A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2013. szeptember 26.*

„Tagállami kötelezettségszegés — Adózás — Héa — 2006/112/EK irányelv — 306—310. cikk — Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás — Nyelvi változatok közötti eltérések — Olyan nemzeti jogszabályok, amelyek e különös szabályozás alkalmazását utasoktól eltérő személyekre írják elő — Az »utas« és a »megrendelő« fogalma — A vásárlóközönségnek való egyes értékesítéseknek e különös szabályozás hatálya alóli kizárása — A fizetendő vagy előzetesen megfizetett adóhoz nem kapcsolódó, levonható héaösszeg számlán való feltüntetése — Az adóalap adott adómegállapítási időszakra történő összesített megállapítása — Összeegyeztethetetlenség”

A C-189/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 258. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2011. április 20-án

az **Európai Bizottság** (képviselik: L. Lozano Palacios és C. Soulay, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Spanyol Királyság** (képviseli: S. Centeno Huerta, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen,

támogatják:

a **Cseh Köztársaság** (képviselik: M. Smolek, T. Müller és J. Očková, meghatalmazotti minőségben),

a **Francia Köztársaság** (képviselik: G. de Bergues és J.-S. Pilczer, meghatalmazotti minőségben),

a **Lengyel Köztársaság** (képviselik: A. Kraińska, A. Kramarczyk, M. Szpunar és B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben),

a **Portugál Köztársaság** (képviselik: L. Inez Fernandes és R. Laires, meghatalmazotti minőségben),

a **Finn Köztársaság** (képviselik: J. Heliskoski és M. Pere, meghatalmazotti minőségben)

beavatkozók,

benyújtott keresete tárgyában,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ilešič tanácselnök, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. március 6-i tárgyalásra

a főtanácsnok indítványának a 2013. június 6-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetlevelében az Európai Bizottság azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Spanyol Királyság

– mivel megengedte az utazási irodák számára, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást alkalmazzák azokban az esetekben, amikor utazási szolgáltatásokat az utastól eltérő személynek értékesítettek;

– mivel az említett különös 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 hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) végösszeget tüntessenek fel a számlán, amely nem áll kapcsolatban a megrendelőre ténylegesen áthárított adóval, és mivel feljogosította a megrendelőt, hogy – amennyiben adóalany – levonhassa e végösszeget 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 közös hozzáadottértékadó–rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 306–310., 226., 168., 169. és 73. cikkéből eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az uniós jog

Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás

2 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. cikkének spanyol nyelvi változata (DO L 145., 1. o.; EE 09/01, 54. o.) így szólt:

„(1) A tagállamok az [utazási iroda] esetén a [héát] e cikk rendelkezései szerint alkalmazzák, amennyiben az [utazási irodák] az utasokkal [»viajero«] szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel. E cikk nem vonatkozik azon [utazási irodákra], amelyek csupán közvetítőként tevékenykednek, és amelyekre a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját kell alkalmazni. E cikk értelmében [utazási irodáknak] minősülnek az utazásszervezők is.

(2) Az utazási csomag tekintetében az [utazási iroda] által végzett összes tevékenységet olyan egyetlen szolgáltatásnak kell tekinteni, amelyet az [utazási iroda] az [utas] [»viajero«] részére teljesített. E szolgáltatás azon tagállamban adóköteles, amelyben az [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 árnak az [utazási iroda] árrése minősül, vagyis az utasok [»viajero«] által fizetendő hozzáadottérték-adó nélküli teljes összeg és az olyan tényleges, közvetlenül az utasok [»viajero«] javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az [utazási irodánál] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból eredően merültek fel.

[...]

(4) Egyetlen tagállamban sem lehet alkalmazni levonást vagy visszatérítést azon adók tekintetében, amelyeket az [utazási irodának] más adóalanyok számláztak le a (2) bekezdés szerinti, közvetlenül az utasok [»viajero«] javára szolgáló ügyletek miatt.”

3 A héairányelvnek „Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás” címet viselő 3. fejezetében a 306–310. cikk spanyol nyelvi változata így szól:

„*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 [»viajero«], 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 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 [»viajero«] 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.

308. cikk

E szolgáltatás vonatkozásában adóalapnak és a 226. cikk (8) bekezdésének b) pontja értelmében vett adó nélküli árnak az [utazási iroda] árrése minősül, vagyis az utasok [»viajero«] által fizetendő hozzáadottérték-adó nélküli teljes összeg és az olyan tényleges, közvetlenül az utasok [»viajero«] javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az [utazási irodánál] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból eredően merültek fel.

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 [»viajero«] szolgáló tevékenységek után, más adóalanyok által az utazási irodára terhelt HÉA összegét egyetlen tagállamban sem lehet sem levonni, sem visszatéríteni.”

A héairányelv más rendelkezései

4 A héairányelv 73. cikke így rendelkezik:

„A 74–77. cikkben 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.”

5 Ezen irányelv 78. cikke előírja:

„Az adóalap részét képezik a következő tényezők:

a) adók, vámok, díjak, illetékek és más kötelező jellegű befizetések, kivéve magát a HÉÁ-t;

[...]”

6 Az említett irányelv 168. és 169. cikke az adólevonási jogra vonatkozik. E 168. cikke előírja:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegéből levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett HÉÁ-t;

[…]”

7 Ugyanezen irányelv 169. cikke kimondja, hogy az említett 168. cikkben szereplő adólevonáson kívül az adóalany jogosult az e cikkben említett héa levonására, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az ezen 169. cikkben felsorolt tevékenységek céljára használja fel.

8 A héairányelvnek a számlák tartalmára vonatkozó 226. cikke így 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:

[...]

9. az alkalmazott HÉA-adómérték;

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

[...]”

9 Ezen irányelv XII. címének a „Használt cikkekre, műalkotásokra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különös szabályozás” című 4. fejezetében az említett irányelv 318. cikkének (1) bekezdése előírja:

„(1) Az adó beszedésének egyszerűsítése érdekében, valamint a HÉA-bizottsággal folytatott konzultációt követően a tagállamok rendelkezhetnek úgy, hogy bizonyos ügyletekre, illetve a használtcikk-kereskedők bizonyos csoportjai részére a különbözet szerinti szabályozással kiszámított, termékértékesítésekre vonatkozó adóalapot azon adómegállapítási időszakra összesítve kell meghatározni, amely időszakra vonatkozóan a használtcikk-kereskedőnek be kell nyújtania a 250. cikkben említett HÉA-bevallást.

[...]”

A spanyol jog

10 A hozáadottérték-adóról szóló, 1992. december 28 i 37/1992. sz. törvény (a BOE 1992. december 29-i 312. száma, 44247. o.) 141. cikkének (1) és (2) bekezdése előírja:

„(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.”

11 A 37/1992. sz. törvény 142. cikke a következőképpen rendelkezik:

„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 ügyletek esetében a számla az érintett személy kérésére és az »árban szereplő héa összege« cím alatt tartalmazhatja az ügylet teljes ára hatszorosának 100-zal való elosztásából származó összeget. Az ilyen összegeket az értékesítés kedvezményezettjére, azaz az üzleti vagy szakmai vállalkozásra közvetlenül áthárítottnak és általa viseltnek kell tekinteni.”

12 A 37/1992. sz. törvény 146. cikke kimondja:

„(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 általános 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 általános adóalapot az eredmény százszorosa, elosztva száz plusz az e törvény 90. cikkében meghatározott általános adómérték összegével képezi.

(3) Az adóalap nem lehet negatív érték.

Mindazonáltal ha az adóalapot általánosan 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 pert megelőző eljárás és a Bíróság előtti eljárás

13 2007. március 23-án a Bizottság felszólító levelet küldött a Spanyol Királyság részére, és felhívta utóbbi figyelmét arra, hogy a spanyol jogban az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás esetleg nem egyeztethető össze a héairányelv 306–310. cikkével, mivel e szabályozást az utastól eltérő személynek nyújtott szolgáltatásokra alkalmazzák, amely levélre e tagállam 2007. május 29-i levelében választ adott.

14 2008. február 1-jén a Bizottság a Spanyol Királyság részére kiegészítő felszólító levelet küldött, amelyben aggályosnak tartotta egyrészt a 37/1992. sz. törvény 141. cikke (2) bekezdésének 1. pontjának rendelkezéseit, amelyek kizárják az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alól a nagykereskedelmi irodák által szervezett utazások kiskereskedelmi utazási irodák általi, vásárlóközönségnek való értékesítését, másrészt az e törvény 142. cikkében foglalt sajátos számlázási és adólevonási szabályt, harmadrészt pedig az említett törvény 146. cikkének különös rendelkezéseit, amelyek az egyes adómegállapítási időszakokra vonatkozó adóalap összesített számítását szabályozzák.

15 A Spanyol Királyság 2008. május 19-i levelében válaszolt ez utóbbi felszólító levélre.

16 Mivel a Bizottság nem találta kielégítőnek azokat a válaszokat, amelyeket a Spanyol Királyság adott a felszólító leveleire, 2009. október 9-én indokolással ellátott véleményt bocsátott ki, amelyre e tagállam nem adott választ.

17 A Bizottság ilyen körülmények között úgy határozott, hogy megindítja a jelen keresetet.

18 A Bíróság elnöke 2011. szeptember 14-i végzésével megengedte a Cseh Köztársaság, a Francia Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Portugál Köztársaság és a Finn Köztársaság beavatkozását a Spanyol Királyság kérelmeinek támogatása céljából.

A keresetről

Az első kifogásról

A felek érvei

19 A Bizottság úgy véli, hogy az utazási irodákra vonatkozó, a héairányelv 306–310. cikkében szereplő különös szabályozás kizárólag abban az esetben alkalmazható, ha az utazásokat utasok részére értékesítik (a továbbiakban: utazói megközelítés). A Bizottság azt kifogásolja, hogy a Spanyol Királyság az utazások bármely megrendelő részére történő értékesítése esetén megengedte e szabályozás alkalmazását (a továbbiakban: megrendelői megközelítés).

20 Ez az intézmény arra emlékeztet, hogy e 306–310. cikk rendelkezései lényegében a hatodik irányelv 26. cikkének (1)–(4) bekezdésében szereplő rendelkezéseket veszik át.

21 Márpedig a Bizottság előadja, hogy az uniós jogalkotó szándéka a hatodik irányelv elfogadásakor arra irányult, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást az utasnak, azaz a végső fogyasztónak nyújtott szolgáltatásokra korlátozza. Ezen állítás alátámasztása céljából arra hivatkozik, hogy az ezen irányelv hat eredeti nyelvi változatából öt az említett irányelv 26. cikkében teljesen világos és koherens módon rendszeres jelleggel az „utas” szót használta. Szerinte ebből az következik, hogy e szót nem szabad a szó szerinti értelmét kiterjesztő módon értelmezni, mivel az említett 26. cikk értelmezése egyértelmű.

22 A hatodik irányelv angol nyelvi változatában a „megrendelő” („customer”) szó használata tévedés volt, amelyet egyébként csak egy esetben, ezen irányelv 26. cikkének (1) bekezdésében követtek el. Ez az angol nyelvi változat szolgált a hatodik irányelv későbbi fordításainak alapjául, amelyek e szót gyakran át is vették, ugyanúgy mint a héairányelv 306–310. cikkének számos nyelvi változata.

23 A Bíróság előtti tárgyaláson a Bizottság kifejtette, hogy a hatodik irányelvnek kizárólag az „utas [voyageur]” szót használó francia nyelvi változata volt az a szöveg, amelyen valamennyi érintett tagállam dolgozott, és amelyben megállapodtak.

24 A Bizottság hangsúlyozza, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás rendelkezéseit egységesen kell értelmezni. Szerinte az utazói és a megrendelői megközelítés egyidejű létezése kettős adóztatást és versenytorzulást eredményez.

25 A Bizottság a hatodik irányelv 26. cikkére hivatkozva kifejti azokat az indokokat, amelyek miatt a „megrendelő” szót, ha a héairányelv 306–310. cikkének egyes nyelvi változataiban ez szerepel, mégis „utasként” kell érteni.

26 Mindenekelőtt a Bizottság úgy véli, hogy a megrendelői megközelítés elfogadása esetén, a hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdésében szereplő feltétel, amely szerint az iroda „a saját nev[é]ben” jár el, felesleges lenne, mivel a gazdasági szereplő mindig a saját nevében jár el a megrendelőjével szemben. Ebből a Bizottság szerint az következik, hogy e szavakat nem lehet szó szerint értelmezni, és a „megrendelő” szót ugyanúgy kell érteni, ahogyan azt az ezen irányelv öt másik eredeti nyelvi változata is tette, azaz „utasként”. A Bizottság e tekintetben előadja, hogy az utazási iroda az „utassal” szemben eljárhat mind a saját nevében, mind pedig harmadik személy nevében és számlájára.

27 Továbbá, ha az uniós jogalkotó a „megrendelő” szót nem „utasként” kívánta volna érteni, hanem mint bármely „megrendelőt”, ez illogikus következményeket vonna maga után, hiszen az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást abban az esetben is alkalmazni kellene, ha az iroda közvetítőként jár el, így különösen amikor megrendelőket keres valamely szállodaüzemeltető számára a vele kötött közvetítői szerződés alapján.

28 A Bizottság úgy véli, hogy e logikátlanság még egyértelműbbnek tűnik azáltal, hogy az „utas” szót használták a hatodik irányelv 26. cikke (2) bekezdése első mondatának angol nyelvi változatában, amely szerint „az utazási csomag tekintetében az utazási iroda által végzett összes tevékenységet olyan egyetlen szolgáltatásnak kell tekinteni, amelyet az utazási iroda az utas [»traveller«] részére teljesített”. Márpedig a Bizottság szerint ez a mondat értelmetlen lenne, ha az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás anélkül lenne alkalmazandó, hogy figyelembe vennék a szolgáltatások igénybevevőjének jogállását. Ezen intézmény úgy véli, ha nem kellene ezt figyelembe venni, a jogalkotónak rendszerszerűen a „megrendelő” szót kellett volna használnia.

29 A Bizottság hozzáteszi, hogy a hatodik irányelv 26. cikke (2) bekezdése harmadik mondatának hat eredeti nyelvi változata az „utas” szót használja. Így nem lenne következetes az „[utas] által fizetendő […] teljes összeg” említése, ha az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást az utazási iroda megrendelőjének jogállásától függetlenül alkalmazni lehetne. Ha ugyanis az ilyen iroda egy másik utazási irodának értékesít, akkor a Bizottság szerint e 26. cikk (2) bekezdésének harmadik mondatában szereplő árkülönbözetet az utas által fizetendő összeg és az első iroda által viselt költségek közötti különbözet alapján kellene kiszámítani, aminek nem lenne relevanciája a közötte és az utas között fennálló kapcsolat hiányában.

30 Végül a Bizottság két másik érvre is hivatkozik. Először azt hangsúlyozza, hogy a hatodik irányelv 26. cikkének rendelkezései közel 30 éven keresztül hatályban voltak ezen irányelv hatályon kívül helyezéséig, és hogy e cikk nyelvi változatai, amelyek a hat eredeti változat után készültek, nagy

többségükben az öt azonos eredeti változatot vették át, és kizárólag az „utas” szót használják. E cikk tekintetében csak öt későbbi nyelvi változat hagyatkozik az angol nyelvi változatra. Másodszor a Bizottság arra emlékeztet, hogy az általános héaszabályozás alóli kivételeket szigorúan kell értelmezni.

31 E feltételek mellett, bár a megrendelői megközelítés lenne a legmegfelelőbb az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozással követett célok elérésére, e körülmény nem jelenti azt, hogy e megközelítés helyes. A Bizottság elismeri, hogy e különös szabályozás még tökéletesíthető, de hangsúlyozza, hogy a tagállamok a hatodik irányelv kifejezett rendelkezéseitől eltérve saját kezdeményezésükre nem fogadhatnak el ilyen megközelítést. E tekintetben a Bizottság különösen a C-204/03. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2005. október 6-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-8389. o.] 28. pontjára hivatkozik. Hozzáteszi, hogy az említett különös szabályozást az 1977-ben uralkodó helyzet kezelésére vezették be, amikor is az utazásokat az utazási irodák főként közvetlenül az utasok részére értékesítették. Az érintett ágazatban ma már sokkal több gazdasági szereplő van jelen, de nem a tagállamok, hanem az uniós jogalkotó feladata, hogy kiküszöbölje e különös szabályozás hiányosságait.

32 A beavatkozó tagállamok észrevételeit követően, miközben szilárdan fenntartotta az utazói megközelítést, a Bizottság kissé árnyalta álláspontját jelezve, hogy az „utas” szó nemcsak természetes személyt, hanem olyan jogi személyt is jelent, amely saját felhasználás céljából vásárol utazási csomagot, így ő az utazási szolgáltatások végső igénybevevője. Tehát e szó alatt értendő a Bizottság szerint az a társaság is, amely utazási szolgáltatásokat vásárol az alkalmazottai részére. Ellenben az „utas” szó nem alkalmazható arra a természetes vagy jogi személyre, aki az említett szolgáltatást más személynek továbbértékesíti. Ez az intézmény hangsúlyozza, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás nem alkalmazható azt megelőzően, hogy az ilyen szolgáltatást a végső igénybevevőnek értékesítenék.

33 A Spanyol Királyság vitatja azt az értelmezést, ahogyan a Bizottság az utazási irodákra vonatkozó, a héairányelv 306–310. cikkében szereplő különös szabályozást értelmezi.

34 E tagállam saját kezdeményezésére vagy a beavatkozó tagállamokkal való egyetértését jelezve a következő érveket terjeszti elő.

35 Úgy véli, hogy a Bizottság által hivatkozott szó szerinti értelmezés nem helytálló, mivel a héairányelv 306. cikkének angol nyelvi változatán kívül e rendelkezés számos más változata, vagyis a bolgár, lengyel, portugál, román, szlovák, finn és a svéd változat nem az „utas”, hanem a „megrendelő” szót használja.

36 Szerinte a hatodik irányelv 26. cikkének (1) bekezdését vagy e 306. cikket körülvevő rendelkezésekben használt szavak elemzése egyáltalán nem lehet iránymutató e két utóbbi rendelkezés tartalmának meghatározásában. Ugyanis a különböző nyelvi változataik vizsgálata azt mutatja, hogy az „utas” szót nem rendszeres jelleggel alkalmazzák sem a hatodik irányelv 26. cikkének (1)–(4) bekezdésében, sem a héairányelv 306–310. cikkében. Egyes nyelvi változatok rendszeres jelleggel használják a „megrendelő” szót, míg mások hol az „utas”, hol a „megrendelő” szót alkalmazzák. Ezek az eltérések félreértés forrásai lehetnek, amit alátámaszt az is, hogy például a Spanyol Királyság, a Cseh Köztársaság, a Görög Köztársaság, a Francia Köztársaság és az Olasz Köztársaság a megrendelői megközelítést alkalmazza, noha a héairányelvnek a nemzeti nyelveiken közzétett nyelvi változatai az „utas” szót tartalmazzák.

37 A Spanyol Királyság ebből arra következtet, hogy az érintett rendelkezések teleologikus értelmezéséhez kell folyamodni, megkeresve az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozással követett célokat. Szerinte egyébként e célokat nem vitatja a Bizottság, amelyek magukban foglalják egyrészről az utazási irodákra alkalmazandó héaszabályok egyszerűsítését, másrészről pedig a héabevételek tagállamok közötti megosztását. Márpedig nem vitatott, hogy a megrendelői megközelítés a legmegfelelőbb e célok eléréséhez. Következésképpen ez a megközelítés az egyetlen helyes értelmezés.

38 A Spanyol Királyság hangsúlyozza, hogy lényegtelen a szolgáltatás igénybevevőjének jogállása, hogy utasként, végső fogyasztóként vagy közvetítő irodaként jár el. E tagállam analógia útján különösen a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítéletre (EBHT 1998., I-6229. o.) hivatkozik, és előadja, hogy ebben az ítéletben a szóban forgó különös szabályozás kivételes jellege ellenére a Bíróság tágan értelmezte a hatodik irányelv 26. cikkét, és e cikk szövegével szemben az e szabályozással követett célt részesítette előnyben.

39 Szerinte az utazói megközelítéssel ellentétben a megrendelői megközelítés lehetővé teszi a héasemlegesség elvének tiszteletben tartását, azonos módon kezelve azokat a gazdasági szereplőket, amelyek közvetlenül az utasok részére értékesítenek utazási csomagokat, és azokat, amelyek más gazdasági szereplők részére adnak el ilyen utazásokat.

40 A Bizottság által hivatkozott kettős adóztatás veszélyével kapcsolatban a Spanyol Királyság előadja, hogy az annak az eredménye, hogy egyidejűleg létezik a szóban forgó két megközelítés, és hogy megszűnne e veszély, ha egy megközelítést fogadnának el.

41 A Bizottság által hivatkozott állítólagos inkoherencia esetében a Spanyol Királyság vitatja egyrészt annak fennállását „a [megrendelővel] szemben a saját nev[é]ben” kifejezés tekintetében. Szerinte a Bizottság a hatodik irányelv 26. cikkének angol nyelvi változatában használt „megrendelővel szemben” kifejezést összekeveri a „megrendelőjével szemben” kifejezéssel. Úgy véli, hogy csak e második kifejezés lenne felesleges.

42 Továbbá maga a Bizottság is használta az „amely a megrendelőkkel szemben a saját nevében lép fel” kifejezést a 77/388/EGK irányelvnek az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás tekintetében történő módosítására vonatkozó 2002. február 8-i javaslatának (COM(2002) 64 végleges) több nyelvi változatában.

43 A Bizottság által kifejtett aggodalom, miszerint az említett kifejezés azt eredményezheti, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást a közvetítőkre is alkalmazzák, alaptalan a héairányelv 306. cikke (1) bekezdésének második albekezdésében szereplő kifejezett rendelkezés miatt, amely kizárja ezt a lehetőséget.

44 Másrészt „az [utas] által fizetendő” kifejezés kapcsán a Bíróság már elismerte, hogy azt nem szó szerint kell érteni, és hogy ez alá tartozik a harmadik személy által fizetendő ellenérték is.

45 Szerinte a Bizottság megközelítése ezenkívül egy gyakorlati problémát is felvet abban az értelemben, hogy amennyiben az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás csak az utas, a végső fogyasztó részére történő értékesítésekre vonatkozik, szükséges lehet esetenként megvizsgálni, hogy a vevő valóban az a személy-e, aki az utazást igénybe veszi, és hogy nem értékesíti-e tovább egy másik személynek.

46 Ezenkívül nincs jelentősége annak, hogy a Bizottság a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítéletre hivatkozott, mivel az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy tárgyát képező rendelkezések – a jelen eljárás tárgyát képező rendelkezésekkel ellentétben – egyértelműek voltak.

A Bíróság álláspontja

47 Az első kifogás elbírálásához meg kell vizsgálni, hogy helyesen ültette-e át a héairányelv 306–310. cikkét a Spanyol Királyság azáltal, hogy megengedte, hogy az utazási irodák a szóban forgó különös szabályozást alkalmazzák olyan ügyletekre, amelyeket nemcsak az „utasokkal”, hanem bármely „megrendelővel” bonyolítanak.

48 Egyrészről az említett 306–310. cikk, másrészről pedig a hatodik irányelv 26. cikke (1)–(4) bekezdésének spanyol nyelvi változatai rendszeres jelleggel használják az „utas” szót. Más nyelvi változatok viszont mindkét irányelv esetében az „utas” és/vagy a „megrendelő” szót használják helyenként váltogatva őket az egyes rendelkezésekben.

49 E különösen jelentős eltérések ellenére a Bizottság azt állítja, hogy lehetséges a szó szerinti értelmezés, amely a hatodik irányelv hat eredeti nyelvi változatából öt változaton alapul, amelyek rendszeres jelleggel az „utas” szót használják, az ezen irányelv angol nyelvi változatában pedig tévesen szerepel a „megrendelő” szó.

50 Azon körülmény alapján, hogy egyedül ez az angol nyelvi változat használta a „megrendelő” szót, ráadásul csak egy esetben, azt lehetne feltételezni, hogy tévedésről volt szó. Azok a magyarázatok, amelyeket a Bizottság a tárgyaláson előadott, amelyek szerint a hatodik irányelv eredeti munkaanyagát francia nyelven szerkesztették, szintén azt az elgondolást támaszthatná alá, hogy hibáztak az ezen irányelv angol nyelvre történő fordításakor.

51 Ugyanakkor több megállapítás is megkérdőjelezi a szóban forgó bizottsági elemzést.

52 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy amennyiben tévedésről lenne szó, annak helyesbítésére nem került sor a hatodik irányelv angol nyelvi változatában.

53 Továbbá – messze nem csak egy helyen és egyetlen elszigetelt nyelvi változatban – a „megrendelő” szót használták a hatodik irányelv számos más nyelvi változatában, és nem csupán annak 26. cikke (1) bekezdésében.

54 Ezenkívül, bár ezt az állítólagos hibát legalább a héairányelv elfogadásakor helyesbíthették volna, erre nem került sor, mivel a „megrendelő” szó szerepel ezen irányelv 306–310. cikkének számos nyelvi változatában, olykor nem is rendszeres jelleggel.

55 Végül a jelen ítélet 42. pontjában említett irányelvjavaslat, amely arra irányult, hogy a létező jogszabályokat olyan szöveggel helyettesítse, amely lényegében a megrendelői megközelítésen alapul, ezen irányelv 26. cikke (1) bekezdésének francia nyelvi változatában az „utas” szót, ugyanezen rendelkezés angol nyelvi változatában pedig a „megrendelő” szót használta.

56 Ebből következik, hogy a Bizottság állításával szemben nem élvezhet elsőbbséget az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás egy vagy több nyelvi változat szövegén alapuló, tisztán szó szerinti értelmezése. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint úgy kell tekinteni, hogy az uniós jogi rendelkezéseket egységesen kell értelmezni és alkalmazni az Európai Unió valamennyi nyelvén készült változat figyelembevételével. Az uniós szövegek egyes nyelvi változatai közötti eltérés esetén a szóban forgó rendelkezést azon szabályozás általános rendszerére és céljára tekintettel kell értelmezni, amelynek az a részét képezi (a C-280/04. sz. Jyske Finans ügyben hivatkozott 2005. december 8-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10683. o.] 31. pontja).

57 A jelen esetben a hatodik irányelv angol nyelvi változatában szereplő „megrendelő” szót tartalmazó rendelkezést körülvevő más rendelkezések a szóban forgó két irányelv nyelvi változatai szerint változnak, olyannyira, hogy semmilyen következtetést nem lehet levonni e rendelkezések rendszeréből az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás értelmezése tekintetében.

58 E különös szabályozás célját illetően a Bíróság már számos alkalommal emlékeztetett arra, hogy az utazási irodák és az utazásszervezők által nyújtott szolgáltatásokat az jellemzi, hogy általában több, például szállítási és szállásadási részszolgáltatásból állnak, amelyeket a vállalkozás székhelye vagy állandó telephelye szerinti tagállam területén belül vagy azon kívül teljesítenek. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a nyújtott szolgáltatások nagy száma és helye miatt olyan gyakorlati nehézséggel járna e vállalkozások

számára, amelyek meggátolhatnák tevékenységük folytatását. Azért vezette be az uniós jogalkotó a hatodik irányelv 26. cikkének (2)–(4) bekezdésében a különös héaszabályozást, hogy az alkalmazandó szabályokat e tevékenység sajátos jellegéhez igazítsa (lásd a C-163/91. sz. Van Ginkel-ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5723. o.] 13–15. pontját; a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 18. pontját; a C-149/01. sz. First Choice Holidays ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-6289. o.] 23–25. pontját; a C-200/04. sz. ISt-ügyben 2005. október 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-8691. o.] 21. pontját, valamint a C-31/10. sz. Minerva Kulturreisen ügyben 2010. december 9-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12889. o.] 17. és 18. pontját).

59 Az említett különös szabályozás célja következésképpen az utazási irodákra alkalmazandó héaszabályok egyszerűsítése. Az is a célja, hogy az ezen adó beszedéséből származó bevételeket kiegyensúlyozottan megossza a tagállamok között, biztosítva egyrészről, hogy minden egyes szolgáltatás után a héabevétel ahhoz a tagállamhoz kerüljön, ahol a szolgáltatás végső felhasználására sor kerül, másrészről pedig, hogy az utazási iroda árkülönbözete utáni adó ahhoz a tagállamhoz kerüljön, amelyben ez utóbbi iroda székhellyel rendelkezik.

60 Márpedig hangsúlyozni kell, amit egyébként nem is vitattak, hogy e két cél elérésére a legmegfelelőbb a megrendelői megközelítés, amely megengedi az utazási irodáknak, hogy kihasználják az egyszerűsített szabályokat, bármilyen legyen is a megrendelő, akinek a szolgáltatásaikat nyújtják, előmozdítva ezáltal a bevételek tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását.

61 Az a körülmény, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás elfogadásakor, 1977-ben, ezek többsége a szolgáltatásait közvetlenül a végső fogyasztónak értékesítette, nem jelenti azt, hogy a jogalkotó e különös szabályozást az értékesítések e típusára kívánta korlátozni, és hogy ki akarta volna zárni annak hatálya alól más gazdasági szereplők értékesítéseit.

62 Amikor ugyanis a gazdasági szereplő utazási csomagot szervez, és azt eladja valamely utazási irodának, amely azután továbbértékesíti a végső fogyasztónak, az első gazdasági szereplő az, aki felvállalja a különböző harmadik személy héaalanyoktól beszerzett szolgáltatások összeállításának feladatát. Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás céljára tekintettel lényeges, hogy e gazdasági szereplő élvezhesse az egyszerűsített héaszabályok előnyeit, és azok ne csak annak az utazási irodának legyenek fenntartva, amely ilyen esetben csak arra szorítkozik, hogy továbbértékesítse a végső fogyasztónak azt a csomagot, amelyet az említett gazdasági szereplőtől szerzett be.

63 Ezenkívül emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróságnak már értelmeznie kellett az „utas” szót, amelynek a végső fogyasztónál szélesebb értelmet tulajdonított. Így a fent hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 28. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a hatodik irányelv 26. cikkének (2) bekezdésében szereplő, az „[utas] által fizetendő” kifejezést nem lehet szó szerint úgy érteni, hogy az kizárja a héa alapjából az „ellenérték” egy részét, amelyet az ezen irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja értelmében egy harmadik személytől kapott.

64 A Bizottság részéről a megrendelői megközelítés elutasítása céljából emelt többi kifogás sem vonja kétségbe ezt az elemzést.

65 Az, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás kivételt képez az általános szabályok alól, így ebbéli minőségében e kivételt nem szabad szélesebben értelmezni, mint ami az általa követett célok eléréséhez szükséges (lásd a fent hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 22. pontját), nem jelenti azonban azt, hogy az utazói megközelítést kellene elfogadni, ha az veszélyezteti e különös szabályozás hatékony érvényesülését.

66 Miközben a Bizottság elismeri, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás még tökéletesíthető, a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 28. pontjára utalva azt hangsúlyozza, hogy nem a tagállamok feladata, hogy saját kezdeményezésükre olyan megközelítést fogadjanak el, amely a megítélésük szerint javítja az említett szabályozást, mivel ekként

eljárva az uniós jogalkotó helyére tartanának igényt. Erre az ítéletre azonban nem célszerű hivatkozni a jelen esetben, mivel – az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozással ellentétben – az ebben az ítéletben szereplő jogszabályok egyértelműek voltak.

67 Az állítólagos inkoherenciára vonatkozó érv, amely azon alapul, hogy a „megrendelő” szót nem utasként, hanem bármely „megrendelőként” értik, csak a hatodik irányelv eredeti angol nyelvi változatára, és azon nyelvi változatokra érvényes, amelyek azt tükörfordították, és e szót csak egy esetben használják. A héairányelv azon nyelvi változatai tekintetében, amelyek e szót rendszeres jelleggel használják az irányelv 306–310. cikkében, ez az érv hatástalan.

68 Azzal kapcsolatban, hogy félő, hogy az utazási irodák esetleg akkor is alkalmazzák az említett különös szabályozást, ha közvetítőként járnak el, elegendő megemlíteni, hogy a héairányelv 306. cikke (1) bekezdése második albekezdésének kifejezett szövegére tekintettel, amely mindenesetre kizárja e lehetőséget, e veszély megalapozatlan.

69 A fenti megfontolások alapján a héairányelv 306–310. cikkének rendelkezéseit úgy kell értelmezni, hogy a megrendelői megközelítésen alapulnak.

70 Ebből következik, hogy a Bizottság által felhozott első kifogást mint megalapozatlant el kell utasítani.

A második kifogásról

A felek érvei

71 A Bizottság előadja, hogy a 37/1992. sz. törvény 141. cikke (2) bekezdésének 1. pontja, mivel az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazását kizárja a nagykereskedelmi irodák által szervezett utazásoknak a kiskereskedelmi irodák általi értékesítése esetében, ellentétes a héairányelv 306. cikkével.

72 A Bizottságnak kétségei vannak a Spanyol Királyság által adott magyarázatok megalapozottságával kapcsolatban, amelyek szerint e kizárás csak abban az esetben alkalmazandó, ha a kiskereskedelmi iroda harmadik személy, azaz általában valamely nagykereskedelmi iroda nevében jár el.

73 A Bizottság szerint ez az értelmezés nemcsak értelmetlenné teszi e 141. cikk (2) bekezdésének 1. pontját, hanem nagyrészt a törvénnyel ellentétes, sőt eltér a spanyol hatóságok hivatalos értelmezésétől, valamint a jogtudományi értelmezéstől is. Ezenkívül, ha az említett kizárás csupán akkor érvényesül, ha az iroda harmadik személy nevében jár el, nehezen képzelhető el, hogy csak azokra az esetekre vonatkozik, ahol az utazást valamelyik nagykereskedelmi iroda szervezi.

74 A Bizottság előadja, hogy az említett 141. cikk (2) bekezdése 1. pontjának szövege legalábbis nem helyesen ültetette át a héairányelv 306. cikkét, és félreértés forrása lehet.

75 A Spanyol Királyság arra hivatkozik, hogy az állítólagos hivatalos értelmezés, amelyet a Bizottság említett, csak egy nem kötelező jellegű konzultációt jelent. Előadja, hogy a 37/1992. sz. törvény 141. cikke (2) bekezdésének 1. pontja csak azt pontosítja, hogy azok a kiskereskedelmi utazási irodák, amelyek nagykereskedelmi irodák nevében és számlájára járnak el, csak azokra az értékesítésekre alkalmazhatják az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást, amelyeket ők teljesítenek. Szerinte e pontosítás teljesen összhangban van a héairányelvvel, és a szóban forgó rendelkezés nem érthető félre.

76 A viszonválaszában a Spanyol Királyság hangsúlyozza, hogy nem az ő feladata a bizonyítékok előterjesztése, mivel a Bizottság a jelen kifogást olyan közleményekre alapozta, amelyek a spanyol jogrendben nem minősülnek kötelező jogi normának vagy rendelkezésnek.

A Bíróság álláspontja

77 A 37/1992. sz. törvény 141. cikke (2) bekezdése 1. pontjának már a szövegéből is kitűnik, hogy azok a kiskereskedelmi utazási irodák, amelyek nagykereskedelmi irodák által szervezett utazásokat értékesítenek a vásárlóközönségnek, nem alkalmazhatják az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást.

78 Meg kell állapítani, hogy a héairányelv 306. cikkében egyáltalán nem szerepel ilyen kizárás a különös szabályozás hatálya alól.

79 A Spanyol Királyság nem azt vitatja, hogy az ilyen kizárás ellentétes e 306. cikkel, hanem azt állítja, hogy az említett 141. cikk (2) bekezdésének 1. pontját nem kell szó szerint érteni, és hogy az ott szabályozott kizárás csak akkor érvényesül, ha a kiskereskedelmi utazási iroda a nagykereskedelmi iroda közvetítőjeként jár el.

80 Ez az érvelés azonban nem fogadható el a szóban forgó rendelkezés kifejezett szövegére, a kibocsátott közigazgatási állásfoglalásra, és arra tekintettel, ahogyan a jogtudomány e rendelkezést értelmezi.

81 Az EUMSZ 258. cikk alapján a Bizottságra hárul ugyan az állítólagos kötelezettségszegés fennállásának bizonyítása, a tagállamok az EUSZ 4. cikk (3) bekezdése alapján mégis kötelesek arra, hogy megkönnyítsék a Bizottság azon feladatának teljesítését, hogy gondoskodik a Szerződések, valamint a másodlagos jog alkalmazásáról. Ebből következik, hogy amikor a Bizottság az alperes tagállam területén felmerült tényekkel kapcsolatban már elegendő bizonyítékra hivatkozott, a tagállam feladata, hogy az így előterjesztett adatokat a lényegüket érintően és részleteiben vitassa (lásd ebben az értelemben a C-365/97. sz., Bizottság kontra Olaszország, ún. San Rocco ügyben 1999. november 9-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-7773. o.] 84. és 86. pontját).

82 Márpedig a jelen esetben a Spanyol Királyság nem mutatott be sem új közigazgatási határozatot, sem olyan ítélkezési gyakorlatot, amely igazolná, hogy a 37/1992. sz. törvény 141. cikke (2) bekezdésének 1. pontját a szó szerinti jelentésétől eltérően alkalmazták.

83 Következésképpen úgy kell tekinteni, hogy e 141. cikk (2) bekezdésének 1. pontja ellentétes a héairányelv 306. cikkével.

84 Ebből következik, hogy a Bizottság által felhozott második kifogás megalapozott.

A harmadik kifogásról

A felek érvei

85 A Bizottság előadja, hogy a 37/1992. sz. törvény 142. cikkének második albekezdéséből következik, hogy abban az esetben, ha az utazási szolgáltatást más adóalany részére nyújtják, kizárólag a Spanyolországban teljesített értékesítések esetében az utazási iroda a megrendelővel való egyeztetést követően „az árban szereplő héa összege” cím alatt feltüntetheti a számlán a héás ár bizonyos százalékát, amelyet úgy tekintenek, hogy a megrendelő viseli, és azt jogosult levonni. A spanyol adóhatóság több kérdésre adott válaszában egyértelműen elismerte, hogy ez az összeg levonható, ha a megrendelő adólevonásra jogosult adóalany.

86 A Bizottság úgy véli, hogy e rendelkezés sérti a héairányelvnek a számlán feltüntetendő adatokra vonatkozó 226. cikkét, valamint az ezen irányelv 168. és 169. cikkét, mivel olyan összeg levonását teszi lehetővé, amely nem kapcsolódik az utazási iroda által nyújtott szolgáltatások címzettje által viselt héához. Ezenkívül az említett rendelkezés hátrányosan megkülönböztető, mivel csak azokra az utazásokra vonatkozik, amelyek kizárólag Spanyolországban nyújtott szolgáltatásokat tartalmaznak.

87 A Spanyol Királyság arra hivatkozik, hogy a vitatott rendelkezés kizárólag arra az esetre vonatkozik, amikor a vállalkozás üdülési csomagot vásárol az alkalmazottai számára valamely utazási irodától. Szerinte e rendelkezés szükséges, mivel a Bizottság nem oldotta meg az ilyen esetben felmerülő problémát. E tagállam hangsúlyozza, hogy nem lehetséges az adólevonás, ha az utas „természetes személy" minőségében vásárolja meg az utazást, vagy ha az utazási irodák egymás között értékesítenek szolgáltatásokat.

88 A Spanyol Királyság vitatja a szóban forgó rendelkezés állítólagos hátrányosan megkülönböztető jellegét, és úgy érvel, hogy e rendelkezés megfelel a héairányelv 309. cikkének, amely az utazási iroda által nyújtott egységes szolgáltatás mentességét szabályozza azon rész tekintetében, amely az Európai Unió területén kívül teljesített termékértékesítésekből és szolgáltatásokból áll. Szerinte az említett rendelkezés így megakadályozza az adó levonhatóságát azon utazások után, amelyek mentességben részesülnek.

A Bíróság álláspontja

89 Meg kell említeni, hogy a 37/1992. sz. törvény 142. cikke megengedi az adóalanynak, hogy bizonyos feltételek mellett levonja a neki kiszámlázott teljes héás ár 6%-át kitevő héa összegét.

90 Egyrészt meg kell állapítani, hogy e levonást egyáltalán nem írja elő az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás.

91 Másrészt emlékeztetni kell arra, hogy a héairányelv 168. cikke mondja ki a héa levonásához való jog elvét. Az adólevonási jog azon termékeket vagy szolgáltatásokat terhelő előzetesen felszámított adóra vonatkozik, amelyeket az adóalany adóköteles tevékenységéhez használ fel (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 21. pontját). Amint a főtanácsnok az indítványa 26. pontjában is említette, a héasemlegesség biztosítása érdekében a levont adó összegének pontosan meg kell felelnie a fizetendő vagy már előzetesen megfizetett adó összegének.

92 Márpedig a 37/1992. sz. törvény 142. cikke nem azt a pontos héaösszeget szabályozza, amely az adóalany által igénybe vett szolgáltatásokat terhelte, hanem az általa fizetett teljes összeg alapján becsült összeget. Ez a számítás egyáltalán nem felel meg a közös héarendszerben előírt héaszámításnak, amely a héairányelv 78. cikkének a) pontjában kifejezetten úgy rendelkezik, hogy maga a héa nem tartozik az adóalapba.

93 Ebből következik, hogy e rendelkezés nem egyeztethető össze sem a héairányelvben előírt héaszámítási móddal, sem pedig az adólevonási jog ott előírt szabályaival.

94 Ebből az is következik, hogy a kiszámlázott teljes ár 6%-át kitevő összeg számlán való feltüntetése nem felel meg a héairányelv 226. cikkében foglalt, a számla tartalmára vonatkozó szabályoknak.

95 Továbbá a Bizottság joggal hivatkozott arra, hogy a 37/1992. sz. törvény 142. cikke, mivel a szóban forgó esetleges adólevonást csak abban az esetben engedi, ha a szolgáltatásokat Spanyolországban nyújtják, a közös héarendszerrel szintén összeegyeztethetetlen, illetőségen alapuló hátrányos megkülönböztetést idéz elő. A héairányelv 309. cikkének rendelkezései, amelyekre a Spanyol Királyság hivatkozott, semmiképpen nem szolgálhatnak e 142. cikk alapjául, mert azok egyáltalán nem tesznek különbséget a tagállamok között, hanem az Unión kívül teljesített ügyletek adómentességét írják elő.

96 Következésképpen el kell fogadni a Bizottság által felhozott harmadik kifogást.

A negyedik kifogásról

A felek érvei

97 A Bizottság előadja, hogy a héairányelvben nincs jogi alapja a 37/1992. sz. törvény 146. cikkének, amely megengedi, hogy az utazási irodák egy adott adómegállapítási időszakra összesítve határozzák meg az adóalapot, és ezáltal ezen időszakra egyetlen árkülönbözettel számoljanak minden olyan utazási szolgáltatás esetében, amely az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik.

98 Szerinte sem a héairányelv 73. cikke, sem annak 318. cikke nem képezheti az ilyen számítás alapját. Az a mód, ahogyan a spanyol hatóságok az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást alkalmazzák, a Bizottság szerint az Unió saját forrásainak csökkenését eredményezheti, amelynek jogában áll, hogy beszedje az ennek megfelelő összeget, a járulékos kamatokkal együtt.

99 A Spanyol Királyság úgy véli, hogy héairányelv 308. cikkének hatálya kellően széles körű ahhoz, hogy az alapján be lehessen vezetni az olyan, az egyes adómegállapítási időszakokra vonatkozó összesített adóalap-megállapítási rendszert, mint amelyet a spanyol jogszabályok is tartalmaznak.

100 E tagállam arra hivatkozik, hogy a 37/1992. sz. törvény 146. cikke arra irányul, hogy egyszerűsítse a gazdasági szereplőket terhelő adókötelezettségek teljesítését, és nem ír elő kötelezettségeket. Az előírt számítási mód tiszteletben tartja a semlegesség elvét, így egyáltalán nem eredményezi az Unió saját forrásainak csökkenését.

A Bíróság álláspontja

101 Meg kell állapítani, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás, és különösen a héairányelv 308. cikke, amelyre a Spanyol Királyság hivatkozott, egyáltalán nem szabályozza azt a lehetőséget, hogy az utazási irodák árkülönbözetének adóalapját összesítve határozzák meg.

102 A héairányelv 318. cikke az ezen irányelv XII. címének 4. fejezetében kifejezetten felsorolt különös szabályozás, azaz a használt cikkekre, műalkotásokra, gyűjteménydarabokra és régiségekre vonatkozó különös szabályozás keretében teszi lehetővé az adóalap összesített meghatározását, de e rendelkezés hatálya kifejezetten csak egyes területekre terjed ki, amelyek között nem szerepel az utazási irodákra vonatkozó terület.

103 Következésképpen ez utóbbi területen az adóalapot nem összesítve kell meghatározni, hanem a héairányelv 308. cikke alapján, kimutatva minden egyes egységes szolgáltatást, amelyet az utazási iroda nyújtott.

104 Ebből következik, hogy a 37/1992. sz. törvény 146. cikke nem egyeztethető össze a héairányelv 306–310. cikkében foglalt különös héaszabályozással.

105 Következésképpen el kell fogadni a Bizottság által felhozott negyedik kifogást.

106 Az eddigi megfontolások összességére tekintettel meg kell állapítani, hogy a Spanyol Királyság

– mivel az utazási irodákra vonatkozó különös 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 héavégösszeget tüntessenek fel a számlán, amely nem áll kapcsolatban a megrendelőre ténylegesen áthárított adóval, és mivel feljogosította a megrendelőt, hogy – amennyiben adóalany – levonhassa e végösszeget 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 héairányelv 168., 226. és 306–310. cikkéből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

107 A Bíróság eljárási szabályzata 138. cikkének (3) bekezdése alapján részleges pernyertesség esetén mindegyik fél maga viseli saját 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 Bizottságot, mivel négy jogalapja közül egy tekintetében pervesztes lett, saját költségei egynegyed részének, a Spanyol Királyságot pedig saját költségeinek, valamint a Bizottság költségei háromnegyed részének viselésére kell kötelezni.

108 Az eljárási szabályzat 140. cikke alapján a Cseh Köztársaság, a Francia Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Portugál Köztársaság és a Finn Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.

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

1) A Spanyol Királyság

– **mivel az utazási irodákra vonatkozó különös 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 hozzáadottértékadó-végösszeget tüntessenek fel a számlán, amely nem áll kapcsolatban a megrendelőre ténylegesen áthárított adóval, és mivel feljogosította a megrendelőt, hogy – amennyiben adóalany – levonhassa e végösszeget a fizetendő hozzáadottérték-adóból; és**

– **mivel lehetővé tette az utazási irodáknak, hogy – amennyiben a különös szabályozást alkalmazzák – az adóalapot adómegállapítási időszakonként összesítve határozzák meg,**

nem teljesítette a közös hozzáadottértékadó–rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168., 226. és 306–310. cikkéből eredő kötelezettségeit.

2) A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.

3) Az Európai Bizottság viseli saját költségeinek egynegyed részét.

4) A Spanyol Királyság viseli saját költségeit, valamint az Európai Bizottság költségeinek háromnegyed részét.

5) A Cseh Köztársaság, a Francia Köztársaság, a Lengyel Köztársaság, a Portugál Köztársaság és a Finn Köztársaság maguk viselik saját költségeiket.

Aláírások