

C-733/22. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2022. november 29.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Varhoven administrativen sad (Bulgária)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2022. november 18.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP

Ellenérdekű fél:

„Valentina Heights” EOOD

Az alapeljárás tárgya

A felülvizsgálati kérelem az Administrativen sad Blagoevgrad (blagoevgradi közigazgatási bíróság, Bulgária) azon ítélete ellen irányul, amely megsemmisítette a Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia po prihodite – Sofia (a nemzeti központi adóhatóság szófiai területi igazgatósága, Bulgária) adóhatósága által hozott és az abban tett megállapítások tekintetében a Zakon za danaka varhu dobavenata stoinost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény) alapján a Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” – Sofia (a szófiai „jogorvoslati és adózási/szociális biztonsági” igazgatóság igazgatója, Bulgária) határozatával a 2019. márciusi, a 2019. júniusi, valamint a 2019. augusztus és 2020. február közötti adómegállapítási időszakok vonatkozásában a felhalmozódott kamatokkal együtt helybenhagyott utólagos adómegállapításról szóló határozatot.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az EUMSZ 267. cikk alapján a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. mellékletének 12. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdésének értelmezése céljából előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 1 Úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. mellékletének 12. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdését, hogy az e rendelkezésben a szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás tekintetében előírt kedvezményes héamérték alkalmazható, ha e létesítmények nincsenek kategóriába sorolva a megkereső tagállam nemzeti jogszabályainak megfelelően[?]
- 2 Az e kérdésre adandó nemleges válasz esetén úgy kell-e értelmezni a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. mellékletének 12. pontjával összefüggésben értelmezett (2) bekezdését, hogy az lehetővé teszi a kedvezményes héamértéknek valamely adott szolgáltatáskategória egyes konkrét és egyedi részleteire történő szelektív alkalmazását, ha ennek az a feltétele, hogy a szállodák vagy más hasonló létesítmények általi szállásnyújtásra csak olyan szálláshelyeken kerülhet sor, amelyek a megkereső tagállam nemzeti jogszabályainak megfelelően kategóriába vannak sorolva, vagy amelyek tekintetében ideiglenes igazolást állítottak ki arról, hogy a kategóriába sorolásra irányuló eljárás indult[?]

Az uniós jogi rendelkezések és ítélkezési gyakorlat

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: héairányelv), az ezen irányelv III. mellékletének 12. pontjával összefüggésben értelmezett 96. cikk, 98. cikk (1) és (2) bekezdése, 135. cikk

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet

A Bíróság 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélete, C-94/09, EU:C:2010:253, 28., 29. és 30. pont

A Bíróság 2008. április 3-i Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien ítélete, C-442/05, EU:C:2008:184, 41. és 43. pont

A nemzeti jogszabályi rendelkezések

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény, a továbbiakban: ZDDS), 66. cikk és a kiegészítő rendelkezések 1. §-ának 45. pontja

Zakon za turizma (az idegenforgalomról szóló törvény, a továbbiakban: ZT), 111., 113.[,] 114., 119., 133. cikk és a kiegészítő rendelkezések 1. §-ának 19. és 27. pontja

Zakon za izmenenie i dopalnenie na zakona za turizma (az idegenforgalomról szóló törvény módosításáról szóló törvény), 121. cikk

Pravilnik za prilagane na zakona za danaka varhu dobavenata stoynost (a hozzáadottérték-adóról szóló törvény végrehajtásáról szóló rendelet), 40. cikk

A tényállás és az eljárás rövid bemutatása

- 3 Az ellenérdekű fél egy társaság, amelyet 2011. november 9-én jegyzett be az Agentsia po vpisvania (nyilvántartó szerv, Bulgária) a Targovski registarba (cégnyilvántartás). A társaságot 2016. december 13-án vették nyilvántartásba a ZDDS alapján. A cégnyilvántartás adatai szerint a társaság tevékenységi köre az idegenforgalmat, a vendéglátást, a szállásadást, az utazásszervezést, valamint számos más olyan tevékenységet is magában foglal, amelynek folytatását a bolgár jog engedélyezési, nyilvántartásba vételi vagy egyéb követelmények teljesítéséhez és betartásához köti.
- 4 Adóellenőrzés során megállapítást nyert, hogy a társaság a vizsgált 2016. december 13. és 2020. február 29. közötti időszakban egy „Valentina Heights” elnevezésű üdülőapartman-komplexumot vett bérbe Bansko városban természetes személyektől (a tulajdonosoktól), amit a felek nem vitattak. Az üdülőapartman-komplexumban található magáningatlanok kezelésére vonatkozó 2018. május 1-jei előterjesztett szerződések szerint az ingatlanok (apartmanok, stúdiólakások és egyéb ingatlanok) tulajdonosaival megállapodás született arról, hogy a „Valentina Heights” EOOD kezeli, karbantartja és a tulajdonosok nevében harmadik személyeknek bérbe adja ingatlanjaikat. A vizsgált időszakban a társaság vendégeket szállásolt el a bérbe vett „Valentina Heights” üdülőapartman-komplexumban. A keletkezett bevételt bejelentett elektronikus pénztárgépekkel és banki átutalásokkal könyvelték el. A társaság 9%-os héát számított fel a végrehajtott ügyletek tekintetében.
- 5 Bemutatták a Bansko város polgármestere által kiállított 2013. február 15-i igazolást a Bansko városban található „Valentina Heights” ingatlan 9 szobás és 19 ágyas „vendégház” kategóriába sorolásáról.

- 6 2016. november 18-án a társaság bejelentette a Bansko városban található „Valentina Heights” üdülőapartman-komplexumot az idegenforgalmi minisztériumnál a „háromcsillagos” kategóriába 23 szobával és 46 ágygal.
- 7 Bansko város polgármesterének 2019. március 7-i határozata hatályon kívül helyezte a fent említett igazolással megtörtént „vendégház” kategóriába sorolást. A társaság nem támadta meg ezt a határozatot.
- 8 2019. szeptember 27-én a társaság a „Valentina Heights” üdülőapartman-komplexumhoz tartozó büfét jelentett be az idegenforgalmi minisztériumnál a „kétcsillagos” kategóriába. 2019-ben és 2020-ban a társaság kiegészítő dokumentumokat nyújtott be a benyújtott kategóriabesorolási bejelentésekhez.
- 9 Az idegenforgalmi miniszterhelyettes 2020. szeptember 21-i határozata alapján az idegenforgalmi ingatlanok kategóriába sorolására irányuló eljárás indult, minek körében a „Valentina Heights” üdülőapartman-komplexum és a büfé tekintetében 2021. január 21-ig érvényes ideiglenes igazolást állítottak ki arról, hogy a kategóriába sorolásra irányuló eljárás indult. Az idegenforgalmi minisztérium arról tájékoztatta a társaságot, hogy egy szakértői munkacsoport hamarosan helyszíni vizsgálatot végez annak az idegenforgalomról szóló törvény és a Naredba za iziskvanityata kam kategoriziranite mesta za nastanyavane i zavedenia za hranene i razvlechenia, za reda za opredelyane na kategoriyata, kakto i za usloviyata i reda za registrirane na stai za gosti i apartamenti za gosti (a szálláshelyek, valamint vendéglátó- és szórakoztatóipari egységek kategóriába sorolásának követelményeiről, a kategória megállapítására irányuló eljárásról, valamint a vendégszobák és vendégapartmanok bejelentésének feltételeiről és eljárásáról szóló rendelet) előírásai alapján történő ellenőrzése céljából, hogy a fent említett ingatlanok teljes mértékben megfelelnek-e a bejelentett típusnak és kategóriának.
- 10 Az adóhatóság a megtámadott utólagos adómegállapításról szóló határozatban megállapította, hogy a társaság a Bansko város polgármestere által 2013. február 15-én a 2013. február 15. és 2019. március 7. közötti időszakra vonatkozóan kiállított igazolással rendelkezett a Bansko városban található 9 szobás és 19 ágyas „Valentina Heights” házingatlan kategóriába sorolásáról. Az adóhatóság az említett határozatban megállapította, hogy a társaság a 2019. március 7. utáni időszak vonatkozásában nem rendelkezett igazolással idegenforgalmi ingatlan kategóriába sorolásáról, és tévesen számított fel 9%-os héát. E megállapításokra tekintettel és a ZDDS (alkalmazandó változata) 66. cikkének (1) bekezdése alapján az adóhatóság utólagosan megállapította a héa teljes mértékéhez – tehát 20%-hoz – képest fennálló különbözetnek megfelelő összegű adót azon bejelentett szolgáltatások tekintetében, amelyek esetében nem teljesültek a hozzáadottérték-adóról szóló törvény végrehajtásáról szóló rendelet 40. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában foglalt feltételek.

Az alapeljárásban részt vevő felek alapvető érvei

- 11 A NAP [Natsionalna agentsia po prihodite {nemzeti központi adóhatóság, Bulgária}] szófiai „jogorvoslati és adózási/szociális biztonsági” igazgatóságának az utólagos adómegállapításról szóló határozattal szemben benyújtott közigazgatási jogorvoslati kérelmet elbíráló igazgatója helybenhagyta a határozatot, és teljes mértékben egyetértett az adóhatóság indokolásával.
- 12 Az utólagos adómegállapításról szóló határozattal szemben az elsőfokú bíróság előtt indított keresetében a „Valentina Heights” EOOD a Bíróság 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítéletére (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496) hivatkozott, és azzal érvelt, hogy az idegenforgalmi szolgáltatások adóztatására vonatkozó különös szabályozás a végzett tevékenység jellege alapján alkalmazandó, és nem egy különös jogszabályban előírt bejelentés megtörténtétől függ.
- 13 A „Valentina Heights” EOOD érvelését teljes mértékben elfogadta az elsőfokú blagoevgradi közigazgatási bíróság. Az említett bíróság úgy értékelte a jelen ügy tényállását, hogy a „Valentina Heights” EOOD minden szükséges intézkedést megtett a kategóriába sorolásról szóló igazolás megszerzése érdekében, a kategóriába sorolásra hatáskörrel rendelkező hatóság, azaz az idegenforgalmi minisztérium azonban nem állította ki időben a kért besorolási igazolásokat. 2016-ban és 2019-ben az érintett társaság két bejelentést nyújtott be, az idegenforgalmi minisztérium azonban csak 2020. szeptember 23-án állította ki az ideiglenes besorolási igazolásokat. Az említett bíróság megállapította, hogy az idegenforgalmi ingatlan kategóriába sorolásáról szóló – a 2019. március 7. és 2020. február 29. közötti időszak (az utolsó vizsgált időszak) vonatkozásában az érintett társaság rendelkezésére nem álló – igazolás hiánya nem képezheti alapját az idegenforgalmi szolgáltatások adóztatására vonatkozó különös szabályozás alkalmazása mellőzésének. Ezzel kapcsolatban az elsőfokú bíróság a Bíróság ítélezési gyakorlatára, különösen az 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítéletre (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496) hivatkozva azt az álláspontot képviselte, hogy az idegenforgalmi szolgáltatások adóztatására vonatkozó különös szabályozás a végzett tevékenység jellege alapján alkalmazandó, és nem egy különös jogszabályban – a jelen esetben az idegenforgalomról szóló törvényben – előírt bejelentéstől függ.
- 14 A felülvizsgálati bíróság előtt a NAP szófiai „jogorvoslati és adózási/szociális biztonsági” igazgatóságának igazgatója arra hivatkozott, hogy az olyan szállásokon, szálláshelyeken és vendégházakban nyújtott idegenforgalmi szolgáltatások, amelyek nincsenek a törvény alapján kategóriába sorolva, valamint amelyek nem rendelkeznek a kategóriába sorolásra irányuló eljárás megindításáról szóló ideiglenes igazolással, nem tekinthetők a ZDDS 66. cikkének (2) bekezdése értelmében vett szállásadásnak, és nem tartoznak kedvezményes héamérték hatálya alá. A felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél úgy véli, hogy a társaság és az idegenforgalmi minisztérium közötti kapcsolatok nem bírnak jelentőséggel a szolgáltatások adóügyi kezelése szempontjából. A jogalkotó ezenkívül

jogorvoslati lehetőséget biztosított a közigazgatási hatóság tétlensége esetére, és így az esetleges tétlenség nem tekinthető az adójog adóhatóság általi alkalmazása akadályának. Ha valamely ingatlan kategóriába sorolása nem bír jelentőséggel a kedvezményes héamérték alkalmazása szempontjából, akkor véleménye szerint a szállásadási szolgáltatások (vagy általában az idegenforgalmi szolgáltatások) bármely létesítményben nyújthatók, és minden megfelelő tevékenység idegenforgalmi tevékenységnek minősül.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 15 A Varhoven administratíven sadnak (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Bulgária) nincs tudomása a Bíróság uniós jog értelmezésére vonatkozó olyan ítéletéről, amely választ adna az e jog értelmezése céljából előterjesztett valamennyi kérdésre, és amely releváns lehetne a jelen ügy eldöntése szempontjából. E tekintetben mind a Bíróságnak a „Valentina Heights” EOOD által hivatkozott 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítéletét (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496), mind a 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítéletet (C-94/09, EU:C:2010:253), a 2014. február 27-i Pro Med Logistik és Pongratz ítéletet (C-454/12 és C-455/12, EU:C:2014:111), a 2014. szeptember 11-i K [Oy] ítéletet (C-219/13, EU:C:2014:2207), a 2017. március 9-i Oxycure Belgium ítéletet (C-573/15, EU:C:2017:189), a 2017. november 9-i AZ ítéletet (C-499/16, EU:C:2017:846), a 2021. június 17-i M.I.C.M. ítéletet (C-597/17, EU:C:2021:492), a 2019. december 19-i Segler-Vereinigung Cuxhaven ítéletet (C-715/18, EU:C:2019:1138) és a 2022. szeptember 22-i The Escape Center ítéletet (C-330/21, EU:C:2022:719) figyelembe vette. Mindezen ítéletek indokolása a jelen jogvita eldöntése szempontjából releváns hasznos segítséget nyújt a héairányelv értelmezéséhez, a legfelsőbb közigazgatási bíróság véleménye szerint azonban a vonatkozó alapeljárásokban eltérő releváns tények megállapítására került sor.
- 16 A 2006/112 irányelv 96. cikke értelmében a termékértékesítésre és a szolgáltatásnyújtásra egy és ugyanazon általános héamértéket kell alkalmazni. Az említett irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése ezt követően – az általános héamérték elvétől eltérve – elismeri a tagállamok azon lehetőségét, hogy egy vagy két kedvezményes héamértéket alkalmazzanak. E rendelkezés szerint a kedvezményes héamértékeket csak az említett irányelv III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni. A 2006/112 irányelv III. mellékletének 12. pontja lehetővé teszi kedvezményes adómérték alkalmazását a szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállásra, beleértve az üdülőhelyi szállásbiztosítást, továbbá a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadását is.
- 17 A Bíróság több alkalommal megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése mindazonáltal egyáltalán nem kötelez arra sem, hogy azt úgy kelljen értelmezni, mint amely megköveteli, hogy a kedvezményes adómérték csak akkor alkalmazható, ha kiterjed az ezen irányelv

III. mellékletében szereplő valamely adott szolgáltatáskategória valamennyi részletére, a kedvezményes adómérték szelektív alkalmazása tehát nem zárható ki, feltéve hogy ez a verseny torzulásának semmiféle kockázatával nem jár. A Bíróság a fentiekből azt a következtetést vonta le, hogy a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak a 2006/112 irányelv III. mellékletében szereplő valamely adott szolgáltatáskategória egyes konkrét és egyedi részleteit illetően.

- 18 A Bíróság azt is megállapította, hogy amennyiben valamely tagállam úgy dönt, hogy él a 2006/112 irányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdésében kínált azon lehetőséggel, hogy az említett irányelv III. mellékletében szereplő valamely szolgáltatáskategória esetében kedvezményes adómértéket alkalmaz, a közös héarendszer alapját képező adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett lehetősége van e kedvezményes adómérték alkalmazását e kategória egyes konkrét és egyedi részleteire korlátozni. A kedvezményes héamérték szelektív alkalmazásának a tagállamok részére ily módon elismert lehetőségét különösen azon megfontolás igazolja, hogy mivel ezen adómérték kivételt képez, alkalmazásának a konkrét és egyedi részletekre történő korlátozása összhangban van azon elvvel, amely szerint a kivételeket és a korlátozásokat megszorítóan kell értelmezni. A Bíróság következetesen hangsúlyozza, hogy ahhoz, hogy e lehetőséggel élni lehessen, két feltétel együttes teljesülése szükséges, egyrészt az, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazása érdekében a szóban forgó szolgáltatáskategóriának csak a konkrét és egyedi részleteit különítsék el, másrészt pedig az, hogy tartsák tiszteletben az adósemlegesség elvét. E feltételek célja annak biztosítása, hogy a tagállamok csak olyan feltételek mellett éljenek e lehetőséggel, amelyek biztosítják a választott kedvezményes adómérték egyszerű és helyes alkalmazását, valamint bármilyen adócsalás, adóelkerülés és minden esetleges visszaélés megelőzését.
- 19 A héairányelv nem tartalmazza a „szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás, beleértve az üdülőhelyi szállásbiztosítást, továbbá a kempingek és lakókocsiparkok férőhelyeinek bérbeadását is” fogalmának meghatározását, és e fogalmat a 2006/112 irányelv végrehajtási intézkedéseinek megállapításáról szóló, 2011. március 15-i 282/2011/EU tanácsi végrehajtási rendelet (HL 2011. L 77., 1. o.) sem határozza meg. A héairányelv 135. cikkének (2) bekezdése a következőképpen szól: „Az alábbi ügyletekre nem vonatkozik az (1) bekezdés 1) pontjában említett adómentesség: a) a tagállamok jogszabályaiban meghatározott szállásadás a szállodaiiparban vagy hasonló ágazatokban, beleértve a nyári táborokat vagy a kempingeket”. Ez azt jelenti, hogy a szállásadásnak a tagállamok jogszabályaiban meghatározottak szerint kell megvalósulnia.
- 20 A ZDDS kiegészítő rendelkezései 1. §-ának 45. pontja szerint a „szállásadás” az idegenforgalomról szóló törvény kiegészítő rendelkezéseinek 69. pontja értelmében vett alapvető idegenforgalmi szolgáltatások közé tartozik az általános idegenforgalmi szolgáltatás nyújtása kivételével. A ZT kiegészítő rendelkezései

1. §-ának 69. pontja szerint az „alapvető idegenforgalmi szolgáltatások” kifejezés a szállásadást, az étkeztetést és a szállítást jelenti.

- 21 Mivel a kedvezményes adómérték kivételt képez, alkalmazásának a konkrét és egyedi részletekre történő korlátozása összhangban van azon elvvel, amely szerint a kivételeket és a korlátozásokat megszorítóan kell értelmezni. Ez felveti azt a kérdést, hogy az a körülmény, hogy a Bolgár Köztársaság nemzeti joga további követelményeket támaszt a szálláshelyek kategóriába sorolásával szemben, a kedvezményes adómérték alkalmazásának konkrét és egyedi részletekre történő korlátozásának tekinthető-e, vagy pedig a szállodákban vagy más hasonló létesítményekben a szállásadás tekintetében nyújtott kedvezményes adómértékeket a végzett tevékenység jellege alapján kell alkalmazni, és azok nem függenek egy különös jogszabályban – jelen esetben az idegenforgalomról szóló törvényben – előírt bejelentéstől.