



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2018. január 18.*

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottérték-adó (héta) – 77/388/EGK irányelv – A 12. cikk (3) bekezdése a) pontjának harmadik albekezdése – Kedvezményes héamérték – A H. melléklet 7. kategóriája – Két különböző elemből álló egységes szolgáltatás – Kedvezményes héamérték alkalmazása ezen elemek egyikére – »World of Ajax« elnevezésű turisztikai látogatás – Az AFC Ajax múzeumának meglátogatása”

A C-463/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) a Bírósághoz 2016. augusztus 17-én érkezett, 2016. augusztus 12-i határozatával terjesztett elő

a **Stadion Amsterdam CV**

és

a **Staatssecretaris van Financiën** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: C. Vajda tanácselnök (előadó), Juhász E. és K. Jürimäe bírák,

főtanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Stadion Amsterdam CV képviseletében J. F. Kijftenbelt és T. J. Kok belastingadviseurs,
- a holland kormány képviseletében M. Bulterman és J. Langer, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és G. Wils, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: holland.

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2001. január 19-i 2001/4/EK tanácsi irányelvvel (HL 2001. L 22., 17. o.) módosított, 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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Stadion Amsterdam CV és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkárság, Hollandia) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, hogy ez utóbbi elutasította az alapügy felperesének arra irányuló kérelmét, hogy kedvezményes mértékű hozzáadottérték-adót (héta) alkalmazhasson az általa kínált turisztikai látogatási tevékenységekre.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Mindazonáltal tényállása megvalósulásának időpontjára figyelemmel az alapügyre továbbra is a hatodik irányelv vonatkozik.
- 4 A hatodik irányelv 2. cikke előírja:

„A [héta] alá tartozik:

(1) az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

- 5 Ezen irányelv 12. cikke (3) bekezdése a) pontjának értelmében:

„A [héta] általános mértékét minden tagállam az adóalap százalékában határozza meg, és ez azonos a termék értékesítésére és a szolgáltatások nyújtására is. 2001. január 1-jétől 2005. december 31-ig e százalék nem lehet kevesebb, mint 15%.

[...]

A tagállamok alkalmazhatnak egy vagy két kedvezményes adómértéket is. Ezen adómértékeket, amelyek nem lehetnek 5%-nál kisebbek, az adóalap százalékában határozzák meg, és csak a H. mellékletben meghatározott termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások kategóriáira lehet alkalmazni.”

- 6 Ezen irányelvnek „Az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket lehet alkalmazni” című H. melléklete szövege a következő:

„A termékekre vonatkozó következő kategóriák nemzeti jogszabályokba történő átvételekor a tagállamok az egyes kategóriák pontos terjedelmének megállapítása érdekében a Kombinált Nomenklatúrát alkalmazhatják.

Kategória	Meghatározás
[...]	[...]
7	előadásokra, színházba, cirkuszba vagy vásárokbba, vidámparkba, koncertre, múzeumba, állatkertbe, moziba, kiállításra vagy más kulturális eseményre és létesítménybe szoló belépőjegyek;
[...]	[...]”

A holland jog

- 7 Az 1968. június 28-i Wet op de omzetbelastingnak az alapügy tényállása megvalósulása idején hatályos változata (a forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény; Stb. 1968, 329. sz.; (a továbbiakban: a forgalmi adóról szóló törvény) 9. cikke előírja:

„Az adó mértéke 21%.

(2) Az (1) bekezdéstől eltérően az adó mértéke:

- a) a jelen törvényhez csatolt I. táblázatban szereplő termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetén 6%;

[...]”

- 8 A forgalmi adóról szóló törvényhez csatolt I. táblázat azon termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások listáját tartalmazza, amelyekre az ugyanezen törvény 9. cikke (2) bekezdésének a) pontjában meghatározott kedvezményes adómérték vonatkozik. Az említett táblázat b.14 pontja szerint:

„Belépőjegyek:

[...]

- c) nyilvános múzeumokba vagy gyűjteményekbe, beleértve az ezekkel szorosan összefüggő olyan termékek, mint a katalógusok, fotók és fénymásolatok értékesítését;

[...]

- g) vidámparkokba, játszóterekre és díszparkokba, valamint más hasonló létesítményekbe, amelyek rendeltetése elsődlegesen és tartósan a szórakozás és a lakóhelyközeli pihenés;”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 9 A Stadion Amsterdam egy stadionból és az ahhoz tartozó létesítményekből álló, Arénának nevezett többfunkciós épületegyüttest üzemeltető társaság. Ezen épületegyüttesben található az AFC Ajax labdarúgó klub (a továbbiakban: AFC Ajax) múzeuma is.

- 10 A Stadion Amsterdam a stadiont bérbe adja harmadik személyek számára sportmérkőzések tartása és alkalomszerűen előadóművészek fellépésének céljára. Ezenfelül a Stadion Amsterdam azokban az időszakokban, amelyekben nincsenek sport- vagy zenei rendezvények, díjazás ellenében úgynevezett „World of Ajax” turisztikai látogatások lehetőségét kínálja, amelyek a stadion vezetővel történő, illetve a múzeum vezető nélküli meglátogatásából állnak. Ezen alkalmak során a résztvevőket egy vezető kíséri, aki különböző információkat mond az AFC Ajaxról, a stadionról és a zenei eseményekről, a résztvevők felkeresik a lelátót és a labdarúgópályát, majd a sajtótermet és a stadion irányító központját. A vezetett látogatás végén a résztvevőknek lehetősége van arra, hogy vezető nélkül meglátogassák az Ajax múzeumát. Az alapügyben releváns időszakban, azaz 2001. január 1-je és 2005. június 30-a között csak a stadion vezetővel történő látogatásának keretén belül lehetett felkeresni a múzeumot.
- 11 Mivel úgy ítélte meg, hogy a turisztikai látogatás a forgalmi adóról szóló törvény I. táblázata b.14 pontja c) alpontjának hatályába tartozó, a kultúra területén nyújtott, illetve az ugyanezen táblázat b.14 pontja g) alpontjának hatályába tartozó, a pihenés és szórakozás területén nyújtott szolgáltatásnak minősül, a Stadion Amsterdam az e szolgáltatásból származó forgalomra az e törvényben előírt kedvezményes héamértéket alkalmazta.
- 12 Egy adóellenőrzést követően az adóhatóság ellenőre úgy ítélte meg, hogy erre a szolgáltatásra az általános héamérték vonatkozik. Következésképpen utólagos adómegállapításról szóló határozatot bocsátott ki a 2001. január 1-jétől 2002. június 30-ig, illetve a 2002. július 1-jétől 2005. június 30-ig tartó időszakok vonatkozásában.
- 13 A Stadion Amsterdam keresetet nyújtott be a rechtbank Haarlemhez (haarlemi elsőfokú bíróság, Hollandia). Az ez utóbbi bíróság által hozott ítéletet megtámadták a Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság, Hollandia) előtt. A Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) a pénzügyi államtitkár által benyújtott felülvizsgálat iránti kérelemről határozva 2012. augusztus 10-én hozott ítéletében hatályon kívül helyezte a másodfokú ítéletet, és az ügyet visszautalta a Gerechtshof te 's-Gravenhage (hágai fellebbviteli bíróság) elé. A másodfokú ítélettel szembeni új fellebbezést követően a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) 2014. november 14-én hozott ítéletében hatályon kívül helyezte ezt az ítéletet. Az ügyet visszautalta a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-hertogenboschi fellebbviteli bíróság) elé, amely 2015. július 16-án hozott ítéletet.
- 14 Ítéletében a Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-hertogenboschi fellebbviteli bíróság) a szintén a Gerechtshof te Amsterdam (amszterdami fellebbviteli bíróság) ítéletéből következő azon értékelésre támaszkodott, miszerint a turisztikai látogatás egységes szolgáltatásnak minősül, amely nem bontható szét annak érdekében, hogy e szolgáltatás egyik összetevőjére sajátos héamértéket lehessen alkalmazni. A Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-hertogenboschi fellebbviteli bíróság) ezért úgy döntött, hogy a turisztikai látogatások ellenértékeként beszedett bevételek teljes egészében az általános héamérték alá tartoznak.
- 15 A Gerechtshof te 's-Hertogenbosch ('s-hertogenboschi fellebbviteli bíróság) ítéletével szemben benyújtott felülvizsgálati kérelem ügyében eljáró Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) megállapította, hogy a nemzeti eljárásból az tűnik ki, hogy a szóban forgó szolgáltatás két elemből tevődik össze, nevezetesen a stadion vezetett látogatásából és az AFC Ajax múzeum látogatásából, és mivel az előbbi az elsődleges elem, az utóbbi pedig járulékos jellegű, az említett elemek egységes szolgáltatást alkotnak. E bíróság e tekintetben hangsúlyozza, hogy az árat e két elem után kell megfizetni, és az utólagos adómegállapításról szóló, e bíróság előtt vitatott határozat által érintett időszakban a látogatóknak nem volt lehetőségük arra, hogy csak az AFC Ajax múzeumát tekintsék meg.

- 16 E bíróság azt a kérdést teszi fel, hogy abból a tényből, hogy a stadionbeli vezetett látogatás és az AFC Ajax múzeumának meglátogatása olyan szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy ezeket a héa szempontjából egyetlen egységes szolgáltatásnak kell tekinteni, az következik-e, hogy erre a szolgáltatásra szükségszerűen ugyanazt a héamértéket kell alkalmazni. E bíróság szerint, amennyiben ez az értelmezés a Bíróság ítélkezési gyakorlatából ered, különösen az 1999. február 25-i CPP-ítéletből (C-349/96, EU:C:1999:93), a 2010. február 11-i Graphic Procédé ítéletből (C-88/09, EU:C:2010:76) és a 2013. január 17-i BGŽ Leasing ítéletből (C-224/11, EU:C:2013:15), a Stadion Amsterdam azon értelmezése, miszerint valamely egységes szolgáltatás különböző összetevőire bizonyos körülmények között különböző héamértékeket kell alkalmazni, igazolást találhat a Bíróság más ítéleteiben, különösen a 2006. július 6-i Talacre Beach Caravan Sales ítéletben (C-251/05, EU:C:2006:451), valamint a 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítéletben (C-94/09, EU:C:2010:253).
- 17 A kérdést előterjesztő bíróság nem zárja ki ugyanis azt, hogy a 2006. július 6-i Talacre Beach Caravan Sales ítélet (C-251/05, EU:C:2006:451) és a 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-94/09, EU:C:2010:253) úgy értelmezhető, hogy ha egy egységes szolgáltatáson belül meg lehet különböztetni egy konkrét és sajátos elemet, amelyre a kedvezményes héa vonatkozik, ha azt elkülönítve nyújtották, akkor e kedvezményes héamérték a szolgáltatás e meghatározott, konkrét és sajátos elemére vonatkozik, más elemeinek a kizárásával. A kedvezményes héamérték valamely egységes szolgáltatás egyetlen összetevőjére történő szelektív alkalmazása mindazonáltal attól a feltételtől függ, hogy a verseny torzulásának semmilyen formája ne jelenjen meg a szolgáltatásnyújtók között, és ne sérüljön a héarendszer működőképessége. Konkrétan arról kell meggyőződni, hogy az egységes szolgáltatás konkrét és sajátos eleme meghatározható-e, és visszatükrözi-e ezen elem valós árát oly módon, hogy ki lehessen zárni az említett elemnek tulajdonított ár mesterséges megemelését.
- 18 A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben megállapítja, hogy abban az esetben, ha szét kell választani a szóban forgó szolgáltatást alkotó két elemet, a szolgáltatás ára 10 euró személyenként, amelyből 3,50 euró esik az AFC Ajax múzeum meglátogatására.
- 19 E körülmények között a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia legfelsőbb bírósága) az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) pontját, hogy abban az esetben, ha egy, a héa beszedése szempontjából egységes szolgáltatásnak minősülő szolgáltatás két vagy több olyan konkrét és különleges elemből áll, amelyekre – amennyiben azokat külön szolgáltatásokként nyújtják – különböző héamértékek vonatkoznak, az e szolgáltatáscsomagra vonatkozó héát az egyes elemekre érvényes különböző adómértékek szerint kell beszedni, amennyiben a szolgáltatásért járó díj az elemek megfelelő aránya szerint elemekre bontható?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 20 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelvet, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló 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 elemekre alkalmazandó héamértékek szerint kell adóztatni, amennyiben azonosítható az egyes elemeknek a fogyasztó által az e szolgáltatás igénybevétele céljából fizetett teljes ár részét alkotó ára.
- 21 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy ha valamely ügylet több műveletből, illetve cselekményből áll, az adott ügyletre irányadó valamennyi körülményt figyelembe kell venni annak eldöntéséhez, hogy a héa szempontjából két, illetve több vagy egységet képező szolgáltatásról van-e szó (lásd ebben az értelemben: 2011. március 10-i Bog és társai

ítélet, C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. február 21-i Žamberk ítélet, C-18/12, EU:C:2013:95, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 22 A Bíróság azt is kimondta, hogy egyrészt a hatodik irányelv 2. cikkéből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és másrészt a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani. Meg kell állapítani, hogy egységet képező szolgáltatás áll fenn, amennyiben az adóalany két vagy több, az ügyfél részére teljesített művelete, illetve cselekménye annyira szorosan kapcsolódik egymáshoz, hogy azok objektíve egyetlen oszthatatlan gazdasági ügyletet alkotnak, amelynek elemekre bontása mesterséges lenne (2011. március 10-i Bog és társai ítélet, C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. november 10-i Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 70. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 23 Ezenkívül egységet képező szolgáltatásról van szó, amennyiben egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. Valamely szolgáltatást különösen akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a szolgáltatásnyújtó főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (2011. március 10-i Bog és társai ítélet, C-497/09, C-499/09, C-501/09 és C-502/09, EU:C:2011:135, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. november 10-i Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 24 E tekintetben a Bíróság, azon kérdést illetően, hogy egy olyan akvaparkba történő belépés, amely a látogatóknak nemcsak sporttevékenységek végzését, hanem egyéb, kikapcsolódással vagy pihenéssel kapcsolatos tevékenységeket is lehetővé tévő berendezéseket kínál, a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdése m) pontjának hatálya alá tartozó egységes szolgáltatásnak minősül, úgy ítélte meg, hogy az a tény, miszerint az akvapark által kínált egyetlen fajta belépőjegy érvényességének időtartamán belül a berendezések összességéhez biztosít hozzáférést a ténylegesen használt berendezés típusán, használatának módján és időtartamán alapuló különbségtétel nélkül, az egységet képező összetett szolgáltatás fennállása fontos jelének minősül (2013. február 21-i Žamberk ítélet, C-18/12, EU:C:2013:95, 32. pont).
- 25 Az alapügyben a kérdést előterjesztő bíróság a jelen ítélet 21–23. pontjában említett ítélkezési gyakorlatnak megfelelően minősítette a jelen ítélet 15. pontjában említett két elemből álló turisztikai látogatást egységes szolgáltatásnak, és ítélte meg úgy, hogy az AFC Ajax múzeum meglátogatása a szóban forgó stadion vezetővel történő meglátogatásához képest járulékos elem.
- 26 Azon kérdést illetően, hogy az említett egységes szolgáltatást alkotó két elemre, amelyek közül az egyik elsődleges, a másik pedig járulékos, olyan különböző héamértékek vonatkoznak, amelyek akkor lennének alkalmazandók az említett elemekre, ha azokat külön-külön nyújtják, úgy értelmezni a hatodik irányelvet, hogy az lehetővé teszi az ilyen adóztatást, ellentétes lenne a jelen ítélet 21–23. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlattal. Ugyanis, amint azt a Stadion Amsterdam, a holland kormány és a Bizottság is elismerte írásbeli észrevételeiben, magából a több elemet tartalmazó ügylet egységes szolgáltatássá történő minősítéséből következik, hogy erre az ügyletre egy és ugyanazon héamértéket kell alkalmazni (lásd ebben az értelemben: 2013. január 17-i BGŻ Leasing ítélet, C-224/11, EU:C:2013:15, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2016. november 10-i Baštová ítélet, C-432/15, EU:C:2016:855, 71. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Azon lehetőség biztosítása a tagállamok számára, hogy egy egységes szolgáltatást alkotó különböző elemeket az ezekre alkalmazandó különböző héamértékek szerint adóztathassanak e szolgáltatás mesterséges elemekre bontásához vezetne, és a héarendszer működőképessége veszélyeztetésének kockázatával járna, megsértve a jelen ítélet 22. pontjában említett ítélkezési gyakorlatot.

- 27 Ugyanez érvényes a kérdést előterjesztő bíróság által felvázolt azon helyzetben is, amikor lehetséges az egységes szolgáltatást alkotó egyes elemek árának azonosítása. Az a tény ugyanis, hogy ez az azonosítás lehetséges, illetve hogy a felek megegyeznek ezekben az árakban, nem igazolhatja a jelen ítélet 22. és 23. pontjában említett ítélkezési gyakorlatból következő elvek alóli kivételt.
- 28 Ezenfelül sérülhetne az adósemlegesség elve, mivel két, kettő vagy több különböző elemből álló olyan egységes szolgáltatásra, amely minden tekintetben hasonló, az említett helyzetben az említett elemekre alkalmazandó különböző héamértékek vonatkoznának aszerint, hogy azonosítható-e vagy sem ezen különböző elemekhez tartozó ár.
- 29 Azt is meg kell még vizsgálni, hogy ha az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésben szereplő helyzetben a jelen ítélet 21–23. pontjában említett ítéletekben hivatkozott elvek alóli kivétel alapulhat-e az 1999. február 25-i CPP-ítéleten (C-349/96, EU:C:1999:93), a 2003. május 8-i Bizottság kontra Franciaország ítéleten (C-384/01, EU:C:2003:264), a 2006. július 6-i Talacre Beach Caravan Sales ítéleten (C-251/05, EU:C:2006:451), illetve a 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítéleten (C-94/09, EU:C:2010:253), amelyekre a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozott előzetes döntéshozatalra utaló határozatában, illetve a Stadion Amsterdam a Bírósághoz benyújtott észrevételeiben.
- 30 Először is, az 1999. február 25-i CPP-ítéletet illetően (C-349/96, EU:C:1999:93) a Bíróság ezen ítélet 29. pontjában megállapította, hogy fel kell deríteni a szóban forgó ügylet egyedi jellemzőit annak eldöntése érdekében, hogy az adóalany az átlagos fogyasztó részére több különálló főszolgáltatást vagy egységet képező szolgáltatást teljesít-e. A Bíróság szerint ez a módszer figyelembe veszi azon – egyébként a jelen ítélet 22. pontjában említett – kettős körülményt, miszerint egyrészt a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdéséből az következik, hogy általában valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és másrészt a gazdasági szempontból egyetlen szolgáltatásból álló ügyletet a héarendszer működőképességének megőrzése miatt nem szabad mesterségesen elemekre bontani. Következésképpen ezen ítélet 29. pontja nem értelmezhető úgy, hogy lehetővé teszi, hogy egy egységes szolgáltatás egyedi és konkrét elemére eltérő héamértéket alkalmazzanak. Épp ellenkezőleg, az említett pontból az következik, hogy az ilyen alkalmazás mesterségesen elemeire bontana egy egységes szolgáltatást.
- 31 Másodsorban, a 2003. május 8-i Bizottság kontra Franciaország ítéletet (C-384/01, EU:C:2003:264) illetően egyfelől meg kell állapítani, hogy az az ítélet arra vonatkozik, hogy összeegyeztethető-e a hatodik irányelv 12. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontjával az olyan nemzeti szabályozás, amely a kedvezményes héamértéket az említett irányelvben szereplő gáz- és villamosenergia-szolgáltatások egy bizonyos kategóriájára, nevezetesen a nyilvános hálózatokon teljesített szolgáltatások árának rögzített elemére korlátozta. Másfelől hangsúlyozni kell, hogy e kötelezettségszegés megállapítására irányuló eljárásban a Bíróság megállapította, hogy a Bizottság nem bizonyította, hogy e kedvezményes mértéknek a gáz- és villamosenergia-szolgáltatás csak egy elemére történő alkalmazása sérti az adósemlegességnek a hatodik irányelvből eredő elvét, és egyáltalán nem érintette azt a kérdést, hogy egységes szolgáltatásról volt-e szó. Következésképpen ezen ítéletéből semmiféle következtetés nem vonható le egy eltérő héamértéknek valamely egységes szolgáltatás különböző elemeire történő alkalmazása esetleges lehetőségét illetően.
- 32 Harmadsorban, a 2006. július 6-i Talacre Beach Caravan Sales ítéletet (C-251/05, EU:C:2006:451) illetően, az, amint az ezen ítélet 14. pontjából is kitűnik, arra a kérdésre vonatkozik, hogy az a tény, hogy bizonyos termékek egységes termékértékesítés tárgyait képezik, amely egyrészt a tagállam szabályozása alapján a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdésének a) pontja szerinti előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentesség alá eső fő terméket, másrészt az ezen szabályozás által a mentesség hatálya alól kizárt termékeket tartalmaz, gátolja-e az érintett tagállamot abban, hogy a kizárt termékek értékesítése tekintetében általános mértékű héát vessen ki.

- 33 A Bíróság, nemleges választ adva e kérdésre, hangsúlyozta, hogy az említett ítélet alapjául szolgáló ügyben vitatott helyzetben a nemzeti szabályozás által a mentességből kifejezetten kizárt fő termékkel együtt értékesített termékek értékesítésének mentesítése ellentétes lenne a hatodik irányelv 28. cikke (2) bekezdése a) pontjának megfogalmazásával és célkitűzésével, amely szerint az ez utóbbi rendelkezésben szabályozott kivétel hatálya azon mentességekre korlátozódik, amelyeket a nemzeti szabályozás kifejezetten tartalmazott 1991. január 1-jén (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-i Talacre Beach Caravan Sales ítélet, C-251/05, EU:C:2006:451, 20–22. pont). Ebben az ítéletben a Bíróság kifejezetten megállapította, hogy az egységet képező ügyletek adóztatására vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem vonatkozik a hatodik irányelv 28. cikkében szabályozott előzetesen felszámított adó visszatérítésével járó mentességekre (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-i Talacre Beach Caravan Sales ítélet, C-251/05, EU:C:2006:451, 24. pont).
- 34 Negyedsorban, a 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítéletet (C-94/09, EU:C:2010:253) illetően, ezen ítélet arra vonatkozott, hogy összeegyeztethető-e a 2006/112 irányelvvel az olyan nemzeti szabályozás, amelynek értelmében valamely tagállam szelektíven alkalmazhatja a kedvezményes héamértéket a holttesteknek a temetkezési vállalkozások járműveivel történő szállítására, az e vállalkozások által nyújtott más szolgáltatások, valamint az ezekhez kapcsolódó termékértékesítések kizárásával. Annak meghatározása tekintetében, hogy egy kedvezményes héamérték alkalmazása összeegyeztethető-e a 2006/112 irányelv 96–98. cikkével és 99. cikke (1) bekezdésével, a Bíróság megállapította, hogy az a kérdés, miszerint egy több elemből álló ügyletet egységes szolgáltatásnak kell-e minősíteni, nem tekinthető meghatározónak a tagállamok számára a 2006/112 irányelv által a kedvezményes héamérték alkalmazásával kapcsolatban biztosított mérlegelési jogkör gyakorlása szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-94/09, EU:C:2010:253, 33. pont). A Bíróság 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 ellenőrizni kell azt, hogy a gépjárművel történő halottszállítás az említett szolgáltatáskategóriának olyan konkrét és egyedi részletét képezi-e, mint amilyen a 2006/112 irányelv III. mellékletének 16. pontjában szerepel, és adott esetben meg kell vizsgálni, hogy ezen adómérték alkalmazása sérti-e vagy sem az adósemlegesség elvét (2010. május 6-i Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-94/09, EU:C:2010:253, 34. pont).
- 35 Ebben az ítéletben a Bíróság, amint az az ítélet 33. pontjából következik, elsősorban azon mérlegelési jogkör terjedelméről határozott, amelyet a 2006/112 irányelv biztosít a tagállamok számára a kedvezményes adómértékek alkalmazásának tekintetében. Ezzel szemben az alapügy egy teljesen más jellegű problémáról szól.
- 36 A fentiek összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan egységes szolgáltatást, amely két különböző, egy elsődleges és egy járulékos jellegű elemből áll, amelyekre eltérő héamértékeket kellene alkalmazni, ha azokat külön-külön nyújtják, 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.

A költségekről

- 37 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

A 2001. január 19-i 2001/4/EK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló 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.

Aláírások