MACIEJ SZPUNAR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2025. november 27. [1]

C-565/24. sz. ügy

P-GmbH & Co. KG
kontra
Finanzamt Q

(a Bundesfinanzhof [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Adózás – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – 77/388/EGK irányelv – 17. cikk – Az értékesítés korábbi szakaszában fizetendő vagy megfizetett adó levonásának joga – 26. cikk – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás – Hatály – Termékértékesítéssel egybekötött kirándulások – Az árrés megadóztatása – Negatív árrés – Az adólevonási jog hiánya”

Bevezetés

1. A hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) közös rendszere azon alapul, hogy az értékesítés minden egyes szakaszában megadóztatják a gazdasági tevékenységből származó összes jövedelmet, e folyamat előző szakaszában megfizetett adó minden egyes esetben történő levonásának köszönhetően nem kerül sor halmozott adóztatásra, és az adót végső soron a fogyasztó fizeti meg.

2. Egyes tevékenységek azonban különös szabályok szerint adóznak, amelyek alapján az adót szigorúan az értékesítés adott szakaszában elért hozzáadott érték után kell megfizetni, ugyanakkor az adóalany az értékesítés korábbi szakaszában a termékei vagy szolgáltatásai árában megfizetett adót visszaigényli. Ilyen különös adózási szabályok alkalmazandók többek között az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás keretében, amely a jelen ügy tárgyát képezi.

3. A jelen ügy a Bíróság előtt különösen azt a kérdést veti fel, hogy e különös adózási szabályozás alkalmazandó-e abban az atipikus helyzetben, amelyben az adóalany veszteséggel nyújt utazáshoz kapcsolódó szolgáltatásokat, így következésképpen ez alapján nem teremt hozzáadott értéket, hanem gazdasági tevékenységének jövedelmezőségét az e szolgáltatásokhoz kapcsolódó termékek értékesítésével éri el. A különös adózási szabályozás alkalmazása ilyen helyzetben ellentétes a közös héarendszer alapelveivel.

[1] Eredeti nyelv: lengyel.

Jogi háttér

Az uniós jog

4. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvvel [2] módosított, a tagállamok forgalmi adókra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1967. április 11-i 67/227/EGK első tanácsi irányelv [3] 2. cikke a következőképpen rendelkezett: [4]

„A közös [héarendszer] alapelve magában foglalja egy általános fogyasztási adónak az árukra és szolgáltatásokra történő alkalmazását, amely adó az áruk és a szolgáltatások árával pontosan arányban van, függetlenül azon ügyletek számától, amelyek a termelési és a forgalmazási folyamat során az adó felszámítási szakaszát megelőzően játszódnak le.

A [héát] minden ügylet esetében az áruk vagy szolgáltatások ára alapján, az adott árukra vagy szolgáltatásokra érvényes adómérték szerint kell kiszámítani, és a különböző költségelemek által közvetlenül viselt [héaösszeg] levonását követően kell felszámítani.

A közös [héarendszert] a kiskereskedelmi szakasszal bezárólag kell alkalmazni.”

5. A 77/388 irányelv 11., 17. és 26. cikke így rendelkezett:

„11. cikk

A. Belföldön

(1) Az adóalap a következő:

a) a b), c) és d) pontban nem említett termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítése esetén minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: a vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat;

[…]

17. cikk

[…]

[2] HL 1977 L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

[3] HL 1967. 71., 1301. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 3. o.

[4] Ezen irányelveket, amelyek az alapügy tényállásának idején voltak hatályban, a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) helyezte hatályon kívül és váltotta fel.

(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan termékek és szolgáltatások után belföldön fizetendő, illetve megfizetett [héa], amelyet részére egy másik adóalany szállított [helyesen: értékesített] vagy fog szállítani [helyesen: értékesíteni], illetve teljesített vagy teljesíteni fog;

[…]

26. cikk

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

(1) A tagállamok az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási irodák] esetén a [héát] 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 kell alkalmazni. E cikk értelmében idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanynak [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 [héa] nélküli teljes összeg és az olyan tényleges, közvetlenül az utasok javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanynál [helyesen: utazási irodánál] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból eredően merültek fel.

[…]

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

A német jog

6. Az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozást az 1979. november 26-i Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) alapeljárás tényállásának időpontjában hatályos változatának 25. §-a írta elő.

Tényállás, eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7. 1997 és 1999 között a P-GmbH & Co. KG német jog szerinti társaság (a továbbiakban: P társaság), termékek értékesítésével egybekötött kirándulásokat szervezett, amelyeket Németországban általában „Kaffeefahrten”-nek [„kávézással egybekötött kirándulásoknak”] neveznek. Ezeken a kirándulásokon a résztvevőket autóbuszokkal különböző érdekes turisztikai célpontokhoz szállították, ahol ellátást kaptak, és esetleg további turisztikai programokban részesültek, de mindenekelőtt termékbemutatókon vettek részt, amelyeken a P társaság által értékesített különböző termékeket vásárolhattak.

8. A P társaság más adóalanyoktól szállítási szolgáltatásokat vett igénybe, és azokat a saját nevében kínálta a kirándulások résztvevőinek. E résztvevők a kiránduláson való részvételért díjat fizettek, amely azonban nem fedezte teljes mértékben a P társaságnak a szállítási szolgáltatások más adóalanyoktól való igénybevétele során felmerült költségeit.[5] E költségek fennmaradó részét, valamint az egyéb olyan szolgáltatások költségeit, amelyekért a résztvevők nem fizettek díjat, a P társaság az egyes résztvevőknek értékesített termékekből származó bevételekből fedezte (e termékek megvásárlása nem volt kötelező). Ezen értékesítés a héaszabályok szempontjából külön termékértékesítési ügyletnek minősült. A P társaság fokozatosan egyre több kirándulást kínált a résztvevőknek teljesen ingyenesen, és minden költséget a termékek értékesítéséből származó bevételből fedezett.

9. A P társaság az általános szabályok szerint adózott tevékenysége után, és élt a más adóalanyoktól igénybe vett szolgáltatások után fizetett teljes adó levonásának jogával, amit kezdetben nem kifogásolt az adóhatóság. Az adóellenőrzések, valamint az ezt követő közigazgatási és bírósági eljárások eredményeként azonban a P társaság szállítási költségek levonásához való jogát csak olyan kirándulásokkal kapcsolatban ismerték el, amelyekért e társaság nem számított fel díjat a résztvevőknek.[6] Azon kirándulásokkal kapcsolatban azonban, amelyek tekintetében a P társaság a szállítási szolgáltatás költségeinek egy részét fedező díjat számított fel a résztvevőknek, a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi pénzügyi bíróság, Németország) 2022. május 12-i ítéletében elismerte, hogy a szállítási szolgáltatások az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás hatálya alá tartoznak, és ezért e szolgáltatások más adóalanyoktól való igénybevétele során nem áll fenn a P társaság által fizetett adó e társaság általi levonásának joga. E társaság ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő a kérdést előterjesztő bírósághoz.

10. E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) A [77/388] irányelv 26. cikke (2) bekezdésének első mondata értelmében vett, »[a]z utazási csomag tekintetében az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] által végzett összes tevékenység[ről]« van-e szó a 85/577/EGK irányelv[7] 1. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdése értelmében vett, »a kereskedő üzleti körútja az üzlethelyiségén kívül [helyesen: a kereskedő által az üzlethelyiségén kívül szervezett út]« esetében?

[5] A kérdést előterjesztő bíróság példaként említi, hogy 1999-ben a résztvevők által fizetett díjak átlagosan a szállítási költségek 60%-át fedezték.

[6] Amint azt a P társaság állítja, ezt a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróságnak, a Bundesfinanzhofnak (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a 2018. december 13-i ítélete (V R 52/17, BStBl II 2019, 345, ECLI:DE:BFH:2018:U.131218.VR52.17.0) is megerősíti.

[7] Az üzlethelyiségen kívül kötött szerződések esetén a fogyasztók védelméről szóló, 1985. december 20-i tanácsi irányelv (HL 1985. L 372., 31. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 1. kötet, 262. o.).

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: akkor is alkalmazni kell-e a [77/388] irányelv 26. cikke szerinti, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást, ha a [77/388] irányelv 26. cikke (2) bekezdésének harmadik mondata szerint adóalapnak minősülő árrés negatív, mert a tényleges költségek meghaladják az utasok által fizetendő, »hozzáadottérték-adó nélküli teljes összeg[et]«?

3) Az első és a második kérdésre adandó igenlő válasz esetén: akkor is alkalmazni kell-e a [77/388] irányelv 12. cikke (1) bekezdésének első mondatát a [77/388] irányelv 26. cikke (2) bekezdésének harmadik mondata értelmében vett, adóalapnak minősülő árrésre, ha az árrés negatív, és így a negatív árrés az adóalany részére történő visszatérítéshez vezet?"

11. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem 2024. szeptember 21-én érkezett a Bírósághoz. A P társaság, a német kormány és az Európai Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be. Ugyanezen érintettek képviseltették magukat a 2025. szeptember 11-i tárgyaláson.

Értékelés

12. A kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben három kérdést terjesztett elő előzetes döntéshozatalra. Mivel azonban az első két kérdés lényegében ugyanazt a problémát érinti, ezért együttes vizsgálatukat javaslom. Ezt követően rátérek a harmadik kérdés elemzésére.

A kérdés megfogalmazása

13. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első két kérdés az utazási irodákra vonatkozó, a 77/388 irányelv 26. cikkében előírt különös adózási szabályozás alapeljárásban szereplőhöz hasonló helyzetben való alkalmazhatóságára vonatkozik. E kérdések az előterjesztő bíróság által megfogalmazott formájukban azonban bizonyos feltételezéseken alapulnak, amelyeket az általuk felvetett jogi probléma megfelelő elemzését megelőzően tisztázni kell.

14. Az első kérdés kifejezetten arra irányul, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás alkalmazandó-e a 85/577 irányelv értelmében vett, a kereskedő által az üzlethelyiségén kívül szervezett utakra. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis abból a feltételezésből indul ki, hogy így kell minősíteni az alapeljárás tárgyát képező tevékenységet.

15. Nem tűnik azonban számomra úgy, hogy e minősítés az említett irányelv szemszögéből meghatározó lenne a héaszabályok értelmezése szempontjából. A Bíróságnak már volt alkalma kimondani, hogy a 77/388 irányelv 26. cikke hatályának meghatározásához az adóalany tevékenységének a 90/314/EGK irányelv[8] szempontjából történő minősítése irreleváns, mivel e rendelkezés saját alkalmazására saját kritériumokat állapít meg.[9] Álláspontom szerint a 85/577 irányelv tekintetében is hasonló következtetésre kell jutni. Amint arra a Bizottság helyesen rámutat, ezen irányelv a 77/388 irányelvtől eltérő célokat szolgál, és eltérő terminológiát használ, így indokolatlan az egyik irányelv értelmezését a másik értelmezésétől függővé tenni.

[8] A szervezett utazási formákról szóló, 1990. június 13-i tanácsi irányelv (HL 1990. L 158., 59. o.; magyar nyelvű különkiadás: 13. fejezet, 10. kötet, 132. o.).

[9] 2005. október 13-i iSt ítélet (C-200/04, a továbbiakban: iSt ítélet, EU:C:2005:608, 31–33. pont).

16. A kérdést előterjesztő bíróságnak a 85/577 irányelvre való hivatkozása azonban nem teljesen helytelen. E bíróság ugyanis ezáltal az alapeljárás tárgyát képező tevékenység lényeges aspektusára hívja fel figyelmet, amelynek az adóalany szempontjából a tényleges célja nem önmagában az utazási szolgáltatások nyújtása, hanem az ez alkalommal végzett termékértékesítés, ami az e tevékenység költségeinek finanszírozási módjában tükröződik.

17. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdés is ez utóbbi szempontra vonatkozik. E kérdés arra irányul, hogy a 77/388 irányelv 26. cikkét alkalmazni kell-e abban az esetben, ha az adóalany által az utazási szolgáltatásokért felszámított díj nem fedezi teljes mértékben az e szolgáltatások nyújtásának költségeit, és így az e tevékenység árrése negatív.

18. A 77/388 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint adóalany az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. Ezen elv értelmében a Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatában úgy ítéli meg, hogy az a tény, hogy az adóalany által a szolgáltatásnyújtásért vagy termékértékesítésért kapott ellenérték nem fedezi teljes mértékben a forgalmazás korábbi szakaszában felmerült költségeit, nincs hatással a héaszabályok alkalmazására.[10] Főszabály szerint az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás tekintetében is ugyanezt az álláspontot kell képviselni. Amint arra ugyanis a Bizottság ismételten helyesen rámutat, előfordul, hogy az utazási irodák veszteségesen nyújtanak szolgáltatásokat, például azért, hogy legalább részben megtérítsék a korábban a szolgáltatások alvállalkozóktól történő igénybevétele során felmerült költségeket. Ezért az a tény, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló helyzetben a turisztikai tevékenység veszteséges, önmagában nem indokolja e különös szabályozás alkalmazásának mellőzését.

19. A jelen ügy sajátossága azonban abban áll, hogy az adóalany által követett gazdasági modellben az utazásszervezési tevékenység önmagában véve állandóan veszteséges, költségeit pedig részben a termékértékesítésből származó bevételekből fedezik, és így e költségek e termékek árának részévé válnak.

20. Előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság tehát lényegében azt kívánja megtudni, hogy úgy kell-e értelmezni a 77/388 irányelv 26. cikkét, hogy az alkalmazandó az olyan helyzetben, amelyben az adóalany más adóalanytól utazási szolgáltatásokat, különösen szállítási szolgáltatásokat vesz igénybe, majd azokat saját nevében nyújtja olyan termékek értékesítésével egybekötött kirándulások keretében, amelyek megvásárlása nem feltétele a kiránduláson való részvételnek, és az adóalany a résztvevőknek olyan díjat számít fel, amely nem fedezi a más adóalanytól igénybe vett szolgáltatások teljes költségét, e költségek fennmaradó részét a termékértékesítésből származó bevételekből fedezik, és így az e termékek árának részévé válik.

Az eddigi ítélkezési gyakorlat

21. Az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozással kapcsolatos eddigi ítélkezési gyakorlatában a Bíróság nagyon szigorúan határozta meg e szabályozás hatályát és alkalmazásának szabályait. Mindenekelőtt ezen ítélkezési gyakorlat alábbi elemei relevánsak a jelen ügy szempontjából.

[10] Lásd különösen a 2006/112 irányelvnek a 77/388 irányelv rendelkezéseivel lényegében azonos rendelkezéseit illetően: 2016. június 22-i Gemeente Woerden ítélet (C-267/15, EU:C:2016:466, 40. és 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22. Először is a Bíróság kimondta, hogy e szabályozás nem csak az e fogalmak általánosan elfogadott értelmében vett utazási irodák vagy utazásszervezők tevékenységére vonatkozik, hanem minden olyan jogalany tevékenységére, amely saját nevében szervez utazásokat vagy turistautakat, és e célból más adóalanyok szolgáltatásait veszi igénybe.[11] Ennek során e szabályozás az utazás céljától és időtartamától függetlenül alkalmazandó,[12] így például a nyelvtanulás vagy tanulmányok folytatása céljából másik országba történő több hónapos utazás megszervezése is e szabályozás hatálya alá tartozik.[13]

23. Csak abban az esetben lenne más a helyzet, ha a más adóalanytól igénybe vett utazási szolgáltatások kizárólag járulékos jellegűek az adott gazdasági szereplő főszolgáltatásaihoz képest, abban az értelemben, hogy az ügyfelek számára nem önálló célként jelennek meg, hanem arra szolgálnak, hogy a főszolgáltatást a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni, és hogy ezen utazási szolgáltatások ára a teljes szolgáltatás árához képest másodlagos.[14]

24. A Bíróság ezen értelmezést azzal indokolta, hogy biztosítani kell az azonos vagy hasonló szolgáltatások azonos módon történő megadóztatását. Ellenkező esetben a verseny torzulhat és a héaszabályok eltérő alkalmazására kerülhet sor.[15]

25. Másodszor, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy amennyiben az adóalany egyazon rendezvény alkalmával más adóalanytól igénybe vett utazási szolgáltatásokat és saját szolgáltatásokat is nyújt, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás csak a más adóalanytól igénybe vett szolgáltatásokra alkalmazandó.[16] Ez abban az esetben is érvényes, ha az adóalany saját szolgáltatásai is utazáshoz kapcsolódnak, és az adóalany a teljes szolgáltatásért átalányárat számít fel.[17]

26. A Bíróság szerint ez következik a 77/388 irányelv 26. cikke (1) bekezdésének szó szerinti szövegéből, amely nem terjed ki az adóalany saját szolgáltatásaira, az e szabályozás szerinti különös adóalapból, nevezetesen az árrésből, amely a más adóalanyoktól igénybe vett szolgáltatások költsége és a szolgáltatás igénybe vevője által fizetett ár közötti különbség, valamint e szabályozás céljából, amely a más adóalanytól igénybe vett szolgáltatások adóztatásával járó adminisztratív nehézségek elkerülésére irányul.[18]

[11] Lásd különösen: 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet (C-308/96 és C-94/97, a továbbiakban: Madgett és Baldwin ítélet, EU:C:1998:496, 23. pont).

[12] iSt ítélet (36. pont).

[13] iSt ítélet (rendelkező rész).

[14] Lásd különösen: iSt ítélet (26–28. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

[15] Lásd különösen: Madgett és Baldwin ítélet (21. és 22. pont).

[16] Madgett és Baldwin ítélet (35. pont).

[17] A Madgett és Baldwin ítélet alapjául szolgáló ügy olyan szállodaüzemeltetőre vonatkozott, amely a szálláshely-szolgáltatáson kívül a vendégeinek a szállodáig történő oda- és visszautazást is biztosította, amelyet másik adóalanytól vett igénybe. Hasonlóképpen, a 2012. október 25-i Kozak ítéletben (C-557/11, EU:C:2012:672, rendelkező rész) a Bíróság a 2006/112 irányelv 77/388 irányelv 26. cikkével lényegében azonos rendelkezései alapján megállapította, hogy a szélesebb körű utazási szolgáltatás részeként önerőből nyújtott szállítási szolgáltatás nem tartozik az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás hatálya alá.

[18] Madgett és Baldwin ítélet (32. és 33. pont). Lásd még: Léger főtanácsnok Madgett és Baldwin egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:182, 46–53. pont).

27. Végül, harmadszor, a Bíróság megállapította, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás szerinti árrést a 2006/112 irányelv 73. cikke [19] szerint a 2006/112 irányelv 308. cikke [20] értelmében vett minden egyes szolgáltatás (azaz az egyetlen ügyfélnek nyújtott összes szolgáltatás) tekintetében külön-külön kell kiszámítani, nem pedig az adómegállapítási időszak tekintetében összesítve. [21]

A jelen ügyre történő alkalmazás

28. Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló körülmények között a fentiekben ismertetett ítélkezési gyakorlat azt jelenti, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozást kell alkalmazni a P társaság által az ügyfeleknek ellenszolgáltatás fejében nyújtott szállítási szolgáltatásokra. E szolgáltatások ugyanis egyértelműen rövidebb utazásoknak minősülnek, és a P társaság e szolgáltatásokat más adóalanytól veszi igénybe, azonban saját nevében nyújtja azokat az ügyfeleknek. Mivel a P társaság által a résztvevőknek felszámított díjak nem fedezik teljeskörűen az e társaság által más adóalanyoktól igénybe vett szállítási szolgáltatások költségeit, a 77/388 irányelv 26. cikkének (2) bekezdése alapján kiszámított árrés negatív, így a fizetendő adó nulla. [22]

29. Másrészt az e kirándulások során megvalósuló termékértékesítés olyan különálló ügylet, amely nem kapcsolódik az utazáshoz, és a P társaság saját tevékenységének minősül, így nem tartozik a különös adózási szabályozás hatálya alá, az ezen termékértékesítésből származó bevétel pedig nem képezi az árrés részét. E termékértékesítés az általános szabályok szerint adózik.

30. A Bizottság írásbeli észrevételeiben felvetette annak lehetőségét, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló körülmények között nyújtott szállítási szolgáltatások a termékértékesítéshez képest járulékosnak minősülhetnek, ami azt eredményezné, hogy az általános szabályok szerint a termékértékesítéssel együtt adóznának. Ezt a kérdést a tárgyaláson is megvitatták.

31. Egyetértek azonban az e vita során többek között a Bizottság által felhozott érvekkel, amelyek szerint a fentiekben említett ítélkezési gyakorlat fényében nehéz a P társaság által nyújtott szállítási szolgáltatásokat a termékértékesítéshez képest járulékos jellegűnek tekinteni. E tekintetben mindenekelőtt figyelembe kell venni, hogy noha a kiránduláson való részvétel célja kétségtelenül az, hogy a résztvevőket a kirándulás során kínált áruk megvásárlására ösztönözze, a vásárlás semmiképpen sem kötelező, a résztvevő pedig megteheti, hogy csak részt vesz a kiránduláson, és nem vásárol semmilyen terméket. Ezenfelül, még ha a kirándulás résztvevői tisztában is vannak azzal, hogy a kirándulás során termékeket kínálnak majd nekik vásárlásra, a kiránduláson való részvételnek van egy belső értéke a számukra, mivel lehetővé teszi, hogy megismerjék ezen ajánlatot, majd eldöntsék, hogy elfogadják-e azt. Ilyen helyzetben nehéz megállapítani, hogy az ügyfelek számára a kirándulás nem önálló célként jelenik meg, hanem arra szolgál, hogy a főszolgáltatást, azaz a termékértékesítést a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni.

[19] E rendelkezés a 77/388 irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának felel meg.

[20] E rendelkezés a 77/388 irányelv 26. cikke (2) bekezdésének felel meg.

[21] 2013. szeptember 26-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet (C-189/11, EU:C:2013:587, 101–103. pont); 2018. február 8-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-380/16, nem tették közzé, a továbbiakban: Bizottság kontra Németország ítélet, EU:C:2018:76, 88–92. pont).

[22] A negatív árrésnek a fizetendő héa összegére gyakorolt hatásáról lásd alább az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés elemzését (a jelen indítvány 69–73. pontja).

32. A fenti 30. pontban említett értelmezés ellen szól az a körülmény is, hogy a termékértékesítés ára teljesen független a szállítási szolgáltatásért felszámított díjtól, ami szintén a két ügylet különálló jellegére utal. Ezenfelül, ha – amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat – a szállítási szolgáltatás díja a vitatott időszakban átlagosan e szolgáltatás költségeinek 60%-át fedezte, akkor az ügyfelek szempontjából aligha tekinthető másodlagosnak.

33. Mindenesetre tisztán logikai szempontból és a konkrét ügy körülményeitől függetlenül egyetértek a Bizottság azon megállapításával, hogy nehéz a főszabály szerint bármely ügyfélnek nyújtott szolgáltatást (mint az alapeljárásban szereplő szállítási szolgáltatást) járulékos jellegűnek tekinteni olyan fakultatív szolgáltatáshoz képest, amelynek igénybevétele az ügyfél saját döntésétől függ (mint például a termékértékesítés).

34. A fentiekre tekintettel úgy kell tekinteni, hogy az ítélkezési gyakorlat fényében főszabály szerint az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozást alkalmazni kell az alapeljárásban szereplőkhöz hasonló körülmények között nyújtott szállítási szolgáltatásokra.

A probléma felvázolása és a megoldási javaslat

35. E következtetés azonban komoly rendszerszintű kétségeket vet fel. Az alapeljárásban szereplőhöz hasonló körülmények között azon szállítási szolgáltatások adóalany általi igénybevételének költségeit, amelyeket később saját ügyfeleinek nyújtott, csak részben fedezik az ezen ügyfelek által fizetett díjak. A fennmaradó részt viszont a nyújtott utazási szolgáltatások keretében végzett termékértékesítésből származó bevételek fedezik. E költség tehát nyilvánvalóan a termékértékesítés árának részét képezi. Az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás alkalmazása miatt azonban a héa szempontjából az ár e része nem vehető megfelelően figyelembe e költségek fedezeteként, ami ellentétes a közös héarendszer alapvető működési szabályaival.

36. Ennek során egyértelműen ki kell emelnem, hogy a probléma nem a *szállítási szolgáltatások* adóztatását érinti, mivel ez a 77/388 irányelv 26. cikkének rendelkezéseiből következik, hanem az e szolgáltatásokkal gazdaságilag összefüggő, e cikk hatálya alá nem tartozó *termékértékesítések* adóztatását.

37. Először is, a 67/227 irányelv 2. cikkében[23] kifejezett szabálynak megfelelően a héa az értékesítés minden egyes szakaszában, de szigorúan véve nem kumulatív módon felszámított forgalmi adó. Ezen adó nem kumulatív jellege főszabály szerint azon mechanizmus révén érhető el, amelynek keretében az értékesítés minden egyes szakaszában fizetendő adóból levonják az előző szakaszban megfizetett adót. Ezzel szemben az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozáshoz hasonló adózási szabályozás szerint a kumuláció az árrés, azaz maga az értékesítés adott szakaszában elért hozzáadott érték megadóztatásának elvével kerülhető el, anélkül hogy a korábbi szakaszokban igénybe vett szolgáltatások árában foglalt héa értékét újból megadóztatnák. Rendes körülmények között a két szabályozás az adóteher szempontjából azonos hatást fejt ki.

38. Az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás alkalmazása az alapeljárásban szereplőhöz hasonló körülmények között, nevezetesen olyan szállítási szolgáltatásokra, amelyek költsége az e szabályozás hatálya alá nem tartozó termékértékesítés árának részét képezi, azonban adóhalmozódást (más szóval kettős adóztatást) eredményez: a szállítási szolgáltatás

[23] Jelenleg a 2006/112 irányelv 1. cikkének (2) bekezdésében.

igénybevétele során megfizetett héa után, amennyiben azt nem fedezik a résztvevőknek felszámított szállítási díjak, a termékértékesítés árának részeként ismételten adót kell fizetni. Ennek oka, hogy egyetlen ügyletre két különböző adózási szabályozás elemeit alkalmazzák, nevezetesen az értékesítés korábbi szakaszában megfizetett adó levonásának az árrés adóztatására vonatkozó szabályozásra jellemző tilalmát a következő szakaszban végzett termékértékesítés teljes árának az általános szabályok szerinti megadóztatásával együtt.

39. Másodszor, a héa fogyasztási adó, ami azt jelenti, hogy gazdasági terheit az értékesítés utolsó szakaszában a fogyasztóknak kell viselniük. Bár a héaalanyok, azaz az adóköteles gazdasági tevékenységet folytató gazdasági szereplők valójában adóalanyok, azaz az adót ők szedik be és fizetik meg az államkincstár részére, pénzügyi szempontból ezen adónak semlegesnek kell lennie számukra, ami azt jelenti, hogy az adó gazdasági terhét nem nekik kell viselniük. Ezt a hatást megint az értékesítés korábbi szakaszában megfizetett adó levonásának joga biztosítja. Ezzel a mechanizmussal az adó gazdasági terhe egészen a fogyasztási cikkek értékesítésének szakaszára tevődik át, amikor az adót az értékesítés utolsó résztvevője (a fogyasztókat nem számítva) az értékesített termékek vagy nyújtott szolgáltatások árában igényli vissza.

40. Az adósemlegességet az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás is tiszteletben tartja. Az ügyfél által fizetett ár fedezi mind az árrést terhelő héát, mind pedig a szolgáltatásnak az értékesítés korábbi szakaszában történő igénybevétele költségének részét képező „rejtett” adót. Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben kiszámolta, feltételezve, hogy a nyújtott szolgáltatás ára azonos, a különös szabályozás alkalmazásának hatása megegyezik az általános szabályok szerinti adóztatás hatásával.

41. Ezzel szemben az alapeljárásban szereplőhöz hasonló körülmények között az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazása a semlegesség elvének megsértését eredményezi. Az értékesítés korábbi szakaszában megfizetett héa, amennyiben azt a résztvevők által fizetett díj nem fedezi, az általános szabályok szerint megadóztatott termékértékesítés költségének részévé válik, amely szabályok szerint azonban a héa nem vonható le. Az adóalanynak tehát ennek megfelelően meg kell emelnie e termékértékesítés árát, vagy egyedül kell viselnie ezen adó gazdasági terhét.

42. Végül, harmadszor, az adósemlegesség azon is alapul, hogy a hasonló tevékenységeket adóügyi szempontból egyformán kell kezelni, és az adózás módja nem befolyásolja az adóalanyok gazdasági döntéseit.[24] Ezért a Bíróság elismerte, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozást alkalmazni kell minden olyan adóalanyra, aki saját nevében más adóalanyoktól igénybe vett utazási szolgáltatásokat nyújt.[25]

43. A jelen ügy sajátossága azonban abban áll, hogy jelen esetben két, gazdaságilag egymással elválaszthatatlanul összefüggő, nagyon különböző tevékenységről van szó. Noha az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás alkalmazása lehetővé teszi annak biztosítását, hogy a szállítási szolgáltatásokat ugyanolyan módon kezeljék, mint a más adóalanyok által nyújtott hasonló szolgáltatásokat, más a helyzet a termékértékesítés tekintetében.

44. Amint ugyanis azt maga a kérdést előterjesztő bíróság is megállapítja az előzetes döntéshozatal iránti kérelemben, amennyiben a P társaság egyáltalán nem számít fel díjat a kirándulások résztvevőinek, és megszervezésük teljes költségét a termékértékesítésből származó bevételből fedezi, tevékenysége az általános szabályok szerint adózik, és az általa más adóalanyoktól igénybe vett utazási szolgáltatások után fizetendő héa levonható a

[24] Lásd legutóbb: 2025. augusztus 1-jei Galerie Karsten Greve ítélet (C-433/24, EU:C:2025:600, 35. pont).

[25] Madgett és Baldwin ítélet (21–23. pont).

termékértékesítés után fizetendő adóból. Az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás tehát nem alkalmazható. Ez logikus, mivel csak a visszterhes szolgáltatások tartoznak a héa hatálya alá, és ezért esetükben a különös szabályozás alkalmazandó. Ugyanakkor a P társaság kétségtelenül az adóköteles tevékenységéhez, azaz a termékértékesítéshez veszi igénybe ezeket az utazási szolgáltatásokat, és ezért jogosult az e szolgáltatások igénybevétele után megfizetett adó levonására.

45. Ugyanaz a tevékenység, azaz a rövidebb utazások alkalmával végzett termékértékesítés tehát eltérő adóügyi elbánásban részesül, attól függően, hogy a P társaság az utazás résztvevőitől a szállítási költségek egy részének fedezése érdekében díjat számít-e fel, vagy sem.

46. Jelen esetben azonban nem csupán a P társaság által végzett tevékenységek következetlen adójogi megítéléséről van szó. E társaság ugyanis versenyben áll más, hasonló tevékenységet folytató gazdasági szereplőkkel. E gazdasági szereplők viszont kedvezőbb adóügyi elbánásban részesülnek, ha nem számítanak fel díjat a kirándulások résztvevőinek, mint a P társaság, amikor ilyen díjat számít fel. Ilyen helyzetben az adóztatás módja az adóalanyok gazdasági döntéseit is befolyásolja, mivel adóügyi szempontból előnyösebb, ha nem számítanak fel díjat a kirándulások résztvevőinek, és a kirándulások költségeit teljes egészében a termékértékesítésből származó bevételből finanszírozzák. Azon gazdasági szereplők, amelyek a szállítási szolgáltatásokat saját szolgáltatásként nyújtják, szintén kedvezőbb helyzetben vannak. Mivel e gazdasági szereplőkre nem alkalmazandó az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás, az e szolgáltatások nyújtásának költségében foglalt héa levonható a termékértékesítés után fizetendő adóból. Az adóteher tehát a vállalkozás vertikális integrációjának mértékétől függően változik (azaz attól függően, hogy a vállalkozás saját maga vagy alvállalkozók közreműködésével nyújtja-e a szolgáltatásokat), ami ellentétes a héasemlegesség elvével.

47. Mi több, a P társaság olyan gazdasági szereplőkkel is versenyben áll, amelyek különböző típusú termékbemutatók keretében végeznek termékértékesítést, amely bemutatókra az ügyfelek önállóan jutnak el. Ebben az esetben az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazásának problémája egyáltalán nem merül fel, és e gazdasági szereplők a termékértékesítés után fizetendő adóból teljes egészében levonhatják az e termékértékesítéshez felhasznált termékek és szolgáltatások után fizetett adót, mint például a bemutató helyszínéül szolgáló helyiség bérleti díját vagy a résztvevőknek a bemutatón való részvétel ösztönzése érdekében adott ajándékokat. E gazdasági szereplők tehát kedvezőbb adózási helyzetben vannak, mint a P társasághoz hasonló gazdasági szereplők.

48. A Bíróság több alkalommal is hangsúlyozta az értékesítés korábbi szakaszában megfizetett adó levonásához való jog és az adósemlegesség elvének a közös héarendszer működése szempontjából fennálló jelentőségét. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és elvben nem korlátozható. Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer következésképpen valamennyi gazdasági tevékenység adóterhét illetően biztosítja a semlegességet, függetlenül azok céljától és eredményétől, feltéve hogy az említett tevékenységek főszabály szerint maguk is héakötelesek. [26]

[26] Lásd legutóbb: 2025. március 13-i Greentech ítélet (C-640/23, EU:C:2025:175, 33. pont).

49. Igaz, hogy a Bizottság kontra Németország ítéletben a Bíróság elutasította a német kormánynak az adósemlegesség elvén alapuló érveit, amelyeket az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás más adóalanyoknak nyújtott utazási szolgáltatásokra való alkalmazásával szemben hozott fel. A Bíróság ugyanis elismerte, hogy a semlegesség elvének állítólagos megsértése ezen ügyben közvetlenül az e szabályozást a közös héarendszer általános elveitől való eltérésként létrehozó irányelv rendelkezéseinek alkalmazásából ered, és ezért nem tekinthető ellentétesnek ezen elvvel.[27] A Bíróság arra is emlékeztet, hogy az adósemlegesség elve nem elsődleges jogi szabály, hanem értelmezési elv, és ezért nem akadályozhatja az uniós jogalkotó által kifejezetten előírt eltérések, mint például az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás keretében bevezetett, a közös héarendszer általános szabályaitól való eltérések hatékony érvényesülését.[28]

50. A Bíróságnak az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás eltérő jellegére vonatkozó megállapítása azonban a más adóalanyoktól igénybe vett utazási szolgáltatásokra, tehát az e szabályozás hatálya alá tartozó szolgáltatásokra vonatkozott. Ezzel szemben a jelen ügyben az adósemlegesség elvének és az adólevonási jognak a megsértése termékértékesítést érint, olyan szolgáltatást, amely nem tartozik e szabályozás hatálya alá. E szabályozás eltérő jellege az eltérés hatálya alá nem tartozó ügyletek tekintetében nem igazolhatja az említett elvek megsértését. Ez ugyanis ellentétes lenne a kivételek szigorú értelmezésének elvével.

51. Továbbá, ami az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatékonyságát illeti, annak alapvető célja, hogy elkerülje azokat a nehézségeket, amelyek a gazdasági szereplők számára a közös héarendszer azon általános elveiből következnének, amelyek a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatásokat is magukban foglaló ügyletekre vonatkoznak. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a szolgáltatásnyújtások nagy száma és helye miatt olyan gyakorlati nehézségekkel járna e vállalkozások számára, amelyek meggátolhatnák tevékenységük folytatását.[29]

52. Meg kell azonban jegyezni, hogy az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló termékértékesítéssel egybekötött kirándulásokat főszabály szerint egyetlen tagállam területén szervezik, és a kirándulások keretében kínált utazási szolgáltatások száma korlátozott. Ellenkező esetben ugyanis nehéz lenne a szervezésüket a termékértékesítésből származó bevételből finanszírozni. Ezért nem tűnik úgy, hogy az ilyen tevékenységek általános szabályok szerinti adóztatása indokolatlan adminisztratív nehézségeket okozna. Ezért nehéz beszélni az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás hatékonyságának korlátozásáról, mivel e szabályozás egyébként sem érte volna el a célját.

53. A Bizottság az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás bevezetésének a héabevételek tagállamok közötti kiegyensúlyozott elosztására irányuló további célját is megemlíti. Arról van ugyanis szó, hogy a közvetlenül az utazóknak nyújtott egyes szolgáltatások az igénybevételük helyén, míg az utazási iroda árrése annak székhelyén adózik. Elegendő azonban megjegyezni, hogy a személyszállításhoz hasonló szolgáltatások az alkalmazott adózási szabályozástól és a szolgáltatást nyújtó személytől függetlenül igénybevételük helyén

[27] Bizottság kontra Németország ítélet (55. pont).

[28] Bizottság kontra Németország ítélet (58. pont).

[29] Lásd hasonlóképpen: 2012. szeptember 6-i Madgett és Baldwin ítélet (18. és 33. pont); 2012. október 25-i Kozak ítélet (C-57/11, EU:C:2012:672, 19. pont).

adóznak,[30] míg az árrés az alapeljárásban szereplőhöz hasonló helyzetben főszabály szerint negatív, és ezért nem is keletkeztet adóbevételt. Az említett szabályozás e célja tehát szintén nem valósul meg.

54. Végül a Bíróság úgyszintén elismeri, hogy a hasonló szolgáltatásokat nyújtó gazdasági szereplők közötti torzulásoktól mentes verseny megőrzése érdekében az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozást kell alkalmazni minden olyan adóalanyra, aki más adóalanytól vesz igénybe utazási szolgáltatásokat, majd ezeket a szolgáltatásokat ügyfelei számára nyújtja.[31] A jelen ügyben a német kormány és a Bizottság e szabályozás alapeljárás tárgyát képező tevékenységre való alkalmazásának alátámasztására is ezt az érvet hozta fel.

55. Itt azonban egyrészt meg kell jegyezni, hogy még ha a P társasághoz hasonló gazdasági szereplő versenyben is áll „szokásos” (azaz nem áruk értékesítéséhez kapcsolódó) turistautak szervezőivel, versenyelőnye mindenekelőtt abból származik, hogy ezeket a kirándulásokat nagyon alacsony áron kínálja, mivel költségeik fennmaradó részét termékértékesítésből finanszírozza. Az adóztatás módja másrészt másodlagos jelentőségű, ha van egyáltalán jelentősége, mivel – amint azt már hangsúlyoztam – az általános szabályok és a különös szabályozás alkalmazása általában azonos adóterhet eredményez. Egyébként a Bíróság ezt az érvet a tipikus utazási irodák helyett az „atipikus” utazási szolgáltatók versenyhelyzetének védelme érdekében hozta fel.

56. Másrészt az az érv, hogy biztosítani kell a P társasághoz hasonló gazdasági szereplők és más utazásszervezők közötti torzulásmentes versenyt, csak a probléma egyik, és kevésbé fontos aspektusát érinti. Ezzel szemben a fontosabb kérdés az a versenyhátrány, amely az utazások keretében termékeket értékesítő gazdasági szereplőket éri abban az esetben, ha rájuk az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozást alkalmazzák, azokhoz a gazdasági szereplőkhöz képest, akik szintén értékesítenek termékeket a vállalkozás székhelyén kívül, de akikre e szabályozás nem alkalmazandó.[32] E versenyhátrány viszont közvetlenül az előbbi gazdasági szereplők eltérő adóügyi megítéléséből, azaz abból ered, hogy az ilyen termékek árának összetevői után fizetett héa általuk nem vonható le teljeskörűen.

57. Összefoglalva, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás eljárási célt szolgál az adókivetés és -megfizetés megkönnyítése és az adóbevételek tagállamok közötti elosztásának kiegyensúlyozása formájában. Ugyanakkor e különös szabályozás alkalmazása az alapeljárásban szereplőhöz hasonló helyzetben a közös héarendszer alapvető anyagi jogi elveinek, mint például a levonási jog és az adósemlegesség megsértését eredményezi, mégpedig olyan tevékenységek tekintetében, amelyek nem tartoznak e különös szabályozás hatálya alá. Ilyen esetben a formai követelmények nem élvezhetnek elsőbbséget.

58. Nyilvánvaló, hogy a közös héarendszert úgy dolgozták ki, hogy az csak akkor működik optimálisan, ha valamennyi gazdasági tevékenységre egységesen alkalmazzák. Bármilyen eltérés, mint például a mentességek, az árrés adóztatása, a kedvezményes adómértékek alkalmazása, vagy akár az adómértékek teljes harmonizációjának hiánya egyes tagállamokban, zavart okoz vagy okozhat e rendszer működése tekintetében és potenciálisan torzítja vagy torzíthatja a versenyt. E zavar, illetve torzulás elfogadható, ha az eltérések alkalmazásának pozitív hatásai meghaladják a negatív hatásokat. Ez azonban nem áll fenn a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben,

[30] Lásd a 77/388 irányelv 9. cikke (2) bekezdésének b) pontját, amely jelenleg a 2006/112 irányelv 48. cikke. Ugyanez vonatkozik a szálláshelyadási szolgáltatásokra és éttermi szolgáltatásokra is (lásd a 2006/112 irányelv 47. és 55. cikkét).

[31] Madgett és Baldwin ítélet (21–23. pont).

[32] Lásd a jelen indítvány 46–47. pontját.

amelyben a termékértékesítés kedvezőtlen adóügyi elbánásának formájában jelentkező negatív hatásokat nem ellensúlyozzák az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás utazási szolgáltatásokra való alkalmazásából eredő előnyök.

59. Ezért a 77/388 irányelv 26. cikkét véleményem szerint úgy kell értelmezni, hogy elkerülhető legyen az utazások keretében végzett termékértékesítésekkel szemben az ilyen hátrányos bánásmód.

60. A legegyszerűbb megoldás az lenne, ha az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló tevékenységet folytató adóalany számára biztosítanák a jogot arra, hogy a termékértékesítés után fizetendő adóból levonhassa a szállítási szolgáltatások (és esetleg más utazási szolgáltatások) igénybevétele során fizetett adót, amennyiben e szolgáltatások igénybevételének költségét nem fedezi az utazás résztvevői által fizetett díj.

61. Ezen értelmezés lehetővé tenné az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás alkalmazásának összekapcsolását az általános adózási szabályoknak a termékértékesítésre való helyes alkalmazásával, valamint az adóköteles tevékenységhez felhasznált termékek megvásárlása és szolgáltatások igénybevétele során megfizetett adó levonásának e szabályok szerves részét képező jogával. Jóllehet az utazás résztvevői részére nyújtott szállítási szolgáltatások igénybevételének költségei nem köthetők az ezen utazás keretében végrehajtott konkrét termékértékesítési ügyletekhez, mivel nem minden résztvevőnek kell terméket vásárolnia, e költségek – amennyiben azokat nem fedezik a résztvevőknek felszámított díjak – kétségtelenül a termékértékesítési tevékenység általános költségeinek minősülnek, és mint ilyenek, feljogosítanak az adólevonásra. [33]

62. A 77/388 irányelv 26. cikkének (4) bekezdése azonban kifejezetten kizárja az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás alkalmazása esetén a közvetlenül az utazók javára szolgáló szolgáltatások igénybevétele után fizetett héa levonásának jogát. Következésképpen a héa levonását lehetővé tevő értelmezés, amennyiben az utasoknak felszámított díjak nem fedezik a szállítási szolgáltatások költségeit, az említett rendelkezés kifejezett szövegével ellentétes, *contra legem* értelmezés lenne.

63. Ezzel szemben nem ilyen egyértelmű az ezen irányelv 26. cikkének (1) bekezdésében szereplő, „utazási irodák tevékenysége” megfogalmazás, amely meghatározza az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás hatályát. [34] Mi több, a jelen ügyhöz hasonló helyzettel a Bíróság ez idáig még nem foglalkozott. Az eddigi ítélkezési gyakorlat ugyanis olyan helyzetekre vonatkozott, amelyekben az adóalany valamennyi nyújtott szolgáltatásra átalányárat számított fel, és ez az ár e szolgáltatások összes költségét fedezte. Az egyetlen problémát annak kiszámítása jelenthette, hogy ez az ár milyen arányban képezte az e szabályozás hatálya alá tartozó szolgáltatások ellenértékét. [35]

64. Ezért álláspontom szerint lehetséges azon értelmezés, amely szerint az utazási iroda e rendelkezés értelmében vett tevékenysége nem a termékértékesítéssel egybekötött kirándulások szervezésére irányuló tevékenység, amennyiben az e kirándulások résztvevőinek felszámított díjak nem fedezik a szállítási szolgáltatások más adóalanytól történő igénybevételének teljes költségét, és e költségek e termékek árának fennmaradó részét képezik.

[33] Lásd hasonlóképpen: 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet (C-132/16, EU:C:2017:683, 29. pont).

[34] Emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés csak a Bíróság ítélkezési gyakorlatának következtében vonatkozik az olyan utazási szolgáltatást nyújtó valamennyi adóalanyra, amelyet más adóalanyoktól vesz igénybe.

[35] Lásd: Madgett és Baldwin ítélet (36–46. pont).

65. Ezen értelmezés az adóalany teljes tevékenységének az általános szabályok szerinti adózását jelenti. Ez lényegében nem változtatja meg az utazási szolgáltatások adóterhét. E szolgáltatásokat ugyan megadóztatják,[36] az adóalany azonban levonhatja az értékesítés korábbi szakaszában, azaz e szolgáltatások alvállalkozóktól történő igénybevétele során megfizetett adót. Az eredmény hasonló lesz az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás negatív árrés feltételezése mellett történő alkalmazásához. Másrészt az adóalany visszaszerzi a jogot, hogy ezen adó fennmaradó részét levonja a termékértékesítés után fizetendő adóból, ami helyreállítja tevékenysége ezen elemének adósemlegességét, elkerülve a jelen indítvány 35–47. pontjában említett torzulásokat.

66. A fentiekre tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a kérdést előterjesztő bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdésre azt a választ adja, hogy a 77/388 irányelv 26. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az nem alkalmazható olyan helyzetben, amelyben az adóalany más adóalanytól utazási szolgáltatásokat, különösen szállítási szolgáltatásokat vesz igénybe, majd azokat saját nevében nyújtja olyan termékek értékesítésével egybekötött kirándulások keretében, amelyek megvásárlása nem feltétele a kiránduláson való részvételnek, és az adóalany a résztvevőknek olyan díjat számít fel, amely nem fedezi a más adóalanytól igénybe vett szolgáltatások teljes költségét, e költségek fennmaradó részét a termékértékesítésből származó bevételekből fedezik, és így az e termékek árának részévé válik.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés

67. Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy abban az esetben, ha az első kérdésre igenlő választ kell adni, alkalmazható-e a 77/388 irányelv 12. cikkének héamértékre vonatkozó (1) bekezdése az utazási iroda negatív árrésére, aminek következtében az adó negatív, és az adóalany jogosult lesz ezen adó visszatérítésére.

68. Amennyiben a Bíróság elfogadná az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első két kérdésre javasolt válaszomat, a harmadik kérdés tárgytalanná válik. Az alábbiakban azonban a jelen ügy elemzésének teljessége érdekében a harmadik kérdést röviden megvizsgálom.

69. E kérdés azon a feltevésen alapul, hogy az adómértéknek az utazási iroda negatív árrésére történő alkalmazása negatív adót kell, hogy eredményezzen. Számtanilag ez a feltételezés helyes: a negatív adóalap és a pozitív adómérték szorzatának eredménye negatív.

70. Az általános héarendszer azonban nem ismeri a „negatív adó” fogalmát. E rendszer azon a feltételezésen alapul, hogy az adóalap főszabály szerint mindig pozitív. Ugyanis csak az ellenszolgáltatás fejében, azaz pozitív pénzösszegként meghatározott ellenérték fejében végrehajtott ügyletek adóznak. Ilyen ellenérték hiányában az ügylet nem ellenszolgáltatás fejében történik, és nem adóköteles. Lényegtelen tehát, hogy ezen ellenérték magasabb vagy alacsonyabb, mint az adóalanynak az ügylet érdekében felmerült költségeinek összege.[37]

[36] A héa az utazás résztvevőit terhelő teljes díj után fizetendő.

[37] A héa ugyanis nem jövedelemadó, hanem forgalmi adó, a forgalom, azaz az adóköteles tevékenységből származó teljes bevétel, és nem az ebből a tevékenységből származó nyereség adózik.

71. Az árrés megadóztatására vonatkozó szabályozás, mint például az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás, felborítja ezt a rendszert, mivel az adóalap itt nem a szolgáltatás teljes ára, hanem csak az árrés, amelyet ezen ár és a felmerült költségek különbözete jelent. E különbözet viszont lehet negatív, ha az utazási szolgáltatások más adóalanytól történő igénybevételének költségei meghaladják azt az árat, amelyet az adóalany az ügyfeleinek felszámít.

72. A 77/388 irányelv azonban nem ír elő semmilyen mechanizmust az adónak az adóalany részére ilyen esetben történő visszatérítésére. Ha az árrés negatív, az adóalapot nulla, és így a fizetendő héa is nulla.

73. Az adó héaalany részére történő visszatérítésének egyetlen lehetőségéről a 77/388 irányelv 18. cikkének (4) bekezdése rendelkezik, e rendelkezés azonban *az értékesítés korábbi szakaszában megfizetett* adó visszatérítésére vonatkozik, amennyiben a levonható adó összege meghaladja az adóalany adóköteles ügyletei után az adómegállapítási időszakban fizetendő adó összegét. Értelmezésem szerint az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdés az utazási irodákra vonatkozó különös adózási szabályozás alapján hasonló eredmény elérésére irányul. E szabályozás keretében azonban az irányelv 26. cikkének (4) bekezdése kifejezetten kizárja az értékesítés korábbi szakaszában megfizetett adó levonásának jogát.

74. Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ kellene adni, hogy a 77/388 irányelv 26. cikkével összefüggésben értelmezett 12. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adómérték utazási iroda negatív árrésére történő alkalmazása nem keletkeztet az adóalany számára jogot a héa visszatérítésére.

Végkövetkeztetések

75. A fentiek összességére figyelemmel azt javaslom, hogy Bíróság a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 26. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

az nem alkalmazható olyan helyzetben, amelyben az adóalany más adóalanytól utazási szolgáltatásokat, különösen szállítási szolgáltatásokat vesz igénybe, majd azokat saját nevében nyújtja olyan termékek értékesítésével egybekötött kirándulások keretében, amelyek megvásárlása nem feltétele a kiránduláson való részvételnek, és az adóalany a résztvevőknek olyan díjat számít fel, amely nem fedezi a más adóalanytól igénybe vett szolgáltatások teljes költségét, e költségek fennmaradó részét a termékértékesítésből származó bevételekből fedezik, és így az e termékek árának részévé válik.