikkében előírt, az utazási szolgáltatások tekintetében irányadó különös szabályozást kellett volna alkalmaznia. 2008. június 25-én 2008 januárja vonatkozásában a hivatal a HÉA tekintetében adómegállapító határozatot bocsátott ki.

10 A Star Coaches fellebbezett ezen adómegállapító határozat ellen. Mivel e panaszt a Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu a 2008. december 16-i határozatában elutasította, keresetet nyújtott be a Městský soud v Praze előtt, amely azt a 2010. június 18-i ítéletében elutasította. A Star Coaches felülvizsgálat iránti kérelmet terjesztett tehát a Nejvyšší správní soud elé.

11 A kérdést előterjesztő bíróságnak kételyei vannak a HÉA-irányelv 306. cikkében előírt, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazását illetően.

12 Először is megállapítja, hogy eltérés áll fenn e rendelkezés cseh változata és a HÉA-törvénynek az említett rendelkezést a nemzeti joga átültető 89. cikke között. Míg az előbbi az utasoknak nyújtott szolgáltatásokat érinti, a 89. cikk az utazási irodák ügyfeleinek – amely fogalom alá nemcsak utasok, hanem más személyek is tartoznak – nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik. A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal hangsúlyozza, hogy szintén eltérés áll fenn a HÉA-irányelv 306. cikkének, valamint a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) – amely a HÉA-irányelv hatálybalépése előtt volt alkalmazandó – 26. cikkének nyelvi változatai között, mivel bizonyos változatok a „megrendelő”, míg mások az „utas” kifejezést használják. A bíróság pontosítja, hogy számos tagállammal szemben, többek között a Cseh Köztársasággal szemben, kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást indított az Európai Bizottság a „megrendelő” kifejezés használata miatt, amely az utóbbi álláspontja szerint a személyek túl széles körét érinteti.

13 A kérdést előterjesztő bíróság másodsorban azt kérdezi, hogy abban az esetben, ha a Bíróság úgy ítéli meg, hogy a HÉA-irányelv 306. cikke kiterjed az utazási irodák megrendelőire is, az olyan vállalkozás, mint a Star Coaches, e rendelkezés értelmében utazási irodának minősül-e. Álláspontja szerint nem ez az eset áll fenn, ha e vállalkozás kizárólag, minden más idegenforgalmi szolgáltatást kizárva, csak szállítási szolgáltatást nyújt. Ebből az következne, hogy a jelen ügyet meg kell különböztetni a C-163/91. sz. Van Ginkel ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-5723. o.) alapjául szolgáló ügytől, amelyben az elszállásoláson kívül a szóban forgó vállalkozás tájékoztatásnyújtásra, tanácsadásra és szállásfoglalásra irányuló szolgáltatást is nyújtott.

14 Mivel a HÉA-irányelv 306. cikkének értelmezése szükséges az előterjesztett jogvita megoldásához, a Nejvyšší správní soud úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [HÉA-irányelv] 306. cikke csak az utazási irodák által az utazási szolgáltatások végfelhasználói (utasok) számára végzett értékesítésekre vonatkozik, vagy azon értékesítésekre is, amelyeket más személyek (megrendelők) számára végeznek?

2) Az a fuvarozó társaság, amely csupán személyszállítást biztosít oly módon, hogy autóbuszos szállítást végez utazási irodák – és nem közvetlenül az utasok – megrendelésére, és amely más szolgáltatást – például szállást, tájékoztatást, tanácsadást – nem nyújt, utazási irodának minősül-e [HÉA-irányelv] 306. cikkének alkalmazásában?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

15 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével a HÉA-irányelv 306–310. cikkében előírt különös szabályozás tárgyi hatályáról kérdezi a Bíróságot, második kérdésében pedig e szabályozás személyi hatályáról.

16 Először a második kérdésre kell válaszolni, megvizsgálva, hogy az említett különös szabályozás alkalmazandó-e az olyan vállalkozásra, mint amilyen a Star Coaches, mielőtt másodsorban és adott esetben vizsgálnánk e szabályozás tárgyi hatályának terjedelmét.

A második kérdésről

17 Az eljárási szabályzat 104. cikke 3. §-ának első albekezdése szerint amennyiben az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a válasz egyértelműen levezethető az ítélkezési gyakorlatból, a Bíróság – a főtanácsnok meghallgatását követően – indokolt végzéssel bármikor határozhat, amelyben utal a vonatkozó ítélkezési gyakorlatra.

18 A Bíróság álláspontja szerint ez az eset áll fenn a jelen ügyben. Ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság által előterjesztett második kérdésre vonatkozó válasz egyértelműen levezethető a hatodik irányelv 26. cikkére vonatkozó ítélkezési gyakorlatból, amely rendelkezés szövegét átvette a HÉA-irányelv 306. cikke. Az utazási irodának az e 26. cikk értelmében vett fogalmára vonatkozó ítélkezési gyakorlat következésképpen átvihető a HÉA-irányelv 306. cikkének értelmében vett ugyanezen fogalomra.

19 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a HÉÁ-ra vonatkozó, a hatodik irányelv 26. cikkében bevezetett különös szabályozás célja az alkalmazandó szabályoknak az utazási irodák és az utazásszervezők tevékenységének különös jellemzőihez való igazítása. Az e vállalkozások által nyújtott szolgáltatásokat az jellemzi, hogy legtöbbször több, például szállítási és szállásadási részszolgáltatásból állnak, amelyeket a vállalkozás székhelye vagy állandó telephelye szerinti tagállam területén belül vagy azon kívül teljesítenek. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a nyújtott szolgáltatások helyének nagy száma miatt olyan gyakorlati nehézséggel járna e vállalkozások számára, amelyek meggátolhatják tevékenységük folytatását (lásd a fent hivatkozott Van Ginkel ügyben hozott ítélet 13–15. pontját, a C-308/96. és C-94/97. sz. Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6229. o.] 18. pontját, valamint a

C-149/01. sz. First Choice Holidays ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-6289. o.] 23. és 24. pontját).

20 Mindazonáltal az a körülmény, hogy az utazási iroda az utas számára üdülőhely biztosítására szorítkozik, nem elegendő e szolgáltatás hatodik irányelv 26. cikkének hatálya alól történő kizárásához. Ugyanis az iroda által nyújtott szolgáltatás még ilyen 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 utazási iroda üdülések és szállásfoglalások nagy választékát kínálja (a fent hivatkozott Van Ginkel ügyben hozott ítélet 24. pontja).

21 Emellett a Bíróság kimondta, hogy a gazdasági szereplő formális minősítésétől függetlenül az utazási irodákra és az utazásszervezőkre alkalmazandó különös szabályozás mögött meghúzódó okok abban az esetben is érvényesek, ha e gazdasági szereplő a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint nem utazási iroda, illetve utazásszervező, viszont valamely más tevékenység keretében az utóbbiak által lebonyolított ügyletekhez hasonló ügyleteket bonyolít (lásd a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontját, valamint a C-200/04. sz. ISt-ügyben 2005. október 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-8691. o.] 22. pontját).

22 Nem kizárt tehát, hogy az olyan autóbuszos utasszállító által nyújtott azon szolgáltatások, amikor az utasszállító nem a saját autóbuszait használja, hanem HÉA-alany alvállalkozók utazási szolgáltatásait veszi igénybe, a HÉA-irányelv 306. cikkének különös szabályozása alá tartoznak. Az a körülmény, hogy az ilyen szolgáltatások nem tartalmaznak szállásnyújtásra irányuló szolgáltatást, nem elegendő annak kizárásához, hogy e rendelkezés hatálya alá tartoznak.

23 Mindazonáltal a Bíróságnak a fent hivatkozott Van Ginkel ügyben hozott ítéletben foglalt megállapításainak megfelelően szükséges továbbá, hogy a szolgáltatások ne csak egyetlen szolgáltatásra korlátozódjanak, és 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. A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy a fent hivatkozott Van Ginkel ügyben hozott ítéletből nem lehet arra következtetni, hogy az utazási iroda vagy az utazásszervező által nyújtott valamennyi szolgáltatás önmagában a hatodik irányelv 26. cikkében előírt különös szabályozás hatálya alá tartozik (a C-31/10. sz. Minerva Kulturreisen ügyben 2010. december 9-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12889. o.] 19. pontja). E megfontolás ugyanígy érvényes az olyan gazdasági szereplőre, amely e kifejezések általános értelmében nem utazási iroda, és nem is utazásszervező.

24 Márpedig a Star Coaches-t illetően a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy e vállalkozás minden más szolgáltatás kizárásával csak szállítási szolgáltatást nyújt az utazási irodák részére. E bíróság kifejezetten hozzáfűzi, hogy az említett társaság nem nyújt olyan szolgáltatásokat, mint például szállás, tájékoztatás vagy tanácsadás.

25 Ebből következik, hogy a Star Coaches által nyújtott szolgáltatások nem egyeznek meg az utazási irodák vagy az utazásszervezők által nyújtott szolgáltatásokkal.

26 Következésképpen azt kell válaszolni a második kérdésre, hogy az a fuvarozó társaság, amely csupán személyszállítást biztosít oly módon, hogy autóbuszos szállítást végez utazási

irodák megrendelésére, és amely más szolgáltatást – például szállást, tájékoztatást, tanácsadást – nem nyújt, nem valósít meg a HÉA-irányelv 306. cikkében foglalt, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozó ügyleteket.

Az első kérdésről

27 A második kérdésre adott válaszra tekintettel, nem szükséges, hogy a Bíróság válaszoljon az első kérdésre.

A költségekről

28 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

Az a fuvarozó társaság, amely csupán személyszállítást biztosít oly módon, hogy autóbuszos szállítást végez utazási irodák megrendelésére, és amely más szolgáltatást – például szállást, tájékoztatást, tanácsadást – nem nyújt, nem valósít meg a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 306. cikkében foglalt, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozó ügyleteket.

Aláírások

---

* Az eljárás nyelve: cseh.