



## Határozatok Tára

ELEANOR SHARPSTON  
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA  
Az ismertetés napja: 2013. június 6.<sup>1</sup>

**C-189/11. sz. ügy**

**Európai Bizottság  
kontra**

**Spanyol Királyság**

**C-193/11. sz. ügy**

**Európai Bizottság  
kontra**

**Lengyel Köztársaság**

**C-236/11. sz. ügy**

**Európai Bizottság  
kontra**

**Olasz Köztársaság**

**C-269/11. sz. ügy**

**Európai Bizottság  
kontra**

**Cseh Köztársaság**

**C-293/11. sz. ügy**

**Európai Bizottság  
kontra**

**Görög Köztársaság**

**C-296/11. sz. ügy**

**Európai Bizottság  
kontra**

**Francia Köztársaság**

**C-309/11. sz. ügy**

**Európai Bizottság  
kontra**

**Finn Köztársaság**

**C-450/11. sz. ügy**

**Európai Bizottság  
kontra**

**Portugál Köztársaság**

„Héa — Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás”

<sup>1</sup> — Eredeti nyelv: angol.

1. E jogsértési eljárásokban a Bizottság a 2006/112 irányelv<sup>2</sup> azon értelmezését vitatja, amely alapján nyolc tagállam úgy véli, hogy az irányelv 306–310. cikkében rögzített (a jelen indítvány I. mellékletében csatolt), utazási irodákra vonatkozó, héakülönbözet szerinti különös szabályozás (a továbbiakban: különbözlet szerinti szabályozás) arra tekintet nélkül alkalmazandó, hogy a megrendelő az utas, vagy sem. A szóban forgó rendelkezések néhány nyelvi változatában használt terminológia alapján ezt „megrendelői megközelítésnek” nevezzük. A Bizottság azt állítja, hogy a jelenlegi szabályozás szerint (valamint összhangban a többi tagállam gyakorlatával), a különbözlet szerinti szabályozás csak akkor alkalmazandó, ha a megrendelő az utas. Értelmezését a más nyelvi változatokban szereplő terminológia alapján „utazói megközelítésnek” nevezzük. Ez a lényege a valamennyi ügyben szereplő fő kérdésnek, amely hét ügyben az egyetlen kérdés. A jelen indítványban csak ezt a kérdést tárgyalom.

2. Kizárólag a Spanyol Királyság tekintetében a Bizottság a különbözlet szerinti szabályozásra vonatkozó nemzeti szabályok három további vetületét is kifogásolja, amelyek a következőkre vonatkoznak: egyrészt a különbözlet szerinti szabályozás hatálya alól az olyan helyzetek kizárása, amelyekben a kiskereskedelmi utazási irodák nagykereskedelmi irodák által szervezett utazásokat értékesítenek, másrészt az árban szereplő héa összegének kimutatása, harmadszor pedig az adóalapnak egy adott adómegállapítási időszakra való megállapítása. E kérdéseket külön indítványban tárgyalom, amelyet szintén ma ismertetek.

### **A szervezett utazási formákról szóló irányelv**

3. A szervezett utazási formákról szóló irányelv<sup>3</sup> 2. cikkében szereplő meghatározások közvetlenül nem relevánsak ebben az ügyben. Ugyanakkor hasznos háttérrel jelenthetnek a különbözlet szerinti szabályozás megértéséhez. A szervezett utazási formákról szóló irányelv alkalmazásában:

„1. szervezett utazási forma: az alábbiak közül legalább két tényező előre szervezett kombinációja, amennyiben azokat egy összesített áron értékesítették vagy értékesítésre kínálták, és amennyiben a szolgáltatás huszonnégy óránál hosszabb időszakra terjed, vagy éjszakai szállást is tartalmaz:

- a) utaztatás;
- b) szállás;
- c) az utaztatáshoz vagy a szálláshoz nem közvetlenül kapcsolódó egyéb idegenforgalmi szolgáltatások, amelyek a szervezett utazási forma jelentős részét teszik ki.

[...];

- 2. szervező: olyan személy, aki [...] szervezett utazási formákat szervez, és eladja vagy értékesítésre kínálja azokat közvetlenül vagy közvetítő útján;
- 3. közvetítő: olyan személy, aki a szervező által összeállított szervezett utazási formát adja el vagy kínálja értékesítésre;
- 4. fogyasztó: az a személy, aki igénybe veszi vagy megállapodást köt arról, hogy igénybe fogja venni a szervezett utazási formát [...], vagy olyan személy, akinek a nevében a megbízó fél megállapodást köt a szervezett utazási forma megvásárlásáról [...], vagy olyan személy, akire a megbízó fél vagy a többi kedvezményezett egyike a szervezett utazási formát átruhazza [...];

2 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv).

3 — A szervezett utazási formákról szóló, 1990. június 13-i 90/314/EGK tanácsi irányelv (HL L 158., 1990.6.23., 59. o.; magyar nyelvű különkiadás 13. fejezet, 10. kötet, 132. o.). Az 1. cikk állapítja meg az irányelv célját, amely arra irányul, „hogy közelítse a tagállamoknak a Közösség területén értékesített vagy értékesítésre kínált szervezett utazási formákra vonatkozó törvényeit, rendeleteit és közigazgatási rendelkezéseit”.

5. szerződés: az a megállapodás, amely a fogyasztót és a szervezőt és/vagy közvetítőt összekapcsolja.”

### A különbözet szerinti szabályozás

4. A különbözet szerinti szabályozás a (jelen indítvány II. mellékletében csatolt) hatodik héairányelv<sup>4</sup> 26. cikkéből származik. A lényege egyszerű. Amikor a saját nevében eljáró utazási iroda az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok által értékesített termékeket és nyújtott szolgáltatásokat használ fel, valamennyi tevékenységet egyetlen szolgáltatásnak kell tekinteni, amely az utazási iroda tagállamában héaköteles. Adóalapnak az utazási iroda árrése minősül – az általa értékesített szervezett utazási csomagban szereplő áruk és szolgáltatások nála felmerülő, héát tartalmazó költségének és a szervezett utazási csomag általa felszámított héa nélküli árának különbsége.

5. A különbözet szerinti szabályozás nem szerepelt a Bizottság eredeti vagy felülvizsgált jogszabálytervezeteiben, így nincs írott jogalkotási anyag, amelyben közvetlenül utalást lehetne találni annak céljára. Ugyanakkor a jelen eljárásban nem vitatott, hogy a cél kettős volt: egyszerűsítés az olyan utazási irodák számára, amelyeknek egyébként különböző tagállamokban kellene levonniuk vagy visszaigényelniük az előzetesen felszámított héát, valamint annak biztosítása, hogy minden szolgáltatást ott adóztassanak, ahol azt nyújtják.

6. A különbözet szerinti szabályozáshoz hasonló megoldások nélkül az Európai Unió belüli szervezett utazási csomagot összeállító utazási iroda vagy utazásszervező köteles lenne az utazás teljes ára után saját tagállamában megfizetni a fizetendő héát. Ezt követően vissza kellene igényelnie a másik tagállamban nyújtott olyan szolgáltatások, mint az utaztatás, szállás, étkezés, vezetett túrák, körutak, vagy a szervezett szabadidős tevékenységek után neki gyakran e másik tagállamban felszámított héát. Ez nem csak jelentős mértékben bonyolult lenne adminisztrációs szempontból, hanem azt is eredményezné, hogy az ilyen szolgáltatások nem abban a tagállamban lennének héakötelesek, amelyben ténylegesen nyújtják és igénybe veszik azokat, hanem abban a tagállamban, amelyben az utazást megvásárolták. Jelentős héabevétel kerülne át azokból a tagállamokból, amelyek turista-célpontokat kínálnak, azokba a tagállamokba, amelyekből a turisták érkeznek.

7. E hatásoktól eltekintve a különbözet szerinti szabályozás főszabály szerint semleges a héarendszer szempontjából. A teljesítési láncolat egészében nem számítanak fel többet, vagy kevesebbet, mint egyébként számítanának, és főszabály szerint semmilyen maradványösszeg sem marad visszatéríthetetlenül valamely közbenső szakaszban, ezzel terhelve valamelyik érintett gazdasági szereplőt. E tekintetben hasznos lehet egy összehasonlítható példa.

8. Amennyiben az utazási iroda által megvásárolt, és az utazásban szerepeltetett szolgáltatások (például utaztatás, hotel és étterem) költsége héa nélkül 100, az utazási iroda nettó árrése 20, és a kivetett héa 20% (minden tagállamban, ha több is érintett), akkor:

- a rendes szabályozás szerint az utazási iroda 100-on vásárol, 20 héa mellett, ami héával 120-as árat jelent; hozzáadja 20 értékű árrését a héa nélküli árhoz, 120-on elad, 24 héa mellett, ami héával 144-es árat jelent; levonja a 20 értékű előzetesen felszámított héát, és megfizeti az adóhatóságnak a felszámított és a fizetendő héa közötti 4 értékű különbséget;

4 – 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 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: a hatodik irányelv). A 2006/112 irányelv 306–310. cikke csupán átdolgozza a hatodik irányelv 26. cikkének szerkezetét és szövegezését, elviekben anélkül, hogy ez érdemi változásokat eredményezne (lásd a 2006/112 irányelv (3) preambulumbekzdését).

- a különbözet szerinti szabályozás szerint az utazási iroda 100-on vásárol, 20 héa mellett, ami héával 120-as árat jelent; hozzáadja 20 értékű árrését a héás árhoz, 140-en elad, 4 héa mellett, ami héával 144-es árat jelent; nem von le előzetesen felszámított héát, de az adóhatóságnak csak 20 értékű árrése utáni 4 értékű héát fizeti meg.

A héát tartalmazó értékesítési ár mindkét esetben 144, az adóhatóságok pedig 24 értékű héát szednek be, amely terhet teljes egészében az utazás megvásárlója viseli.

9. Amennyiben a szóban forgó szolgáltatásokat egy vagy több olyan tagállamban nyújtják, amely eltér attól a tagállamtól, ahol az utazást értékesítették, a rendes szabályozás szerint az utazási iroda nem vonhatja egyszerűen le a 20 értékű előzetesen felszámított héát az öt terhelő 24 értékű fizetendő héából. Ha nem szerepel a héanyilvántartásban e másik tagállamban, akkor a bonyolultabb eljárás keretében itt visszaigénylést kell kérnie<sup>5</sup>, amelyre adott esetben nem elhanyagolható ideig várnia kell, szemben az azonnali levonás rendszerével, amikor az ügyletek egyetlen tagállamra korlátozódnak. Emellett a szóban forgó tagállamok nem szednek héát a területükön nyújtott szolgáltatások után. A különbözet szerinti szabályozás esetében egyik nehézség sem merül fel.

10. A felek között nincs vita az általam fent vázolt elvekkel kapcsolatban. Az értelmezési különbség csak arra vonatkozik, hogy ahhoz, hogy alkalmazni lehessen a különbözet szerinti szabályozást, az szükséges-e, hogy az utazást megvásárló személy az utas legyen (az a személy, aki ténylegesen elfogyasztja a szolgáltatást vagy egyéb árut<sup>6</sup>), vagy lehet egy másik utazási iroda is. E kérdés láthatólag különösen azért merült fel, mert egyre általánosabb az utazási irodák és utazásszervezők (a szervezett utazási formákról szóló irányelv terminológiájával „szervezők”) körében, hogy szervezett utazásokat állítanak össze, amelyeket egy másik utazási irodának vagy utazásszervezőnek (a szervezett utazási formákról szóló irányelv terminológiájával „közvetítő”) értékesítenek a végleges értékesítést megelőzően. Ugyanakkor kevesebb helye lenne az eltérő álláspontoknak, ha az uniós jogszabály szövegezése következetesebb lenne.

11. Azon a hat nyelven, amelyeken a hatodik irányelvet eredetileg szövegezték (dán, holland, angol, francia, német és olasz) az „utas/utazó” szót, vagy megfelelőjét használták az egész 26. cikkben, kivéve az angol változatot, amely egyszer használta a „customer” [megrendelő, a magyar változatban szintén utasnak fordított] szót, a 26. cikk (1) bekezdése hatályának meghatározásánál: „amennyiben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok az utasokkal szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel”<sup>7</sup>.

12. A későbbi bővítésekkel ez az anomália áterjedt különböző más nyelvi változatokba is, és bizonyos esetekben kiterjed olyan részekre is, ahol angolul a „traveller” [utas/utazó] kifejezést használják.

13. A hatodik irányelvben az észt, a lett, a litván, a máltai, a lengyel, a portugál, a szlovák, a szlovén és a svéd változatok az angol mintát követik, csak egyszer használva a „megrendelő” szót, míg a finn, a görög, a magyar és a spanyol változat a többi eredeti nyelvet követve végig „utast” használt. A cseh változatban mindenhol a „megrendelő” kifejezést használták, ott is, ahol az angol változatban „utas” szerepel.

5 – A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008., L 44., 23. o.), amely hatályon kívül helyezte és felváltotta a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a hozzáadottérték-adónak az ország területén nem honos adóalanyok részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelvet (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 79. o.).

6 – Noha a Bizottság által az „utas” fogalmára adott meghatározás ennél valamivel tágabb – lásd a lenti 28. pontot.

7 – A Bizottság a tárgyaláson előadta, hogy a hatodik irányelv szövegét a francia nyelvi változatban tárgyalták meg és fogadták el a Tanácsban, azzal a céllal, hogy e nyelvi változat szolgáljon alapul minden más nyelv számára; e szándék ellenére azonban a végleges angol szöveg valójában egy párhuzamos angol nyelvi változaton alapult, amely nem volt megbeszélések alapja. Nem tagadható ugyanakkor, hogy a szöveget mind a hat nyelven elfogadták, és minden változat egyaránt hiteles.

14. A 2006/112 irányelvben a minta valamennyire megváltozott. Az angolon kívüli (1977-es) eredeti öt nyelven (dán, holland, francia, német és olasz), valamint a cseh, az észt, a görög, a magyar, a lett, a litván, a szlovén és a spanyol változatban végig az „utas” szó szerepel. Az angol minta a bolgár, a máltai, a lengyel és a svéd szövegben jelenik meg. A portugál, a román és a szlovák szövegben végig „megrendelő” szerepel. A finn változat háromszor a „megrendelő”, kétszer pedig az „utas” kifejezést használja<sup>8</sup>.

15. 2002-ben a Bizottság a hatodik irányelv 26. cikkének módosítására<sup>9</sup> tett javaslatot, amely kiterjedt arra, hogy végig a „megrendelő” kifejezéssel váltsák fel az „utas” kifejezést<sup>10</sup>.

16. Indokolásában<sup>11</sup> a Bizottság a következő indokokra hivatkozott a módosításra tett javaslat kapcsán:

„[...] a tagállamok és az utazási irodák által hivatkozott jelentősebb problémák egyike az, hogy a szabályozás szigorúan csak abban az esetben alkalmazható, amikor az utazási szolgáltatást valamely utasnak értékesítették. E szabályt az 1977-es piaci helyzetre szabták, amikor a szervezett utazásokat az utazási irodák főként közvetlenül az utasok számára értékesítették. Napjainkra a helyzet jelentősen megváltozott. Több személy működik az ágazatban, és a szervezett utazások ellátása több részre oszlik, mint 1977-ben. Ezért egyre több utazási szolgáltatást nyújtanak más utazási irodák, vagy olyan adóalanyok számára, amelyek az utazási szolgáltatásokat személyzetük ösztönzésére, vagy üzleti tevékenységük keretében (pl. szemináriumok) használják.

A jelenlegi helyzet, amelyben a különös szabályozás nem alkalmazható, amennyiben az utazási szolgáltatást az utastól eltérő személynek értékesítik, immár nem biztosítja azt, hogy a héabevétel ahhoz a tagállamhoz kerüljön, ahol a fogyasztás ténylegesen történik. Amikor az utazási iroda szervezett utazást értékesít egy másik utazási irodának, a rendes adózási szabályokat kell alkalmazni. Ez azt jelenti, hogy képesnek kell lennie arra, hogy levonja az általa a beszállítóinak fizetett előzetesen felszámított héát, valamint arra, hogy a második utazási irodának továbbértékesített szervezett utazás teljes értéke után héát számítsa fel az illetősége szerinti tagállamban. Ebben az esetben az eredeti értékesítés (például szállodai szállás) héabevétele nem annak a tagállamnak jut, amelyben a különböző szolgáltatásokat igénybe veszik, hanem az átkerül az utazási iroda illetősége szerinti tagállamba.

Ennek elkerülése érdekében több, jelentős idegenforgalmi ágazattal rendelkező tagállam e cikk eltérő értelmezését alkalmazza, és kiterjeszti a különös szabályozás hatályát az utazási irodák által az utasoktól eltérő megrendelők számára nyújtott utazási szolgáltatásokra is. Ennek az az eredménye, hogy jobban teljesülnek a szabályozás eredeti céljai, az egyszerűsítés és a fogyasztás helye szerinti tagállamban való adóztatás.

Mindazonáltal ez a különös szabályozás eltérő alkalmazásához vezet a Közösségben, vagyis egy olyan helyzethez, amely nem egyeztethető össze a belső piac megfelelő működésével, és amely torzítja a versenyt a különböző tagállamokban letelepedett kereskedők között. Ez elfogadhatatlan helyzet, ezért a Bizottság azt javasolja, hogy a 26. cikk (1) bekezdését oly módon módosítsák, hogy törlik belőle az »az utazó részére« szövegrészt.

8 — A 2006/112 irányelv 306–310. cikkének egynyelvű szövegét a jelen indítvány I. mellékletében szerepeltetem, a hatodik irányelv 26. cikkét pedig a II. mellékletben. Mindkét esetben dőlt betűvel kiemelem az „utas/utazó”, illetve a „megrendelő” szavakat, vagy megfelelőjüket, akárhányszor előfordulnak. A III. mellékletben egy olyan táblázatot csatolok, amely feltünteti az egyes rendelkezésekben használt kifejezéseket, az egyes eltérő nyelvi változatokban. A tárgyaláson a Bizottság kijelentette, hogy a Tanács határozta meg a 2006/112 irányelv minden nyelvi változatának végleges szövegét, anélkül, hogy a Bizottságnak lehetősége lett volna reagálni bármely módosításra.

9 — A 77/388/EGK irányelv – az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás tekintetében történő – módosítására vonatkozó javaslat (COM[2002] 64 végleges).

10 — Mindenesetre ez volt a szándék. Valójában legalábbis a javasolt új rendelkezések francia, görög, olasz és svéd szövege láthatóan legalább egyszer megtartotta az „utas” kifejezést.

11 — A 4.1.2.1. pontban.

Ennek következménye az, hogy a különös szabályozás hatálya jelentősen kiszélesedik. Módosított változatában a különös szabályozást kell alkalmazni az utazási irodák minden értékesítésére a 26. cikk (1) bekezdésében szereplő feltételek teljesülése esetén, függetlenül a megrendelő jellegétől (magánszemély, adóalany, üzleti vállalkozás, más utazási iroda stb.).”

17. A javaslatot még nem fogadták el. A javaslat a Tanácsnál maradt, amelyen belül láthatólag nem született megállapodás.

## Eljárás

18. Lényegileg ilyen körülmények között elemezte 2006-ban a Bizottság a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását az Európai Unióban, és helyezkedett arra az álláspontra, hogy 13 tagállam nem megfelelően hajtja végre azt (konkrétan a megrendelői megközelítést alkalmazta az utazói megközelítés helyett). E tagállamok közül egyesek<sup>12</sup> ezt követően módosították jogszabályaikat, mások viszont nem. Noha a Bizottság továbbra is azt szeretne volna, ha végrehajtják a javasolt módosítást, úgy ítélte meg, hogy az egységesség fontos a belső piacon, és az egyes utazásszervezők által élvezett tisztességtelen versenyelőnyt meg kell szüntetni<sup>13</sup>.

19. Az EK 226. cikkben (jelenleg EUMSZ 258. cikk) rögzített eljárásnak megfelelően tehát a Bizottság 2007. március 23-án felszólító leveleket küldött mind a nyolc, a jelen ügyekben érintett tagállamnak. Válaszaik fényében e tagállamok közül hétnek 2008. február 29-én, a nyolcadiknak, a Spanyol Királyságnak pedig 2009. október 9-én indokolással ellátott véleményeket küldött. Mivel a tagállamok nem feleltek meg az indokolással ellátott véleményeknek, a Bizottság 2011. április 20. és szeptember 1. közötti időpontokban benyújtotta a jelen kereseteket. A Bizottság annak megállapítását kéri, hogy azáltal, hogy lehetővé tették az utazási irodák számára, hogy a különbözet szerinti szabályozást alkalmazzák, amikor az utasoktól eltérő személyek számára nyújtottak utazási szolgáltatásokat, a tagállamok nem teljesítették a 2006/112 irányelv 306–310. cikkéből eredő kötelezettségeiket.

20. Valamennyi ügyben teljes írásbeli eljárás zajlott, kivéve a C-293/11. sz., Bizottság kontra Görögország ügyet, amelyben a Bizottság lemondott a válasz előterjesztésére való jogáról. Több tagállam beavatkozási beadványt nyújtott be egymás ügyeiben. A közös tárgyalást 2013. március 6-án tartották meg, amelyen a Bizottság és valamennyi érintett tagállam tett szóbeli előterjesztést.

21. Egyik esetben sem vitatott, hogy a releváns nemzeti szabályozás a megrendelői megközelítést követi. Ezért úgy vélem, hogy nem szükséges egyik ilyen jogszabály felidézése sem. A kérdés (hét eljárásban az egyetlen kérdés, a C-189/11. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben pedig az első kérdés) csupán az, hogy ez-e a helyes megközelítés, vagy ahogy a Bizottság előadja, a 2006/112 irányelv 306–310. cikkének helyes értelmezése azt követeli meg, hogy valamennyi tagállam az utazói megközelítést alkalmazza.

## A főbb érvek rövid összefoglalása

22. A Bizottság és valamennyi alperes tagállam egyetért abban, hogy: i. a különbözet szerinti szabályozás céljai az eljárások egyszerűsítése és a héabevétel méltányos beszedésének biztosítása, anélkül, hogy más módon eltérnének a héarendszertől; ii. noha jelenleg általános, hogy a szervezett utazásokat egy utazási iroda vagy utazásszervező szervezi meg, és értékesíti egy másik utazási irodának vagy utazásszervezőnek, mielőtt véglegesen értékesítenék az utasnak, vagy a nyaralóvendégnek, ez nem így volt a hatodik irányelv 1977-es elfogadásakor; iii. egységes értelmezés szükséges a héaszabályok

12 — Ciprus, Magyarország, Lettország és az Egyesült Királyság. Hollandia később (2012. április 1-jétől) módosította jogszabályát, és az e tagállam ellen indított eljárást (C-473/11. sz. ügy) megszüntették.

13 — Lásd a Bizottság IP/08/333. és IP/11/76. sz. sajtóközleményeit.

valamennyi tagállamban való harmonizált alkalmazásának biztosításához, amely nem tesz különbséget az utazási irodák között; iv. a megrendelői megközelítés tartalmazza azt az értelmezést, amely leginkább illik a különbözet szerinti szabályozás céljainak megvalósításához; és v. valójában e megközelítést követik az alperes tagállamokban. Mivel e kérdések nem vitatottak, nem tűnik hasznosnak azokkal kapcsolatban semmilyen részletes érvelés kifejtése; emellett én is el tudom fogadni valamennyi fenti pontot, és lenti értékelésemben azokkal a továbbiakban nem foglalkozom. Elegendő annyit mondani, hogy az i. és iv. pontok tekintetében a lényegét már kifejtettem a különbözet szerinti szabályozás ismertetésében<sup>14</sup>, a ii. és v. pontok nem vitatott tények, a iii. pont pedig kétségszorosan bizonyíthatóan.

23. Noha nem vitatott, hogy szükség van az egységes, harmonizált értelmezésre az Unión belül, a Bizottság úgy véli, hogy a megrendelői megközelítésben szereplő szélesebb értelmezés nem érhető el a jogszabály módosítása nélkül (*de lege ferenda* álláspont), míg az alperes tagállamok úgy vélik, hogy a rendelkezések jelenlegi formájukban megalapozhatják (és meg kell alapozniuk) a szélesebb értelmezést (*de lege lata* álláspont).

24. A Bizottság érvelésének tengelye nyelvi jellegű. A hatodik irányelv 26. cikkében öt helyből csak egynél, a hat eredeti hivatalos nyelvi változat közül csak egyben szerepel a „megrendelő” kifejezés; minden más helyen és minden más nyelvi változatban – különösen abban, amelyen a végleges szöveget megvitatták és jóváhagyták – végig az „utas” kifejezést használták. A jogalkotó szándéka tehát nyilvánvalóan az volt, hogy a különbözet szerinti szabályozás olyan esetekre korlátozódjon, amelyekben az utazási iroda közvetlenül az utas részére értékesít<sup>15</sup>.

25. Emellett a Bizottság álláspontja szerint a rendelkezésben szereplő két mondatnak egyébként nem is lenne értelme. Ha jelentésük „megrendelő” lenne, a hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdésében (a 2006/112 irányelv 306. cikkének (1) bekezdése) a „saját nevükben” szövegrész felesleges lenne, mivel az utazási irodák mindig saját nevükben járnak el megrendelőikkel szemben (akik tőlük közvetlenül vásárolnak), bár az utasokkal szemben nem mindig (a két személy különböző lehet). Emellett a hatodik irányelv 26. cikkének (2) bekezdésében (a 2006/112 irányelv 307. és 308. cikke) az „az utazó részére teljesített” és az „az utasok által fizetendő” szövegrészek illogikusak lennének, amennyiben a vevő egy másik utazási iroda lenne: amennyiben az utazási iroda által szervezett utazást egy másik utazási irodának értékesítik, mielőtt az utasnak értékesítenék, hogyan lehetne az első utazási iroda árrését (a heta alapját) kiszámítani, ha az utazást az ezen „utazási iroda által az utazó részére teljesített egységes szolgáltatásnak kell tekinteni”, azonban a második utazási iroda saját árrését alkalmazza?

26. A Bizottság azt is hangsúlyozza, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a főszabály alól kivételeket jelentő rendelkezéseket szigorúan kell értelmezni<sup>16</sup>. A különbözet szerinti szabályozás kivételt jelent a főszabály alól, amely szerint az ügyleti lánc minden szakaszában adóztatás történik, és az előzetes felszámított adót minden szakaszban levonják a kiskereskedelmi szakaszt megelőzően<sup>17</sup>.

27. Noha egyetért azzal, hogy a megrendelői megközelítést jobban illene a különbözet szerinti szabályozás céljainak eléréséhez, a Bizottság hangsúlyozza, hogy a tagállamoknak akkor is alkalmazniuk kell az uniós héaszabályokat, ha azokat nem tekintik tökéletesnek<sup>18</sup>.

14 — Az utazási irodák számára az eljárás egyszerűsítésének célját emellett a Bíróság többször hangsúlyozta (lásd például a C-31/10. sz. *Minerva Kulturreisen* ügyben 2010. december 9-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12889. o.] 17. és 18. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Az adóbevétel megfelelő elosztásának célját hangsúlyozta például Tizzano főtanácsnok C-149/01. sz. *First Choice Holidays* ügyben 2002. szeptember 12-én ismertetett indítványának (2003. június 19-én hozott ítélet, EBHT 2003., I-6289. o.) 25. pontjában és 13. lábjegyzetében.

15 — Lásd ugyanakkor a lenti 28. pontot.

16 — Lásd újabb példaként a C-360/11. sz., *Bizottság kontra Spanyolország* ügyben 2013. január 17-én hozott ítéletet 18. pontját, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

17 — Lásd a 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdését.

18 — A C-204/03. sz., *Bizottság kontra Spanyolország* ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-8389. o.) 28. pontja, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

28. Mindazonáltal a Bizottság rámutat, hogy álláspontja szerint (amelyet láthatóan inkább a szabályozás céljából, nem pedig a jogszabály szövegéből vezet le) a különbség szerinti szabályozást kell alkalmazni, amikor egy üzleti vállalkozás, amely (jogi személyként) nem lehet maga az „utas”, szervezett utazást vásárol annak érdekében, hogy azt alkalmazottai vegyék igénybe. A lényeges pusztán az, hogy a szervezett utazást ne értékesítsék tovább a tényleges utas számára.

29. Ezzel szemben az alperes tagállamok<sup>19</sup> a különbség szerinti szabályozás által követett célok elérésének szükségességét hangsúlyozzák.

30. Ami a Bizottság fő nyelvi érvét illeti, hangsúlyozzák, hogy egy uniós jogi rendelkezés valamely nyelvi változatának megfogalmazása nem szolgálhat e rendelkezés értelmezésének kizárólagos alapjául, illetve nem élvezhet elsőbbséget más nyelvi változatokkal szemben. Az egyes nyelvi változatok közötti eltérés esetén a rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi<sup>20</sup>. A Bíróság ilyen teleologikus értelmezést követett, amikor megállapította, hogy a különbség szerinti szabályozás alkalmazandó arra a szállodaüzemeltetőre, amely megrendelőinek olyan utazást kínál, amelyben szállás, visszautaztatás és buszos kirándulás szerepel, az utaztatási szolgáltatásokat pedig harmadik féltől vásárolja, még akkor is, ha formálisan nem utazási iroda vagy utazásszervező<sup>21</sup>. A szabályozást ehhez hasonlóan alkalmazni kell a jelen ügyben, annak érdekében, hogy annak céljait megfelelően elérjék.

31. A Bizottság által az egyes szövegrészek használatában észlelt következetlenségek a tagállamok álláspontja szerint nem döntőek. A rendelkezések angol változata (amelyből az összes többi „megrendelői” változat származik) nem olyan utazási irodákról szól, amelyek *saját megrendelőikkel* szemben saját nevükben lépnek fel, hanem olyanokról, amelyek a (nem szükségképpen közvetlenül saját) *megrendelőikkel* szemben saját nevükben lépnek fel. Vagyis a szövegezés nem nyilvánvalóan felesleges – emellett azt a Bizottság is fenntartja a módosítási javaslatában. Ugyanakkor mivel a különbség szerinti szabályozás nem alkalmazandó kizárólag közvetítőként eljáró utazási irodákra, a „saját nevükben” szövegrész minden értelmezés mellett felesleges lenne. Emellett, ahogy azt a Bíróság megállapította, az „utasok által fizetendő” szövegrészt nem lehet szó szerint értelmezni, hanem az magában foglalja a harmadik felek részéről teljesített fizetéseket is<sup>22</sup>.

32. Az alperes tagállamok arra is rámutatnak, hogy a Bíróság következetesen úgy döntött, hogy a héarendszer főszabályai alóli kivételek szigorú értelmezésének előírása nem jelenti azt, hogy a használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azzal megfosszák a kivételeket a célzott hatástól, és minden értelmezésnek összhangban kell állnia a követett célokkal, valamint meg kell felelnie az adósemlegesség elvének<sup>23</sup>.

33. A Bizottság hivatkozása a C-304/05. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítéletre<sup>24</sup> a tagállamok előadása szerint nem releváns. Ez az ügy a hatodik irányelv olyan rendelkezésére vonatkozott, amelynek értelmezése egyértelmű volt a szöveg alapján. A jelen esetben teljesen nyilvánvaló, hogy a szövegezés alapján különféle értelmezések lehetségesek, és különböző értelmezések is születtek.

19 — Nem gondolom, hogy hasznos lenne egyedi érveket – amelyeknek a továbbiakban minden esetben csak az összefoglalása szerepel – egyes tagállamokhoz rendelni.

20 — Lásd például a C-41/09. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2011. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2011., I-831. o.) 44. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot. Lásd még a C-296/95. sz., EMU Tabac és társai ügyben 1998. április 2-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-1605. o.) 36. pontját.

21 — A C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6229. o.) 18-27. pontja. Lásd még a C-200/04. sz., iSt-ügyben 2005. október 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-8691. o.) 22. és azt követő pontjait.

22 — A fenti 14. lábjegyzetben hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 28. pontja.

23 — Lásd egy igen friss, a mentességekkel kapcsolatos példaként a C-91/12. sz., PCF Clinic AB ügyben 2013. március 21-én hozott ítélet 23. pontját.

24 — Hivatkozás a fenti 18. lábjegyzetben; lásd különösen a 25. pontot.



## Értékelés

34. Ebben az eljárásban a Bíróság hálátlan helyzetbe kerül. Nem észlelhető következetes minta abban, ahogy a 2006/112 irányelv 306–310. cikkének létező nyelvi változataiban a „megrendelő” és az „utas” szavakat használják (ezek egyike sincs meghatározva). A helyzet kijavítását célzó bizottsági javaslat (amely maga sem volt a nyelvi következetesség mintapéldája) nem nyerte el a Tanács egyetértését, amelyhez több mint egy évtizede benyújtották. Úgy tűnik, még ha nem is patthelyzet áll fenn, de legalábbis nincs elég közös akarat egy egységes megközelítés kialakítására. Két, egymást kölcsönösen kizáró értelmezés létezik, és mindkettő mellett lehet érveket előhozni. Nyolc tagállam az egyik módon értelmezi a rendelkezéseket (korábban legalább 13 tett így), míg a többi – amelyek közül egy sem kívánt beavatkozni annak érdekében, hogy kifejtse álláspontját – a másik módon értelmezi azokat, miközben egyik megközelítés sem szükségképpen kapcsolódik ahhoz, hogy a releváns nyelveken a 2006/112 irányelv az „utas” vagy a „megrendelő” kifejezést használja.

35. Nehéz elkerülni azt a benyomást, hogy a Bíróságot arra kéri fel, hogy olyan, a héapolitikát (és a jogszabályszerkesztést) érintő kérdésben hozzon döntést, amelyről bebizonyosodott, hogy meghaladja a tagállamok és a jogalkotó képességeit vagy hajlandóságát.

36. Akárhogy is, a Bíróságnak a jelenlegi szöveg olyan jogi értelmezését kell nyújtania, amely meghatározza azt, hogy a Bizottság keresetei (a jelen indítvány által érintett kérdések tekintetében) megalapozottak-e.

37. Ebben az összefüggésben azon tagállamok száma, amelyek egyik vagy másik megközelítést fogadták el, álláspontom szerint nem lehet jogi relevanciával bíró tényező a Bíróság elemzésében (még akkor sem, ha bizonyos mértékig releváns politikai szempont lehet a jogalkotó számára). Akármilyen legyen ezen elemzés eredménye, számos tagállamnak módosítani kell jogszabályait. Ezenfelül úgy vélem, hogy kevés meggyőző erő tulajdonítható azon gyakorlati nehézségeknek, amelyek az utazási irodák számára merülhetnek fel bármely értelmezés esetében, amennyiben azt egységesen alkalmazzák – kivéve természetesen azokat, amelyek megakadályozását a különbözet szerinti szabályozás kifejezetten célozza. Valószínűleg egyik megközelítés sem tökéletes a gyakorlatban, de ha legalább nyolc (korábban legalább 13) tagállam képes volt a rendelkezéseket egy adott módon végrehajtani hosszú időn át, akkor nem valószínű, hogy a(z) elszigetelten, nem egy belső konfliktusokkal terhelt egész részeként vett végrehajtással járó nehézségek döntőek lesznek.

38. Amennyiben a különbözet szerinti szabályozást szabályozó rendelkezések világosak lennének, akkor főszabály szerint egyértelmű jelentésüknek kellene érvényesülnie, még akkor is, ha bizonyos mértékig gyengítené a különbözet szerinti szabályozás céljainak elérését. Álláspontom szerint ugyanakkor e rendelkezések teret hagynak az értelmezésnek, és a Bizottságnak figyelemmel kell lennie a szabályozás általános rendszerére és céljára, valamint ezzel összefüggésben saját korábbi döntéseire<sup>25</sup>.

39. Nem tűnik célravezetőnek azon véletlenszerű mód elemzésén keresztül választ keresni, amely szerint az „utas” és a „megrendelő” kifejezéseket, vagy megfelelőiket jelenleg használják a 2006/112 irányelv 306–310. cikkének különböző nyelvi változataiban. A Bizottság hangsúlyozza, hogy a „megrendelő” szót csak egyszer használták a hatodik irányelv hat eredeti nyelvi változatában, és kifejti, hogy miként alakult ki és terjedt azután el ez az anomália. Meg van győződve arról – és én sem látok okot e meggyőződés megkérdőjelezésére –, hogy a Tanács szándéka az „utas” kifejezés használatára irányult az egész szövegben.

25 — Lásd a fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott ítélezési gyakorlatot.

40. Ugyanakkor nem gondolom, hogy az „utas” szó következetes használatára irányuló szándékból szükségképpen le lehet vezetni egy ezt kísérő, arra irányuló szándékot, hogy a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását olyan helyzetekre korlátozzák, amelyekben az utazási iroda közvetlenül azzal a természetes személlyel köt ügyletet, aki el fogja fogyasztani, vagy igénybe veszi a nyújtott szolgáltatásokat.

41. Vitathatatlan, hogy a kifejezés szó szerinti értelme alapján nehéz úgy értelmezni az „utas” szót, hogy az kiterjed „egy másik utazási irodára”. Ugyanakkor az olyan összefüggésen alapuló olvasat, amely tekintettel van a rendelkezések általános rendszerére és céljára, szélesebb értelmezéshez vezethet.

42. Egyfelől az „utas” kifejezésnek nem tulajdonítható szigorúan szó szerinti értelmezés a különbözet szerinti szabályozással összefüggésben. Meglehet, hogy Robert Louis Stevenson számára a reményteli utazás jobb dolognak tűnt, mint a megérkezés,<sup>26</sup> kevésbé érezte volna azonban magát reménytelinek, ha késő repülőjáratokkal, a zsúfolt repülőkön szűk ülésekkel, vagy apró műanyag tálcákon felszolgált ízetlen ételekkel találkozott volna. Számos, ha nem valamennyi modern nyaraló számára a hangsúly eltolódott: a célállomás számít inkább, nem az utazás,<sup>27</sup> és elképzelhető, hogy valaki úgy foglal üdülőhelyet vagy más szállást egy utazási irodán keresztül, hogy saját eszközei révén intézi az odaérkezést. Konkrétan az utóbbi volt a helyzet a Van Ginkel-ügyben hozott ítéletben<sup>28</sup> szereplő „autós vakációk” esetében, amelyekről a Bíróság megállapította, hogy a különbözet szerinti szabályozás hatálya alá tartoznak. Emellett egyértelmű, hogy egy személy vásárolhat azért szervezett utazást, hogy azt más személy vegye igénybe, de meglepő lenne, ha a vásárlás héajogi megítélése attól függne, hogy a vevő a tényleges utas, vagy valamely rokona, nyaralótársa stb. Valójában olyan ok sincs, amely miatt az utazási irodán keresztül foglalt nyaralásnak feltétlenül jelentős utazással kellene járnia: kényelmesebb (vagy akciós ajánlatok esetén esetleg olcsóbb) lehet szállást és ellátást igénybe venni az ember saját városában található fürdőhelyen egy utazási irodán keresztül, mint közvetlenül<sup>29</sup>. A különbözet szerinti szabályozás alkalmazásában az „utas” tehát nem feltétlenül olyan valaki, aki „utazik”, és az utazás tényleges „lebonyolítása”, vagy a tényleges „utazás” nem kell, hogy részét képezze annak a szervezett utazásnak, amely tekintetében az utazási irodának a szabályozást alkalmaznia kell.

43. Másfelől, anélkül, hogy szükség lenne arra, hogy konkrét következtetéseket vonjunk le abból, ahogyan a „megrendelő” kifejezést, vagy megfelelőjét használták a különböző nyelvi változatokban, az a pusztán tény, hogy lehetővé tették, hogy a kifejezés beszivárogon a jogszabályba, és ott elterjedjen, cáfolni látszik azt, hogy a jogalkotó valaha is döntő jelentőséget tulajdonított az „utas” szó használatának. Emellett meg lehet jegyezni azt is, hogy a „megrendelő” kifejezés fokozódó használata a jogszabályi rendelkezésekben a nyaralások vagy szervezett utazások utazási irodák közötti értékesítésének fokozódó gyakoriságával járt együtt.

44. Úgy tűnik számomra tehát, hogy az utazást, szállást vagy hasonló szolgáltatásokat az utazási irodától megvásárló személy jelölésére egységes kifejezés (az „utas” megfelelő kifejezésnek tűnt) használatát célzó jogalkotói szándék nem igényli azt, hogy e kifejezés jelentése az ilyen személyek különösen szűk kategóriájára korlátozódjék.

26 — *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).

27 — Vannak természetesen olyan esetek, amelyekben az utazás vagy annak egy része a cél (egyes körutak például, vagy az olyan legendás vonatutak, mint az Orient-expressz), más esetekben pedig maga az utazás az egyetlen olyan termék, amelyet az utazási irodától vásárolnak (többek között esetleg az üzleti utak esetében). Ugyanakkor az utazási irodák üzleti tevékenységének jelentős része olyan szervezett utazásokra terjed ki, amelyek esetében a célállomáson elérhető szolgáltatások alkotják a központi összetevőt, és a célállomásra, illetve onnan történő utaztatás pusztán elkerülhetetlen bővítményt jelent.

28 — A C-163/91. sz. *Van Ginkel* ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet (EBHT 1992., I-5723. o.).

29 — A fenti 14. lábjegyzetben hivatkozott Minerva Kulturreisen ügyben hozott ítéletben a Bíróság úgy döntött, hogy az operajegyeknek az utazási iroda általi „további szolgáltatások nyújtása nélkül történő értékesítése” nem tartozik a különbözet szerinti szabályozás hatálya alá, de egyértelművé tette, hogy az utazási szolgáltatások kiterjednek a szállásra (lásd az ítélet 21–28. pontját).

45. A Bizottság maga sem törekszik semmiképpen arra, hogy az „utas” kifejezést szó szerint értelmezze: a szó jelentése szerinte kiterjed például az olyan üzleti vállalkozásra, amely szolgáltatásokat vásárol abból a célból, hogy munkavállalói igénybe vegyék azokat, álláspontja szerint azzal az egyetlen feltétellel, hogy a szervezett utazás nem értékesíthető tovább annak, aki a végső fogyasztó.

46. Ezért nem tekinthetem egyértelműnek a különbözet szerinti szabályozást meghatározó rendelkezések szövegét, még azt feltételezve sem, hogy az eredeti szándék az egyébként a kétértelműséget szintén nem nélkülöző „utas” kifejezés használata volt az egész szövegben.

47. Ilyen helyzetben álláspontom szerint a kifejezést úgy lehet értelmezni, hogy az kiterjed az utazási irodától vásárolt utazási vagy nyaralási szolgáltatásokat ténylegesen igénybe vevő természetes személyektől (vagy, ahogy a Bizottság javasolja, az ilyen személyek javára vásárló személyektől) eltérő megrendelőkre, és így magában foglalja az egyéb utazási irodákat, amelyek a szolgáltatásokat továbbértékesítik. Figyelemmel a nyelvi változatok közötti bizonytalanságra, a kifejezést így kell értelmezni, ha a különbözet szerinti szabályozás általános rendszere és célja ezt megköveteli. A Bíróság e követelmény fényében már oly módon értelmezte az „utazási iroda” fogalmát, hogy az kiterjed az utaztatásból és kirándulásból álló szervezett szállást kínáló szállodaüzemeltetőre, illetve a külföldi nyelvoktatási és tanulmányi utazásokat szervező kereskedőre<sup>30</sup>. További párhuzam vonható a „sportot végző személyek” szövegrész Bíróság általi olyan értelmezésével – amely, mint az elismerést nyert, a rendes használatban csak természetes személyekre utal –, hogy az a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének m) pontja (jelenleg a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja) alkalmazásában magában foglalhatja a jogi személyeket és jogi személyiséggel nem rendelkező egyesületeket<sup>31</sup>.

48. Kulcsfontosságú, hogy amennyiben kizárják a különbözet szerinti szabályozás alkalmazásából a szervezett utazások vagy nyaralások utazási iroda vagy utazásszervező általi, másik olyan utazási iroda számára való értékesítését, amely aztán továbbértékesíti azokat, ez közvetlenül ellentétes a jelen eljárásban nem vitatott két céllal, amelyek elérését a szabályozás célozza.

49. A Bíróság elismeri azt a célt, hogy az adózás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozóan alkalmazott általános szabályokat adaptálni kell annak érdekében, hogy figyelembe vegyék a szervezett utazásban vagy nyaralásban szereplő szolgáltatások és az azok nyújtásához kapcsolódó helyszínek sokféleségét, amely olyan gyakorlati nehézséget jelenthet az utazási irodák és utazásszervezők számára, hogy akadályozhatják működésüket<sup>32</sup>. Amikor az A utazási iroda olyan szervezett utazást állít össze, amely mondjuk egy több tagállamban zajló autóbusszos utazás, minden tagállamban szállással, éttermi étkezésekkel és turistalátványosságokkal, és a szervezett utazást értékesíti a B utazási iroda részére, amely továbbértékesíti az utazásban résztvevő természetes személyek részére, az ezzel járó gyakorlati nehézségekkel A szembeesül, nem pedig B. Még ha az A részéről B részére történt értékesítés helye nem a B illetősége szerinti tagállamban van is, a B-t érintő nehézségek főszabály szerint nem nagyobbak, mint az egyszerű határokon átnyúló szolgáltatás esetében – mégpedig a másik tagállamban történt ügylet után fizetett előzetesen felszámított adó visszatérítése vagy levonása. B helyzete önmagában nem szükségképpen indokolja a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását. A-nak ezzel szemben kezelnie kell a különböző tagállamokban különböző szolgáltatásokra különböző adókulcsok mellett kivetett előzetesen felszámított adót – ez éppen az a helyzet, amelynek megkönnyítését a különbözet szerinti szabályozás célozza. Ugyanakkor a jelen eljárásban a Bizottság által képviselt utazói megközelítés szerint a szabályozásból csak B tesz szert előnyre, A pedig nem.

30 — Lásd a fenti 21. lábjegyzetben hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletet, és az iST ügyben hozott ítéletet.

31 — A C-253/07. sz., Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club ügyben 2008. október 16-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-7821. o.) 26. és azt követő pontjai. Megjegyzem, hogy ebben az ügyben a Bizottság azt adta elő, hogy a rendelkezést „nem szó szerint, hanem az abban meghatározott adómentesség hatékony alkalmazásának biztosítása érdekében, a vitatott szolgáltatás függvényében kell értelmezni, és így nemcsak e szolgáltatás hivatalos vagy jogi címzettjét, hanem konkrét címzettjét és tényleges igénybevevőjét is figyelembe kell venni” (lásd az ítélet 25. pontját).

32 — Lásd a fenti 14. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

50. Hasonló megfontolások érvényesülnek a második cél tekintetében, vagyis arra vonatkozóan, hogy a héabevétel pontosan ahhoz a tagállamhoz jusson, amelyben a vonatkozó szolgáltatást ténylegesen nyújtották és igénybe vették. Amennyiben a fenti példában nem alkalmazzák a különbözet szerinti szabályozást az A részéről a B számára való értékesítésre, az A számára visszatérítik a meglátogatott tagállamban a turisták részére nyújtott és általuk igénybe vett szolgáltatások után felszámított héaösszegeket, amely folyamat várhatóan azt eredményezi, hogy nettó kifizetik számára ezen összegek nagy részét vagy egészét<sup>33</sup>, e tagállamok pedig héabevételeket veszítenek. Noha uniós szinten harmonizált, a héa nemzeti adó, amelyet minden tagállam saját kulcsa és saját részletes szabályai szerint vet ki. A 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében azt „általános fogyasztási adónak” minősítik. Noha a 2006/112 irányelv V. címe (31–61. cikk) különös szabályokat állapít meg a teljesítés helye tekintetében, amennyiben van határokön átnyúló elem, a fogyasztási adó alapelve, hogy annak a tényleges fogyasztás helyén és idején kell formát öltenie (vagyis az olyan nem halmazódó, több szakaszos adók esetében, mint a héa, az értékesítési lánc végén). A szóban forgó helyzetben a releváns szolgáltatásokat fizikailag ugyanabban a tagállamban nyújtják és veszik igénybe. E szolgáltatások tekintetében a határokön átnyúló elem lényegileg mesterséges – az A tagállamban az A szolgáltatásait nyújtják, nem pedig a meglátogatott tagállam szolgáltatóinak szolgáltatásait. Az tehát, ha az egyik tagállamban történő fogyasztásból származó bevétel egy másik tagállam előnyére válna, amelyben a fogyasztás közvetlen alapjául szolgáló szolgáltatások egyikét sem nyújtották, nemcsak a különbözet szerinti szabályozás céljaival, hanem a közös héarendszer olyan alapelvével is ellentétes lenne, amelynek fenntartását a szabályozás célozza.

51. Az igaz, hogy az általános szabályozástól való eltéréseket szigorúan kell értelmezni, ez azonban – ahogy arra a tagállamok rámutattak – nem jelenti azt, hogy a használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, amely megfosztja azokat a célzott hatásuktól. A jelen esetben a Bizottság által javasolt értelmezés éppen ezt eredményezné<sup>34</sup>.

52. Ennek alapján nem csak azt kell megállapítanom, hogy a megrendelői megközelítés az utazói megközelítésnél jobban megfelel a különbözet szerinti szabályozás céljainak eléréshez, hanem azt is, hogy az utóbbi ténylegesen megghiúsítja e célokat olyan jellegű helyzetekben, amelyekben a Bizottság érvelése szerint azt alkalmazni kellene. E megállapítás álláspontom szerint elegendő a Bizottság keresete elutasításának igazolásához minden szóban forgó ügyben (azzal, hogy a C-189/11. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben három további kérdést el kell dönteni).

53. Ezt követően hasznos lehet utalni az alperes tagállamok által kifejtett további fontosabb pontokra, amelyek szintén alátámasztják ezt az álláspontot, és válaszolnak a Bizottság által kifejtett egyes érvekre.

54. Először, a tagállamok hangsúlyozzák a héarendszer elemét képező adósemlegesség elvét, abban az értelemben, hogy a héa nem alkalmazható olyan módon, amely torzítja a versenyt a szolgáltatók között<sup>35</sup>. Rámutatnak, hogy mivel (ahogy azt a fenti 49. és 50. pontban kifejtettem) a szervezett utazás összeállításával kapcsolatos gyakorlati és adminisztratív nehézségeket a Bizottság értelmezése nem enyhíti, amennyiben a szervezett utazást másik utazási irodának adják el, ez az értelmezés előnyben részesíti a nagyobb utazásszervezőket és utazási irodákat a kisebbekkel szemben, amelyek esetében kevésbé valószínű, hogy rendelkeznek az e nehézségek kezeléséhez szükséges forrásokkal. Az utóbbiak tehát kevésbé képesek szervezett utazásokat összeállítani annak érdekében, hogy értékesítsék azokat más utazási irodák számára. A Bizottság értelmezése emellett indokolatlan módon azzal jár, hogy az adóalany értékesítéseit nem a szolgáltatásnyújtáshoz vagy a szolgáltatóhoz kapcsolódó szempont alapján, hanem a megrendelőjének a személye alapján kezelik eltérően a héa szempontjából.

33 — Ez nem csak akkor állna fenn, ha A minden ilyen tagállamban szerepelne a héanyilvántartásban, és olyan szolgáltatásokat nyújtana ott, amelyek esetében a fizetendő héa meghaladta az ottani teljes előzetesen felszámított héát. Mindazonáltal még ebben az esetben is héabevétel áramlana attól a tagállamtól, amelyben a szolgáltatásokat ténylegesen nyújtották és igénybe vették, az A illetősége szerinti tagállamba, amely beszedné a B részére történő értékesítését terhelő fizetendő héát.

34 — Lásd a fenti 32. pontot.

35 — Az adósemlegesség héával összefüggő másik jelentéséhez lásd a lenti 40. lábjegyzetet.

55. Egyetértek a fenti értékeléssel. A méret szempontja más módokon is előnyt jelent a nagyobb utazási irodák számára a kisebbekkel szemben, de a héaszabályok alkalmazása nem fokozhatja a hátrányos megkülönböztetést. Az is igaz, hogy a semlegesség elve ebben az értelemben az elsődleges jognak nem olyan szabálya, amely a rendelkezés érvényességének feltétele lehet, hanem egy értelmezési elv, amelyet más hasonló elvekkel párhuzamosan kell alkalmazni<sup>36</sup>. A jelen esetben való alkalmazása ugyanakkor alátámasztja azt az álláspontot, amelyre azon elv alapján jutottam, amely megköveteli azt, hogy az olyan rendelkezést, amelynek értelme nem egyértelmű (különösen, amennyiben ütköző nyelvi változatok vannak), azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel értelmezzenek, amelynek részét képezi.

56. Másodszor, a Bizottság azzal érvelt, hogy a 2006/112 irányelv 306. cikkében szereplő „saját nevükben” kifejezés a megrendelői megközelítés elfogadása esetén felesleges, mivel az utazási irodák mindig saját nevükben kötnek megállapodást megrendelőikkel (amennyiben nem így lenne, azok a személyek, akikkel megállapodást kötnek, nem lennének a megrendelőik).

57. Ez az érv gyengének tűnik. Noha igaz az, hogy a jogszabályban használt szóról vagy mondatról vélelmezni kell, hogy az általa követett célt szolgálja, nem tudom elfogadni, hogy egy olyan értelmezést kellene előnyben részesíteni, amely pusztán a redundanciát kerüli ki, egy olyan helyett, amely sokkal egyértelműbben szolgálja a szabályozás egésze által követett célt. A redundancia nem ismeretlen a jogalkotásban. A jelen esetben a „saját nevükben” szövegrész könnyen értelmezhető úgy, mint a következő mondatban szereplő kizárás előrevetítése, amely a kizárólag közvetítőként eljáró utazási irodákra vonatkozik. Megjegyzem emellett, hogy a hatodik irányelv 26. cikkének módosítására irányuló 2002-es bizottsági javaslat, amelynek célja volt a megrendelői megközelítés végrehajtása, továbbra is az „amennyiben az utazási irodák az utasokkal szemben saját nevükben lépnek fel” kifejezést használja – vagyis fenntartja az állítólagos redundanciát.

58. Harmadszor, a Bizottság előadja, hogy a „különbözet” 2006/112 irányelv 308. cikkében szereplő meghatározása nem alkalmazható, amennyiben a megrendelői megközelítést követjük. Amennyiben az A utazási iroda összeállít egy szervezett utazást, és eladja a B utazási irodának, amely eladja azt egy utasnak, akkor hogyan lehet A árrése az utas által fizetendő, HÉA nélküli teljes összeg és a más adóalanyoknak közvetlenül az utazó javára való termékértékesítéseiből és szolgáltatásnyújtásaiból az A utazási iroda számára felmerülő tényleges költségek különbözete, amennyiben a megrendelő által fizetett ár nem csak A árrését, hanem B árrését is tartalmazza?

59. Ha a jogszabály jelenlegi állapotában az „utas” kifejezést, ahogy én is gondolom, kiterjesztően kell értelmezni, hogy az magában foglalja a különféle megrendelőket, különösen más utazási irodákat, akkor a probléma megszűnik<sup>37</sup>. Emellett, ahogy a tagállamok rámutattak, az „az utas által fizetendő” szövegrész nem értelmezhető szó szerint ebben az összefüggésben<sup>38</sup>.

60. Negyedszer, a Bizottság hivatkozik a C-204/03. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítéletre<sup>39</sup>, amely szerint a tagállamok nem hagyhatják figyelmen kívül a héairányelvek kifejezett rendelkezéseit annak érdekében, hogy a jogszabály átfogó céljainak jobban megfelelő eredményt érjenek el.

36 — Lásd a C-44/11. sz. Deutsche Bank ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 45. pontját.

37 — A nehézséget a Bizottság a hatodik irányelv 26. cikkének módosítására irányuló javaslatában lényegileg azzal kezeli, hogy az „utas” szót a „megrendelő” kifejezésre cseréli a 26. cikk (3) bekezdésének egészében (amely a nem módosított változat 26. cikke (2) bekezdése utolsó mondatának felel meg; más változtatások is voltak, azok azonban nincsenek konkrét kihatással a vitatott pontra). Ez álláspontom szerint bizonyítja a kifogás erősen mesterkéljt jellegét.

38 — Lásd a fenti 31. pontot.

39 — Hivatkozás a fenti 18. lábjegyzetben. A Bizottság a C-269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-4101. o.) 54. pontjára is hivatkozik.

61. E tekintetben is egyetértek a tagállamokkal abban, hogy az ítélkezési gyakorlat nem zárja ki az olyan értelmezést, amely ilyen eredményhez vezet, kivéve, ha az ellentétes egy világos és egyértelmű rendelkezéssel. A jelen eljárásban szereplő rendelkezések, ahogy azt széles körben bizonyítottuk, nem egyértelműek.

62. Végül, ugyanakkor azt is el kell ismerni, hogy a megrendelői megközelítés nem orvosolja a különbözet szerinti szabályozás minden tökéletlenségét. Legkiugróbb hátrányára a Bizottság mutatott rá, a hatodik irányelv módosítására irányuló javaslatának indokolásában:

„Több tagállam felvetette az üzleti utak kérdését is, és az ez által azon társaságoknak okozott problémát, amelyek valójában a szervezett utazások végső fogyasztói, mivel a 26. cikk új, javaslat szerinti rendelkezései szerint nem fogják tudni levonni az előzetesen felszámított maradvány héát. Amennyiben a szervezett utazást egy utazási irodától rendelik meg, akkor héával együtt számított árat számítanak fel nekik, és ezáltal e társaság nem lesz képes levonni ezt a héaösszeget, noha a szervezett utazást üzleti célokból vette igénybe. Ez maradvány héát eredményez a közvetítői fogyasztási szakaszban, ami ellentétes a közösségi héarendszer semlegességének alapvető elvével.”<sup>40</sup>

63. A javasolt módosítás ugyan elismeri e kérdést, azonban nem kezeli. A jelen eljárásban a Bizottság olyan értelmezést terjeszt elő, amely szerint az „utas” kifejezés kiterjed az üzleti utakat vásároló társaságokra – így valójában ennyiben a megrendelői megközelítést alkalmazza (és ennek során valamely közbenső szakaszban beágyazza a maradvány héát).

64. A probléma csak akkor hárítható el, ha az utazói megközelítést fogadjuk el, legszigorúbb értelmezése szerint, vagyis a különbözet szerinti szabályozást csak akkor alkalmazzuk, ha az utazási iroda megrendelője az értékesített szolgáltatást igénybe vevő természetes személy volt. Amennyiben a megrendelő adóalany jogi személy volt, a rendes szabályozást kell alkalmazni, és amennyiben az igénybe vett szolgáltatásokat szigorúan üzleti célokra használták, valamint az üzleti vállalkozás adóköteles kibocsátásának költségelemeit alkották, akkor az utazási iroda árrése mellett az e szolgáltatásokat terhelő teljes héa levonható az e kibocsátásokat terhelő adóból, így tiszteletben tartva az adóalanyok héasemlegességének elvét.

65. Ugyanakkor a Bizottság nem ezt az értelmezést tulajdonítja az utazói megközelítésnek. Ezenfelül nem vitatott, hogy a különbözet szerinti szabályozás célja konkrétan az eljárások egyszerűsítése és a héabevételek helyes elosztásának biztosítása. Semmi sem utal arra, hogy azt is célozta, hogy garantálja az adóköteles üzleti tevékenység céljából igénybe vett utazási szolgáltatások után előzetesen felszámított adó teljes levonhatóságát, még ha ez kívánatos cél is lenne.

66. Az általam leírt kérdés fennállása alapján tehát nem kell felülvizsgálatom azt a következtetésemet, amely szerint a különbözet szerinti szabályozás helyes értelmezése alapján a megrendelői megközelítést kell alkalmazni, ami azt eredményezi, hogy a Bizottság kereseteit el kell utasítani, amennyiben annak megállapítására irányulnak, hogy a tagállamok – mivel lehetővé tették az utazási irodák számára, hogy alkalmazzák a különbözet szerinti szabályozást, amikor az utasoktól eltérő személyek számára nyújtottak utazási szolgáltatásokat – nem teljesítették a 2006/112 irányelv 306–310. cikkéből eredő kötelezettségeiket.

40 — A fenti 9. lábjegyzetben hivatkozott dokumentum 2. pontjának utolsó előtti bekezdése. A semlegesség hivatkozott elve szerint a héának semleges hatást kell gyakorolnia az adóalanyokra, amelyek maguk nem viselhetik az adóterhet.

## A költségekről

67. A Bíróság eljárási szabályzatának 138. cikke (1) bekezdése alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. Valamennyi alperes tagállam kérte a Bizottság költségek viselésére való kötelezését. Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdése értelmében az eljárásba beavatkozóként belépő tagállamok maguk viselik saját költségeiket.

## Véggövetkeztetések

68. A fenti megfontolások alapján azt javaslom, hogy – a Spanyol Királysággal szemben a C-189/11. sz. ügyben hivatkozott további kifogásokkal kapcsolatban ismertetett külön indítványomban szereplő elemzés és következtetések mellett – a Bíróság:

- utasítsa el a Bizottság által benyújtott kereseteket;
- kötelezze a Bizottságot a tagállamok, mint alperesek költségeinek viselésére; és
- kötelezze a tagállamokat a beavatkozóként felmerült költségeik viselésére.

## I. melléklet

*A 2006/112 irányelv 306–310. cikke (kiemelés tőlem)*

„306. cikk

(1) A tagállamok e fejezetnek megfelelően különös HÉA-szabályozást alkalmaznak az utazási irodák tevékenységére, amennyiben ezek az irodák saját nevükben kötnek megállapodást az *utasokkal*, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok által értékesített termékeket és nyújtott szolgáltatásokat használnak fel.

Ez a különös szabályozás nem vonatkozik a kizárólag közvetítőként tevékenykedő utazási irodákra, amelyekre az adóalap kiszámításához a 79. cikk első albekezdésének c) pontját<sup>[41]</sup> kell alkalmazni.

(2) E fejezet alkalmazásában az utazásszervezők is utazási irodának minősülnek.

307. cikk

Az utazási iroda által, a 306. cikkben megállapított feltételekkel, az utazás lebonyolítása céljából végzett összes tevékenységet az utazási iroda által az *utazó* részére teljesített egységes szolgáltatásnak kell tekinteni.

Az egységes szolgáltatás abban a tagállamban adóköteles, amelyben az utazási iroda gazdasági tevékenységének székhelye vagy az az állandó telephelye található, ahonnan a szolgáltatást nyújtotta.

41 — A 79. cikk első albekezdésének c) pontja a vevőtől, illetve a szolgáltatás megrendelőjétől annak nevében vagy a javára kifizetett összegek megtérítésének átmenő tételként való elszámolására vonatkozik.

308. cikk

Az utazási iroda által nyújtott egységes szolgáltatás 226. cikk 8. pontja szerinti adóalapjának illetve HÉA nélküli árának az utazási iroda árrése minősül, vagyis az *utas* által fizetendő, HÉA nélküli teljes összeg és a más adóalanyok termékértékesítéseiből és szolgáltatásnyújtásaiból az utazási iroda számára felmerülő tényleges költségek különbözete, amennyiben ezek a tevékenységek közvetlenül az *utasokat* szolgálják.

309. cikk

Amennyiben azokat a tevékenységeket, amelyekre az utazási iroda más adóalanyoknak ad megbízást, ez utóbbiak a Közösségen kívül teljesítik, akkor az iroda által nyújtott szolgáltatást a 153. cikk értelmében adómentes közvetítői tevékenységnek kell tekinteni.

Amennyiben az első albekezdésben említett ügyleteket mind a Közösségen belül, mind azon kívül végzik, az utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak kizárólag a Közösségen kívül végzett tevékenységekkel összefüggő részét kell adómentesnek tekinteni.

310. cikk

A 307. cikkben említett, és közvetlenül az *utasokat* szolgáló tevékenységek után, más adóalanyok által az utazási irodára terhelt HÉA összegét egyetlen tagállamban sem lehet sem levonni, sem visszatéríteni.”

## II. melléklet

*A hatodik irányelv 26. cikke (kiemelés tőlem)*

„Az idegenforgalmi tevékenységre [helyesen: utazási irodákra] vonatkozó különös szabályozás

- (1) A tagállamok az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] esetén a hozzáadottérték-adót e cikk rendelkezései szerint alkalmazzák, amennyiben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodák] az *utasokkal* szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel. E cikk nem vonatkozik azon idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyokra [helyesen: utazási irodákra], amelyek csupán közvetítőként tevékenykednek, és amelyekre a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját<sup>[42]</sup> kell alkalmazni. E cikk értelmében idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodának] minősülnek az utazásszervezők is.
- (2) Az utazási csomag tekintetében az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] által végzett összes tevékenységet olyan egyetlen szolgáltatásnak kell tekinteni, amelyet az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] az *utazó* részére teljesített. E szolgáltatás azon tagállamban adóköteles, amelyben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] gazdasági tevékenységének azon székhelye vagy állandó telephelye található, ahonnan az iroda a szolgáltatást nyújtotta. E szolgáltatás vonatkozásában adóalapnak és a 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett adó nélküli árának az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] árrése minősül, vagyis az *utasok* által fizetendő hozzáadottérték-adó nélküli teljes összeg és az

42 — A 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját a 79. cikk első bekezdése c) pontja váltotta fel.



olyan tényleges, közvetlenül az *utasok* javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanynál [helyesen: utazási irodánál] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból eredően merültek fel.

- (3) Amennyiben azon ügyleteket, amelyekre az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] más adóalanyoknak adott megbízást, ezen más adóalanyok a Közösségen kívül teljesítették, úgy az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] szolgáltatása a 15. cikk 14. pontja szerinti adómentes közvetítői tevékenységgel azonos elbírálás alá tartozik. Amennyiben ezen ügyleteket mind a Közösségen belül, mind a Közösségen kívül bonyolítják, az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] szolgáltatásának csak azon része adómentes, amely a Közösségen kívüli szolgáltatásokra vonatkozik.
- (4) Egyetlen tagállamban sem lehet alkalmazni levonást vagy visszatérítést azon adók tekintetében, amelyeket az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodának] más adóalanyok számláztak le a (2) bekezdés szerinti, közvetlenül az *utasok* javára szolgáló ügyletek miatt.”

### III. melléklet

#### A különböző nyelvi változatokban használt terminológia

Hatodik irányelv	BG <sup>41</sup>	CS	DA	DE
26. cikk, (1) bekezdés	пoлyпaтeлa (átvevő, kedvezményezett)	zákazník (megrendelő)	rejsende (utas)	Reisender (utas)
26. cikk, (2) bekezdés, első mondat	пoлyпaтeлo aмпe (utas)			
26. cikk, (2) bekezdés, harmadik mondat	пoлyпaтeлo aмпe/тypиcт (utas/ turista)			
26. cikk, (4) bekezdés	тypиcт (turista)			
2006/112 irányelv	BG	CS	DA	DE
306. cikk	клиeнт (megrendelő)	cestující (utas)	rejsende (utas)	Reisender (utas)
307. cikk	пoлyпaтeлo aмпe (utas)			
308. cikk				
310. cikk				

<sup>41</sup> – A hatodik irányelvet hatályon kívül helyezték, mielőtt Bulgária csatlakozott volna az Európai Unióhoz, így a bolgár változat nem hivatalos fordítás.

Hatodik irányelv	EL	EN	ES	ET
26. cikk, (1) bekezdés	πολύπατορ (utas)	customer (megrendelő)	viagero (utas)	Klient (megrendelő)
26. cikk, (2) bekezdés, első mondat		traveller (utas)		reisija (utas)
26. cikk, (2) bekezdés, harmadik mondat				
26. cikk, (4) bekezdés				
2006/112 irányelv	EL	EN	ES	ET
306. cikk	πολύπατορ (utas)	customer (megrendelő)	viagero (utas)	reisija (utas)
307. cikk		traveller (utas)		
308. cikk				
310. cikk				

SHARPSTON FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA – C-189/11. SZ. ÜGY  
BIZOTTSÁG KONTRA SPANYOLORSZÁG

Hatodik irányelv	FI	FR	HU	IT
26. cikk, (1) bekezdés	matkustaja (utas)	voyageur (utas)	utas	viaggiatore (utas)
26. cikk, (2) bekezdés, első mondat				
26. cikk, (2) bekezdés, harmadik mondat				
26. cikk, (4) bekezdés				
2006/112 irányelv	FI	FR	HU	IT
306. cikk	asiakas (megrendelő)	voyageur (utas)	utas	viaggiatore (utas)
307. cikk				
308. cikk	asiakas (megrendelő) matkustaja (utas)		utazó	
310. cikk	matkustaja (utas)		utas	

Hatodik irányelv	LT	LV	MT	NL
26. cikk, (1) bekezdés	klientas (megrendelő)	klients (megrendelő)	klienti (megrendelő)	reiziger (utas)
26. cikk, (2) bekezdés, első mondat	keleivis (utas)	ceļotājs (utas)	viaggatur (utas)	
26. cikk, (2) bekezdés, harmadik mondat				
26. cikk, (4) bekezdés				
2006/112 irányelv	LT	LV	MT	NL
306. cikk	keleivis (utas)	ceļotājs (utas)	konsumenturi (fogyasztó)	reiziger (utas)
307. cikk			viaggatur (utas)	
308. cikk				
310. cikk				

Hatodik irányelv	PL	PT	RO **	SK
26. cikk, (1) bekezdés	klient (megrendelő)	cliente (megrendelő)	client (megrendelő)	zákazník (megrendelő)
26. cikk, (2) bekezdés, első mondat	podróżny (utas)	vijajante (utas)	călător (utas)	turista (turista)
26. cikk, (2) bekezdés, harmadik mondat				
26. cikk, (4) bekezdés				cestující (utas)
2006/112 irányelv	PL	PT	RO	SK
306. cikk	nabywca (beszerző)	cliente (megrendelő)	client (megrendelő)	zákazník (megrendelő)
307. cikk	turysta (turista)			
308. cikk				
310. cikk				

\*\* – A hatodik irányelvet hatályon kívül helyezték, mielőtt Románia csatlakozott volna az Európai Unióhoz, így a román változat nem hivatalos fordítás.

Hatodik irányelv	SL	SV
26. cikk, (1) bekezdés	naročníki (megrendelő)	kunder (megrendelő)
26. cikk, (2) bekezdés, első mondat	potnik (utas)	resande (utas)
26. cikk, (2) bekezdés, harmadik mondat		
26. cikk, (4) bekezdés		
2006/112 irányelv	SL	SV
306. cikk	potnik (utas)	kunder (megrendelő)
307. cikk		resande (utas)
308. cikk		
310. cikk		

ELEANOR SHARPSTON

## FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2013. június 6.<sup>43</sup>

C-189/11. sz. ügy

Európai Bizottság

kontra

Spanyol Királyság

„Héa — Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás”<sup>1</sup>. Ma egyesített indítványt ismertetek a jelen ügy és a C-193/11., Bizottság kontra Lengyelország, a C-236/11. sz., Bizottság kontra Olaszország, a C-269/11. sz., Bizottság kontra Cseh Köztársaság, a C-293/11. sz., Bizottság kontra Görögország, a C-296/11. sz., Bizottság kontra Franciaország, a C-309/11. sz., Bizottság kontra Finnország és a C-450/11. sz., Bizottság kontra Portugália ügyekben. Az az indítvány a nyolc ügyben közösen felmerült kérdéssel foglalkozik (amely a másik hét ügyben egyetlen kérdésként merült fel): azzal, hogy a 2006/112 irányelv<sup>44</sup> helyes értelmezése szerint az irányelv 306–310. cikkében rögzített, az utazási irodákra vonatkozó, héakülönbözet szerinti különös szabályozás (a továbbiakban: a különbözeti szabályozás) arra tekintet nélkül alkalmazandó, hogy a megrendelő az utas, vagy sem („megrendelői megközelítés”), vagy csak akkor alkalmazandó, ha a megrendelő az utas („utazói megközelítés”).

2. A különbözeti szabályozás uniós jogi háttere, a jogsértési eljárások eljárási háttere, valamint a nyolc ügyben közösen felmerült kérdésre vonatkozó valamennyi téma tekintetében erre az indítványra hivatkozom, amelyben arra a végkövetkeztetésre jutottam, hogy a Bizottság kereseteit el kell utasítani, amennyiben annak megállapítására irányulnak, hogy azáltal, hogy lehetővé tették az utazási irodák számára, hogy alkalmazzák a különbözeti szabályozást, amikor az utasoktól eltérő személyek

43 — Eredeti nyelv: angol.

44 — A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: 2006/112 irányelv). A 2006/112 irányelv 306–310. cikke felváltotta 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 L 145., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 26. cikkét.

számára nyújtottak utazási szolgáltatásokat, a tagállamok nem teljesítették a 2006/112 irányelv 306–310. cikkéből eredő kötelezettségeiket (e rendelkezések és a hatodik irányelv 26. cikkének szövege tekintetében lásd az egyesített indítványom I. és II. mellékletét).

3. A jelen indítványban a Bizottság által felvetett három további kérdéssel foglalkozom, amelyek kizárólag a különbözet szerinti szabályozásra vonatkozó spanyol szabályokat érintik, és nem kapcsolódnak a fő kérdéshez vagy a másik hét jogsértési eljárás bármelyikéhez. A következőkre vonatkoznak: a különbözet szerinti szabályozás hatálya alól az olyan helyzetek kizárása, amelyekben a kiskereskedelmi utazási irodák nagykereskedelmi irodák által szervezett utazásokat értékesítenek;<sup>45</sup> az árban szereplő haeösszeg kimutatása; és az adóalapnak egy adott adómegállapítási időszakra történő megállapítása. Itt csak az e kérdések tekintetében releváns jogszabályokat és érveket ismertetem.

### **Az uniós jog**

4. A 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése értelmében:

„A közös HÉA-rendszer alapelve, hogy a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adó kerüljön alkalmazásra, függetlenül a termelési és értékesítési folyamatban az adófizetési kötelezettség keletkezését megelőző ügyletek számától.

A HÉA-t minden ügylet esetében a termékek vagy szolgáltatások ára alapján, az adott termékekre vagy szolgáltatásokra alkalmazandó adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt adóösszeg levonását követően kell felszámítani.

A közös HÉA-rendszert a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

5. A 2006/112 irányelv 73. cikke értelmében:

„A 74–77. cikkben<sup>[46]</sup> foglaltaktól eltérő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.”

6. A 2006/112 irányelv 168. és 169. cikke az előzetesen felszámított adó levonásának jogát szabályozó rendelkezések között található. A 168. cikk értelmében az adóalany, amennyiben a más adóalanytól származó termékeket és szolgáltatásokat az ugyanazon tagállamban folytatott adóköteles tevékenységéhez használja fel, lényegében jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni az e termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után fizetendő vagy megfizetett héát. A 169. cikk hozzátesz meghatározott egyéb célokat, amelyek esetében az előzetesen felszámított összegek felhasználhatóak héalevonásra. Az a) pont értelmében ide tartoznak az adó esedékességének vagy megfizetésének helye szerinti tagállamon kívül végzett tevékenységekkel összefüggő ügyletek, amely tevékenységek után levonható lenne az adó, ha az érintett tagállamban végezték volna azokat. E tekintetben a 2008/9

45 — A nagykereskedelmi utazási irodák szervezett utazásokat állítanak össze, de nem értékesítik ezeket közvetlenül a vásárlóközönségnek. Vagy kiskereskedelmi utazási irodáknak értékesítenek, akik azt követően (saját nevükben) értékesítik a szervezett utazásokat a vásárlóközönségnek, vagy a (nagykereskedelmi iroda nevében) pusztán közvetítőként eljáró kiskereskedelmi irodákon keresztül értékesítenek a vásárlóközönségnek.

46 — A 74–77. cikk lényegében a „saját értékesítés” esetében szabályozza az adóalapot, amikor az adóalany a szokásos adóköteles tevékenységektől eltérően a saját adóköteles vállalkozása által értékesített termékeket vagy szolgáltatásokat használja fel.

irányelv<sup>47</sup> 5. cikkének a) pontja minden egyes tagállamnak előírja, hogy a nem a területén letelepedett valamennyi adóalanynak visszatérítse az ebben a tagállamban számára felszámított héát, amennyiben az érintett szolgáltatásokat többek között a 2006/112 irányelv 169. cikkének a) pontjában említett ügyletek céljaira használják.

7. A 2006/112 irányelv 220. cikke minden adóalanytól megköveteli annak biztosítását, hogy számlát bocsásson ki többek között a másik adóalany vagy nem adóalany jogi személy részére teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetében.

8. A 2006/112 irányelv 226. cikke különösen a következőképpen rendelkezik:

„Az ebben az irányelvben meghatározott különös rendelkezések sérelme nélkül, a 220. és 221. cikk értelmében kiállított számlákon a HÉA megállapítása céljából kizárólag a következő adatokat kell kötelezően feltüntetni:

[...]

(10) a fizetendő HÉA összege, kivéve ha olyan különös szabályozást alkalmaznak, amely esetében ez az irányelv kizárja az adat feltüntetését;

[...]”

## A spanyol jog

9. A Spanyolországban a héát szabályozó alapjogszabály a 37/1992. sz. törvény. A 141–147. cikkek szabályozzák a különbség szerinti szabályozást. A Bizottság a következő rendelkezéseket idézi:

„141. cikk

(1) Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást kell alkalmazni a következők esetében:

1. Az utasokkal szemben saját nevében eljáró, és az utazás lebonyolítása érdekében más üzleti vagy szakmai vállalkozások által értékesített termékeket és nyújtott szolgáltatásokat felhasználó utazási iroda által végzett ügyletek.

E különös szabályozás alkalmazásában utazásnak tekintendő az önállóan vagy csomagban nyújtott, szállás vagy utaztatás biztosítására irányuló szolgáltatás, valamennyi kiegészítő vagy járulékos szolgáltatással együtt.

2. Az előző albekezdésben meghatározott, utazásszervezők által végzett ügyletek.

(2) Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást nem kell alkalmazni a következő ügyletek esetében:

1. A nagykereskedelmi irodák által szervezett utazások kiskereskedelmi utazási irodák általi, vásárlóközönségnek való értékesítése.

[...]”

47 — A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanyok részére a 2006/112/EK irányelvben előírt hozzáadottérték-adóvisszatérítés részletes szabályainak megállapításáról szóló, 2008. február 12-i 2008/9/EK tanácsi irányelv (HL 2008., L 44, 23. o.).

„142. cikk

Az ezen különös szabályozás hatálya alá tartozó ügyletek esetében az adóalanyoknak a számlákon nem kell külön feltüntetniük azokat az áthárított összegeket, amelyek, ha fennállnak, az ügylet árában szereplőnek minősülnek.

A más üzleti vagy szakmai vállalkozásnak végzett, teljes mértékben az adó területi hatálya alá tartozó termékértékesítésből vagy szolgáltatásnyújtásból álló tevékenységek esetében a számla az érintett személy kérésére és az »árban szereplő hea összege« cím alatt tartalmazhatja a tevékenység teljes ára hatszorosának 100-zal való elosztásából származó összeget. Az ilyen összegeket az értékesítés kedvezményezettjére, azaz az üzleti vagy szakmai vállalkozásra közvetlenül áthárítottak és általa viseltnek kell tekinteni.”

„146. cikk

(1) Az adóalanyok választhatnak, hogy az adóalapot ügyletenként, vagy az adott adómegállapítási időszak tekintetében összesítve határozzák meg.

A választás az adóalany által legalább öt évig végzett, a különös szabályozás alá tartozó valamennyi tevékenységre vonatkozik, és ellenkező nyilatkozattétel hiányában érvényes a további évekre is.

(2) A különös szabályozás alá tartozó tevékenységek adóalapjának egyes adómegállapítási időszakok tekintetében való összesített meghatározása a következőképpen történik:

1. A vonatkozó adómegállapítási időszakban az iroda számára más üzleti vagy szakmai vállalkozás által biztosított, az utasoknak nyújtott utaztatási tevékenységekhez felhasznált termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adót tartalmazó tényleges teljes összegét le kell vonni abból a héát tartalmazó teljes árból, amelyet az ugyanazon időszakban felmerült adóköteles eseményekhez tartozó tevékenységek tekintetében a megrendelőknek felszámítottak.
2. Az összesített adóalapot az eredmény százszorosa, elosztva száz plusz az e törvény 90. cikkében meghatározott általános adómérték<sup>[48]</sup> összegével képezi.

(3) Az adóalap nem lehet negatív érték.

Mindazonáltal ha az adóalapot összesítve határozzák meg, akkor a kivonandó összegnek a kivonás alapját képező összeget meghaladó értékét hozzá lehet adni a közvetlenül azt követő adómegállapítási időszakokban esedékes levonandó összeghez.”

## A kért megállapítás

10. Az egyesített indítványomban foglalkoztam a Bizottság megrendelői megközelítéssel kapcsolatban megfogalmazott kifogásával, és arra a következtetésre jutottam, hogy azt el kell utasítani. A Bizottság annak megállapítását kéri továbbá a Bíróságtól, hogy a Spanyol Királyság

- mivel a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását kizárta a nagykereskedelmi irodák által szervezett utazásoknak a saját nevükben tevékenykedő kiskereskedelmi irodák általi, a vásárlóközönségnek való értékesítése esetében;

48 — A 90. cikkben meghatározott általános héamérték jelenleg 21%. A művelet így 100-zal szorzást és 121-gyel való osztást jelent.

- mivel lehetővé tette az utazási irodáknak, hogy meghatározott feltételek mellett olyan héa-végösszeget tüntessenek fel a számlán, amely nem áll kapcsolatban a megrendelőre ténylegesen áthárított adóval, és mivel feljogosította a megrendelőt, hogy – amennyiben adóalany – levonhassa az ezen összeget a fizetendő héából; és
- mivel lehetővé tette az utazási irodáknak, hogy – amennyiben a különös szabályozást alkalmazzák – az adóalapot adómegállapítási időszakonként összesítve határozzák meg,

nem teljesítette a 2006/112 irányelv 73., 168., 169., 226. és 306–310. cikkéből eredő kötelezettségeit, és kéri, hogy kötelezze a Spanyol Királyságot a költségek megfizetésére.

### **Az olyan helyzetek kizárása, amelyekben a kiskereskedelmi utazási irodák nagykereskedelmi irodák által szervezett utazásokat értékesítenek**

#### *Érvelés*

11. A Bizottság úgy véli, hogy a 2006/112 irányelv 306. cikkével összhangban a különbözet szerinti szabályozást „a nagykereskedelmi irodák által szervezett utazásoknak a saját nevükben tevékenykedő kiskereskedelmi utazási irodák általi, a vásárlóközönségnek való értékesítése” esetében minden esetben alkalmazni kell, kivéve, ha a kiskereskedelmi irodák nem saját nevükben, hanem közvetítőként járnak el. A 37/1992. sz. törvény 141. cikke (2) bekezdésének 1. pontja mindazonáltal nem csak egyértelmű megfogalmazása szerint, hanem a spanyol hatóságok saját értelmezése szerint is *minden* ilyen értékesítést kizár a szabályozás hatálya alól. Mindennemű hasznos céltól megfosztaná a rendelkezést a 141. cikk (2) bekezdése 1. pontjának olyan értelmezése, miszerint csak azokra az esetekre vonatkozik, amikor az utazási iroda más nevében jár el (ez a spanyol álláspont), hiszen ez a helyzet már szerepel a 141. cikk (1) bekezdésének 1. pontjában. Azt sem magyarázná meg, hogy a rendelkezés miért csak olyan esetekre vonatkozik, amikor ez a másik személy nagykereskedelmi utazási iroda. A 37/1992. sz. törvény 141. cikke (2) bekezdésének 1. pontja legalábbis félreérthető, következképpen ellentétes a 2006/112 irányelv 306. cikkével.

12. Spanyolország egyetért azzal, hogy a különbözet szerinti szabályozást a Bizottság által jellemzett módon kell alkalmazni. Úgy véli, hogy a vitatott rendelkezés pusztán egyértelművé teszi a tényt, hogy a 2006/112 irányelv 306. cikke (1) bekezdésének második albekezdése értelmében a kiskereskedelmi utazási irodák nem alkalmazhatják a szabályozást akkor, amikor egyszerűen közvetítőként, a nagykereskedelmi irodák nevében és javára járnak el. A Bizottság által hivatkozott értelmezések nem kötelezőek. Semmi félreérthetőség nincs a 37/1992. sz. törvény 141. cikke (2) bekezdésének 1. pontjában, mivel a 141. cikk (1) bekezdésének 1. pontja egyértelművé teszi, hogy az utazási iroda saját nevében végzett bármely tevékenysége a szabályozás hatálya alá tartozik, egyértelmű, hogy a 141. cikk (2) bekezdésének 1. pontja csak a saját nevében végzett tevékenységektől eltérő tevékenységeket érintheti.

#### *Értékelés*

13. A felek között e kereseti kérelem tekintetében felmerült kérdés nem a 2006/112 irányelv értelmezésére vonatkozik, hanem a 37/1992. sz. törvény 141. cikke (2) bekezdése 1. pontjának hatályára, amelyet a Bizottság összeegyeztethetetlennek tart az irányelv mindkét fél által elfogadott értelmezésével.

14. Először is megjegyzem, hogy e rendelkezés szövege semmiképpen nem utal arra, hogy ez a hatály olyan esetekre korlátozódik, amikor a kiskereskedelmi utazási iroda pusztán közvetítőként, a nagykereskedelmi iroda nevében tevékenykedik. Első pillantásra úgy tűnik, a nagykereskedelmi irodák által szervezett utazások kiskereskedelmi utazási irodák általi valamennyi értékesítésére vonatkozik, az

utazási iroda akár közvetítőként jár el, akár megveszi a nagykereskedelmi irodától a szolgáltatásokat és saját nevében értékesíti azokat. A felek egyetértenek abban, hogy az ilyen hatályú szabály ellentétes a 2006/112 irányelv 306. cikkével: ha az utazási iroda saját nevében köt megállapodást a megrendelőkkel, akkor a különbözet szerinti szabályozást attól függetlenül alkalmazni kell, hogy az értékesített szolgáltatásokat közvetlenül vagy más utazási irodán vagy utazásszervezőn keresztül vásárolta.

15. A Bizottság kivonatokat mutatott be a spanyol Gazdasági és Pénzügyi Minisztérium héagyakorlatról szóló gyűjteményéből, és bemutatta az Adóügyi Igazgatóság által kiadott, nem kötelező érvényű közleményeket, amelyek azt az értelmezést erősítik meg, hogy a vita tárgyát képező rendelkezés nem csak azokat az értékesítéseket zárja ki a különbözet szerinti szabályozásból, amikor a kiskereskedelmi iroda közvetítőként jár el (ez összhangban áll a 2006/112 irányelv 306. cikkével), hanem azokat is, amelyeket saját nevében értékesít (ez nem áll összhangban a hivatkozott rendelkezéssel).

16. Ilyen körülmények között úgy tűnik számomra, hogy a Bizottság *prima facie* kellően alátámasztotta az általa előadottakat, és hogy helyt kell adni e kereseti kérelemnek, kivéve, ha Spanyolország konkrét bizonyítékot szolgáltat a Bizottság által benyújtottal szemben, vagy hathatós érvet hoz fel annak figyelmen kívül hagyása mellett.

17. Spanyolország nem mutatott be bizonyítékokat. Azt állítja, hogy a vitatott rendelkezés pusztán csak a főszabály – félreérthetetlen – tisztázása, miszerint a különbözet szerinti szabályozás nem alkalmazandó akkor, amikor az utazási iroda nem saját nevében jár el; a tisztázás célja pusztán az, hogy lefedje a kiskereskedelmi és nagykereskedelmi utazási irodák különös helyzetét. Kijelenti továbbá, hogy a Bizottság által bemutatott értelmező közlemények nem aktuálisak, és egyébként sem kötelező érvényűek.

18. Ezt nem tekintem a bizottsági érvek elegendő cáfolatának. Ahogyan a Bizottság kiemeli, a vitatott rendelkezés tisztázásként egyrészt szükségtelen (amennyiben megismétli az ugyanazon cikkben korábban megállapított szabályt), másrészt nem megfelelő (amennyiben nem állapítja meg egyértelműen a terjedelmét). Nem tűnik meggyőzőnek a spanyol kormány azon állítása, hogy a rendelkezés félreérthetetlen és nem ad teret az értelmezésnek. A Bizottság bizonyította, hogy a rendelkezést a múltban igen eltérően értelmezték attól, ahogy a kormány állítása szerint ma értelmezik, és az egyértelműen értelmezésre szorul. A félreérthetőséget nem csökkenti az a tény, hogy a múltbeli értelmezések nem kötelezőek, és (bár erre nincs konkrét bizonyíték) lehet, hogy már nem alkalmazandóak. Egyértelmű, kötelező érvényű olyan utalás hiányában, miszerint a rendelkezés csak azokra az esetekre vonatkozik, amikor a kiskereskedelmi iroda nem saját nevében, hanem a nagykereskedelmi iroda nevében és a javára tevékenykedik, az utazásszervezők több mint valószínű, hogy a rendelkezés kifejezett fogalmai alá tartozó valamennyi esetben alkalmazzák a különbözet szerinti szabályozás alóli kivételt.

19. Következésképpen helyt adnék e kereseti kérelemnek.

### **Az árban szereplő héa összegének feltüntetése**

#### *Érvelés*

20. A Bizottság két szempontból kifogásolja a 37/1992. sz. törvény 142. cikkének második bekezdését. Először, ez a rendelkezés lehetővé teszi az utazási irodáknak azt, hogy meghatározzák a szolgáltatás teljes ára 6%-ának megfelelő összegű, az utazási szolgáltatás „árában szereplő héa összegét”, és lehetővé teszi az adóalany megrendelőknek azt, hogy a levonás feltételeinek teljesülése esetén levonják ezt az összeget. A különbözet szerinti szabályozás értelmében mindazonáltal az utazási szolgáltatás árában szereplő egyetlen héa az utazási iroda különbözetét terheli. A Bizottság előterjesztésében azt



állítja, hogy az utazási irodának bruttó, héát tartalmazó összeget kell számláznia, és a megrendelők nem vonhatnak le héát. Ezen túlmenően a 6% nem felel meg a Spanyolországban alkalmazott egyetlen héamértéknek<sup>49</sup> sem. Másodszor, a kérdéses rendelkezés hátrányos megkülönböztetést tartalmaz. Csak a Spanyolországban végzett értékesítésekre alkalmazandó, így egyáltalán nincs lehetőség levonásra akkor, ha az értékesítésre más tagállamban kerül sor. Ilyen rendelkezést nem igazolhat a 2006/112 irányelv kizárólag az Európai Unió területén kívüli értékesítésekre vonatkozó 309. cikke.

21. Spanyolország ezzel szemben azzal érvel, hogy a vonatkozó feltételek teljesülése esetén a különbözet szerinti szabályozás nem zárja ki az előzetesen felszámított adó levonását. A 2006/112 irányelv 310. cikke kizárja a „közvetlenül az utasokat szolgáló tevékenységek után, más adóalanyok által az utazási irodára terhelt hea összegé[nek]” levonását, de nem foglalkozik az akkor felmerülő héával, amikor az utazási iroda a különbözet szerinti szabályozás értelmében egyetlen szolgáltatást nyújt a megrendelőjének. Az e szolgáltatás árában szereplő hea összege ezért a rendes szabályok szerint levonható kell legyen. Nincs azonban iránymutatás arra nézve, hogy hogyan kell meghatározni ezt az összeget. A Spanyolországban elfogadott szabály célja ennek a problémának a megoldása, és ezt oly módon teszi, amely hozzávetőleges, de – statisztikai elemzésen alapulva – nagyjából pontos, és lehetővé teszi az utazási irodák számára a tényleges árrés kereskedelmi titokként való kezelését. A szabály spanyolországi értékesítésekre való korlátozása e tekintetben egyszerűen arra szolgál, hogy a 2006/112 irányelv 309. cikkével összhangban kizárja az Európai Unió területén kívüli értékesítéseket.

22. A tárgyaláson a Bizottság bizonyos mértékben engedett merev álláspontjából, miszerint a különbözet szerinti szabályozás értelmében az utazási irodának bruttó, héát tartalmazó összeget kell számláznia, és a megrendelők nem vonhatnak le héát. Elfogadta, hogy a rendelkezés úgy is értelmezhető, hogy az *utazási iroda árrésére vonatkozó* hea szerepelhet a számlán<sup>50</sup>, és a levonás feltételeinek teljesülése esetén a megrendelő levonhatja azt. Mindazonáltal úgy vélte, hogy nem ez lenne az utazási irodák szokásos üzletviteli eljárása, hiszen ez azt jelentené, hogy felfedik az értékesítésre vonatkozó árrésük összegét<sup>51</sup>.

### Értékelés

23. Az utazási irodák árrésére vonatkozó hea feltüntetése és esetleges levonása tekintetében úgy tűnik számomra, hogy a Bizottság tárgyaláson képviselt álláspontját előnyben kell részesíteni a keresetlevélben szereplőhöz képest. A 2006/112 irányelv 306–310. cikke nem ad magyarázatot arra, hogy a számlázásra és levonásra vonatkozó rendes szabályok miért ne működnének a különbözet szerinti szabályozás keretein belül. Kifejezett előírás, hogy e szabály értelmében nem vonható le az utazási iroda utasokat szolgáló vásárlásai árában szereplő hea. Ellenben seholy nem zárják ki a levonásból az utazási iroda árrését terhelő héát, és az adóalanyok lehetőséget kell biztosítani arra, hogy a levonás feltételeinek teljesülése esetén a rendes szabályok értelmében levonhassa ezt az összeget a fizetendő adójából. A 306–310. cikkben továbbá semmi nincs, ami eltérne a másik adóalanyok vagy nem adóalany jogi személynek kiállított számla adatai tekintetében a 220. és 226. cikkben szereplő követelményektől.

24. Következésképpen kétlem, hogy a Bizottság elég messzire ment a tárgyaláson azzal, hogy pusztán lehetőségnek, a gyakorlatban aligha alkalmazottnak tekintette az utazási iroda árrésére vonatkozó héát feltüntető számlát. Számomra úgy tűnik, indokolt lehet ezt követelménynek tekinteni.

49 — Megjegyzem, hogy a Bizottság „Az Európai Unió tagállamaiban alkalmazott héamértékek” című, 2013. január 14-i dokumentuma értelmében Spanyolország a rendes 21%-os adómértéket alkalmazta például a hotelek szállásnyújtására és a kalandparkok belépőire (a hotelek szállásnyújtására vonatkozó mérték a dokumentum angol változatát követi, ezzel szemben a francia és a német változat 10%-ot jelöl meg; sajnálatos módon a Bizottság nem biztosít más nyelvi változatot), és kedvezményes, 10%-os mértéket alkalmazott az utas-szállításra és éttermi szolgáltatásokra. A bruttó ár 6%-a körülbelül 6,38%-os adómértéknek felel meg.

50 — A *contrario* a Bizottság kiemelte, hogy a 325., 332. és 339. cikk kizárja a hea összegének más, hasonló külön szabályozás értelmében kiállított számlákon való feltüntetését.

51 — A kereskedők árrésük titokban tartására irányuló törekvését mindkét eljárásban részt vevő fél megemlíti. Ez érdekes kérdést vet fel, de ennek álláspontom szerint nincs jelentősége a kereset elbírálása szempontjából.

25. Ezt a pontot mindazonáltal nem vitatták meg a Bíróság előtt, és álláspontom szerint nem is kell dönteni róla a jelen kereseti kérelem elbírálása során. Következésképpen azt javaslom, hogy a Bíróság a következő megfontolásokra alapozza döntését.

26. Először, egyértelmű, hogy a 37/1992. sz. törvény 142. cikkének második bekezdésében meghatározott számításból fakadó összeg ritkán – vagy talán sohasem – felel meg az árban szereplő héaösszegnek. A bruttó ár 6%-a aligha felel meg a szervezett utazás elemeire és az utazási iroda árrésére vonatkozó héa teljes összegének. Ha megfelelne, akkor az ezen összeg levonásának megrendelők számára való lehetővé tétele ellentétes lenne a 2006/112 irányelv 310. cikkével, amely kizárja a szervezett utazás elemeire vonatkozó héa levonását. Talán nagyobb esélye van annak, hogy az utazási iroda árrésére vonatkozó héa összegének felel meg – de a hangsúly itt az „esély” szón van. Annak érdekében, hogy bármely előzetesen felszámított héa összege levonható legyen, pontosan meg kell felelnie – és nem csupán hozzávetőlegesen vagy eshetőlegesen – a vásárló által az adóhatóság felé elszámolt fizetendő héa összegének. Minden más eredmény sértené a héasemlegesség elvét. Héanyereséget vagy -veszteséget okozna az érintett adóalanyok valamelyike, vagy az adóhatóság számára.

27. Másodszor, – bár álláspontom szerint a fentiek elegendőek ahhoz, hogy e tekintetben helyt adjanak a Bizottság keresetének – a vitatott rendelkezés alkalmazása egyértelműen a spanyolországi, és nem az Európai Unió belüli értékesítésekre korlátozódik. A Bizottság ezen túlmenően olyan adóhatósági döntéseket mutatott be, amelyekből megállapítható, hogy valóban így alkalmazzák a korlátozást, és nem csupán a 2006/112 irányelv 309. cikke szerinti, Unió kívüli értékesítésekkel tesznek kivételt. Következésképpen, még ha a vitatott rendelkezés egyéb tekintetben összeegyeztethető is lenne a különbözet szerinti szabályozással, hátrányos megkülönböztetést valósítana meg a Spanyolországtól eltérő tagállamokban nyújtott utazási szolgáltatások tekintetében.

28. Következésképpen helyt adnék a kereset e pontjának.

### **Az adóalapnak egy adott adómegállapítási időszakra történő megállapítása**

#### *Érvelés*

29. A Bizottság azzal érvel, hogy a 2006/112 irányelvben semmi nem biztosítja a tagállamok számára annak lehetővé tételét, hogy a különbözet szerinti szabályozást alkalmazó utazási irodák a 37/1992. sz. törvény 146. cikke értelmében egységes árrést számoljanak az adott adómegállapítási időszak valamennyi szervezett utazási tevékenységére. A 2006/112 irányelv 73. és azt követő cikkei az egyes értékesítések adóalapjára vonatkoznak, és e rendelkezéseket alkalmazni kell a különbözet szerinti szabályozásban, amennyiben az nem tér el tőlük<sup>52</sup>. Az összesített számítás lehetőségét vázolja a Bizottság hatodik irányelv 26. cikkének módosításáról szóló javaslata<sup>53</sup>, de ez nem áll rendelkezésre a 2006/112 irányelv jelenlegi állapotában. Az ezen irányelv 318. cikke lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy a különbözet szerinti szabályozással összefüggésben hasonló egyszerűsítést alkalmazzanak használtcikk-kereskedők részére, de ennek nincsen megfelelője az utazási irodák különbözet szerinti szabályozásánál. A spanyol jogban bevezetett lehetőség ezen túlmenően a héaösszegek beszedésének elmaradásához és az Unió saját forrásainak csökkenéséhez vezethet.

52 — Lásd a C-149/01. sz. First Choice Holidays ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-6289. o.) 26. és azt követő pontjait, a 2006/112 irányelv 73. cikkének elődje, a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) albekezdése tekintetében.

53 — Lásd a 26. cikk (4) bekezdésének javasolt szövegét a 77/388/EGK irányelv – az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás tekintetében történő – módosítására vonatkozó javaslatban (COM[2002] 64 végleges).

30. Spanyolország úgy véli, hogy a 2006/112 irányelv 308. cikkének szövege elég széles körű ahhoz, hogy az alapján a spanyol jogban szereplőhöz hasonlóan adómegállapítási időszakonként összesítve számítsák ki az utazási irodák árrését. A rendelkezések választhatók, céljuk a héaeljárások egyszerűsítése, és a bevételre gyakorolt hatásukat tekintve semlegesek.

### *Értékelés*

31. Bár az e kereseti kérelemre vonatkozó érvelés nem terjedelmes, úgy tűnik számomra, hogy a Bizottság álláspontja lényegében helyes az idézett rendelkezések alapján. A közös héarendszer alapelvét meghatározva a 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdése pontosítja, hogy a héát „minden ügylet” tekintetében fel kell számítani. A 73. cikk az egyes értékesítések esetében állapítja meg az adóalapot. Ezen túlmenően a negatív értékek későbbi időszakokra való átvitelének lehetőségét biztosító, az egyes adómegállapítási időszakokra vonatkozó összesített számítási rendszer lehetetlenné teszi a megrendelőknek annak megállapítását, hogy vásárlásaikban mennyi héa szerepel, és ezáltal azt is, hogy ahol lehetséges, levonják az ilyen adót – és fent arra a következtetésre jutottam, hogy a különbözet szerinti szabályozás keretében legalább lehetséges, ha nem kötelező az utazási iroda árrésére vonatkozó héa számlákon való feltüntetésére és annak megrendelők általi későbbi levonására vonatkozó rendes szabályok alkalmazása.

32. Következésképpen, bár nem meggyőző számomra a Bizottság bizonyítékokkal nem alátámasztott, az Unió saját adójának lehetséges csökkenésére irányuló érve, helyt adnék a kereset e pontjának.

### **A költségekről**

33. A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (3) bekezdése értelmében részleges pernyertesség esetén mindegyik fél maga viseli a költségeit. Azonban, ha az ügy körülményei alapján indokoltnak látszik, a Bíróság határozhat úgy, hogy a fél saját költségein felül viseli a másik fél költségeinek egy részét is. A jelen ügyben úgy vélem, hogy a Bíróságnak abban a részében el kell utasítania a Bizottság keresetét, amelyben az annak megállapítására irányul, hogy a Spanyol Királyság – mivel lehetővé tette az utazási irodák számára, hogy alkalmazzák a különbözet szerinti szabályozást, amikor az utasoktól eltérő személyek számára nyújtottak utazási szolgáltatásokat – nem teljesítette a 2006/112 irányelv 306–310. cikkéből eredő kötelezettségeit; de helyt kell adnia a jelen indítványban megtárgyalt három másik kereseti kérelmének. Következésképpen megfelelőnek tűnik az, ha a Spanyol Királyságot mindkét fél költségei háromnegyed részének megfizetésére, a Bizottságot pedig e költségek egynegyed részének megfizetésére kötelezik. Az eljárási szabályzat 140. cikkének (1) bekezdése értelmében az eljárásba beavatkozóként belépő tagállamok maguk viselik saját költségeiket.

### **Végkövetkeztetések**

34. A fenti megfontolások, valamint a jelen ügy és a C-193/11., Bizottság kontra Lengyelország, a C-236/11. sz., Bizottság kontra Olaszország, a C-269/11. sz., Bizottság kontra Cseh Köztársaság, a C-293/11. sz., Bizottság kontra Görögország, a C-296/11. sz., Bizottság kontra Franciaország, a C-309/11. sz., Bizottság kontra Finnország és a C-450/11. sz., Bizottság kontra Portugália ügyekre vonatkozó egyesített indítványomban ismertetettek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság

- állapítsa meg, hogy a Spanyol Királyság
  - mivel a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 306–310. cikkében szereplő, utazási irodákra vonatkozó különbözet szerinti szabályozás alkalmazását kizárta a nagykereskedelmi irodák által szervezett utazásoknak a saját nevükben tevékenykedő kiskereskedelmi irodák általi, a vásárlóközönségnek való értékesítése esetében;

- mivel lehetővé tette az utazási irodáknak, hogy meghatározott feltételek mellett olyan hÉa-végösszeget tüntessenek fel a számlán, amely nem áll kapcsolatban a megrendelőre ténylegesen áthárított hÉával, és mivel feljogosította a megrendelőt, hogy – amennyiben adóalany – levonhassa az ezen összeget a fizetendő hÉából; és
- mivel lehetővé tette az utazási irodáknak, hogy – amennyiben a különös szabályozást alkalmazzák – az adóalapot adómegállapítási időszakonként összesítve határozzák meg,

nem teljesítette a 2006/112 irányelv 73., 168., 169., 226. és 306–310. cikkéből eredő kötelezettségeit;

- utasítsa el a keresetet az ezt meghaladó részében;
- kötelezze a Spanyol Királyságot saját költségei háromnegyed részének, és a Bizottság költségei háromnegyed részének viselésére;
- kötelezze a Bizottságot saját költségei egynegyed részének, és a Spanyol Királyság költségei egynegyed részének viselésére; és
- kötelezze a tagállamokat a beavatkozóként felmerült költségeik viselésére.