A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2010. december 9.*

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,

* Az eljárás nyelve: német.

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.

Aláírások