

C-108/22. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2022. február 16.

A kérdést előterjesztő bíróság:Naczelný Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság,
Lengyelország)**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2021. augusztus 26.

Felperes:

C. sp. z o.o. (jelenleg felszámolás alatt)

Alperes:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Az alapeljárás tárgya

A héátörvény 119. cikkében meghatározott különös „héta-árrés” szabályozás alkalmazhatósága a felperes által korábban saját nevében más adóalanyoktól igénybe vett, további szolgáltatásokkal ki nem egészített szálláshely-szolgáltatásoknak felperes általi továbbértékesítésére.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

A 306. cikk alkalmazása a szállodai szolgáltatások konszolidátorára.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

„Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv [omissis] 306. cikkét, hogy az vonatkozhat olyan adóalanyra, amely szállodai szolgáltatások konszolidátoraként szálláshely-szolgáltatásokat szerez be, és értékesít tovább más gazdasági

szereplők részére, ha ezekhez az ügyletekhez nem kapcsolódik egyéb, további szolgáltatás?”

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv: 306., 307., 308., 309., 310. cikk.

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Az ustawa z dnia 11 marca 2004 r. od podatku od towarów i usług (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló, 2004. március 11-i törvény): 119. cikk.

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 1 Az aktív héaalany kérelmező szállodai szolgáltatások ügynevezett konszolidátora. Gazdasági tevékenysége keretében a társaság lehetőséget kínál szálláshely-szolgáltatások foglalására Lengyelország területén és külföldön található szállodákban és más hasonló funkciójú létesítményekben. Mivel a társaság nem rendelkezik saját szálláshelyekkel, saját nevében és saját számlájára más adóalanytól szerez be szálláshely-szolgáltatásokat, amelyeket ezt követően ügyfelei számára továbbértékesít. A társaság ügyfelei gazdasági társaságok. A társaság nem értékesít szálláshely-szolgáltatást ügynevezett lakossági ügyfeleknek. Ügyfelei igényeitől és elvárásaitól függően a társaság tanácsadást is biztosít ügyfeleinek a szálláshely kiválasztásával kapcsolatban, és segítséget nyújt az utazás megszervezésében. Legtöbbször azonban a foglalás és szálláshely-szolgáltatások továbbértékesítése során a társaság turistatájékoztató vagy turisztikai tanácsadás formájában nem nyújt további szolgáltatásokat az ügyfél részére. Ilyen esetben ugyanis az ügyfél csak a szálláshely-szolgáltatás igénybevételében érdekelt. Az ár, amelyen a társaság az egyes szálláshely-szolgáltatásokat továbbértékesíti, tartalmazza a szálláshely-szolgáltatás beszerzésének költségét és a társaság nyereségét a foglalással kapcsolatos tranzakciós díj formájában.
- 2 A felperes a következő kérdést intézte a Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowejhez (a nemzeti adóhatóság igazgatója):

„A termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló törvény 119. cikkében foglalt szabály alapján a különös »héa-árrés« szabályozás szerint utazási szolgáltatásként héa hatálya alá tartozik-e társaság által korábban saját nevében más adóalanyoktól beszerzett, további szolgáltatásokkal ki nem egészített szálláshely-szolgáltatások társaság által történő továbbértékesítése?”
- 3 A felperes véleménye szerint e kérdésre igenlő választ kell adni.

- 4 A Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti adóhatóság igazgatója) 2017. április 27-i feltételes adómegállapításában tévesnek tekintette a felperes álláspontját. E hatóság szerint az éjszakai szállást, esetleg reggelit magában foglaló szálláshely-szolgáltatás nem minősül utazási szolgáltatásnak, mivel nem minősül több szolgáltatásból álló összetett szolgáltatásnak.
- 5 A felperes a fenti feltételes adómegállapításról szóló határozat ellen fellebbezést nyújtott be az elsőfokú bírósághoz, amely megállapította, hogy a kereset megalapozott. Álláspontja szerint a szálláshely-szolgáltatások továbbértékesítése az utazási szolgáltatások tágabb kategóriájába tartozik, és ezért a „héta-árres” szabályozás szerint adóköteles.
- 6 Az adóhatóság a fenti ítélet ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 7 A Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (a nemzeti adóhatóság igazgatója) jelezte, hogy az utazási szolgáltatás utasok részére nyújtott olyan összetett szolgáltatás, amely olyan részzolgáltatásokat foglal magában, amelyek nélkül az adott szervezett utazásra nem kerülhetne sor, ezért a hatóság szerint a szervezett vagy egyéni, pihenéssel és szórakozással együtt járó szabadidős utazások (úgynevezett csomagtúra-szolgáltatás) utazási szolgáltatásnak tekintendők. A hatóság e tekintetben arra hívta fel a figyelmet, hogy a szervező által nyújtott utazási szolgáltatásnak minősülő szolgáltatások jegyzéke nyitott, és ahhoz, hogy egy adott tevékenység szolgáltatásnak minősüljön, a megrendelő konkrét igényének kielégítésére kell irányulnia. A hatóság szerint az utazási szolgáltatások esetében az utas igényeit és elvárásait kielégítő szolgáltatások és áruk beszerzése képezi az árres meghatározásának számítási elemét.
- 8 A hatóság álláspontja szerint a héatörvény 119. cikkében említett utazási szolgáltatás olyan szolgáltatás, amely több olyan külső és önerőből nyújtott szolgáltatást – például szállodát, étkeztetést, szállítást – foglal magában, amelyek az ügyfél lakóhelyén kívüli tartózkodásának megszervezésére irányulnak, amelyek szorosan kapcsolódnak egymáshoz, és gazdasági szempontból egyetlen egységet alkotnak. Ezért a hatóság szerint a szervezett vagy egyéni szabadidős utazásokat, amelyek pihenéssel és szórakozással járnak, (csomagtúra-szolgáltatás) utazási szolgáltatásnak kell tekinteni. A hatóság véleménye szerint az utazási szolgáltatások törvényi meghatározása többek között magában foglalja a szálláshely-szolgáltatásokat is. A fentiekből a hatóság azt a következtetést vonta le, hogy ahhoz, hogy az adott szolgáltatás utazási szolgáltatásnak minősüljön, egynél több szolgáltatásból álló szolgáltatásnak kell lennie, amiről a jelen ügyben nincs szó.
- 9 Az elsőfokú bíróság egyetértett a felperes álláspontjával, és rámutatott arra, hogy az utazási szolgáltatások adóztatásának módját a héatörvény 119. cikke szabályozza. Ez a rendelkezés a [2006/112 irányelv 306. cikkét] hajtja végre. Ezek

a rendelkezések az utazási szolgáltatásokra vonatkozóan a „héta-árrés” szabályozás kötelező alkalmazását írják elő. E szabályozás alkalmazása kizárja az utazási szolgáltatás részét képező, közvetlenül az utas javára beszerzett szolgáltatásokkal kapcsolatosan előzetesen felszámított adó levonásának lehetőségét.

A bíróság ugyanakkor megállapította, hogy a nemzeti ítélkezési gyakorlat és jogirodalom arra az álláspontra helyezkedett, hogy a gyakorlatban a szállodai szolgáltatások olyan utazási szolgáltatásnak minősülnek, amelyek „héta-árrés” szerinti adózás hatálya alá eshetnek, még akkor is, ha azokat a pihenés megszervezéséhez kapcsolódó további szolgáltatások nélkül nyújtják.

Az elsőfokú bíróság álláspontja szerint az „utazási szolgáltatás” kifejezés értelmezésekor a szó szerinti értelmezés szabályaira, és ezen értelmezés eredményének megerősítése érdekében a rendszertani értelmezésre is indokolt hivatkozni. Ebben az összefüggésben az elsőfokú bíróság rámutatott arra, hogy a turizmus fogalmának lengyel szótárban található meghatározása szerint a turizmus alatt az állandó lakóhelyen kívüli szervezett olyan csoportos vagy egyéni utazásokat, idegen területeken való olyan utazást kell érteni, amelynek célja az ismeretek bővítése, vagy amely aktív kikapcsolódással jár. Ebből következően, mivel a szálláshely-szolgáltatás az állandó lakóhelyüktől ideiglenesen távol élő személyek alapvető szükségleteinek kielégítésére irányul, e szolgáltatás nyújtása az utazási szolgáltatás nyújtásának egyik formáját jelenti.

- 10 A fenti okok miatt az elsőfokú bíróság egyetértett a felperes azon álláspontjával, miszerint a feltételes adómegállapítás iránti kérelemben leírt körülmények között a társaság által értékesített szállodai szolgáltatások önálló szolgáltatásként a „héta-árrés” rendszer szerint adóznak.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid összefoglalása

- 11 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a jelen ügy tárgyát képező jogvita lényegében annak megállapításáról szól, hogy adott szolgáltatásnak a héatörvény 119. cikkének (1) bekezdése alapján a „héta-árrés” szerinti különös adószabályozás hatálya alá tartozó utazási szolgáltatásnak való jogi minősítése szempontjából teljesülnie kell-e az összetettség követelményének, és ebből következően, hogy a más adóalanyoktól saját nevében beszerzett és később továbbértékesített, további szolgáltatásokkal ki nem egészített szálláshely-szolgáltatás utazási szolgáltatásnak minősülhet-e.
- 12 A fenti kérdésre adott válasz a héatörvény 119. cikke (1) bekezdésének helyes értelmezésének meghatározásától függ, amelyből az következik, hogy utazási szolgáltatások nyújtása esetén az adóalap a fizetendő adó összegével csökkentett árrés összege, figyelembe véve az (5) bekezdésben foglaltakat. E törvény 119. cikkének (2) bekezdése szerint az (1) bekezdés értelmében vett árrés a szolgáltatás igénybevevője által fizetendő összegnek és az adóalany által más adóalanyoktól beszerzett vagy igénybe vett, és közvetlenül az utasokat szolgáló termékekért és szolgáltatásokért fizetett ár különbözete; az utasokat közvetlenül

szolgáltató szolgáltatások azok a szolgáltatások, amelyek a nyújtott utazási szolgáltatás részét képezik, különösen az utaztatás, a szállás, az ellátás és a biztosítás. A 119. cikkének (3) bekezdése előírja, hogy az (1) bekezdésben foglalt rendelkezést kell alkalmazni, függetlenül attól, hogy ki veszi igénybe az utazási szolgáltatást abban az esetben, ha az adóalany: – a szolgáltatás igénybevevőjének az érdekében saját nevében és saját számlájára jár el; – a szolgáltatásnyújtás során más adóalanyoktól közvetlenül az utasokat szolgáló termékeket és szolgáltatásokat szerez be.

- 13 Ha a fent említett feltételek mindegyike teljesül, akkor az utazási szolgáltatásokra vonatkozó „héa-árrés” szerinti különös adószabályozást kell alkalmazni. Ahhoz, hogy valamely adóalany által nyújtott szolgáltatás az árrés szerinti adózás hatálya alá tartozzon, az ilyen szolgáltatást nyújtó adóalanynak az ügyfél érdekében saját nevében és saját számlájára kell eljárnia, és a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adó hatálya alá tartozó adóalanytól az utasokat közvetlenül szolgáló termékeket és szolgáltatásokat kell beszereznie, illetve igénybe vennie.
- 14 A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló törvény nem tartalmazza az „utazási szolgáltatás” kifejezés meghatározását. Ezért a „héa-árrés” szabályozás hatálya alá tartozó szolgáltatások körének meghatározásához a 2006/112/EK irányelv 306. cikke (korábban a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv [a továbbiakban: hatodik irányelv] 26. cikke) azon rendelkezéseinek tartalmára kell hivatkozni, amelyek a héatörvény 119. cikkének (1) és (2) bekezdésében foglalt, utazási szolgáltatások adózására vonatkozó szabályozást foglalják magukban.
- 15 A héairányelv 306. cikkének (1) bekezdése arra kötelezi a tagállamokat, hogy különös héa-szabályozást alkalmazzanak 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.
- 16 Meg kell jegyezni, hogy míg a hatodik irányelv 26. cikke használja az „utazási szolgáltatások” fogalmát, addig a [2006/]112 irányelv 306. és azt követő cikkeiben ez a fogalom már nem szerepel. Mindkét rendelkezésben az utazási irodák és utazásszervezők által nyújtott szolgáltatásokról van szó. A hatodik irányelv a 26. cikkben foglalt szabályozást úgy határozza meg mint „Az idegenforgalmi tevékenységre vonatkozó különös szabályozás”, a [2006/]112 irányelv [XII. címe] 3. fejezetének címe pedig „Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás”. Mindkét irányelv tehát a „héa-árrés” rendszert írja elő bizonyos szolgáltatásokat nyújtó jogalanyok számára.
- 17 A kérdést előterjesztő bíróság szerint annak meghatározásához, hogy valamely egységet képező összetett ügyletet termékértékesítésnek vagy

szolgáltatásnyújtásnak kell-e tekinteni, meg kell határozni az ügylet meghatározó elemeit.

- 18 Ezt az álláspontot erősíti meg a Bíróság 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélete (C-308/96 és C-94/97) és 2003. június 19-i First Choice Holidays ítélete (C-149/01) (amelyek a korábbi hatályos irányelv alapján születtek), amelyekből az következik, hogy a több tevékenységből álló összetett szolgáltatások esetében ezek a tevékenységek vagy szolgáltatások a héa szempontjából egységes szolgáltatásnak minősülnek, feltéve, hogy ezek a tevékenységek gazdasági szempontból egyetlen egészet alkotnak, és szétválasztásuk mesterséges lenne.
- 19 A Bíróság fent említett ítéleteiből következik, hogy minden olyan esetet, amikor kétségek merülnek fel azzal kapcsolatban, hogy egy adott, több műveletből, illetve cselekményből álló tevékenységet értékesítésnek vagy szolgáltatásnak kell-e minősíteni, esetenként az adott eset konkrét körülményeit vizsgálva kell elbírálni.
- 20 A C-308/96. és C-94/97. sz. egyesített ügyekben hozott ítéletében a Bíróság azt is megjegyezte, hogy a szálloda üzemeltetője nem tekinthető automatikusan utazási szolgáltatást nyújtó személynek, ha kizárólag szállodai szolgáltatást nyújt, nem pedig olyan összetett szolgáltatást, amelynek egyik eleme a szállás. A Bíróság azt is megállapította, hogy a hatodik irányelv 26. cikke azokra a jogalanyokra is vonatkozik, amelyek hivatalosan nem utazási irodák, azonban saját nevükben kínálnak szervezett üdüléseket, és e célból más adóalanytól vesznek igénybe szolgáltatásokat.
- 21 Meg kell jegyezni, hogy az adózás szabályainak abban az esetben történő megállapítása során, amikor a héatörvény a 119. cikkében leírt feltételek mellett lehetővé teszi az utasok számára, hogy más szolgáltatással össze nem kapcsolt szálláshely-szolgáltatást vegyenek igénybe, az Európai Unió Bíróságának 2013. szeptember 26-i Bizottság kontra Lengyelország (C-193/11) ítélete releváns. A Bíróság ebben kifejtette, hogy az árrésszabályozás azt a célt szolgálja, hogy az ezen adó beszedéséből származó bevételeket kiegyensúlyozottan megossza a tagállamok között. A Bíróság a 2006/112/EK irányelv 307. cikkére hivatkozva hangsúlyozta, hogy 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 azon állandó telephelye található, ahonnan a szolgáltatást nyújtotta. Következésképpen az a tagállam, amelyben a szóban forgó szolgáltatást (például a szállodaüzemeltető által nyújtott szolgáltatást) igénybe veszik, megszerzi az abból származó héa-bevételt, az utazási iroda árréséből származó héabevételt pedig az az állam, amelyben az utasnak az adott szolgáltatást nyújtó utazási iroda székhelye található.
- 22 Az említett problémát a Bíróság 2018. december 19-i Alpenchalets Resorts GmbH ítéletének (C-552/17) fényében is értékelni kell, amelyből az következik, hogy az utazási szolgáltatásokat a „héa-árrés” rendszer keretében kell megadóztatni.

- 23 A kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy a héarendszer héairányelv 168. cikkében meghatározott alapelvének, a semlegesség elvének értelmében elfogadhatatlan az olyan helyzet, amelyben bizonyos szolgáltatások általános szabályok szerint, míg az azokkal versenyben lévő szolgáltatások az egyszerűsített „héta-árrés” módszere alapján adóznak. A semlegesség elve tehát sérülhetne, ha a szálláshely-szolgáltatás további szolgáltatások nélküli továbbértékesítése az általános szabályok szerint adózna, míg ugyanezen szálláshely-szolgáltatás további szolgáltatásokkal kiegészített továbbértékesítésére az egyszerűsített „héta-árrés” módszerét kellene alkalmazni.
- 24 A Bíróságnak a 2006/112/EK irányelv 306. cikkének a megfogalmazott kérdés tárgya tekintetében történő alkalmazásával kapcsolatos álláspontjának megismerése lehetővé teszi a „héta-árrés” különös szabályozásának azon szállodai szolgáltatásokra való alkalmazásával kapcsolatos kétségek eloszlását, amelyekhez nem kapcsolódnak egyéb további szolgáltatások.

MUNKADOKUMENTUM