

C-409/24. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2024. június 12.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Bundesfinanzhof (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2024. január 10.

Felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

J-GmbH

Alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél:

Finanzamt K

BUNDESFINANZHOF (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország)

VÉGZÉS

A

J-GmbH

felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél

[omissis]

[és] a Finanzamt K (K adóhivatal, Németország)

alperes és a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél

közötti, 2018. évi forgalmi adó és a 2019. január és május közötti időszakra vonatkozó forgalmiadó-előleg tárgyában folyamatban lévő jogvitában

a XI. tanács

2024. január 10-én meghozta a következő végzést:

Rendelkező rész

I. Előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

Úgy kell-e értelmezni a 2006/112/EK irányelv III. mellékletének 12. kategóriájával összefüggésben értelmezett 24. cikkének (1) bekezdését, valamint 98. cikkének (1) és (2) bekezdését, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata, amellyel egy tagállam a gazdasági szereplő által idegenek rövid távú elszállásolására fenntartott lakóhelyiségek és szobák bérbeadására vonatkozóan általa előírt adómérték-csökkentésből az elemekre bontás nemzeti követelménye révén a bérbeadáshoz közvetlenül nem kapcsolódó szolgáltatásokat, amelyek megfizetésére a bérbeadásért fizetett ellenszolgáltatással együtt kerül sor, akkor is kizárhatja, ha ezek esetében – mint a jelen ügyben (csak) a parkolóhelyek rendelkezésre bocsátása esetében – idegenek rövid távú elszállásolásához kapcsolódó, nem önálló járulékos szolgáltatásokról van szó?

II. Az eljárást az Európai Unió Bíróságának döntéshozataláig felfüggeszti.

Indokolás

A.

- 1 A felperes és felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél (a továbbiakban: felperes) [...] szobával rendelkező szállodát és éttermet üzemeltetett. A szálloda vendégei az éjszakai szállással együtt reggelit is kaptak, amelyet 4,50 euróval számoltak el, amennyiben egy vendég kérés alapján reggeli nélkül csak az éjszakai szállást kívánta igénybe venni. A szálloda és étterem saját parkolóval rendelkezett, amelyet ingyenesen lehetett használni.
- 2 2018 júniusa óta a felperes az éjszakai szállás, a reggeli és a parkoló mint egységes szolgáltatás tekintetében a 7%-os kedvezményes adómértéket alkalmazta. A 2018 júniusától 2019 májusáig terjedő időszakra vonatkozó előzetes forgalmiadó-bevallásaiban ennek megfelelő ügyleteket vallott be.
- 3 A felperesnél 2018 áprilisára és 2018 júniusára, valamint 2018 júliusára és 2019 májusára vonatkozóan végzett két helyszíni ellenőrzést követően az ellenőr úgy ítélte meg, hogy a reggeli és a parkoló tekintetében nyújtott szolgáltatásokat a 19%-os általános adómérték szerint kell adóztatni. [omissis]
- 4 Az alperes és felülvizsgálati eljárásban ellenérdekű fél (a továbbiakban: adóhatóság) elfogadta a rendkívüli forgalmiadó-ellenőrzés keretében tett megállapításokat, és 2018. december 12-i és 2019. október 18-i határozataival magasabb összegben állapította meg a forgalmiadó-előlegeket. Ez ellen a felperes panasszal élt.
- 5 [omissis]

- 6 Az adóhatóság a panaszokat mint megalapozatlanokat elutasította (a panasz tárgyában hozott 2020. február 26-i határozat).
- 7 A Sächsisches Finanzgericht (szászországi pénzügyi bíróság, Németország) az Entscheidungen der Finanzgerichte (a továbbiakban: EFG) 2021. évi [számának] 244. [oldalán] közzétett, 2020. szeptember 23-i 2 K 352/20. sz. ítéletével elutasította a keresetet. Megállapította, hogy a reggeli és a parkolóhelyek nem az elszállásoláshoz kapcsolódó járulékos szolgáltatások, hanem önálló főszolgáltatások. Ugyanakkor az adóhatóság akkor is jogosan bontotta volna elemeire az ügyleteket, ha ezek a szolgáltatások a kedvezményes adómérték szerint adóztatandó, éjszakai szállás nyújtására vonatkozó szolgáltatáshoz kapcsolódó, nem önálló járulékos szolgáltatások lennének. A reggeli és a parkoló az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény, a továbbiakban: UStG) 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata értelmében a bérbeadáshoz közvetlenül nem kapcsolódó szolgáltatások közé tartozik, ezért azokra nem vonatkozik az adómérték UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának első mondata szerinti csökkentése. [omissis]
- 8 Felülvizsgálati kérelmében a felperes az anyagi jog megsértésére hivatkozik, és lényegében azt állítja, hogy mind a reggeli, mind a parkolóhelyek rendelkezésre bocsátása a szálláshely-szolgáltatáshoz kapcsolódó nem önálló járulékos szolgáltatásnak minősül. [omissis]
- 9 Az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondatában előírt elemekre bontási követelmény ellentétes az uniós joggal. Az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítéletében (C-463/16, EU:C:2018:22) a fő- és járulékos szolgáltatásra történő mesterséges felosztásra és eltérő adómérték szerinti adóztatásra vonatkozó tilalmat állapított meg.
- 10 A felperes ennek megfelelően kéri a korábbi határozat hatályon kívül helyezését, valamint a – panasz tárgyában hozott, 2020. február 26-i határozat formájában megjelenő – 2018-ra vonatkozó, 2020. február 6-i forgalmiadó-megállapító határozat és 2019. január és 2019. május közötti időszakra vonatkozó forgalmiadó-előlegekről szóló határozatok akként történő megváltoztatását, hogy a reggeli és a parkoló rendelkezésre bocsátása tekintetében nyújtott szolgáltatásokat 7%-os adómértékkel adóztatják.
- 11 Az adóhatóság azt kéri, hogy a felülvizsgálati kérelmet mint megalapozatlant utasítsák el.
- 12 Az adóhatóság védelmébe veszi a megtámadott korábbi határozatot, és (többek között) kifejti, hogy a jelen ügyben szóban forgó reggeli esetében egyébiránt önálló szolgáltatásról volt szó, amelyet a vendégek lemondhattak, és amely a számlákban ennek megfelelően került kimutatásra. Sem a reggeli, sem a parkolóhelyek rendelkezésre bocsátása nem kapcsolódik közvetlenül az elszállásoláshoz. A Bíróság 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítéletének

(C-463/16, EU:C:2018:22) meghozatalára nem egy nemzeti elemekre bontási követelményre vonatkozóan került sor. A Bíróság 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítéletében (C-94/09, EU:C:2010:253) kifejezetten megerősítette egy nemzeti elemekre bontási követelmény megengedhetőségét, amely követelmény elsőbbséget élvez a szolgáltatásnyújtás egységének elvével szemben.

- 13 [omissis] [Az eljárás felfüggesztése a Bíróság C-516/21. sz. ügyben történő határozathozataláig]
- 14 A felperes úgy véli, hogy a Bíróság 2023. május 4-i Finanzamt X ítélete (C-516/21, EU:C:2023:372) alátámasztja jogi álláspontját. A Bíróság elutasítja az egységes szolgáltatások mesterséges elemekre bontását.
- 15 Az adóhatóság ezzel szemben azt állítja, hogy a Bíróság 2023. május 4-i Finanzamt X ítélete (C-516/21, EU:C:2023:372) a jelen ügyben nem releváns. Mind a reggeli, mind a parkolóhely rendelkezésre bocsátása önálló szolgáltatás, és nem az idegenek rövid távú elszállásolásához kapcsolódó járulékos szolgáltatás. Még ha e szolgáltatásokat az elszállásolási szolgáltatáshoz kapcsolódó járulékos szolgáltatásnak kellene is tekinteni, az elemekre bontás nemzeti követelménye háttérbe szorítja azt az alapelvet, amely szerint a nem önálló járulékos szolgáltatás osztja a főszolgáltatás sorsát. A Bíróság 2023. május 4-i Finanzamt X ítéletéből (C-516/21, EU:C:2023:372) nem következik, hogy az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata sérti az uniós jogot.

B.

- 16 A bírósági tanács felfüggeszti az eljárást, és az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 267. cikkének harmadik bekezdése alapján előzetes döntéshozatal céljából a rendelkező részben megfogalmazott kérdést terjeszti a Bíróság elé.
- 17 I. A releváns jogi rendelkezések
- 18 1. Az uniós jog
- 19 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (héairányelv) alapügyre alkalmazandó változata
2. cikk
- (1) A HÉA hatálya alá a következő ügyletek tartoznak:
 - c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;
24. cikk

(1) „Szolgáltatásnyújtás” minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek.

98. cikk

([1]) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

([2]) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni. A kedvezményes adómérték nem alkalmazható az elektronikus úton nyújtott szolgáltatásokra.

([3]) Ha a tagállamok az (1) bekezdésben meghatározott kedvezményes adómértéket az egyes termékekre alkalmazzák, a Kombinált Nomenklatúrát alkalmazhatják az adott termékek pontos meghatározásához.

III. melléklet:

AZ OLYAN TERMÉKEK ÉS SZOLGÁLTATÁSOK JEGYZÉKE, AMELYEK ÉRTÉKESÍTÉSÉRE A 98. CIKKBEN EMLÍTETT KEDVEZMÉNYES ADÓMÉRTÉKET LEHET ALKALMAZNI

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

20 2. A nemzeti jog

21 A 2005. február 21-i Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) (BGBl. I. 2005., 386. o.) alapeljárásra alkalmazandó változata

1. § (1) bekezdés 1. pont

(1) Az alábbi ügyletek a forgalmi adó hatálya alá tartoznak:

1. a vállalkozó által vállalkozási tevékenysége keretében ellenérték fejében belföldön teljesített termékértékesítés és egyéb szolgáltatásnyújtás. [...]

12. §

(1) Az adó mértéke az adóalap 19%-a valamennyi adóköteles ügylet tekintetében [...]

(2) Az adó mértéke 7%-ra csökken a következő ügyletek esetében:

11. A gazdasági szereplő által idegenek rövid távú elszállásolására fenntartott lakóhelyiségek és szobák bérbeadása, valamint kempingterület rövid távú bérbeadása. Az első mondat nem vonatkozik a bérbeadáshoz közvetlenül nem kapcsolódó szolgáltatásokra, még ha e szolgáltatások megfizetésére a bérbeadásért fizetett ellenszolgáltatással együtt kerül is sor; [...]

- 22 II. Az előzetes kérdések értékelése (a szolgáltatás egységessége)
- 23 [omissis]
- 24 [omissis]
- 25 [omissis]
- 26 [omissis]
- 27 [omissis]
- 28 [omissis]
- 29 [omissis]
- 30 [omissis]
- 31 [omissis]
- 32 [omissis] [a szolgáltatás egységességére vonatkozó általános elvek]
- 33 d) Az EUMSZ 267. cikkel bevezetett együttműködés keretében a nemzeti bíróságok feladata annak megítélése, hogy az adott ügy körülményei között az érintett ügylet egyetlen egységet képező ügyletnek minősül-e, valamint az, hogy e tekintetben érdemben elvégezzék a tények értékelését (lásd: a Bíróság 2021. március 4-i Frenetikexito ítélete, C-581/19, EU:C:2021:167, 36. pont; 2023. április 20-i Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ítélete, C-282/22, EU:C:2023:312, 31. pont; lásd még: a Bíróság 2023. május 4-i Finanzamt X ítélete, C-516/21, EU:C:2023:372, 38. pont).
- 34 2. A fentiekre tekintettel az alapeljárás körülményei között differenciálni kell a bírósági tanács által az EUMSZ 267. cikk alapján értékelendő előzetes kérdést, vagyis azt illetően, hogy nem önálló járulékos szolgáltatásokról van-e szó, amelyek az alkalmazandó adómérték tekintetében is oszthatják a főszolgáltatás sorsát.
- 35 a) A Finanzgericht (a továbbiakban: FG) [omissis] helyesen állapította meg, hogy a reggeli tekintetében, amelyről a vendég – 4,50 euró ellenérték elszámolása mellett – lemondhatott, önálló szolgáltatásról van szó (a reggelire vonatkozó szolgáltatásnak az elszállásolási szolgáltatáshoz kapcsolódó járulékos szolgáltatáskénti jellegét lásd még: FG Berlin-Brandenburg, 2018. november 28-i ítélet – 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, 51. pont).
- 36 Mivel ez az önálló szolgáltatás nem tartozik az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontja első mondatának hatálya alá (és a vitatott időszakban az UStG – jelenlegi változata – 12. §-a (2) bekezdésének 15. pontja nem volt alkalmazandó), a reggelire a jelen ügyben az általános adómértéket kell alkalmazni, a jelen eljárásban a Bíróság elé terjesztett kérdésre adott választól függetlenül. E

tekintetben nincs szükség az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata szerinti elemekre bontás követelményének alkalmazására.

- 37 b) Ezzel szemben a jelen ügyben a parkolóhelyeknek a szálloda vendégeinek rendelkezésére bocsátása esetében az elszállásolási szolgáltatáshoz kapcsolódó járulékos szolgáltatásról van szó, mivel azt nem lehetett sem kiválasztani, sem lemondani. Ez a jelen ügyben elválaszthatatlanul kapcsolódik a főszolgáltatáshoz (elszállásolási szolgáltatás), és a jelen ügyben annak a szálloda vendége számára nincs önálló célja. Az adóhatóság és az FG álláspontjával ellentétben emellett szól különösen az, hogy a felperes semmilyen módon nem tesz különbséget aszerint, hogy a vendég hogyan érkezett. Ezenkívül a felperes arra hivatkozik, hogy a szálloda közvetlen közelében ingyenesen elegendő nyilvános parkolóhely áll rendelkezésre, és nem állapítható meg, hogy ezek a parkolóhelyek a szálloda vendégeinek szempontjából kevésbé alkalmasak lennének a járművek parkolására, mint a felperes parkolója (e tekintetben lásd még: a Bíróság 2023. július 13-i Gemeinde A ítélete, C-344/22, EU:C:2023:580, 39. pont).
- 38 [omissis]
- 39 [omissis]
- 40 [omissis]
- 41 [omissis] [a [Bundesfinanzhofot [a továbbiakban: BFH]] nem köti az FG eltérő értékelése]
- 42 III. Az elemekre bontás nemzeti követelménye tekintetében a Bírósághoz fordulásról
- 43 [omissis]
- 44 1. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről
- 45 a) Az UStG 12. §-ának (1) bekezdése szerint az adó mértéke az adóalap 19%-a valamennyi adóköteles ügylet tekintetében (üggyevezett általános adómérték). Az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának első mondata szerint az adó mértéke 7%-ra csökken a gazdasági szereplő által idegenek rövid távú elszállásolására fenntartott lakóhelyiségek és szobák bérbeadása, valamint kempingterület rövid távú bérbeadása esetében. Ez az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata szerint nem vonatkozik a bérbeadáshoz közvetlenül nem kapcsolódó szolgáltatásokra, még ha e szolgáltatások megfizetésére a bérbeadásért fizetett ellenszolgáltatással együtt kerül is sor.
- 46 aa) [omissis] A jogalkotó ezzel – amint azt a törvényjavaslat indoklásában (Drucksachen des Deutschen Bundestages [a továbbiakban: BTDrucks] 17/15, 20. o.) kifejezésre juttatta – a héairányelv III. mellékletének 12. kategóriájával összefüggésben értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdésében (2022. április 6.

óta: a 98. cikk (1) bekezdésének első–harmadik albekezdésében) biztosított lehetőséggel élt. [omissis].

47 [omissis]

48 cc) A kérdést előterjesztő bírósági tanács ebből azt vezette le, hogy az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata a szolgáltatások elemekre bontására vonatkozó nemzeti követelményt tartalmaz; az elemekre bontás e követelménye háttérbe szorítja azt az alapelvet, amely szerint a (nem önálló) járulékos szolgáltatás osztja a főszolgáltatás sorsát (lásd: a BFH 2013. április 24-i ítélete – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86; 2013. július 24-i ítélete – XI R 14/11, BFHE 242, 421, BStBl II 2014, 210; lásd még: a BFH 2017. augusztus 3- i végzése – V R 60/16, BFHE 258, 558, BStBl II 2018, 37, 41. pont; 2022. március 7-i végzése – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, 28. pont). Az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának első mondata szerinti adócsökkentés tehát kizárólag a bérbeadási, illetve elszállásolási szolgáltatásokra korlátozódik.

49 [omissis]

50 [az elemekre bontás követelményének hatálya alá (nem) tartozó szolgáltatások általános felsorolása]

51 [omissis] [az Ausztriában fennálló jogi helyzettel való rövid összehasonlítás]

52 b) A parkolóhelyek rendelkezésre bocsátása, amelyet az alapeljárásban értékelni kell, a bírósági tanács ítélkezési gyakorlata szerint azon szolgáltatások közé tartozik, amelyek az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata szerinti elemekre bontási követelmény hatálya alá tartoznak, és ezért nem vonatkozik rájuk az adómérték-csökkentés (lásd: a BFH 2022. március 7-i végzése – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, 27. pont).

53 c) Az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondatában előírt, a bérbeadáshoz közvetlenül nem kapcsolódó szolgáltatásokra vonatkozó elemekre bontási követelményt a kérdést előterjesztő bírósági tanács eddig az uniós joggal összhangban állónak tekintette (lásd: a BFH 2013. április 24-i ítélete – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, 51. pont, további hivatkozásokkal). A bírósági tanács fenntartja ezt az álláspontját.

54 A bírósági tanács eredetileg minden kétséget kizáróan meg volt győződve az elemekre bontás követelményének az uniós joggal összeegyeztethető voltáról, mivel a héairányelv 98. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében a közös héarendszer alapját képező adósemlenség elvének tiszteletben tartása mellett a tagállamoknak lehetőségük van arra, hogy kedvezményes héamértéket alkalmazzanak (kizárólag) a héairányelv III. mellékletében szereplő valamely szolgáltatáskategória egyes konkrét és egyedi részleteit illetően (lásd: a BFH 2013. április 24-i ítélete – XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl. II 2014, 86, 52. pont, további hivatkozásokkal; a BFH 2022. március 7-i végzése – XI B 2/21

(AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, 30. pont). A Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlatában megállapította, hogy az a kérdés, miszerint egy több elemből álló ügyletet egységes szolgáltatásnak kell-e minősíteni, nem tekinthető meghatározónak a tagállamok számára a héairányelv által a kedvezményes héamérték alkalmazásával kapcsolatban biztosított mérlegelési jogkör gyakorlása szempontjából (lásd: a Bíróság 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélete, C-94/09, EU:C:2010:253, 33. pont; 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélete, C-463/16, EU:C:2018:22, 34. pont). A Bíróság a 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítéletben (C-94/09, EU:C:2010:253) e körülményekre figyelemmel állapította meg, hogy nem szükséges megvizsgálni azt, hogy a temetkezési vállalkozások által nyújtott szolgáltatásokat a héa szempontjából egységes műveletnek kell-e tekinteni vagy sem, ezzel szemben ebben az összefüggésben ellenőrizni kell azt, hogy a gépjárművel történő halottszállítás az említett szolgáltatáskategóriának olyan konkrét és egyedi részletét képezi-e, mint amilyen a héairányelv III. mellékletének 16. pontjában szerepel, és adott esetben meg kell vizsgálni, hogy ezen adómérték alkalmazása sérti-e vagy sem az adósemlegesség elvét (lásd e tekintetben: a Bíróság Bizottság kontra Franciaország ítélete, EU:C:2010:253, 34. pont; 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélete, C-463/16, EU:C:2018:22, 34. pont).

- 55 d) A bírósági tanács azonban úgy véli, hogy a Bíróság időközben kialakított ítélkezési gyakorlata alapján már nem áll fenn „*acte clair*” az EUMSZ 267. cikk értelmében.
- 56 aa) A bírósági tanács véleménye szerint a Bíróság sem a 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítéletében (C-463/16, EU:C:2018:22), sem a 2023. május 4-i Finanzamt X ítéletében (C-516/21, EU:C:2023:372) nem tért el a 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítéletétől (C-94/09, EU:C:2010:253). A bírósági tanács véleménye szerint ezért a kedvezményes adómérték szelektív alkalmazása továbbra sem kizárt, hanem megengedett, amennyiben nem jár a verseny torzulásának veszélyével.
- 57 Ha ez az értelmezés helyes, úgy a nemzeti jogalkotó az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának első és második mondatával továbbra is az uniós joggal összhangban, szelektív módon élt a héairányelv III. mellékletének 12. kategóriájával összefüggésben értelmezett 98. cikkének (1) és (2) bekezdésében szereplő felhatalmazással, mivel nem minden, „szállodák vagy más hasonló létesítmények által nyújtott szállás[t]” és annak biztosítása során nyújtott járulékos szolgáltatást vont a kedvezményes adómérték hatálya alá, hanem csak a bérbeadáshoz közvetlenül kapcsolódó szolgáltatásokat.
- 58 E tekintetben továbbra sem állapítható meg az adósemlegesség elvének megsértése. Épp ellenkezőleg, az elemekre bontás követelménye az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata esetében akadályozza a versenytorzulást (lásd még: FG Berlin-Brandenburg, 2018. november 28-i ítélet – 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, 45. pont). Az elemekre bontásra vonatkozó ilyen követelmények az egyenlő bánásmódot szolgálják, mivel – mint az UStG 12. §-a

- (2) bekezdésének 11. pontjának esetében is – biztosítják, hogy egy szálloda ugyanazokat a szolgáltatásokat (például reggeli, parkoló, gyógyfürdő) ne kínálhassa kedvezőbb adómértékkel, mint egy, a közvetlen közelében működő vállalkozó (például étteremtulajdonos, parkoló vagy szauna üzemeltetője). Az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondatában előírt elemekre bontás követelménye révén az azonos szolgáltatás akkor is ugyanazon adómérték szerint adózik, ha csak az idegenek rövid távú elszállásolásához kapcsolódó járulékos szolgáltatást jelent.
- 59 bb) Ugyanakkor nem minden kétséget kizáró az „*acte clair*” értelmében, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának a bírósági tanács általi ezen értelmezése helyes-e. A Bíróság a 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítélet (C-463/16, EU:C:2018:22) 33. pontjában kifejtette, hogy az olyan egységes szolgáltatást, amely két különböző, egy elsődleges és egy járulékos jellegű elemből áll, amelyekre eltérő héamértékeket kellene alkalmazni, ha azokat külön-külön nyújtanák, az ezen egységes szolgáltatásra alkalmazandó, a fő elem függvényében meghatározott egyetlen héamérték szerint kell adóztatni, még akkor is, ha azonosítható az egyes elemeknek a fogyasztó által az e szolgáltatás igénybevétele céljából fizetett teljes ár egy részét alkotó ára (lásd még: a BFH 2022. március 7-i végzése – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, 33. pont).
- 60 E megfogalmazás értelmezhető úgy is, hogy egységes szolgáltatások esetén az uniós jog tiltja az adómértékek közötti bármilyen különbséget. E nézőpont esetén az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata ellentétes lehet az uniós joggal. Az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának első mondata szerinti elemekre bontás követelményét háttérbe szoríthatja az az alapelv, amely szerint a nem önálló járulékos szolgáltatásnak mindig a főszolgáltatás sorsát kell osztania (lásd: Nieskens in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 12. § (2) bekezdés 11. pont, 51. pont; a BFH 2022. március 7-i végzése – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198, 33. pont).
- 61 cc) A Bíróság megfogalmazását a Németországi Szövetségi Köztársaságban eltérően értelmezik.
- 62 (1) Más pénzügyi bíróságok – csakúgy, mint a három alapügyben eljáró pénzügyi bíróságok – abból indulnak ki, hogy az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondatában előírt elemekre bontási követelmény a Bíróság 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítéletét (C-463/16, EU:C:2018:22) figyelembe véve is eleget tesz az uniós jogi követelményeknek (lásd: FG Berlin-Brandenburg, 2018. november 28-i ítélet – 7 K 7314/16, EFG 2019, 294, jogerős; FG Rheinland-Pfalz, 2020. szeptember 24-i ítélet – 6 K 2273/17, EFG 2020, 1887, felülvizsgálat XI R 12/23 (XI R 35/20) számon folyamatban; FG Nürnberg, 2020. december 18-i végzés – 2 V 1159/20, EFG 2021, 422, hatályon kívül helyezte a BFH 2022. március 7-i végzése – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198).
- 63 (2) A szakirodalomban megoszlanak az álláspontok. A szakirodalom egy része abból indul ki, hogy az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második

mondata szerinti, elemekre bontásra vonatkozó törvényi követelménynek a Bíróság 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítéletét (C-463/16, EU:C:2018:22) követően is elsőbbséget kell biztosítani a szolgáltatásnyújtás egységének elvéből eredő jogkövetkezményekkel szemben, mivel ez az egyes szolgáltatások külön-külön történő vizsgálatának általános alapelveéhez való visszatérést jelent (lásd többek között: Gieseler, Betriebs-Berater 2018, 734; Treiber, Deutsches Steuerrecht 2018, 1922; Korf, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht [a továbbiakban: MwStR] 2018, 266; ugyanó: az MwStR 2022, 515, jelenleg ingadozóan; Wäger, Umsatzsteuer-Rundschau [a továbbiakban: UR] 2019, 41; Sterzinger, Umsatzsteuer direkt digital [a továbbiakban: UStDD] 6/2021, 4; Weber, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht [a továbbiakban: UVR] 2022, 147, a jogvita állására vonatkozó további hivatkozásokkal; valamint Forster in: Wäger, UStG, 2. kiadás, 12. § (2) bekezdés 11. pont, 48. pont; Waza in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG 12. § (2) bekezdés 11. pont, 57. pont; Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, 12. § (2) bekezdés 11. pont, 68. pont). Ugyanakkor mások azt az álláspontot képviselik, hogy a szállodaágazatban az éjszakai szállásra vonatkozó szolgáltatáshoz kapcsolódó járulékos szolgáltatásoknak immár részesülniük kell az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának első mondata szerint adómérték-csökkentésben (lásd többek között: Möser, MwStR 2018, 505; Nieskens, UR 2018, 181; ugyanó in: Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, 12. § (2) bekezdés 11. pont, 79. pont; ugyanó in: UR 2022, 463; Oldiges, Der Betrieb [a továbbiakban: DB] 2018, 541; ugyanó in: DB 2020, 2096; von Streit, Umsatz-Steuerberater 2018, 106; Prätzler, juris PraxisReport Steuerrecht 6/2018 1. megjegyzés; Nacke, NWB 2018, 2314; Lippross, Umsatzsteuer, 24. kiadás, 843. o.; Janzen in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, UStG 12. § (2) bekezdés 11. pont, 17. pont).

- 64 (3) A kérdést előterjesztő bírósági tanács ezért a Bíróság 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítéletének (C-463/16, EU:C:2018:22) meghozatalát követően nem foglalt állást az uniós joggal való összeegyeztethetőséget illetően (a BFH 2018. június 13-i ítélete – XI R 2/16, BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, 24. pont), illetve a jogszerűséggel kapcsolatos komoly kétségek miatt ideiglenes intézkedés iránti eljárásban engedélyezte a végrehajtás felfüggesztését (lásd: a BFH 2022. március 7-i végzése – XI B 2/21 (AdV), BFHE 275, 473, BStBl II 2023, 198; lásd még e tekintetben: Korf, MwStR 2022, 515; Nacke, UStDD 2022, 10/2022, 21; Brill, Kölner Steuerdialog 2023, 7. szám, 23310; Masuch, NWB 2023, 1614; Nieskens, Umsatzsteuer-Rundschau [a továbbiakban: UR] 2022, 463; Huschens, UVR 2023, 218; Bunjes/Heidner, UStG, 22. kiadás, 12. §, 230. pont; Klenk in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 12. §, 903. pont).
- 65 dd) Az azzal kapcsolatos kétségeket, hogy fenntartható-e az elemekre bontásra vonatkozó nemzeti követelményekkel kapcsolatos fent említett ítélkezési gyakorlat, a Bíróság 2023. május 4-i Finanzamt X ítélete (C-516/21, EU:C:2023:372) sem oszlatta el. A Bíróság (2023. május 4-i Finanzamt X ítélet, C-516/21, EU:C:2023:372, 38. pont) és a BFH (lásd: 2023. augusztus 17-i ítélet – V R 7/23 (V R 22/20), BFHE 282, 52, 18. pont) megállapításai elsősorban a héairányelv 135. cikke (2) bekezdése első mondatának c) pontjára és az UStG

4. §-a 12. pontjának második mondatára vonatkoznak. Ugyanakkor a BFH későbbi ítéletében kifejezetten fenntartotta, hogy az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata az elemekre bontásra vonatkozó törvényi követelményt tartalmaz (lásd: a BFH 2023. augusztus 17-i ítélete – V R 7/23 (V R 22/20), BFHE 282, 52, 19. pont). E követelménynek az uniós jogra tekintettel való elfogadhatóságát kell most a Bíróságnak a fennálló kétségek alapján tisztáznia.
- 66 2. A kérdést előterjesztő bírósági tanács álláspontja az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről
- 67 A kérdést előterjesztő bírósági tanács véleménye szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre nemleges választ kell adni.
- 68 a) A bírósági tanács különösen a Bíróság 2022. szeptember 22-i The Escape Center ítéletére (C-330/21, EU:C:2022:719) tekintettel továbbra is azt az álláspontot képviseli, hogy az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata egységes szolgáltatás esetén is összhangban áll az uniós joggal.
- 69 aa) Ott a Bíróság sportlétesítmények használatának joga vonatkozásában ugyan úgy határozott, hogy a héairányelv 98. cikkének az ezen irányelv III. mellékletének 14. kategóriájával összefüggésben értelmezett (2) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a fitnessközpont sportlétesítményei használati jogának biztosításából, valamint egyénre szabott vagy csoportos útmutatás adásából álló szolgáltatásnyújtás kedvezményes héamérték alá vonható, ha ez az útmutatás e létesítmények használatához kapcsolódik, és szükséges a sport és a testedzés gyakorlásához, vagy ha ez az útmutatás járulékos az említett létesítmények használatára való jogosultsághoz vagy azok tényleges használatához viszonyítva, tehát egységes szolgáltatásról van szó (lásd: a Bíróság 2022. szeptember 22-i The Escape Center ítélete, C-330/21, EU:C:2022:719, 41. pont).
- 70 bb) A Bíróság azonban e határozat 34. pontjában – a 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítéletére (C-94/09, EU:C:2010:253, 28. pont) és a 2021. szeptember 9-i Phantasialand ítéletére (C-406/20, EU:C:2021:720, 25. pont) hivatkozással – hangsúlyozta, hogy egy tagállamnak az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása mellett lehetősége van e kedvezményes adómérték alkalmazását e kategória egyes konkrét és egyedi részleteire korlátozni. A kérdést előterjesztő bírósági tanács ezt a hivatkozást úgy értelmezi, hogy a kedvezményes adómérték szelektív alkalmazása a Bíróság 2018. január 18-i Stadion Amsterdam ítéletének (C-463/16, EU:C:2018:22) meghozatalát követően is megengedett egységes szolgáltatás esetén is, amennyiben tiszteletben tartják a semlegesség elvét. Az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata szerinti elemekre bontás követelménye esetében erről van szó.
- 71 b) A kérdést előterjesztő bírósági tanács azon álláspontja mellett, amely szerint az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontjának második mondata egységes szolgáltatás esetén is összhangban áll az uniós joggal, szól a Bíróság időközben – a jelen határozat indokolásának az ügyiratokhoz csatolását megelőzően – meghozott,

2024. február 8-i Valentina Heights ítélete (C-733/22, EU:C:2024:126) is. A Bíróság megerősítette, hogy a tagállamokat a kedvezményes héamérték szelektív alkalmazására vonatkozó lehetőség azon két feltétel együttes teljesülése esetén illeti meg, egyrészt, hogy a kedvezményes adómérték alkalmazása érdekében a szóban forgó szolgáltatáskategóriának csak a konkrét és sajátos területeit különítsék el, másrészt pedig, hogy tartsák tiszteletben az adósemlegesség elvét (lásd: a Bíróság 2024. február 8-i Valentina Heights ítélete, C-733/22, EU:C:2024:126, 44. pont). Mivel ezt a nemzeti jogalkotó az UStG 12. §-a (2) bekezdése 11. pontja második mondata esetében tiszteletben tartotta, az e rendelkezésből eredő, egységes szolgáltatás esetén fennálló elemekre bontási követelmény nem ellentétes az uniós joggal.

- 72 3. A kérdés jelentősége a döntés meghozatala szempontjából
- 73 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés jelentőséggel bír a döntés meghozatala szempontjából. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó nemleges válasz esetén a felperes felülvizsgálati kérelmét mint megalapozatlant el kellene utasítani. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó igenlő válasz esetén a korábbi határozatot hatályon kívül kellene helyezni, és a keresetnek részben helyt kellene adni. Ebben az esetben az általános adómértéknek a parkolóhelyek rendelkezésre bocsátására való alkalmazására tévesen került volna sor.
- 74 [omissis]
- 75 [omissis]
- 76 [omissis]
- 77 [omissis]