MICHAL BOBEK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2018. szeptember 5.[1]

C-422/17. sz. ügy

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
kontra
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

(a Naczelny Sąd Administracyjny [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – Átadott (átutalt) előlegek – Adóztatandó tényállás – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás – Az árrés meghatározása – Az utazási iroda tényleges költségei”

I. Bevezetés

1. A Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (a továbbiakban: Skarpa) utazási iroda. A Skarpa az ügyfeleitől az általuk fizetendő ár akár 100%-ának megfelelő összegű előleget vesz át. A hozzáadottérték-adóra (héa) vonatkozó uniós héaszabályozásban foglalt általános rendelkezések szerint, amennyiben előlegfizetésekre kerül sor a szolgáltatás tényleges teljesítését megelőzően, az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.

2. Ezzel egyidőben a Skarpa szolgáltatásaira az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozásban szereplő héaszabályok vonatkoznak. E szabályozás keretében a Skarpa az árrésére számítja fel a héát. A Skarpa árrésének végleges összege azonban még nem ismert az előleg átvételének időpontjában: előfordulhat, hogy a Skarpa által a partnereinek fizetendő pontos összegek még nincsenek meghatározva, vagy azok változhatnak.

3. A Skarpa és a nemzeti adóhatóság között nincs egyetértés abban a kérdésben, hogy a héa szempontjából az utazási szolgáltatások pontosan mely időpontban válnak adóztatandóvá. A Skarpa azon az álláspontón van, hogy a héafizetési kötelezettség akkor keletkezik, amikor az árrés végleges összege ismertté válik. A Minister Finansów (pénzügyminiszter, Lengyelország) álláspontja szerint a héafizetési kötelezettség már az előlegfizetéskor felmerül.

4. A Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) ebben az összefüggésben kérdezi lényegében azt, hogy az előlegfizetések adóztathatóságára vonatkozó *általános* szabály vonatkozik-e olyan szolgáltatásokra, amelyek az utazási irodákra vonatkozó *különös* árrésszabály hatálya alá tartoznak. Amennyiben erre a kérdésre igenlő választ kell adni, a kérdést előterjesztő bíróság a héafizetési kötelezettség alapját képező összeget kívánja meghatározni, tekintve, hogy az árrés végleges összege kizárólag az előlegfizetést követően határozható meg.

1 Eredeti nyelv: angol.

II. Jogi háttér

A. Az uniós jog

5. A 2006/112/EK irányelv[2] (a továbbiakban: héairányelv) 63. cikke akként rendelkezik, hogy „[a]z adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”.

6. Ugyanezen irányelv 65. cikke rögzíti, hogy „[a]mennyiben előlegfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően”.

7. A 63., 64. és 65. cikktől eltérve, a héairányelv lehetővé teszi a tagállamok számára annak előírását, hogy az adófizetési kötelezettség három különböző időpontok egyikében keletkezzen.

8. A héairányelv 306–310. cikke az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást tartalmaz. A 306–308. cikk a következőképpen szól:

„306. cikk

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

Ez a különös szabályozás nem vonatkozik a kizárólag közvetítőként tevékenykedő utazási irodákra, amelyekre az adóalap kiszámításához a 79. cikk első albekezdésének c) pontját kell alkalmazni.

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

307. cikk

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

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

308. cikk

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

2 A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.).

B. A nemzeti jog

9. Az Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló, módosított 2004. március 11-i törvény; Dz. U. 2011, 177. sz., 1054. rovat, a továbbiakban: héatörvény) a következőképpen rendelkezik:

„19a. cikk (8) bekezdés

Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás előtt fizetést, különösen időközi fizetést, foglalót, előleget, részletet, lakásra vagy más célt szolgáló épületre vonatkozó szövetkezeti tulajdonjog alapítása előtti épület- vagy lakáshozzájárulást egészben vagy részben átvettek, az adózási kötelezettség az átvett összeg tekintetében e fizetés átvételének időpontjában keletkezik, fenntartva a (5) bekezdés 4. pontjában foglaltakat.

[…]

119. cikk

1. Turisztikai szolgáltatások nyújtása esetén az adóalap a fizetendő adó összegével csökkentett árrés összege, fenntartva a (5) bekezdésben foglaltakat.

2. Az (1) bekezdésben említett árrés a szolgáltatás igénybevevője által fizetendő összegnek és az adóalany által ténylegesen viselt, olyan költségeknek a különbözete, amelyeket ezen adóalany a más adóalanyoktól beszerzett vagy igénybe vett, és közvetlenül az utasokat szolgáló termékekért és szolgáltatásokért fizetett ki; az utasokat közvetlenül szolgáló szolgáltatások azok a szolgáltatások, amelyek a nyújtott turisztikai szolgáltatás részét képezik, különösen a szállítás, szállás, ellátás és biztosítás”.

10. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat értelmében Lengyelország alkalmazta a héairányelv 66. cikkét, és a turisztikai szolgáltatások nyújtása során fizetett előlegre vonatkozóan különös szabályt alkalmazott.[3] A tárgyaláson a lengyel kormány megerősítette, hogy 2014. január 1-jétől az e szabályt tartalmazó jogi aktust hatályon kívül helyezték, és azt láthatólag nem váltották fel az utazási szolgáltatásokra vonatkozó más különös rendelkezések.[4]

III. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11. A Skarpa utazási iroda. Az általa nyújtott szolgáltatások a héairányelv 306–310. cikkében és a héatörvény 119. cikkében előírt, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás (a továbbiakban: az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás) hatálya alá esnek. A Skarpa – mivel álláspontja szerint nem egyértelmű, hogy a héafizetési kötelezettség az utazási irodák részére fizetett előleg után mikor keletkezik – a pénzügyminisztertől ebben a kérdésben egyedi értelmezés kiadását kérte.

3 Ez nyilvánvalóan a 2011. április 4-i héatörvény egyes rendelkezéseinek végrehajtásához kapcsolódó pénzügyminiszteri rendelete (Dz. U. 2013, 247. rovat) 3. cikkének (1) bekezdéséből következik.

4 A lengyel kormány a tárgyaláson előadta, hogy e változásra a 2013. május 16-i TNT Express Worldwide (Poland) ítéletre (C-169/12, EU:C:2013:314) válaszul került sor.

12. A Skarpa álláspontja szerint az általa nyújtott szolgáltatásai után héafizetési kötelezettség kizárólag abban az időpontban keletkezik, amikor a Skarpa már képes meghatározni az árrés végleges összegét. Ezzel szemben a pénzügyminiszter arra az álláspontra helyezkedett, hogy a héafizetési kötelezettség az előlegfizetés időpontjában keletkezik, feltéve hogy az előleget konkrét és pontosan meghatározható szolgáltatásért fizetik ki. A Skarpának – ahhoz, hogy ezen időpontban meghatározza az árrést/adóalapot – a várható költségeit kell figyelembe vennie, majd ezt követően szükség esetén helyesbítéseket kell végeznie.

13. A Skarpa a pénzügyminiszter egyedi értelmezését megtámadta a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (krakkói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) előtt. Miután e bíróság a pénzügyminiszter értelmezését tévesnek minősítette és azt hatályon kívül helyezte, valamint megállapította, hogy a héafizetési kötelezettség kizárólag abban az időpontban keletkezik, amikor az árrés végleges összege ismertté válik: minden más megoldás az adóalapra vonatkozó jogszabályi előírások elfogadhatatlan módosítását eredményezné, mivel a „tényleges árrést” nem lehetne figyelembe venni, és az olyan becsléseken alapulna, amelyek alkalmazását pontosan meghatározott esetekre kell korlátozni. Az adóbevallás főszabály szerint nem, kizárólag kivételes esetekben helyesbíthető.

14. A pénzügyminiszter ezen ítélettel szemben fellebbezést terjesztett a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság), vagyis a kérdést előterjesztő bíróság elé. E bíróságnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy az utazási irodák szolgáltatásainak adóalapjára vonatkozó különös szabály kihat-e annak meghatározására, hogy e szolgáltatások után a héafizetési kötelezettség mikor keletkezik. Habár az ügyfél konkrétan meghatározható szolgáltatást vesz, az utazási irodánál felmerülő költségek csak később válnak ismertté. A kérdést előterjesztő bíróság ezen okból kifolyólag úgy véli, hogy a héairányelv 65. cikkében foglalt általános szabály nem alkalmazandó. E bíróság ugyanakkor azt is elismeri, hogy erről a héairányelv nem rendelkezik, és az kizárólag az irányelv általános rendszeréből következtethető ki.

15. Emellett a kérdést előterjesztő bíróság – arra az esetre, ha a Bíróság úgy határoz, hogy a héafizetési kötelezettség az előleg átvételekor keletkezik – arra kíván választ kapni, hogy (a héairányelv 65. cikkében foglalt általános szabály alkalmazása esetén) a héát az ellenérték összegének megfelelően kell-e megállapítani, vagy az adóalap meghatározásának a héairányelv 308. cikkében szereplő különös módszerét kell figyelembe venni. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben arra az álláspontra helyezkedik, hogy az adóalap (az előlegként átvett összeg helyett) az árrésnek felel meg, és hogy az árrést az előleg átvételéig felmerült költségek alapján kell megállapítani. A kérdést előterjesztő bíróságot a pénzügyminiszternek a várható költségek figyelembevételére vonatkozó álláspontja nem győzi meg. Habár ezt az álláspontot gyakorlati megfontolások indokolják és határozzák meg, azt a héairányelv 65. és 308. cikkének szövege nem támasztja alá. Másfelől az utazási irodának az ellenérték összegének megfelelően történő megadóztatása azt eredményezné, hogy az adót a véglegesen megállapított adóalapot jelentősen meghaladó összegre kellene felszámítani.

16. E körülmények között a kérdést előterjesztő bíróság úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [2006/112] irányelv rendelkezéseit, hogy az adóalany által az olyan turisztikai szolgáltatások nyújtása során átvett előleg esetében, amelyek a [2006/112] irányelv 306–310. cikke értelmében az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartoznak, az adófizetési kötelezettség a [2006/112] irányelv 65. cikkében meghatározott időpontban keletkezik?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetében: úgy kell-e értelmezni a f2006/112] irányelv 65. cikkét, hogy az adóalany által az olyan turisztikai szolgáltatások nyújtása során átvett előleget, amelyek a [2006/112] irányelv 306–310. cikke értelmében az utazási irodákra vonatkozó különös

szabályozás hatálya alá tartoznak, adózás céljára csökkentik azok a [2006/112] irányelv 308. cikkében említett költségek, amelyek az adóalanynál az előleg átvételéig ténylegesen felmerültek?”

17. A Skarpa, a lengyel kormány és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket. A Skarpa, a Szef Krajowej Administracji Skarbowej (a nemzeti adóhatóság elnöke, Lengyelország), a német és a lengyel kormány, valamint a Bizottság a 2018. június 7-én tartott tárgyaláson szóbeli észrevételt terjesztett elő.

IV. Értékelés

18. A jelen indítvány felépítése a következő. Az A. részben a kérdést előterjesztő bíróság első kérdésére azt a választ javaslom, hogy az *adóalapot* illetően a héairányelv 308. cikkében foglalt különös szabály nem zárja ki az előlegfizetés esetén az adófizetési kötelezettség keletkezésének *időpontjára* vonatkozó, a héairányelv 65. cikkében szereplő általános szabály ezzel egyidejű alkalmazását. A B. részben a második kérdésre azt a választ javaslom, hogy a héa számításának alapját – az adott ügylet tekintetében az előlegként átvett összeg és a várható teljes költség ezen összeghez kapcsolódó százalékos mértékének különbözeteként meghatározott – árrés képezi.

A. Az első kérdésről: a héairányelv 65. cikkében foglalt általános szabály utazási irodák szolgáltatásaira való alkalmazhatósága

19. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy a héairányelv 65. cikkében foglalt általános szabály – vagyis hogy az adófizetési kötelezettség az előleg átvételének időpontjában keletkezik – az utazási irodák szolgáltatásaiért kifizetett előlegekre is vonatkozik-e.

20. A Skarpa a tárgyaláson előadta, hogy az ügyfelei rendszerint először a lefoglalt szolgáltatás árának 30%-át, a fennmaradó részt pedig az indulás előtt fizetik meg. A költségek a szolgáltatásnyújtás előtt hozzávetőlegesen egy hónappal merülnek fel, azonban azok pontos összege csak később válik ismertté. A Skarpa előadása szerint ennek fő oka az, hogy i. az ár alapját az utasok várható száma képezi, amely a tényleges létszámtól gyakran különbözik, ii. az árfolyam-ingadozás, és iii. váratlan költségek esetleges felmerülése.

21. Hogyan keletkezhet áfafizetési kötelezettség ilyen körülmények között, ha egyszer nem egyértelmű, hogy a héa számításának alapjaként *milyen összeg* alkalmazandó?

22. A Skarpa álláspontja szerint egyszerűen lehetetlen a héairányelv 65. cikkében foglalt átmeneti szabályt alkalmazni és a héát az előleg átvételekor felszámítani. A Skarpa érvelése szerint, mivel az árrés meghatározása az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás lényegi részét képezi, annak meghatározásáig a héafizetési kötelezettség nem merül fel. A héairányelv 308. cikkében foglalt szabály tehát nem pusztán azt a kérdést módosítja, hogy *mi* képezi az adóalapot (az ellenérték összege helyett az árrés), hanem a héafizetési kötelezettség keletkezésének *időpontját* is elhalasztja. Másképpen megfogalmazva, ebben az összefüggésben a héa felszámításának módját az utazási szolgáltatások sajátosságaihoz kell hozzáigazítani.

23. A nemzeti adóhatóság elnöke, a német és a lengyel kormány, valamint a Bizottság álláspontja szerint a héairányelv 65. és 308. cikke egyidejűleg alkalmazható (és alkalmazandó). A két rendelkezés a héa beszedésének eltérő aspektusaira vonatkozik, és az általános szabály alkalmazása nem zárja ki a különös szabályok alkalmazását. A költségek a szolgáltatásnyújtás előtt, annak során vagy akár azt követően, különböző időpontokban merülnek fel. Álláspontjuk szerint a héafizetési kötelezettség keletkezésének a Skarpa által javasolt módon történő elhalasztása túlmutatna az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás céljain, és indokolatlan előnyhöz vezetne.

24. Ez utóbbi állásponttal főszabály szerint egyetértek. Véleményem szerint a héairányelv 65. cikkében foglalt általános szabály alkalmazása (1) nem zárja ki a 308. cikkben szereplő különös szabály alkalmazását (2) egyszerűen amiatt, hogy a jelen ügy kontextusában e két rendelkezés eltérő kérdésekkel foglalkozik. Az első rendelkezés arra vonatkozik, hogy a héafizetési kötelezettség *mikor* keletkezik, míg a másik rendelkezés azt határozza meg, hogy *mi* képezi az adóalapot. E két rendelkezés tehát egymást kölcsönösen nem zárja ki (3).

1. Általános szabály: mikor keletkezik a héafizetési kötelezettség?

25. A termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás tekintetében a héafizetési kötelezettség keletkezésének szabályiról a héairányelv 63–66. cikke rendelkezik. A 63. cikk értelmében az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.[5] A 65. cikk értelmében előlegfizetés esetén az adófizetési kötelezettség „az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően”.

26. A 65. cikk jogalkotási előzményei azt mutatják, hogy a héa harmonizációjának szempontjából az adóalap uniós szinten történő meghatározását alapvető jelentőségűnek tekintették.[6] Az adófizetési kötelezettség előlegfizetéseket követő keletkezésére vonatkozó szabály indokát a következőképpen írták le: „abban az esetben, ha az előlegfizetést az adóköteles esemény bekövetkezése előtt teljesítik, azzal az adó felszámíthatóvá válik, mivel a szerződő felek ezáltal kifejezik arra irányuló szándékukat, hogy már előre figyelembe vegyék az adóköteles esemény megvalósulásához kapcsolódó valamennyi adójogi következményt”.[7]

27. A héairányelv 65. cikkét „Az adóztatandó tényállással és az adófizetési kötelezettség keletkezés[ével]” foglalkozó VI. címe tartalmazza. Az adóalappal ugyanakkor a VII. cím foglalkozik. Következésképpen a 65. cikk rendszere és kontextusa is egyértelműen megerősíti, hogy e rendelkezés középpontjában elsősorban a héa beszedésének *átmeneti* aspektusa áll, és pusztán másodlagosan, valamint egy bizonyos (értelemszerűen korlátozott) módon foglalkozik azzal, hogy mi képezi az adóalapot (az adott időpontban megfizetett előleg).

2. Az adóalap meghatározásának különös szabálya utazási irodák szolgáltatásai esetén

28. A Skarpa kivételével mindegyik fél és érintett azzal érvelt, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás nem az utazási irodák szolgáltatásai után fizetendő héa megállapításának valamennyi aspektusát szabályozó, önálló és kimerítő jellegű adójogi szabályozás. Inkább olyan szabályrendszerről van szó, amely – a szóban forgó különös héaszabályozás sajátos célkitűzéseinek eléréséhez szükséges – korlátozott mértékű eltérést anélkül teszi lehetővé, hogy az általános héaszabályozás bármely más elemétől eltérne.[8]

29. Egyetértek ezzel az állásponttal.

5 A Bíróság emlékeztetett arra, hogy „a [héa]irányelv 63. cikke úgy tükrözi ezt az alapelvet, hogy akképp rendelkezik, hogy az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”. 2013. május 16-i TNT Express Worldwide (Poland) ítélet (C-169/12, EU:C:2013:314, 22. pont).

6 Lásd a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló hatodik tanácsi irányelvre irányuló javaslatot (1973. június 20-i COM(73) 950 végleges). Lásd még hatodik irányelv javaslatához fűzött indokolást (az Európai Közösségek Hírlevele, kiegészítés 11/73., 12. o.).

7 A hatodik irányelv javaslatához fűzött indokolás (az Európai Közösségek Hírlevele, kiegészítés 11/73., 13. o.).

8 1992. november 12-i Van Ginkel ítélet (C-163/91, EU:C:1992:435, 15. pont); 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 5. pont). Lásd még: ugyanezen ítélet 34. pontja; 2012. október 25-i Kozak ítélet (C-557/11, EU:C:2012:672, 20. pont).

30. Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás célja kettős. Először is ez a Bíróság többször kifejtette, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás célja, hogy elkerülje „a[z] [utazási irodák által végzett] szolgáltatásnyújtások nagy száma és helye miatt” „az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazás[ából]” eredő gyakorlati nehézségeket. [9]

31. Másodszor e szabályozásnak az is célja, hogy e szolgáltatások után fizetendő héát továbbra a szolgáltatásnyújtás helye szerinti tagállamok, míg az utazási iroda által nyújtott szolgáltatások után fizetendő adót az utazási iroda székhelye szerinti tagállam szedje be. [10]

32. Következésképpen az utazási irodák a rájuk vonatkozó különös szabályozás értelmében a partnereik által különböző tagállamokban nyújtott szolgáltatásokra előzetesen felszámított héát nem vonhatják le. Az utazási irodák ezt az előzetesen felszámított héát valójában költségelemként, [11] a saját árrésük után fizetendő és a székhelyük szerinti tagállamban megfizetett héával együtt az ügyfeleikre terhelik. [12] Másképpen megfogalmazva, az utazási csomag ára a partnerek által nyújtott szolgáltatások általuk felszámított héát is tartalmazó árát, az utazási iroda (e szakaszban még nem végleges összegű) árrését, és az utazási iroda által az árrése után fizetendő héát foglalja magában.

33. A fent ismertetett körülmények tehát azt mutatják, hogy a héairányelv 306–308. cikke kettős – az adóalap (*mi*) meghatározásától, valamint az adóztatás helyétől (*hol*) való – eltérést tartalmaz. E rendelkezések azonban hallgatnak az adóztatandó tényállást és az adófizetési kötelezettség keletkezését illetően.

3. A héairányelv 65. és 306–308. cikkének egyidejű alkalmazásáról

34. Amint az már a két előző pontból is kiderül, a szóban forgó két rendelkezés pontos természetének vizsgálata esetén a héairányelv 65. cikkében foglalt általános szabály és a héairányelv 306–308. cikkében szereplő különös szabály „összeegyeztethetőségének hiányával” kapcsolatos érv meglehetősen bizonytalanná válik. Másképpen megfogalmazva, a héairányelv 306–308. cikkében foglalt különös szabályozás a *mi* és *hol* kérdésekkel foglalkozik. A 65. cikk – és mindenekelőtt a VI. cím általános logikája és célja is – a *mikor* kérdéssel kapcsolatos.

35. Emellett az is megjegyzendő, hogy egyrészről a héairányelv 65. cikkében foglalt általános szabály az érintett ágazattól függetlenül alkalmazandó. Rögzíti, hogy a héafizetési kötelezettség *mikor* keletkezik. Akként rendelkezik, hogy a héafizetési kötelezettség az előlegfizetés időpontjában keletkezik. Másrészről, a héairányelv 308. cikkében szereplő szabály kizárólag utazási irodákra alkalmazandó, és azt határozza meg, hogy az utazási irodák által nyújtott szolgáltatások esetén *mi* képezi az adóalapot. Ez az adóalap az árrés, vagyis „az utas által fizetendő, héa nélküli teljes összeg és a más adóalanyok termékértékesítéseiből és szolgáltatásnyújtásaiból az utazási iroda számára felmerülő tényleges költségek különbözete, amennyiben ezek a tevékenységek közvetlenül az utasokat szolgálják”.

9 Lásd: 2003. június 19-i First Choice Holidays ítélet (C-149/01, EU:C:2003:358, 24. és 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. december 9-i Minerva Kulturreisen ítélet (C-31/10, EU:C:2010:762, 17. és 18. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2012. október 25-i Kozak ítélet (C-557/11, EU:C:2012:672, 19. pont).

10 Lásd ennek példájaként a „Héa – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás” címet viselő, 2002/0041 (CNS) számú tanácsi intézményközi dokumentumot [17567/09]: „2. A szabályozás elsődleges célja a héaszabályok ezen ügyletekre történő alkalmazásának egyszerűsítése volt, miáltal az utazásszervezőknek nem kell regisztráltatniuk magukat mindazon tagállamokban, amelyekben szolgáltatást nyújtanak. 3. A második célkitűzés annak biztosítása volt, hogy az utazási iroda által megvásárolt árukra vagy szolgáltatásokra kivetett héát azon állam hajtja be, amelyben ezen ügyleteket lebonyolították, az utazási iroda által nyújtott szolgáltatásokra kivetett adót pedig azon államban hajtják be, amelyben az utazási iroda székhelye van”.

11 Ily módon a szóban forgó előzetesen felszámított héát közvetett módon beszedik; lásd Tizzano főtanácsnok First Choice Holidays ügyre vonatkozó indítványát (C-149/01, EU:C:2002:485, 25. pont).

12 Közelebbről, a héairányelv 307. cikkének második bekezdése szerint „az [utazási iroda] egységes szolgáltatás[a] abban a tagállamban adóköteles, amelyben az utazási iroda gazdasági tevékenységének székhelye vagy az az állandó telephelye található, ahonnan a szolgáltatást nyújtotta.”

36. A két rendelkezés közötti kapcsolat ezen értelmezésével szemben két – szöveg szerinti és teleologikus – ellenérv is felhozható.

37. Szöveg szempontjából a 65. cikk végén az szerepel, hogy a héafizetési kötelezettség „az ellenérték összegének megfelelően” keletkezik.[13] Azzal lehet tehát érvelni, hogy a 65. cikk rendelkezik az adóalapról, amely előlegfizetés esetén mindig az ellenérték összege.

38. Ezen értelmezést az előző pontokban felvetett általános szempontokra tekintettel és egyszerű logikai alapon is problematikusnak találom. Az ellenértéken belül az „adóalap” vagy az ellenérték összegének adóköteles része képezi az adóztatás tárgyát. Ez természetesen nem jelenti azt, hogy valamennyi ellenérték automatikusan adóztatás tárgyát képezi. Az utazási irodák által nyújtott szolgáltatások esetén az ellenérték (adóköteles) összegének meghatározása céljából azonban ismételten csak alapul kell venni a 308. cikkben foglalt különös rendelkezést, amely pontosan emiatt határozza meg az „adóalapot”.[14]

39. Teleologikus értelmezés szempontjából emlékeztetni kell arra, hogy a háairányelv 306–308. cikke vagy inkább a XII. címének teljes 3. fejezete (az adott ágazatra vagy tevékenységre vonatkozó) „Különös szabályozások” címet viseli. Így lehet azzal érvelni, hogy az uniós jogalkotó szándéka az volt, hogy olyan önálló „szabályrendszert” állapítson meg, amely adott esetben nem kizárólag az egyes különös szabályozásokkal foglalkozó fejezeteken belül kifejezetten előírt elemek tekintetében, hanem olyan további általános rendelkezésektől is eltérjen, amelyek a szóban forgó különös szabályozás alkalmazása során problémákat vethetnek fel.

40. Megértem az ezen érv mögött meghúzódó tágabb elgondolást. Mindazonáltal úgy tűnik, hogy ez a megközelítés ellentétes az állandó ítélkezési gyakorlattal, amelynek értelmében a Bíróság – mind általánosságban véve, mind pedig az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozásra tekintettel – ragaszkodik az általános héaszabályozástól való minden eltérés szigorú és megszorító értelmezéséhez.

41. Általánosságban véve e Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata értelmében a héairányelvben előírt minden eltérést megszorítóan kell értelmezni. Ez azt jelenti, hogy az eltérések alkalmazásának szigorúan az azt előíró rendelkezés szövegére és céljára kell korlátozódnia még akkor is, ha szélesebb körű eltérés is elképzelhető lenne. Ezt az elvet a Bíróság ismételten, legújabban az Avon Cosmetics ítéletben[15] emelte ki, amelyben egyértelműen elutasította annak gondolatát, hogy az adóalap közvetlen értékesítési modellben történő meghatározása céljából biztosított kivétel akként lenne értelmezhető, hogy a bemutató céljára beszerzett termékek költségére eső adó levonható az előzetesen felszámított adóból. Az ilyen (általánosságban véve természetesen védhető) további eltérés lehetővé tétele valójában azt jelentené, hogy egy konkrét elemre tekintettel már előírt eltérés később a teljes héarendszerben további „hullámeffektusokat” válthatna ki, ily módon számos egymással párhuzamos, „tetszés szerinti” szabályozás jönne létre, ami az eltérés alkalmazási körén nyilvánvalóan túlmutat.[16]

13 „[…] az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően”.

14 Lásd még a jelen indítvány 67. pontját.

15 2017. december 14-i ítélet (C-305/16, EU:C:2017:970, 36–40. pont).

16 Lásd még: az Avon Cosmetics ügyre vonatkozó indítványom (C-305/16, EU:C:2017:651, különösen a 39–41. és 50., 58–60. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

42. Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást illetően a Bíróság visszatérően emlékeztetett arra, hogy „a [héa]irányelv általános szabályozása alóli kivételként [az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás]” „csak az irányelv céljának eléréséhez szükséges mértékben alkalmazható”.[17] A Bíróság azt is elismerte, hogy e szabályozás a héaszabályozás releváns általános rendelkezéseivel egyidejűleg alkalmazható, azzal, hogy az általános szabályok az ügyletnek az utazási irodákra vonatkozó eltérés hatályán kívül eső aspektusaira vonatkoznak.[18]

43. Nem világos számomra, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás[19] céljait miként érintené hátrányosan a héairányelv 65. cikkében foglalt átmeneti szabály alkalmazása. A héa az utazási szolgáltatásokat még akkor is a szolgáltatásnyújtás helyének tagállamában terheli, ha a héafizetési kötelezettség az előlegfizetéskor keletkezik. A felszámított héát a szolgáltatás helyének tagállamában az utazási iroda nem helyezi levonásba, hanem azt áthárítja az ügyfélre, és az árrésére számítja fel a fizetendő adóját, amelyet a székhelyének tagállamában fizet meg.

44. A Skarpa által a jelen ügy keretében felhozott érvek ezen általános következtetésen láthatóan nem változtatnak.

45. Először is a Skarpa azzal érvel, hogy az árrés az árrésszabály lényegi eleme. Héafizetési kötelezettség tehát nem merül fel akkor, amikor az árrés pontos mértéke nem ismert. Ehhez az érvhez láthatóan a Bíróság azon ítélkezési gyakorlata adott ötletet, amelynek értelmében a héairányelv 65. cikkének alkalmazásához az ügylet minden elemének meghatározottnak kell lennie.[20]

46. Igaz, hogy az ítélkezési gyakorlat értelmében adott fokú bizonyosság szükséges ahhoz, hogy a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után a héa felszámítható legyen. A BUPA Hospitals ítéletből az következik, hogy főszabály szerint ilyen bizonyosság nem áll fenn „az olyan, egy összegben teljesített előlegfizetések […] [esetében], amelyek az eladó és a vevő közös megegyezésével bármikor módosítható listán általánosságban meghatározott termékekhez kapcsolódnak, amely listáról a vevő szükség esetén választhat a termékek közül valamely olyan megállapodás alapján, amelyet az előleg fel nem használt részének megfelelő összeg visszakövetelése mellett bármikor egyoldalúan megszüntethet”.[21]

47. Nehezemre esik ezt az ítélkezési gyakorlatot a jelen ügyre alkalmazni. Az említett ügyek tényállásával ellentétben az utazási irodák által nyújtott szolgáltatások természete és tartalma jobbára széles körben ismert és jól, gyakran igen pontosan – a tárgyaláson képletesen előadottak szerint a foglalt szoba ablakainak tájolására is kiterjedően – meghatározott. Ilyen körülmények között nehezen elképzelhető, hogy az árrés az „adóztatandó tényállás” lényegi elemének minősül. Álláspontom szerint ez az adóbeszedés olyan, meglehetősen technikai szempontja, amely az ügyfél számára rendszerint ismeretlen, tehát az adott ügyletnek az előre meghatározandó elemei közé tartozik.

48. Emellett a Skarpa azzal érvel, hogy az árrés ismeretének hiányában az előlegfizetés megadóztatása a gyakorlatban súlyos és aránytalan nehézségeket okoz: a héabevallásokat állandóan helyesbíteni kell. A Skarpa álláspontja szerint ez ellentétes az árrésszabály céljaival. A tárgyaláson az is felmerült, hogy ebben az állításban valójában két érv bújik meg: az ismeret kérdése (ismert vagy ismeretlen árrés) és az újbóli helyesbítés gyakorlati nehézségei.

17 Lásd például: 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 5. és 34. pont); 2003. június 19-i First Choice Holidays ítélet (C-149/01, EU:C:2003:358, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat); 2010. december 9-i Minerva Kulturreisen ítélet (C-31/10, EU:C:2010:762, 16. pont); 2012. október 22-i Kozak ítélet (C-557/11, EU:C:2012:672, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 Az önerőből és a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatások esetében az adóalap meghatározását illetően lásd: 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 39. és azt követő pontok).

19 E célokat a fenti 30–33. pontban rögzítettem és tárgyalom.

20 2006. február 21-i BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ítélet (C-419/02, EU:C:2006:122, 48. pont); 2010. december 16-i Macdonald Resorts ítélet (C-270/09, EU:C:2010:780, 31. pont); 2012. május 3-i Lebara ítélet (C-520/10, EU:C:2012:264, 26. pont); 2012. december 19-i Orfey Balgaria ítélet (C-549/11, EU:C:2012:832, 28. pont); 2013. március 7-i Efir ítélet (C-19/12, nem tették közzé, EU:C:2013:148, 32. pont).

21 2006. február 21-i BUPA Hospitals és Goldsborough Developments ítélet (C-419/02, EU:C:2006:122, 51. pont).

49. Másodszor, a tárgyaláson a Skarpa az ismeretlen árrés kérdését illetően megerősítette, hogy általánosságban véve az utazási iroda által az ügyfelekkel szemben alkalmazott ár különböző elemekből tevődik össze. Az utazási iroda által ezt követően megállapítandó és megfizetendő héát a „katalógusban feltüntetett ár" már tartalmazza. Az árrés végleges összegét tehát láthatólag „kizárásos" alapon állapítják meg abban az értelemben, hogy a tényleges költségeknek az ellenérték összegéből való levonását követően a fennmaradó összeg árrésre és héára oszlik. Így az utazási iroda az ügyfélnek nem küld helyesbített számlát.

50. Egy példával élve: feltételezve, hogy az utazás ára 1000 euró és a költség 800 euró, a 200 euró különbözet az árrés és a héa között oszlik meg. Tegyük fel, hogy a héamérték 21%. A 200 eurós összeg tehát 121%-nak felel meg, amely 34,71 euró összegű héára és 165,29 euró összegű árrésre oszlik.

51. Amennyiben az adott ágazat ténylegesen így működik – amit értelmezésem szerint a tárgyaláson a Skarpa megerősített azzal együtt, hogy a katalógusban feltüntetett ár már tartalmazza a héát, és hogy az utazási irodák később héát külön már nem számítanak fel –, ezekből az állításokból az általam levonható egyetlen logikus következtetés a következő: az észszerűen működő utazási irodáknak valójában meglehetősen részletes becslést kell készíteniük a várható költségeikről és árrésükről ahhoz, hogy a szóban forgó árat katalógusban tüntethessék fel.

52. Következésképpen, habár előfordulhat, hogy az árrés pontos mértéke az előlegfizetés időpontjában és a tényleges szolgáltatásnyújtás időpontjában, és még azt követően jó ideig (adott partner részére és/vagy meghatározott okból esedékes összes kifizetés teljesítéséig) sem ismert, ez nem változtat azon, hogy a veszteséget elkerülni kívánó utazási irodák valószínűsíthetően meglehetősen részletes becslést készítenek a várható költségekről, mielőtt megszerveznek és reklámozni kezdenek egy bizonyos utat.

53. Harmadszor, a Skarpa által említett gyakorlati nehézségeket – különösen a további helyesbítések szükségességét – illetően egyszerűen úgy vélem, hogy ilyen érveléssel önmagában aligha biztosítható a héára vonatkozó jogszabályi előírások hatékony kizárása.[22]

54. Emellett a Skarpa érvelésével ellentétben az említett gyakorlati nehézségek nem azok, amelyeknek elkerülésére az árrésszabály irányul. A fentiekben kifejtettek szerint[23] az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás célja az volt, hogy az utazási irodáknak ne kelljen az egész Európai Unió területén héalevonásokat érvényesíteniük. E szabályozás azonban aligha irányulhatott arra, hogy az utazási irodákat megszabadítsa a hasonló körülmények között bármely adóalanyt terhelő, minden adminisztratív jellegű kötelezettségüktől.[24]

55. E következtetés annál is inkább indokoltnak tűnik, mivel az ezzel ellentétes megállapítás az utazási irodának kettős anyagi előnyt biztosítana: az utazási iroda a héát az árrés ismertté válásának időpontjától függetlenül, a szolgáltatásnyújtást követően is megfizethetné, miközben azt az ügyfeleivel szemben előzetesen felszámítaná. Nem világos számomra, hogyan biztosítaná az ilyen értelmezés az érintett érdekek közötti észszerű egyensúlyt.

22 Ebben az értelemben, a „gyakorlati vagy technikai nehézségeknek" az uniós szabályoktól való eltérés kellő indokaként történő elfogadásának a Bíróság általi elutasítását illetően lásd: 1992. október 27-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-74/91, EU:C:1992:409, 12. pont); 1996. május 23-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-331/94, EU:C:1996:211, 12. pont).

23 Részletekért lásd a fenti 30–33. pontot.

24 Lásd ebben az értelemben Léger főtanácsnok MyTravel ügyre vonatkozó indítványát (C-291/03, EU:C:2005:283, 79. pont): „Ráadásul ugyan a hatodik irányelv 26. cikkének az a célja, hogy hozzáigazítsa a héa területén alkalmazandó szabályokat az idegenforgalmi tevékenység sajátosságaihoz, és így enyhítse azon gyakorlati nehézségeket, amelyek e tevékenységet akadályozhatják, a mezőgazdasági termelőkre és a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályokkal ellentétben annak azonban nem célja az általános héaszabályokból eredő számviteli kötelezettségek egyszerűsítése." Lásd még: 2003. június 19-i First Choice Holidays ítélet (C-149/01, EU:C:2003:358, 25. pont).

56. Végül, az árrésnek az előleg átvételekor fennálló átmeneti jellegével kapcsolatos probléma láthatólag nem korlátozódik az előlegfizetés esetére. A tárgyaláson tett tényelőadás alapján úgy értem, hogy az árrés valójában még az *utazási szolgáltatások nyújtását követően*, abban az időpontban is ismeretlen lehet, amikor az utazási iroda partnerei adóhelyesbítéseket végeznek.

57. Ez pusztán kiemeli, hogy e szempontból mi a Skarpa érvével kapcsolatos általános probléma. A Skarpa a logikus következményeket összességében szemlélve valójában nem pusztán a héairányelv 65. cikkétől való eltérést igényel, mivel ugyanez az érvelés a 63. cikk alkalmazhatóságának kizárására is kiterjeszthető.[25] Ráadásul, mivel előfordulhat, hogy az árrés pontos mértéke a szolgáltatásnyújtáskor nem ismert, a héafizetési kötelezettség időpontja valójában teljes mértékben az utazási irodának az árrés pontos összege ismertté válásának általa vélt időpontjára vonatkozó önbevallásától válna függővé. Valószínűleg nem ez a helyzet, ha a szóban forgó szolgáltatás nyújtása megtörténik – még ha hetekkel vagy hónapokkal később is, vagy akár az egyes idények végén, amennyiben valószínűsíthetően az azokat alkotó egyes vagy valamennyi egyedi szolgáltatás tekintetében rendelkezésre áll az összes tényleges költség teljes körű és hiánytalan kimutatása. Szükségtelen megemlíteni, hogy mindezen időszakok alatt az ezekhez kapcsolódó erőforrások nem állnának az állam rendelkezésére.[26]

58. A fentiek tükrében közbenső következtetésem szerint a héairányelvet akként kell értelmezni, hogy az adóalany által az olyan utazási szolgáltatások nyújtása során átvett előleg esetében, amelyek a héairányelv 306–310. cikke értelmében az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartoznak, az adófizetési kötelezettség a héairányelv 65. cikkében meghatározott időpontban, vagyis az adott előleg átvételének időpontjában keletkezik.

B. A második kérdés: a héa megállapításának módja az adóalap ismeretének hiányában

59. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arról kíván megbizonyosodni, hogy – amennyiben az adófizetési kötelezettség ténylegesen az előleg átvételekor keletkezik – az adó összege hogyan állapítható meg, amennyiben az árrés pontos mértéke, vagyis az adóalap még nem ismert.

60. A nemzeti adóhatóság elnöke, a lengyel és a német kormány, valamint a Bizottság egyetért abban, hogy a héát az *ellenérték összege* helyett az *árrésre* kell felszámítani.[27] Az árrésnek az előleg átvételének időpontjában történő megállapításának módját illetően azonban eltérő álláspontot képviselnek.

61. nemzeti adóhatóság elnöke előadja, hogy az árrést az előleg átvételét követően, a *várható* költségek alapján kell megállapítani. A szükség szerinti adóhelyesbítéseket ezt követően, a szolgáltatásnyújtás adózási időszakára vonatkozó adóbevallásban kell elvégezni. Ehhez hasonlóan a lengyel kormány azzal érvel, hogy a Skarpának – az árrés előleg átvételének időpontjában történő meghatározása céljából – a „funkcionális megközelítést" kell követnie és a *várható* költségeket kell alapul vennie.

62. A tárgyaláson a német kormány (részben) hasonló álláspontot adott elő. Azzal érvelt, hogy az árrés meghatározása céljából a felmerült költségeket és a várható (előre látható) költségeket kell figyelembe venni. E kormány szerint a héairányelv 308. cikkében szereplő, az „utazási iroda számára felmerülő tényleges költségek" megfogalmazást így kell érteni.

25 Mivel nincs olyan nemzeti szabály, amelyet a héairányelv 66. cikkének a)–c) pontja alapján fogadtak el.

26 A Bíróság megállapította, hogy „[…] a héa területén az adóalanyok az állam adóbeszedőiként járnak el", és úgy ítélte meg, hogy indokoltak a hatodik irányelvnek azok a rendelkezései, amelyek célja megelőzni, hogy „valamely adózási időszakban az adóalanyoknál a közpénz nagy összegekben halmozódjon fel". 1993. október 20-i Balocchi ítélet (C-10/92, EU:C:1993:846, 25. pont).

27 Ezt az (alternatív) álláspontot képviseli a Skarpa is egyértelműen azzal, hogy az első kérdésre adott válaszából következően a héairányelv 65. cikke nem alkalmazható, és hogy a héafizetési kötelezettség az árrés ismertté válásának időpontjában keletkezik.

63. A Bizottság álláspontja szerint a héairányelv 308. cikkének szövegével ellentétes lenne a várható költségeknek az árrésnek az előleg átvételét követően történő megállapítása céljából történő figyelembevétele. A szóban forgó rendelkezés az utazási iroda számára felmerülő *tényleges költségekre* utal.[28] Az árrésnek az előleg átvételekor történő meghatározása céljából tehát kizárólag a kifizetésig felmerült tényleges költségek vehetők figyelembe. A Bizottság álláspontja a kérdést előterjesztő bíróság álláspontjának is megfelel.

64. A tárgyaláson részletesen megtárgyaltak szerint a szóban forgó körülmények között az árrés megállapítása és a költségek figyelembevétele lényegében öt különféle módon közelíthető meg.

i. A héairányelv 65. cikke nem alkalmazandó. Az előleg átvételekor héafizetési kötelezettség nem keletkezik és az árrés akkor szolgálhat a héa megállapításának alapjául, amikor véglegesen ismertté válik (a Skarpa álláspontja).

ii. A héát (az árrés helyett) az átvett előleg összegére kell felszámítani. Ez a héairányelv 65. cikkének szó szerinti alkalmazásából következik.

iii. A héát az – előlegként átvett összegből az adott ügylet *várható költségei arányos* levonásával meghatározott – árrésre kell felszámítani. Az említett arány az átvett ellenértéknek a szolgáltatás teljes árához viszonyított arányának felel meg (a nemzeti adóhatóság elnöke és a lengyel kormány álláspontja).

iv. A héát az árrésre kell felszámítani, azonban az árrést az előleg átvételének időpontjában, az előleg átvételének időpontjáig az utazási irodánál ténylegesen felmerült költségek értelmében vett tényleges költségek levonásával kell megállapítani (a Bizottság álláspontja, amelyet a kérdést előterjesztő bíróság is oszt).

v. A héát az árrésre kell felszámítani, amelyet szintén az előleg átvételének időpontjában kell meghatározni, azonban amelynek alapját az előleg átvételének időpontjáig az utazási irodánál felmerült költségek *és* a várható költségek képezik, feltéve hogy az összes várható költség még nem merült fel (a német kormány álláspontja).

65. Mindezen (legalábbis elméletileg elképzelhető) lehetőség puszta felsorolása egyértelműen azt mutatja, hogy a szóban forgó kérdésre adandó válasz távolról sem nyilvánvaló. Egyes lehetőségek ugyanakkor problematikusabbak a többinél.

66. Az első kérdésre adandó válasszal kapcsolatban részletesen már tárgyalt okokból kifolyólag[29] a Skarpa által támogatott elsődleges álláspont egyszerűen nem fogadható el a héabeszedési rendszer egészének további torzítása nélkül. Ezenfelül e megközelítés alkalmazása esetén miért kellene megállni a 63. és a 65. cikknél. A héairányelvnek adott esetben lehetnek más olyan (általános rendelkezései is, amelyeket „ideális esetben” egy meghatározott iparág (objektíve kétségtelenül teljes mértékben indokolt) sajátos szükségleteinek kielégítése érdekében ki lehetne igazítani. E Bíróság azonban pontosan ezt a „síkos talajt” kívánja elkerülni.

28 Néhány nyelvi változat a következőképpen határozza meg: *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (franciául); *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (németül); *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (lengyelül); *skutečné náklady cestovní kanceláře* (csehül); *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (spanyolul).

29 Lásd a jelen indítvány fenti 39–57. pontját.

67. A már fent is említett okokból [30] a második lehetőség sem fogadható el. Igaz, hogy a héairányelv 63. cikke szerint „az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, *az ellenérték összegének megfelelően*”. [31] E megközelítés elfogadása is azonban minden esetben, fogalmilag (vélhetően) átmenetileg) aránytalan eredményre vezetne, mivel az ilyen eredeti adóalap fogalmilag meghaladná az ezt követően meghatározandó adóalapot. Ebből az okból is kifolyólag úgy vélem, hogy a 65. cikkben szereplő „az ellenérték összegének megfelelően” utalást akként kell értelmezni, hogy emlékeztet arra az általános szabályra, amelynek értelmében az adó terhel „mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet […] az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap”. Ez a héairányelv 73. cikkéből következik. [32] Konkrétabban a jelen ügy kontextusában álláspontom szerint a héairányelv 65. cikkében megjelenő, „az ellenérték összegének megfelelően” kifejezést akként kell értelmezni, hogy az az *ellenérték adóköteles összegére* vonatkozik. A héairányelv 308. cikkében foglalt különös szabály értelmében ez az adóköteles összeg az árrés. Ezt a különös szabályt tehát „be kell illeszteni” a héairányelv 65. cikkének logikájába, mivel ez utóbbi „az ellenérték összegére” utal.

68. Kész vagyok elismerni, hogy a negyedik és az ötödik lehetőség szorosan követik a héairányelv 308. cikkének szövegét. Attól tartok azonban, hogy pontosan emiatt egyszerűen átlépik azt a határvonalat, amelyen túl a számviteli elszámolás és a héabevallások meglehetősen összetett feladat helyett „lehetetlen küldetéssé” válnak. E lehetőségek alapján ugyanis minden egyes előleg átvételekor *ismételten* és *önállóan* el kellene készíteni az összes *ténylegesen* felmerült költség *egyedi* kimutatását.

69. Ez ugyanis számos okból egyszerűen ténylegesen lehetetlennek tűnik. Először is, egyes szolgáltatásokat (szállás és közlekedés) nagy számban vásárolnak meg, míg azok keretében az egyes szolgáltatásokat külön értékesítik. Amennyiben ténylegesen ez a helyzet az egyes ügyletek (egyes szolgáltatások) tekintetében az általános költségek megoszlása az előleg átvételének időpontjában valószínűleg ismeretlen, különösen mivel az értékesített egyedi szolgáltatások mennyisége idővel valószínűleg jelentősen változik. Másodszor, nem egyértelmű számomra, hogy a nagy mennyiségben megrendelt szolgáltatások tényleges költségeit hogyan lehetne hozzárendelni az egyedileg nyújtott szolgáltatásokhoz. Harmadszor, mindez még összetettebbé válik olyan esetekben, amelyekben a fizetett előleg nem az ár 100%-ának, hanem egy részének – például, 10, 30 vagy 50%-ának – felelt meg.

70. Emellett mindezen esetekben – a végleges helyzet ismertté válása előtt – valószínűsíthetően negatív egyenleget eredményez az összes ténylegesen felmerült költségnek abban az időpontban történő levonása, amelyben a kifizetéseknek kizárólag egy (nagyobb utazási csomag esetén pusztán egyes helyszínekre vonatkozó) részét és/vagy/akár csak a szóban forgó ár bizonyos százalékát (30%-át vagy 50%-át) teljesítették. Másképpen megfogalmazva, az adott időpontban a tényleges költség – mint ténylegesen felmerült költség – az összes költség 100%-a is lehet, míg a kifizetett előleg a szolgáltatás árának pusztán 10%-át teszi ki. Számomra nem világos, hogy ezt a negatív egyenleget a későbbiekben hogyan kell helyesbíteni, és hogy például az említett „átmeneti veszteségeket” – ilyenként – kell-e bevallani.

71. Gyakorlati szempontból tehát számomra úgy tűnik nekem, hogy végső soron – az említett összetettség miatt – reálisan legfeljebb egy másik (kellő tájékoztatáson alapuló) becslést lehetne elvégezni a tényleges költséges lehetséges mértékét illetően. Az egyetlen eltérést az jelentené, hogy az utazási irodának ezt az értékelést sziszifuszi szorgalommal, ismételten el kéne végeznie minden egyes alkalommal, amikor előleget vesz át.

30 A fenti 37–38. pont.

31 Kiemelés tőlem.

32 „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”. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az általános szabályok alapján a végleges adóalap a ténylegesen kapott ellenérték; (a termékértékesítéseket illetően) lásd például: 2001. május 29-i Freemans ítélet (C-86/99, EU:C:2001:291, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

72. A fentieknek már kifejtetteknek megfelelően, a tárgyaláson megerősítettek szerint ugyanakkor úgy tűnik, hogy a tájékozott utazási irodák meglehetősen jó elképzeléssel rendelkeznek az adott ügylet felmerülő költségeiről és az ezen ügylet tekintetében elérendő árrésről.

73. Mindezen megfontolások arra engedtek következtetni, hogy valójában a nemzeti adóhatóság elnöke és a lengyel kormány által javasolt harmadik megoldás tűnik a legészszerűbb és legkevésbé terhes megoldásnak. Számomra úgy tűnik, hogy ez az álláspont észszerű egyensúlyt teremt a nemzeti adóhatóság és az adóalany érdekei között, miközben annak keretei között marad, ami lehetséges. Ez a megközelítés az említett egyik felet sem juttatja túlzott előnyhöz a másik féllel szemben. Ennek oka, hogy láthatólag egyik fél sem rendelkezik – egyetlen releváns időpontban sem – „túl sok pénzzel" ahhoz képest, amelyre az adott fél végső soron jogosult.

74. A nemzeti adóhatóság elnöke által a tárgyaláson felvázolt példa ezt a logikát jól szemlélteti. Például ha a szolgáltatás ára 1000 lengyel zloty (PLN) (hozzávetőleg 235 euró), az elérendő árrés becsült mértéke a szolgáltatás árának 20%-a (200 PLN), és az ügyfél 500 PLN összegű előleget fizet, az előleg átvételének időpontjában a figyelembe veendő árrés összege 100 PLN. A héát e 100 PLN összeg alapján kell megállapítani és azt az előleg átvételének szakaszában kell felszámítani, majd szükség esetén az árrés végleges összegének ismertté válásakor kell az ezt követő és végleges helyesbítéseket elvégezni.

75. Emellett ez a megközelítés észszerű egyensúlyt biztosít abban az értelemben, hogy a fizetendő adó túlzott mértékű túlfizetését vagy visszatartását sem eredményezi, valamint lehetővé teszi a számviteli folyamat kezelhetőségét, emellett pedig megfelel a Bíróság által (a Bizottság kontra Spanyolország ítéletben [33] és a Bizottság kontra Németország ítéletben [34]) tett korábbi megállapításoknak, amelyek értelmében az árrést nem az adott időszakra „átfogóan", hanem az egyes ügyletekkel kapcsolatban kell meghatározni. Az (utazási iroda által nyújtott egyes szolgáltatások értelmében vett) egyes ügyletek költségeinek meghatározására vonatkozó eljárás egészét azonban csak kétszer kellene elvégezni. Először akkor, amikor a szolgáltatás árazásának és reklámozásának megkezdése előtt dönt a kezdeti becslésekről és meghatározza a várható költségeket, majd pedig a folyamat legvégén, amikor az összes költség és az árrés pontos összege ismertté válik.

76. Az előzőek tükrében ezért arra a következtetésre jutok, hogy a héa számításának alapját – az adott ügylet tekintetében az előlegként átvett összeg és a várható teljes költség ezen összeghez kapcsolódó százalékos mértékének különbözeteként meghatározott – árrés képezi.

77. Egy záró megjegyzést kell tennem. Készen állok elismerni, hogy az általam javasolt megoldás nem ideális. A szélsőségek kizárására irányuló, fentiekben vázolt eljárás alapján azonban számomra ez tűnik az érintett felek szempontjából legkevésbé terhes és körülményes megoldásnak azok közül, amelyek még észszerűen a létező szabályokra vonatkozó ítélkezési gyakorlat körébe tartozóknak minősíthetők.

33 Lásd: 2013. szeptember 26-i ítélet (C-189/11, EU:C:2013:587, 101–104. pont).

34 2018. február 8-i ítélet (C-380/16, nem tették közzé, EU:C:2018:76, 87–92. pont).

78. Az utazási irodák héához kapcsolódó kötelezettségeinek meghatározása olyan nehézségekkel jár, amelyek a szolgáltatási ár összegének átvétele és a költségek figyelembevétele közötti időbeli eltérésekből ered. E körülmények között az árrés meghatározása meglehetősen összetett feladat, amint azt a tagállamok tapasztalata mutatja.[35] Emellett 2002-ben a tárgyalóasztalra került az utazási irodák árrésének meghatározása céljából általános mérték bevezetésére irányuló javaslat.[36] Azt azonban 2014-ben elvetették. Ezen túlmenően a Bíróság Bizottság kontra Spanyolország ítéletét[37] és Bizottság kontra Németország ítéletét[38] követően ez a megközelítés problematikusnak tűnik.

79. Ebben a (már így is) összetett helyzetben egyetértek a német kormány által előadott azon általános érvvel, hogy inkább kevesebb, mint több nehézséggel járó további megoldásra kell törekedni. A tárgyaláson szinte valamennyi fél és érdekelt – nem minden irónia nélkül – előadta, hogy a különös szabályozásokat a rendszer egyszerűsítése érdekében vezették be, azonban feltűnően eltérő álláspontra jutottak abban a kérdésben, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás sajátos kontextusában az említett egyszerűsítés mit is jelentsen. Úgy vélem, hogy – az *egyszerűsítés jelentős sokféleségére* is tekintettel – az egyszerűsítésre irányuló további lépéseket javasolt az uniós jogalkotóra és/vagy – az uniós jog által meghatározott korlátok között – a nemzeti jogalkotókra hagyni.

V. Következtetés

80. A fentiek tükrében azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) által feltett kérdésekre a következőképpen válaszoljon:

1) A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet akként kell értelmezni, hogy az adóalany által az olyan utazási szolgáltatások nyújtása során átvett előleg esetében, amelyek a 2006/112 irányelv 306–310. cikke értelmében az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartoznak, az adófizetési kötelezettség a héairányelv 65. cikkében meghatározott időpontban, vagyis az adott előleg átvételének időpontjában keletkezik;

2) Ebben az időpontban a héa számításának alapját – az adott ügylet tekintetében az előlegként átvett összeg és a várható teljes költség ezen összeghez kapcsolódó százalékos mértékének különbözeteként meghatározott – árrés képezi.

35 Amint arra a tárgyaláson a Skarpa helytállóan rámutatott, a különböző nemzeti megoldásokat a Bizottság által készített, „Az utazási irodákra vonatkozó különleges héaszabályozás felülvizsgálatáról és a reformlehetőségekről szóló tanulmány” címet viselő jelentés (TAXUD/2016/AO-05. számú végleges jelentés, 2017. december; elérhető online, az Európai Bizottság weboldalán) írja le. E jelentés szerint hozzávetőlegesen 14 tagállam biztosít ilyen alternatívát.

36 A 77/388/EGK irányelvnek az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre vonatkozó, 2002. február 8-i javaslat (COM(2002) 64 végleges, HL 2002. C 126E, 390. o.). Hasonlóképpen, a héabizottság úgy vélte, hogy az átfogó meghatározás elfogadható: „A bizottság azt is megállapította, hogy az utazási irodák esetében az árrés megadóztatására vonatkozó elvvel nem ellentétes valamennyi ügylet vonatkozásában az árrésnek adott időszak során azonos képlet alapján történő meghatározása.” (Guidelines resulting from the 17th meeting of 4 to 5 July 1984, XV/243/84). Lásd a Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee (Up until 2 July 2018) címet viselő dokumentumot, amely a következő linken érhető el: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Lásd: 2013. szeptember 26-i ítélet (C-189/11, EU:C:2013:587, 101–104. pont).

38 2018. február 8-i ítélet (C-380/16, nem tették közzé, EU:C:2018:76, 87–92. pont).