

Downloaded via the EU tax law app / web

SHARPSTON

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2013. június 6.(1)

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”

1. E jogsértési eljárásokban a Bizottság a 2006/112 irányelv(2) 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: különbözeti szerinti szabályozás) arra tekintet nélkül alkalmazandó, hogy a megrendelő az utazó, 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 különbözeti szerinti szabályozás csak akkor alkalmazandó, ha a megrendelő az utazó. Értelmezését a más nyelvi változatokban szereplő terminológia alapján „utazói megközelítésnek” nevezzük. Ez a lényege a valamennyi ügyben szereplő f? kérdésnek, amely hét ügyben az egyetlen kérdés. A jelen indítványban csak ezt a kérdést tárgyalom.

2. Kizárólag a Spanyol Királyság tekintetében a Bizottság a különbözeti szerinti szabályozásra vonatkozó nemzeti szabályok három további vetületét is kifogásolja, amelyek a következőkre vonatkoznak: egyrészt a különbözeti 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 a kimutatásban való feltüntetése, harmadszor pedig az adóköteles összeg 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(3) 2. cikkében szereplő meghatározások közvetlenül nem relevánsak ebben az ügyben. Ugyanakkor hasznos háttérrel jelenthetnek a különbözet szerinti szabályozás megértéséhez. A szervezett utazási formákról szóló irányelv alkalmazásában:

„1. szervezett utazási forma: az alábbiak közül legalább két tényezőre 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 átruházza [...];

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(4) 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 formában szereplő áruk és szolgáltatások nála felmerülő, héát tartalmazó költségének és a szervezett utazási forma 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 különböz? tagállamokban kellene levonniuk vagy visszaigényelniük az előzetesen felszámított héát, valamint annak biztosítása, hogy minden szolgáltatást ott adóztassanak meg, ahol azt nyújtják.

6. A különbözet szerinti szabályozáshoz hasonló megoldások nélkül az Európai Unión belüli szervezett utazási formát összeállító utazási iroda vagy utazásszervező kötelese 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 a másik tagállamban felszámított héát. Ez nemcsak 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 térülne el azokból a tagállamokból, amelyek turistacélpontokat kínálnak, azokba a tagállamokba, amelyekből a turisták érkeznek.

7. E hatásoktól eltekintve a különbözet szerinti szabályozás f?szabály szerint semleges a héarendszer szempontjából. A teljesítési láncolat egészében nem számítanak fel többet vagy kevesebbet, mint egyébként számítanának, és f?szabály szerint semmilyen maradványösszeg sem marad visszatéríthetetlenül valamely közbes? 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 árre 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 érték? árreét a héa nélküli árhoz, 120-on elad, 24 héa mellett, ami héával 144-es árat jelent; levonja a 20 érték? elzetesen felszámított héát, és megfizeti az adóhatóságnak a felszámított és a fizetendő héa közötti 4 érték? különbséget;

– a különbözet szerinti szabályozás szerint az utazási iroda 100-on vásárol, 20 héa mellett, ami héával 120-as árat jelent; hozzáadja 20 érték? árreét a héas árhoz, 140-en elad, 4 héa mellett, ami héával 144-es árat jelent; nem von le elzetesen felszámított héát, de az adóhatóságnak csak 20 érték? árreé utáni 4 érték? héát fizeti meg.

A héát tartalmazó értékesítési ár mindkét esetben 144, az adóhatóságok pedig 24 érték? 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 egyszeren le a 20 érték? elzetesen felszámított héát az ?t terhel? 24 érték? fizetendő héából. Ha nem szerepel a héanyilvántartásban a másik tagállamban, akkor a bonyolultabb eljárás keretében itt visszaigénylést kell kérnie,(5) 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 utazó legyen (az a személy, aki ténylegesen elfogyasztja a szolgáltatást vagy egyéb árut(6)), 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”.(7)

12. A későbbi bővítésekkel ez az anomália áttért 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 „utazót” használt. A cseh változatban mindenhol a „megrendelő” kifejezést használták, ott is, ahol az angol változatban „utas” szerepel.

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 „utazó” 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 „utazó” kifejezést használja.(8)

15. 2002-ben a Bizottság a hatodik irányelv 26. cikkének módosítására(9) tett javaslatot, amely kiterjedt arra, hogy végig a „megrendelő” kifejezéssel váltsák fel az „utazó” kifejezést.(10)

16. Indokolásában(11) 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 egy utazónak értékesítették. E szabályt az 1977-es piaci helyzetre szabták, amikor a szervezett utazásokat az utazási irodák főként közvetlenül az utazók 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 (például szemináriumok) használják.

A jelenlegi helyzet, amelyben a különös szabályozás nem alkalmazható, amennyiben az utazási szolgáltatást az utazótól eltérő személynek értékesítik, immár nem biztosítja azt, hogy a héabevételt ahhoz a tagállamhoz érkezzék be, 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 szállítóinak fizetett elzáró felszámított héát, valamint arra, hogy a második utazási irodának továbbértékesített szervezett utazás teljes értéke után héát számítsa fel az illetéke szerinti tagállamban. Ebben az esetben az eredeti értékesítés (például szállodai szállás) héabevétele nem annak a tagállamnak jut, amelyben a különböző szolgáltatásokat igénybe veszik, hanem azt átirányítják az utazási iroda illetéke 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 utazóktól eltérő ügyfelek 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 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.

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(12) ezt követően módosították jogszabányaikat, 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 versenyelnyert meg kell szüntetni.(13)

19. Az EK 226. cikkben (jelenleg EUMSZ 258. cikk) rögzített eljárásnak megfelelően tehát a Bizottság 2007. március 23-án felszólító levelet 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-je közötti időpontokban benyújtotta a jelen kereseteket. A Bizottság annak megállapítását kéri, hogy azáltal, hogy lehetővé tették az utazási irodák számára, hogy alkalmazzák a különbözet szerinti szabályozást, amikor az utazóktól 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 elterjesztésére 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 elterjesztést.

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 eladja, a 2006/112 irányelv 306–310. cikkének helyes értelmezése azt követeli meg, hogy valamennyi tagállam az utazói megközelítést alkalmazza.

A fbb 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 utazónak vagy a nyaralóvendégnek, ez nem így volt a hatodik irányelv 1977-es elfogadásakor; iii. egységes értelmezés szükséges a héaszabályok 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. pont tekintetében a lényegét más kifejtettem a különbözet szerinti szabályozás ismertetésében,(14) a ii. és v. pont nem vitatott tény, a iii. pont pedig kétségbenvonhatatlan.

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 „utazó” kifejezést használták. A jogalkotó szándéka tehát nyilvánvalóan az volt, hogy a különbözet szerinti szabályozás olyan esetekre korlátozódjon, amelyekben az utazási iroda közvetlenül az utazó részére értékesít.(15)

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 redundáns lenne, mivel az utazási irodák mindig saját nevükben járnak el megrendelőikkel szemben (akik tőlük közvetlenül vásárolnak), bár az utazókkal szemben nem mindig (a két személy különbözhet 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 utazónak értékesítenék, hogyan lehetne az első utazási iroda árrését (a hía 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 f?szabály alól kivételeket jelent? rendelkezéseket szigorúan kell értelmezni.(16) A különbözet szerinti szabályozás kivételt jelent a f?szabály alól, amely szerint az ügyleti lánc minden szakaszában adóztatás történik, és az el?zetes felszámított adót minden szakaszban levonják a kiskereskedelmi szakaszt megelőzően.(17)

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.(18)

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

29. Ezzel szemben az alperes tagállamok(19) a különbözet szerinti szabályozás által követett célok elérésének szükségességét hangsúlyozzák.

30. Ami a Bizottság f? 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.(20) A Bíróság ilyen teleologikus értelmezést követett, amikor megállapította, hogy a különbözet szerinti szabályozás alkalmazandó arra a szállodaüzemeltetőre, amely megrendelőinek olyan utazást kínál, amelyben szállás, visszautaztatás és buszos kirándulás szerepel, az utaztatási szolgáltatásokat pedig harmadik félől vásárolja, még akkor is, ha formálisan nem utazási iroda vagy utazásszervező.(21) 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 redundáns – emellett azt a Bizottság is fenntartja a módosítási javaslatában. Ugyanakkor mivel a különbözet szerinti szabályozás nem alkalmazandó kizárólag közvetítőként eljáró utazási irodákra, a „saját nevükben” szövegrész minden értelmezés mellett redundáns lenne. Emellett, ahogy azt a Bíróság megállapította, az „az utasok által fizetendő” szövegrészt nem lehet szó szerint értelmezni, hanem az magában foglalja a harmadik felek részéről teljesített fizetéseket is.(22)

32. Az alperes tagállamok arra is rámutatnak, hogy a Bíróság következetesen úgy döntött, hogy a héarendszer f?szabályai alóli kivételek szigorú értelmezésének el?írása nem jelenti azt, hogy a használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azzal megfosszák a kivételeket a célzott hatásról, és minden értelmezésnek összhangban kell állnia a követett célokkal, valamint meg kell felelnie az adósemlegesség elvének.(23)

33. A Bizottság hivatkozása a C?304/05. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítéletre(24) a tagállamok el?adása szerint nem releváns. Ez az ügy a hatodik irányelv egy olyan rendelkezésére vonatkozott, amelynek értelmezése egyértelm? volt a szöveg alapján. A jelen esetben teljesen egyértelm?, hogy a szövegezés alapján különféle értelmezések lehetségesek, és különböz? értelmezések is születtek.

Értékelés

34. Ebben az eljárásban a Bíróság hálátlan helyzetbe kerül. Nem észlelhet? következetes minta abban, ahogy a 2006/112 irányelv 306–310. cikkének létez? nyelvi változataiban a „megrendel?” és az „utazó” 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 t?nik, még ha nem is patthelyzet áll fenn, de legalábbis nincs elég közös akarat egy egységes megközelítés kialakítására. Két, egymást kölcsönösen kizáró értelmezés létezik, és mindkett? mellett lehet érveket el?hozni. 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 „utazó” vagy a „megrendel?” kifejezést használja.

35. Nehéz elkerülni azt a benyomást, hogy a Bíróságot arra kérik fel, hogy olyan, a héapolitikát (és a jogszabályszerkesztést) érint? kérdésben hozzon döntést, amely?l 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 meggy?z? er? 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 dönt?ek lesznek.

38. Amennyiben a különbözet szerinti szabályozást szabályozó rendelkezések világosak lennének, akkor f?szabály szerint egyértelm? jelentésüknek kellene érvényesülnie, még akkor is, ha az bizonyos mértékig gyengíti 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.(25)

39. Nem t?nik célravezet?nek azon véletlenszer? mód elemzésén keresztül választ keresni, amely szerint az „utazó” és a „megrendel?” kifejezéseket vagy megfelel?iket jelenleg használják a 2006/112 irányelv 306–310. cikkének különböz? nyelvi változataiban. A Bizottság hangsúlyozza, hogy a „megrendel?” 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 gy?z?dve arról – és én sem látok okot e meggy?z?dés megkérd?jelezésére –, hogy a Tanács szándéka az „utazó” kifejezés használatára irányult az egész szövegben.

40. Ugyanakkor nem gondolom, hogy az „utazó” szó következetes használatára irányuló szándékból szükségképpen le lehet vezetni egy ezt kísér?, 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 „utazó” 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. Egyfel?l 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 t?nt, mint a megérkezés,(26) kevésbé érezte volna azonban magát reménytelinek, ha kés? repül?járatokkal, a zsúfolt repül?k?n sz?k ülésekkel, vagy apró m?anyag tálcákon felszolgált ízetlen ételekkel találkozott volna. Számos, ha nem valamennyi modern nyaraló számára a hangsúly eltolódott: a célállomás számít inkább, nem az utazás,(27) és elképzelhet?, hogy valaki úgy foglal üdül?helyet 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(28) szerepl? „autós vakációk” esetében, amelyekr?l a Bíróság megállapította, hogy a különbözet szerinti szabályozás hatálya alá tartoznak. Emellett egyértelm?, hogy egy személy vásárolhat azért szervezett utazást, hogy azt más személy vegye igénybe, de meglep? lenne, ha a vásárlás kapcsán alkalmazott héabánásmód attól függene, hogy a vev? a tényleges utazó, vagy egy rokona, nyaralótársa stb. Valójában olyan ok sincs, amely miatt az utazási irodán keresztül foglalt nyaralásnak feltétlenül jelent?s utazással kellene járnia: kényelmesebb (vagy akciós ajánlatok esetén esetleg olcsóbb) lehet szállást és ellátást igénybe venni az ember saját városában található fürd?helyen egy utazási irodán keresztül, mint közvetlenül.(29) 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. Másfel?l, anélkül hogy szükség lenne arra, hogy konkrét következtetéseket vonjunk le azon módokból, amelyek szerint a „megrendel?” kifejezést vagy megfelel?jét használták a különböz? nyelvi változatokban, az a puszta tény, hogy lehet?vé tették, hogy a kifejezés beszivároгjon a jogszabályba, és ott elterjedjen, cáfolni látszik azt, hogy a jogalkotó valaha is dönt? jelent?séget tulajdonított az „utas” szó használatának. Emellett meg lehet jegyezni azt is, hogy a „megrendel?” kifejezés fokozódó használata a jogszabályi rendelkezésekben a nyaralások vagy szervezett utazások utazási irodák közötti értékesítésének fokozódó gyakoriságával járt együtt.

44. Úgy t?nik számomra tehát, hogy az utazást, szállást vagy hasonló szolgáltatásokat az utazási irodától megvásárló személy jelölésére egységes kifejezés (az „utas” megfelel?)

kifejezésnek t?nt) használatát célzó jogalkotói szándék nem igényli azt, hogy e kifejezés jelentése az ilyen személyek különösen sz?k kategóriájára korlátozódjék.

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 értékesíthet? tovább annak, aki a végfogyasztó.

46. Ezért nem tekinthetem egyértelm?nek a különbözet szerinti szabályozást meghatározó rendelkezések szövegét, még azt feltételezve sem, hogy az eredeti szándék az egyébként a kétértelm?séget szintén nem nélkülöz? „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 vev? természetes személyekt?l (vagy ahogy a Bizottság javasolja, az ilyen személyek javára vásárló személyekt?l) eltér? megrendel?kre, és így magában foglalja az egyéb utazási irodákat, amelyek a szolgáltatásokat tovább értékesítik. 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 kirándulásokból álló szervezett szállást kínáló szállodaüzemeltet?re, illetve a külföldi nyelvoktatási és tanulmányi utazásokat szervez? keresked?re.(30) További párhuzam vonható a „sportot végz? 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.(31)

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 tovább értékesíti azokat, ez közvetlenül ellentétes a jelen eljárásban nem vitatott két céllal, amelynek elérését a szabályozás célozza.

49. A Bíróság elismeri azt a célt, hogy az adózás helyére, az adóalapra és az el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozóan alkalmazott rendes szabályokat adaptálni kell annak érdekében, hogy figyelembe vegyék a szervezett utazásban vagy nyaralásban szerepl? szolgáltatások és az azok nyújtásához kapcsolódó helyszínek sokféleségét, amely olyan gyakorlati nehézséget jelenthet az utazási irodák és utazásszervezők számára, hogy akadályozhatja működésüket.(32) Amikor az A utazási iroda összeállít egy szervezett utazást, amely mondjuk egy több tagállamban zajló autóbuszos utazás, minden tagállamban szállással, éttermi étkezésekkel és turistalátványosságokkal, és a szervezett utazást értékesíti a B utazási iroda részére, amely továbbértékesíti az utazásban részt vev? 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 illet?isége szerinti tagállamban van is, a B?t érint? nehézségek f?szabály szerint nem nagyobbak, mint az egyszer? határokon átnyúló szolgáltatás esetében – mégpedig a másik tagállamban történt ügylet után fizetett el?zetesen felszámított adó visszatérítése vagy levonása. B helyzete önmagában nem szükségképpen indokolja a különbözet szerinti szabályozás alkalmazását. A?nak ezzel szemben kezelnie kell a különböz? tagállamokban különböz? szolgáltatásokra különböz? adókulcsok mellett kivetett el?zetesen 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 elnyre, A pedig nem.

50. Hasonló megfontolások érvényesülnek a második cél tekintetében, vagyis arra vonatkozóan, hogy a héabevételt megfelelően jutassák annak a tagállamnak, amelyben a vonatkozó szolgáltatást ténylegesen nyújtották és igénybe vették. Amennyiben a fenti példában nem alkalmazzák a különbözet szerinti szabályozást A B számára való értékesítésére, 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,(33) e tagállamok pedig héabevételeket veszítenek. Noha uniós szinten harmonizált adó, 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 határokon átnyúló elem, a fogyasztási adó alapelve, hogy annak a tényleges fogyasztás helyén és idején kell formát öltenie (vagyis az olyan nem halmozódó, többszakaszos 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 határokon átnyúló elem lényegileg mesterséges – A tagállamában A szolgáltatásait nyújtják, nem pedig a meglátogatott tagállam szolgáltatóinak szolgáltatásait. Az tehát, ha az egyik tagállamban történő fogyasztásból származó bevétel egy másik tagállam elnyre válna, amelyben a fogyasztás közvetlen alapjául szolgáló szolgáltatások egyikét sem nyújtották, nemcsak a különbözet szerinti szabályozás céljaival, hanem a közös héarendszer egy 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.(34)

52. Ennek alapján nemcsak azt kell megállapítanom, hogy a megrendelői megközelítés az utazói megközelítésnél jobban megfelel a különbözet szerinti szabályozás céljainak eléréséhez, hanem azt is, hogy az utóbbi ténylegesen akadályozza e célok elérését 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 dönten).

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.(35) 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 elnyben 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 egy adóalany értékesítéseit eltérően

kezelik a héa szempontjából, a megrendelőjének személye, nem pedig a szolgáltatásnyújtáshoz vagy a szolgáltatóhoz kapcsolódó szempont alapján.

55. Egyetértek a fenti értékeléssel. A méret szempontja más módokon is elnyit 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 elsőleges jognak nem olyan szabálya, amely a rendelkezés érvényességének feltétele lehet, hanem egy értelmezési elv, amelyet más hasonló elvekkel párhuzamosan kell alkalmazni.(36) A jelen esetben alkalmazása ugyanakkor alátámasztja azt az álláspontot, amelyre azon elv alapján jutottam, amely megköveteli azt, hogy egy 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 redundáns, 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 elnyben 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 elvetítése, 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 eladja, 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 utazónak, 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 nemcsak 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.(37) Emellett, ahogy a tagállamok rámutattak, az „az utas által fizetendő” szövegrész nem értelmezhető szó szerint ebben az összefüggésben.(38)

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

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 ezáltal 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 a társaság nem lesz képes levonni ezt a héaösszeget, noha a szervezett utazást üzleti célokból vette igénybe. Ez a maradvány héát eredményez a közvetítői fogyasztási szakaszban, ami ellentétes a közösségi héarendszer semlegességének alapvető elvével.”(40)

63. A javasolt módosítás ugyan elismeri a 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 ennnyiben a megrendelői megközelítést alkalmazza (és ennek során valamely közbeszól szakaszban beágyazza a maradvány héát).

64. A probléma csak akkor hárítható elő, ha az utazói megközelítést fogadjuk elő, 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 a szolgáltatásokat terhelő teljes héa levonható az a 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 eloszlásának 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 felülvizsgálnom azt a következtetésemet, amely szerint a különbözet szerinti szabályozás helyes értelmezése alapján a megrendelői megközelítést kell alkalmazni, ami azt eredményezi, hogy a Bizottság kereseteit elő kell utasítani, amennyiben annak megállapítására irányulnak, hogy azáltal, hogy lehetővé tették az utazási irodák számára, hogy alkalmazzák a különbözet szerinti szabályozást, amikor az utazóktól eltérő személyek számára nyújtottak utazási szolgáltatásokat, a tagállamok nem teljesítették a 2006/112 irányelv 306–310. cikkében előírt kötelezettségeiket.

A költségekről

67. A Bíróság eljárási szabályzatának 138. cikke (1) bekezdése alapján a Bíróság a pereszes 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.

Végkövetkeztetések

68. A fenti megfontolások alapján azt javasolom, hogy – a Spanyol Királysággal szemben a C?189/11. sz. ügyben hivatkozott további kifogásokkal kapcsolatban ismertetett külön indítványomban szerepl? 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 t?lem)

„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 közvetít?ként tevékenyked? utazási irodákra, amelyekre az adóalap kiszámításához a 79. cikk els? albekezdésének c) pontját[(41)] kell alkalmazni.

(2) E fejezet alkalmazásában az utazásszervez?k is utazási irodának min?sülnek.

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.

308. cikk

Az utazási iroda által nyújtott egységes szolgáltatás 226. cikk 8. pontja szerinti adóalapjának, illetve HÉA nélküli árának az utazási iroda árrése min?sül, vagyis az *utas* által fizetend?, HÉA nélküli teljes összeg és a más adóalanyok termékértékesítéseib?l és szolgáltatásnyújtásaiból az utazási iroda számára felmerül? 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 közvetít?i 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 nélkül)

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

(1) A tagállamok az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] esetén a hozzáadottértékadó 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[(42)] kell alkalmazni. E cikk értelmében idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [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 árnak az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] árrése minősül, vagyis az *utasok* által fizetendő hozzáadottértékadó nélküli teljes összeg, és az olyan tényleges, közvetlenül az *utasok* javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [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 adóalanynak [helyesen: utazási irodának] más adóalanynak számláztak le a (2) bekezdés szerinti, közvetlenül az *utasok* javára szolgáló ügyletek miatt.”

III. melléklet

A különböző nyelvi változatokban használt terminológia

1 – Eredeti nyelv: angol.

2 – A közös hozzáadottértékadórendszerrel 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 kiadás 13. fejezet, 10. kötet, 132. o.). Az 1. cikk állapítja meg az irányelv célját, amely arra irányul, „hogyan közelítse a tagállamoknak a Közösség területén értékesített vagy értékesítésre kínált szervezett utazási formákra vonatkozó törvényeit, rendeleteit és közigazgatási rendelkezéseit”.

4 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: 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) preambulumbeközdését).

5 – A nem a visszatérítés helye szerinti tagállamban, hanem egy másik tagállamban letelepedett adóalanynak részére a 2006/112/EK irányelvben elírt hozzáadottértékadóvisszatérítés 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 hozzáadottértékadónak az ország területén nem honos adóalanynak részére történő visszatérítésének szabályairól szóló, 1979. december 6-i 79/1072/EGK nyolcadik tanácsi irányelvet (HL L 331., 11. o.; magyar nyelvű kiadás 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 eladta, 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.

8 – A 2006/112 irányelv 306–310. cikkének egy nyelvi szövegét a jelen indítvány I. mellékletében szerepeltetem, a hatodik irányelv 26. cikkét pedig a II. mellékletben. Mindkét esetben dőlt betűvel kiemelem az „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 „utazó” kifejezést.

11 – A 4.1.2.1 pontban.

12 – Ciprus, Magyarország, Lettország és az Egyesült Királyság. Hollandia később (2012. április 1-jén) 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.

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 ügyre vonatkozó, 2002. szeptember 12-én 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 (az EBHT-ban még nem tették közzé) 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-8359. o.) 28. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

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 (az EBHT-ban még nem tették közzé) 23. pontját.

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

25 – Lásd a fenti 20. lábjegyzetben hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

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 költségvetési tényezőt 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).

30 – Lásd a fenti 21. lábjegyzetben hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletet, valamint 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 el, hogy a rendelkezést „nem szó szerint, hanem az abban meghatározott adómentesség hatékony alkalmazásának biztosítása érdekében, a vitatott szolgáltatás függvényében kell értelmezni, és így nemcsak a 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.

33 – Ez nem csak akkor állna fenn, ha A minden ilyen tagállamban szerepelne a héanyilvántartásban, és olyan szolgáltatásokat nyújtana ott, amelyek esetében a fizetendő hűség megadta az ottani teljes elzetesen felszámított hűségét. Mindazonáltal még ebben az esetben is hűségbevétele áramlana attól a tagállamtól, amelyben a szolgáltatásokat ténylegesen nyújtották és igénybe vették, az A illetése szerinti tagállamba, amely beszedné a B részére történő értékesítését terhelő fizetendő hűségét.

34 – Lásd a fenti 32. pontot.

35 – Az adósemlegesség hűséggel összefüggő másik jelentéséhez lásd a lenti 40. lábjegyzetet.

36 – Lásd a C-44/11. sz. *Deutsche Bank* ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet (az EBHT-ban még nem tették közzé) 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 er?sen mesterkélt 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.

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

41 – A 79. cikk els? albekezdésének c) pontja a vev?t?, illetve a szolgáltatás megrendel?jét?l annak nevében vagy a javára kifizetett összegek megtérítésének átmen? tételként való elszámolására vonatkozik.

42 – A 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját a 79. cikk els? bekezdése c) pontja váltotta fel.