



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2022. április 28.*

„Előzetes döntéshozatal – 2006/112/EK irányelv – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – A 30a. cikk 1. pontja – Az »utalvány« fogalma – A 30a. cikk 3. pontja – A »többcélú utalvány« fogalma – Olyan kártya értékesítése, amely a birtokosa számára több idegenforgalmi szolgáltatás korlátozott ideig történő igénybevételét teszi lehetővé”

A C-637/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) a Bírósághoz 2020. november 25.-án érkezett, 2020. november 18-i határozatával terjesztett elő

a **Skatteverket**

és

a **DSAB Destination Stockholm AB**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, I. Ziemele, T. von Danwitz (előadó), P. G. Xuereb és A. Kumin bírák,

főtanácsnok T. Čapeta,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Skatteverket képviseletében A.-S. Pallasdies, meghatalmazotti minőségben,
- a DSAB Destination Stockholm AB képviseletében U. Grefberg és M. Fri advokater,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri és A. Maddalo, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: svéd.

– az Európai Bizottság képviselőjében J. Jokubauskaitė és P. Carlin, meghatalmazotti minőségben, a főtanácsnok indítványának a 2022. február 24-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a 2016. június 27-i (EU) 2016/1065 tanácsi irányelvvel (HL 2016. L 177., 9. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 30a. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) és a DSAB Destination Stockholm AB (a továbbiakban: DSAB) között az utóbbi által „citycard” elnevezésű kártya formájában forgalmazott eszköz (a továbbiakban: alapügyben szóban forgó kártya) adójogi megítélése tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

A héairányelv

- 3 A héairányelv 2. cikke (1) bekezdésének c) pontja értelmében a hozzáadottérték-adó (továbbiakban: héa) alá tartozik az egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás.
- 4 A héairányelv 30a. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

1. »utalvány«: olyan eszköz, amelyet termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás ellenértékeként, illetve rész-ellenértékeként kell elfogadni, és amely esetében magán az eszközön vagy a kapcsolódó dokumentációban – beleértve az eszköz általános szerződési feltételeit is – fel van tüntetve az igénybe vehető termékeknek, illetve szolgáltatásoknak vagy azok potenciális értékesítőinek/szolgáltatóinak a megnevezése;
2. »egycélú utalvány«: olyan utalvány, amelynek esetében az utalvány kibocsátásakor ismert az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások értékesítésének, illetve nyújtásának teljesítési helye, valamint az adott termékek, illetve szolgáltatások után fizetendő héa összege;
3. »többcélú utalvány«: az egycélú utalványtól eltérő utalvány.”

5 A héairányelv 30b. cikke előírja:

„(1) Az egycélú utalvány minden egyes, a saját nevében eljáró adóalany általi átengedését úgy kell tekinteni, mint az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások értékesítését, illetve nyújtását. A terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó által ellenértékként vagy rész-ellenértékként elfogadott egycélú utalvány ellenében történő termékek tényleges átadása vagy a szolgáltatások tényleges nyújtása nem minősül önálló ügyletnek.

Ha az egycélú utalványt más nevében eljáró adóalany engedi át, az említett átengedés az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások azon másik adóalany általi értékesítésének, illetve nyújtásának minősül, akinek a nevében az adóalany eljár.

Amennyiben azonban a terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó nem az egycélú utalvány saját nevében kibocsátó adóalany, úgy kell tekinteni, hogy az utalvány tárgyát képező terméket, illetve szolgáltatást ő értékesítette, illetve nyújtotta az említett adóalany részére.

(2) A terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó által ellenértékként vagy rész-ellenértékként elfogadott többcélú utalvány ellenében történő termékek tényleges átadása vagy a szolgáltatások tényleges nyújtása a 2. cikk értelmében a héa hatálya alá tartozik, míg az említett többcélú utalványnak az ezt megelőző valamennyi átengedése nem tartozik a héa hatálya alá.

Amennyiben a többcélú utalványt az első albekezdés értelmében a héa hatálya alá tartozó ügyletet teljesítő adóalanytól eltérő adóalany engedi át, valamennyi azonosítható szolgáltatásnyújtás – például forgalmazási, illetve promóciós szolgáltatások nyújtása – a héa hatálya alá tartozik.”

6 A héairányelv 73a. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A 73. cikk sérelme nélkül, a többcélú utalvány ellenében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapját az utalványért fizetett ellenértéknek vagy – az ellenértékre vonatkozó információ hiányában – a magán a többcélú utalványon vagy a kapcsolódó dokumentációban feltüntetett pénzbeli értéknek kell képeznie, csökkentve az értékesített termékekre vagy nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó héa összegével.”

A 2016/1065 irányelv

7 A 2006/112 irányelvet többek között a 30a., 30b. és 73a. cikk beillesztése céljából módosító 2016/1065 irányelv (2), (4) és (5) preambulumbekkezdése kimondja:

„(2) Az utalványok héa szempontjából történő megítélésére konkrét szabályokat kell meghatározni, mivel gondoskodni kell arról, hogy az utalványok megítélése egyértelmű és egységes legyen, valamint arról, hogy az utalványok esetében következetesen kerüljön alkalmazásra az az elv, amely szerint a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adót kell alkalmazni, továbbá annak érdekében, hogy ne alakulhassanak ki következtelenségek és el lehessen kerülni a verseny torzulását, a kettős adóztatást és az adóztatás elmaradását és csökkenteni lehessen az adókikerülés kockázatát.

[...]

- (4) E szabályoknak kizárólag a termékekre vagy szolgáltatásokra beváltható utalványokra kell vonatkozniuk. Nem kell azonban vonatkozniuk azokra az eszközökre, amelyek termék vagy szolgáltatás vásárlása esetén árendedményre jogosítják birtokosukat, de termékek vagy szolgáltatások igénybevételére nem jogosítanak.
- (5) Az utalványokra vonatkozó rendelkezések nem eredményezhetik a menetjegyek, mozijegyek, múzeumi belépők, postabélyegek vagy ehhez hasonlók héa szempontjából történő megítélésének a változását.”

A svéd jog

- 8 A héairányelv 30a. és 30b. cikkét többek között az 1994. március 30-i mervärdesskattelagen (1994:200) (a hozzáadottérték-adóról szóló [1994:200. sz.] törvény) (SFS 1994, 200. sz.) 1. fejezetének 20. és 21. cikke, 2. fejezetének 12. cikke, valamint 7. fejezetének 3c. cikke ültette át a svéd jogba.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

- 9 A DSAB az alapügyben szóban forgó kártyát a Stockholm városába (Svédország) látogató turisták számára értékesítő vállalkozás.
- 10 E kártya a birtokosát feljogosítja arra, hogy korlátozott ideig és bizonyos összeg erejéig hozzávetőleg hatvan turistalátványossághoz, például nevezetes helyekre vagy múzeumokba látogasson el. Emellett e kártyával mintegy tíz személyszállítási szolgáltatást, például a DSAB saját „Hop on – Hop off” elnevezésű autóbusszaival és hajóival nyújtott utazási szolgáltatást, valamint más szolgáltatók városnéző túráit lehet igénybe venni. E szolgáltatások közül egyesek 6%-tól 25%-ig terjedő mértékben héakötelesek, míg mások héamentesek. Az alapügyben szóban forgó kártya birtokosa e kártyát fizetési eszközként használja a szolgáltatásokhoz való hozzáféréshez vagy azok igénybevételéhez, további fizetés nélkül, mivel e kártyát egyszerűen az erre a célra kialakított kártyaleolvasó segítségével olvassák le. A DSAB-val kötött szerződés értelmében a szolgáltató ezt követően minden egyes belépésért vagy igénybevételért a rendes belépési vagy igénybevételi ár bizonyos százalékának megfelelő ellenértéket kap a DSAB-tól. A szolgáltató nem köteles az említett kártya birtokosának szolgáltatásai egynél több alkalommal történő igénybevételét biztosítani. A DSAB nem garantál minimális látogatói létszámot. E kártya értékhatárának elérését követően azt a birtokosa már nem használhatja.
- 11 Az alapügyben szóban forgó kártya különböző változatokban kapható, amelyek eltérő érvényességi idővel és értékhatárral rendelkeznek. Így egy 24 órás érvényességű felnőtt kártya ára 669 svéd korona (SEK) (hozzávetőleg 65 euró). Ezen érvényességi idő alatt a birtokos ezt a kártyát 1800 SEK (hozzávetőleg 176 euró) összeg erejéig fizetési eszközként használhatja. A fenti érvényességi idő akkor kezdődik, amikor az említett kártyát első alkalommal használják. Ugyanezen kártyát a megvásárlásától számított egy éven belül kell felhasználni.
- 12 A DSAB által benyújtott feltételes adómegállapítás iránti kérelem alapján a Skatterättsnämnden (adóügyi bizottság, Svédország) úgy határozott, hogy az alapügyben szóban forgó kártya nem minősül a héairányelv 30a. cikke értelmében vett „többcélú utalványnak”. Megállapította, hogy többek között az „utalvány” e cikk szerinti meghatározásából és az adóalap meghatározására vonatkozó rendelkezésekből következik, hogy az utalványnak bizonyos névértékkel kell rendelkeznie, vagy meghatározott termékértékesítésekhez vagy szolgáltatásnyújtásokhoz kell

kapcsolódnia. E bizottság álláspontja szerint az utalványból egyértelműen ki kell tűnnie, hogy mi kapható az utóbbi ellenében, még akkor is, ha – többcélú utalvány esetében – bizonytalanság állhat fenn például az adómértéket vagy az adózás helye szerinti országot illetően.

- 13 A fent említett adómegállapítással szemben mind az adóhatóság, mind pedig a DSAB keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz.
- 14 Az adóhatóság arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó kártya nem minősíthető a héairányelv 30a. cikke értelmében vett „utalványnak”. Egyfajta élménykártyáról van szó, amelynek az igen rövid érvényességi idejéhez viszonyítva nagyon magas az értékhatára. Így az átlagos fogyasztó nincs abban a helyzetben, hogy éljen az e kártya által kínált valamennyi lehetőséggel. Az említett kártya birtokosát a meglátogatott turistalátványosságok szokásos árához képest megillető árengedmény e kártya használatának mértékével arányos. Így e kártya nem tekinthető önmagában áruk vagy szolgáltatások ellenértékének.
- 15 A DSAB ezzel szemben arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó kártya megfelel a héairányelv 30a. cikkében foglalt feltételeknek, és az e cikk értelmében vett „többcélú utalványnak” minősül. A DSAB többek között rámutat, hogy az érintett szolgáltatók kötelesek e kártyát fizetőeszközként elfogadni, és hogy az e kártya birtokosaira alkalmazandó feltételek megjelölik, hogy az említett kártyával milyen szolgáltatásokat lehet kifizetni, és melyek e szolgáltatások nyújtói. Ugyanazon kártya különböző adómérték alá tartozó szolgáltatások ellenértékeként is felhasználható. Az alapügyben szóban forgó kártya ellenében nyújtható szolgáltatások után fizetendő héa összege tehát a kártya kibocsátásakor nem ismert.
- 16 E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) – megállapítva, hogy a Bíróság még nem foglalt állást a héairányelv utalványokra vonatkozó rendelkezéseinek értelmezéséről, és hogy az ezen irányelv 398. cikkében létrehozott héabizottság eljárása nem tette lehetővé, hogy konszenzusra jussanak az alapügyben szóban forgó kártyához hasonló eszközök adójogi megítélését illetően – úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 30a. cikkét, hogy utalványnak, és ilyen esetben többcélú utalványnak minősül az alapeljárásban szereplőhöz hasonló kártya, amely a kártyabirtokos számára jogot biztosít arra, hogy meghatározott helyen, korlátozott időtartamban és meghatározott értékhatárig különféle szolgáltatásokat vegyen igénybe?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 17 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a héairányelv 30a. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az olyan eszköz, amely a birtokosa számára jogot biztosít arra, hogy meghatározott helyen, korlátozott időtartamban és meghatározott értékhatárig különféle szolgáltatásokat vegyen igénybe, ugyanezen irányelv 30a. cikkének 1. pontja értelmében vett „utalványnak” minősülhet, még akkor is, ha az említett eszköz korlátozott érvényességi ideje miatt az átlagos fogyasztó nem veheti igénybe az összes kínált szolgáltatást, és igenlő válasz esetén az ilyen eszköz az említett irányelv 30a. cikkének 3. pontja értelmében vett „többcélú utalványnak” minősülhet.

- 18 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (2020. november 18-i Kaplan International colleges UK ítélet, C-77/19, EU:C:2020:934, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 19 E tekintetben először is azt kell meghatározni, hogy a héairányelv 30a. cikke 1. pontjának szövege alapján mely feltételek mellett minősíthető valamely eszköz „utalványnak”.
- 20 E rendelkezés szerint az utalvány olyan eszköz, amelyet először is termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás ellenértékeként, illetve rész-ellenértékeként kell elfogadni, másodszor pedig amely esetében magán az eszközön vagy a kapcsolódó dokumentációban – beleértve az eszköz általános szerződési feltételeit is – fel van tüntetve az igénybe vehető termékeknek, illetve szolgáltatásoknak vagy azok potenciális értékesítőinek/szolgáltatóinak a megnevezése.
- 21 Meg kell tehát vizsgálni egyrészt azt, hogy az ilyen eszközhöz kapcsolódik-e annak a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás teljes vagy részleges ellenértékeként történő elfogadására vonatkozó kötelezettség, másrészt pedig azt, hogy az említett eszköz vagy a kapcsolódó dokumentáció pontosan meghatározza-e, hogy mely termékeket kell értékesíteni vagy mely szolgáltatásokat kell nyújtani, illetve melyek ezek potenciális értékesítői vagy szolgáltatói. Amint az a héairányelv 30a. cikke 1. pontjának szövegéből kitűnik, amely az „és” kötőszót tartalmazza, és amint azt a főtanácsnok az indítványának 41. pontjában megállapította, a jelen ítélet 20. pontjában felidézett két feltétel kumulatív.
- 22 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, hogy úgy tűnik, e két feltétel teljesül, aminek a vizsgálata azonban a kérdést előterjesztő bíróság feladata.
- 23 Ami az adóhatóság által hivatkozott azon érvelést illeti, amely szerint az alapügyben szóban forgó kártya nem minősülhet a héairányelv 30a. cikkének 1. pontja értelmében vett „utalványnak”, mivel az átlagos fogyasztó számára – e kártya korlátozott érvényességi idejére tekintettel – lehetetlen, hogy valamennyi ajánlott szolgáltatást igénybe vegye, meg kell állapítani, hogy ez az érvelés nem fogadható el.
- 24 Amint ugyanis a főtanácsnok az indítványának 57. pontjában lényegében megjegyezte, a héairányelv 30a. cikkének 1. pontjában szereplő „utalvány” fogalommeghatározásból nem tűnik ki, hogy az érintett kártya érvényességének időtartama vagy az általa kínált szolgáltatások összessége igénybevételének lehetősége releváns tényező lenne az említett kártya e rendelkezés értelmében vett „utalványnak” való minősítése szempontjából.
- 25 Ezenkívül, ellentétben azzal, amit az olasz kormány írásbeli észrevételeiben állít, az alapügyben szóban forgó kártyához hasonló eszköz kibocsátását nem lehet „egyetlen szolgáltatásnyújtásnak” minősíteni, a kínált szolgáltatások és a szolgáltatóként fellépő harmadik gazdasági szereplők sokféleségére tekintettel.
- 26 Az ilyen minősítés egyébiránt ellentétes lenne a 2016/1065 irányelv (5) preambulumbekkezdésében kimondott célkitűzéssel, mivel azt eredményezné, hogy egységes adómértéket alkalmaznak olyan szolgáltatásokra, mint a közlekedés vagy a múzeumi belépőjegyek, amelyekre eltérő héamérték alkalmazandó, vagy amelyek mentesek ezen adó alól. Az ilyen minősítés az érintett szolgáltatások kettős adóztatásához is vezethet, holott a 2016/1065 irányelvnek többek között az a célja, hogy azt elkerülje, amint az az utóbbi irányelv (2) preambulumbekkezdéséből is kitűnik.

- 27 E körülmények között és a jelen ítélet 22. pontjában említett vizsgálat függvényében lehetségesnek tűnik, hogy az alapügyben szóban forgó kártyát a héairányelv 30a. cikkének 1. pontja értelmében vett „utalványnak” lehet minősíteni.
- 28 Másodszor, az alapügyben szóban forgó kártyának a héairányelv 30a. cikkének 3. pontja értelmében vett „többcélú utalványnak” való minősítését illetően meg kell állapítani, hogy e fogalom szubszidiárius tartalommal bír. E rendelkezésnek megfelelően ugyanis az egycélú utalványoktól eltérő valamennyi utalvány „többcélú utalványnak” minősül. Következésképpen először is meg kell vizsgálni, hogy az említett kártya az „egycélú utalványnak” a héairányelv 30a. cikkének 2. pontjában szereplő fogalma alá tartozik-e.
- 29 Ez utóbbi rendelkezésnek megfelelően az „egycélú utalvány” olyan utalvány, amelynek esetében az utalvány kibocsátásakor ismert az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások értékesítésének, illetve nyújtásának teljesítési helye, valamint az adott termékek, illetve szolgáltatások után fizetendő hea összege.
- 30 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó kártya eltérő héamérték alá tartozó vagy adómentes különféle szolgáltatások igénybevételét teszi lehetővé, és lehetetlen előre meghatározni, hogy e kártya birtokosa milyen szolgáltatásokat választ majd.
- 31 Ebben az esetben meg kell állapítani, hogy a szóban forgó kártya birtokosa által igénybe vett szolgáltatások után fizetendő hea a kártya kibocsátásakor nem ismert, ami kizárja annak a héairányelv 30a. cikkének 2. pontja értelmében vett „egycélú utalványnak” való minősítését. Következésképpen, amint arra a főtanácsnok az indítványának 66. pontjában rámutatott, mivel – a jelen ítélet 22. pontjában szereplő vizsgálat függvényében – ez a kártya „utalványnak” minősülhet, azt az ezen irányelv 30a. cikkének 3. pontja értelmében vett „többcélú utalványnak” kell minősíteni. Adójogi megítélésének az említett irányelv 30b. cikkének (2) bekezdésén, valamint 73a. cikkén kell alapulnia.
- 32 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 30a. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan eszköz, amely a birtokosa számára jogot biztosít arra, hogy meghatározott helyen, korlátozott időtartamban és meghatározott értékhatárig különféle szolgáltatásokat vegyen igénybe, ezen irányelv 30a. cikkének 1. pontja értelmében vett „utalványnak” minősülhet, még akkor is, ha az említett eszköz korlátozott érvényességi ideje miatt az átlagos fogyasztó nem veheti igénybe az összes kínált szolgáltatást. Az említett eszköz a fenti irányelv 30a. cikkének 3. pontja értelmében vett „többcélú utalványnak” minősül, mivel annak kibocsátásakor az említett szolgáltatások után fizetendő hea nem ismert.

A költségekről

- 33 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

A 2016. június 27-i (EU) 2016/1065 tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 30a. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az olyan eszköz, amely a birtokosa számára jogot biztosít arra, hogy meghatározott helyen, korlátozott időtartamban és meghatározott értékhatárig különféle szolgáltatásokat vegyen igénybe, ezen irányelv 30a. cikkének 1. pontja értelmében vett „utalványnak” minősülhet, még akkor is, ha az említett eszköz korlátozott érvényességi ideje miatt az átlagos fogyasztó nem veheti igénybe az összes kínált szolgáltatást. Az említett eszköz a fenti irányelv 30a. cikkének 3. pontja értelmében vett „többcélú utalványnak” minősül, mivel annak kibocsátásakor az említett szolgáltatások után fizetendő hozzáadottérték-adó nem ismert.

Aláírások