TAMARA ĆAPETA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2022. február 24.[1]

C-637/20. sz. ügy

Skatteverket
kontra
DSAB Destination Stockholm AB

(a Högsta förvaltningsdomstolen [legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Hozzáadottérték-adó (héa) – 2006/112/EK irányelv – Adóköteles ügyletek – Városkártya – (EU) 2016/1065 irányelv – Az »utalvány« fogalma”

I. Bevezetés

1. A különböző típusú utalványok manapság igen elterjedtek a piacon (például a különböző üzletekben felhasználható ajándékutalványok és feltöltőkártyák). Az utalványok azonban – bár a fogyasztók számára viszonylag egyszerűen használhatók – bonyolult eszköznek bizonyultak a héa szempontjából történő megítélésüket illetően.[2] Az uniós jogalkotó ezért 2016-ban elfogadta a 2006/112/EK irányelv[3] (a továbbiakban: héairányelv) módosításait[4] azzal a céllal, hogy tisztázza a héa utalványokra való alkalmazását.[5] A jelen ügyben a Bíróságot e jogszabályi pontosítások tisztázására kérik.

2. A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) az előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a héairányelv 30a. cikke szerinti „utalvány” jelentésének tisztázását kéri. Ez lehetővé teszi, hogy az eljáró bíróság dönthessen a Stockholm városába látogatóknak kínált városkártya adózási megítéléséről.

[1] Eredeti nyelv: angol.

[2] Amint azt a GE Aircraft Engine Services Ltd ügyre vonatkozó, 2022. január 27-én ismertetett indítványom (C-607/20, EU:C:2022:63) is mutatja.

[3] 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.).

[4] Lásd: a 2006/112/EK irányelvnek az utalványok kezelése tekintetében történő módosításáról szóló, 2016. június 27-i (EU) 2016/1065 irányelv (HL 2016. L 177., 9. o.) (a továbbiakban: 2016. évi irányelv).

[5] Lásd e tekintetben a 2016. évi irányelv (1), (3) és (8) preambulumbekezdését.

II. Jogi keret

3. A 77/388/EGK irányelvet[6] 2007. január 1-jén a héairányelv hatályon kívül helyezte.

4. A héairányelv hatályát 2. cikkének (1) bekezdése határozza meg. E cikk c) pontja értelmében a héa hatálya alá tartozik „egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás”.

5. A héairányelv 14. cikkének (1) bekezdése szerint a „termékértékesítés” „a birtokba vehető dolog átengedése, amely tulajdonosként való rendelkezésre jogosít fel”, míg az említett irányelv 24. cikkének (1) bekezdése szerint a „szolgáltatásnyújtás” „minden olyan tevékenység, amely nem minősül termékértékesítésnek”.

6. A héairányelv 30a. cikkének 1. pontja akként rendelkezik, hogy az „utalvány” olyan eszköz, amelyet termékértékesítés, illetve szolgáltatásnyújtás ellenértékeként, illetve rész-ellenértékeként kell elfogadni, és amely esetében magán az eszközön vagy a kapcsolódó dokumentációban – beleértve az eszköz általános szerződési feltételeit is – fel van tüntetve az igénybe vehető termékeknek, illetve szolgáltatásoknak vagy azok potenciális értékesítőinek/szolgáltatóinak a megnevezése.

7. Ezen irányelv 30a. cikkének 2. pontja alapján az „egycélú utalvány” olyan utalvány, amelynek esetében az utalvány kibocsátásakor ismert az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások értékesítésének, illetve nyújtásának teljesítési helye, valamint az adott termékek, illetve szolgáltatások után fizetendő héa összege. Ezzel szemben az irányelv 30a. cikkének 3. pontja szerint a „többcélú utalvány” az egycélú utalványtól eltérő utalvány.

8. A héairányelv 30b. cikkének (2) bekezdése akként rendelkezik, hogy a terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó által ellenértékként vagy rész-ellenértékként elfogadott többcélú utalvány ellenében történő termékek tényleges átadása vagy a szolgáltatások tényleges nyújtása [helyesen: termékeknek vagy szolgáltatásoknak a terméket értékesítő vagy a szolgáltatást nyújtó által ellenértékként vagy rész-ellenértékként elfogadott többcélú utalvány ellenében történő tényleges átadása, illetve nyújtása] a 2. cikk értelmében a héa hatálya alá tartozik, míg az említett többcélú utalványnak az ezt megelőző valamennyi átengedése nem tartozik a héa hatálya alá. A 30b. cikk (2) bekezdésének második albekezdése kiemeli, hogy „amennyiben a többcélú utalványt az első albekezdés értelmében a héa hatálya alá tartozó ügyletet teljesítő adóalanytól eltérő adóalany engedi át, valamennyi azonosítható szolgáltatásnyújtás – például forgalmazási, illetve promóciós szolgáltatások nyújtása – a héa hatálya alá tartozik”.

9. A héairányelv 73. cikke alapján a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap tartalmaz mindent, ami azon teljesítés ellenértékét képezi, amelyet ezért az ügyletért a vevőtől, a szolgáltatás megrendelőjétől vagy harmadik személytől az eladó vagy a szolgáltatás nyújtója kap, vagy amelyet e személyeknek kapniuk kell, beleértve az ezen értékesítés árát közvetlenül befolyásoló támogatásokat.

[6] A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv).

10. A 73a. cikk akként rendelkezik, hogy a 73. cikk sérelme nélkül, a többcélú utalvány ellenében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapját az utalványért fizetett ellenértéknek vagy – az ellenértékre vonatkozó információ hiányában – a magán a többcélú utalványon vagy a kapcsolódó dokumentációban feltüntetett pénzbeli értéknek kell képeznie, csökkentve az értékesített termékekre vagy nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó héa összegével.

11. A héairányelv 30a., 30b. és 73a. cikkét a 2016. évi irányelv iktatta be. Ezen irányelv vonatkozó preambulumbekezdései a következőképpen szólnak:

„(1) A [héa irányelv] szabályokat állapít meg a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás teljesítésének időpontja és helye, az adóalap összege, a hozzáadottértékadó (héa)-fizetési kötelezettség keletkezése és a levonásra való jogosultság tekintetében. E szabályok mindazonáltal nem eléggé egyértelműek és átfogóak ahhoz, hogy biztosítsák az utalványokkal végzett ügyletek következetes adózási megítélését, ami nem kívánatos következményekkel jár a belső piac megfelelő működése szempontjából.

(2) Az utalványok héa szempontjából történő megítélésére konkrét szabályokat kell meghatározni, mivel gondoskodni kell arról, hogy az utalványok megítélése egyértelmű és egységes legyen, valamint arról, hogy az utalványok esetében következetesen kerüljön alkalmazásra az az elv, amely szerint a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adót kell alkalmazni, továbbá annak érdekében, hogy ne alakulhassanak ki következetlenségek és el lehessen kerülni a verseny torzulását, a kettős adóztatást és az adóztatás elmaradását és csökkenteni lehessen az adókikerülés kockázatát.

(3) Tekintettel a távközlés, a műsorszolgáltatás és az elektronikus úton nyújtott szolgáltatások esetében a teljesítés helyére vonatkozó, 2015. január 1-jétől alkalmazandó új szabályokra, az utalványok esetében közös megoldásra van szükség annak biztosítása érdekében, hogy a tagállamok között határon átnyúló jelleggel értékesített utalványok kapcsán ne forduljon elő eltérő adózási megítélés. E célból alapvető fontosságú az utalványok héa szempontjából történő megítélését tisztázó szabályok bevezetése.

(4) E szabályoknak kizárólag a termékekre vagy szolgáltatásokra beváltható utalványokra kell vonatkozniuk. Nem kell azonban vonatkozniuk azokra az eszközökre, amelyek termék vagy szolgáltatás vásárlása esetén árengedményre jogosítják birtokosukat, de termékek vagy szolgáltatások igénybevételére nem jogosítanak.

(5) Az utalványokra vonatkozó rendelkezések nem eredményezhetik a menetjegyek, mozijegyek, múzeumi belépők, postabélyegek vagy ehhez hasonlók héa szempontjából történő megítélésének a változását.

(6) Az utalványok fogalmának a héa-szabályok alkalmazásában történő pontos meghatározása, valamint az utalványoknak a pénzhelyettesítő fizetési eszközöktől történő elhatárolása érdekében meg kell határozni a fizikai vagy elektronikus formában megjelenő utalvány fogalmát, megállapítva lényegi alkotóelemeit, különösen az utalványhoz kapcsolódó jogosultság jellegét és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékeként való elfogadásával kapcsolatos kötelezettséget.”

III. A tényállás, az alapeljárás, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés és a Bíróság előtti eljárás

12. A DSAB Destination Stockholm, az alapeljárás felperese városkártyákat bocsát ki és értékesít a Stockholmba (Svédország) látogatók számára.

13. Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés szerint e kártyával a kártyabirtokos korlátozott ideig és bizonyos értékhatárig mintegy 60 látványossághoz, köztük nevezetességekhez és múzeumokba látogathat el. A kártyabirtokosok a kártya érvényességi ideje alatt korlátlanul igénybe vehetik a szállítási szolgáltatásokat, valamint csatlakozhatnak a különböző Hop-on-Hop-off autóbuszok vagy hajók által kínált városnéző túrákhoz.

14. A kártyához kapcsolódó szolgáltatások vagy különböző mértékben adókötelesek vagy adómentesek. A kártyabirtokos a kártyát további fizetés nélkül pusztán leolvassa egy speciális kártyaleolvasóval. A kártya kibocsátójával kötött szerződésnek megfelelően a szolgáltató minden egyes belépésért vagy igénybevételért ellenértéket kap a kibocsátótól. A szállítási szolgáltatások kivételével, amelyek korlátlanul igénybe vehetők, az egyéb szolgáltatások esetében a szolgáltató nem köteles egynél több alkalommal történő belépést biztosítani. A kártya kibocsátója nem garantál minimális látogatói létszámot. Az értékhatár elérését követően a kártya érvényét veszti.

15. A stockholmi városkártya különböző változatokban kapható, amelyek eltérő érvényességi idővel és értékhatárral rendelkeznek. A 24 órás érvényességű, felnőttek részére szóló kártya ára 669 SEK (hozzávetőlegesen 65 EUR). A kártyabirtokos az érvényességi idő alatt a kártyát legfeljebb 1800 SEK (hozzávetőlegesen 175 EUR) értékben használhatja fel szolgáltatások megvásárlására. Az érvényesség idő a kártya első alkalommal történő használatával kezdődik meg, és a kártyát a vásárlást követő egy éven belül fel kell használni.

16. Az alapeljárás felperese feltételes adómegállapítás iránti kérelmet nyújtott be a Skatterättsnämndenhez (adójogi bizottság, Svédország) annak megerősítése érdekében, hogy e városkártya többcélú utalványnak minősül.

17. Az adójogi bizottság azonban megállapította, hogy a kártya nem minősül többcélú utalványnak. Az adójogi bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az „utalványnak” az adóalap meghatározására vonatkozó rendelkezésekkel összefüggésben értelmezett fogalmából következően annak bizonyos névértékkel kell rendelkeznie, vagy meghatározott termékértékesítésekhez vagy szolgáltatásnyújtásokhoz kell kapcsolódnia. Az adójogi bizottság álláspontja szerint az utalványból egyértelműen ki kell tűnnie, hogy mi kapható ezen utalvány ellenében, még akkor is, ha – többcélú utalvány esetében – bizonytalanság állhat fenn például az adókulcsot vagy az adóztatás helye szerinti országot illetően.

18. A Skatteverket (adóhatóság, Svédország) és a DSAB Destination Stockholm közötti, az említett feltételes adómegállapításhoz kapcsolódó jogvita jelenleg a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) előtt van folyamatban.

19. A felek elsősorban abban nem értenek egyet, hogy a városkártya egyáltalán utalványnak minősül-e. Egyrészt a Skatteverket úgy véli, hogy a szóban forgó kártya nem utalvány, mivel magas értékhatárral és rövid érvényességi idővel rendelkezik, ami bizonyossá teszi, hogy az átlagos fogyasztó biztosan nem fogja teljeskörűen kihasználni ezt a kártyát.

20. Másrészt a DSAB Destination Stockholm úgy véli, hogy a kártya azért utalvány, mert az értékesítők/szolgáltatók kötelesek azt ellenértékként elfogadni.

21. A kérdést előterjesztő bíróság először is kiemeli, hogy a héairányelv utalványokra vonatkozó rendelkezései viszonylag újak, és a 2018. december 31. után kibocsátott utalványokra alkalmazandók.[7] Másodszor kifejti, hogy a városkártyák kezelésének kérdését megvitatták az Unió héabizottságában,[8] de e tekintetben nem született konszenzus.[9] Végül a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Bíróságnak még nem nyílt alkalma arra, hogy állást foglaljon az „utalvány” és a „többcélú utalvány” kifejezések értelmezésével kapcsolatban.

22. E körülmények között a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni a héairányelv 30a. cikkét, hogy utalványnak, és ilyen esetben többcélú utalványnak minősül az alapeljárásban szereplőhöz hasonló kártya, amely a kártyabirtokos számára jogot biztosít arra, hogy meghatározott helyen, korlátozott időtartamban és meghatározott értékhatárig különféle szolgáltatásokat vegyen igénybe?”

23. A Bírósághoz a DSAB Destination Stockholm, a Skatteverket, az olasz kormány és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

IV. Értékelés

24. A kérdést előterjesztő bíróság elsősorban arra vonatkozóan kér iránymutatást, hogy miként kell értelmezni az „utalvány” kifejezést, amelyet a 2016. évi irányelv illesztett be a héairányelvbe. Ez az értelmezés szükséges ahhoz, hogy a kérdést előterjesztő bíróság eldönthesse, hogy a stockholmi városkártya e fogalom hatálya alá tartozik-e. Amennyiben a kártya valóban utalvány, a kérdést előterjesztő bíróság másodszor a „többcélú utalvány” fogalmának tisztázását kéri.

25. E kérdésekre válaszolva a következőképpen járok el. Először is annak elmagyarázása érdekében, hogy miért merült fel egyáltalán a kérdés, áttekintem a városkártyák héa szempontjából történő kezelésének a 2016. évi irányelv hatálybalépését megelőző előzményeit. Ezt követően megvizsgálom a héairányelv módosításait bevezető jogszabályi hátteret és az ebből eredő szabályokat annak meghatározása érdekében, hogy mit kell érteni az „utalvány” kifejezés alatt. Végezetül válaszolok arra a kérdésre, hogy a városkártyák a héa szempontjából utalványnak minősülnek-e.

[7] Az alapeljárás felei között egyetértés van a tekintetben, és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem sem tartalmaz ellentétes utalásokat azzal kapcsolatban, hogy a kérdés a városkártyák 2019. január 1-jét követő időszakban történő felhasználására vonatkozik.

[8] A héairányelv 398. cikkének (1) bekezdése a következőképpen szól: „a hozzáadottérték-adóval foglalkozó, »HÉA-bizottságnak« nevezett tanácsadó bizottság jön létre”.

[9] Héabizottság, „A városkártyák héa szempontjából történő kezelése” című tájékoztató dokumentum, 2019. április 3.; „983. sz. munkadokumentum, Új szabályozás”, 2019. november 13.; „987. sz. munkadokumentum, jegyzőkönyv”, 2019. december 2.

A. A városkártyák héa szempontjából történő kezelése a 2016. évi irányelv előtt

26. Noha a Bíróságot soha nem kérték arra, hogy a városkártyák héa szempontjából történő megítéléséről döntsön, ez nem jelenti azt, hogy az uniós jogot ne alkalmazták volna az ilyen kártyák héa szempontjából történő megítélésére mind az adóhatóságok, mind a tagállami bíróságok. A szakirodalomban [10] és a héabizottság dokumentációjában [11] ismertetett hazai esetek azonban azt mutatják, hogy az uniós jogot különböző módon alkalmazták.

27. A héabizottság jelentéseiből [12] következik, hogy a városkártyákat a héa szempontjából három fő módon kezelték. Az első az volt, hogy a városkártyákat mentesítették a héa alól. A kibocsátó szervezet és a kártyabirtokos közötti ügylet a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 1. alpontja (jelenleg a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének b) pontja) alapján mentesült, mivel azt hitelnyújtásnak minősítették. A kártyakibocsátók és az értékesítők/szolgáltatók közötti ügylet szintén adómentes volt, de a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontjának 2. alpontjára (jelenleg a héairányelv 135. cikke (1) bekezdésének c) pontja) hivatkozva, amely a fizetési garanciára vonatkozik. Azonban még akkor is, ha az államok a városkártyákkal végzett ügyleteket hitelként és fizetési garanciaként értelmezték, a hatodik irányelv 13. cikke C. részének b) pontja (jelenleg a héairányelv 137. cikke (1) bekezdésének a) pontja) alapján lehetőségük volt arra, hogy az adóalanyok számára lehetővé tegyék, hogy az egyébként adómentes ügyleteket a héa alá vonják. [13]

28. Úgy tűnik tehát, hogy a mentesség – az adóköteles ügyletek körébe való opcionális visszaillesztéssel – volt az első módja annak, ahogy a városkártyákat a héa szempontjából besorolták. [14] Ezt a „mentesség” lehetőségének fogom nevezni.

29. A második lehetőség szerint, amelyet a „teljes adóztatás” lehetőségének fogok nevezni, a városkártyákkal végzett ügyletek a héa hatálya alá tartoznak. A városkártya kibocsátójának a kártya értékesítése után a kártyán szereplő teljes névérték alapján kell héát felszámítania. [15] Minden egyes, kártya alapján nyújtott szolgáltatás is héaköteles. Bizonyíték van arra, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a 2016. évi irányelv alkalmazását megelőző ítélkezési gyakorlatában [16] így kezelte a városkártyákat. [17] A héabizottság jelentései szerint a városkártyák ilyen jellegű besorolása a gyakorlatban néhány más tagállamban is előfordult. [18]

30. A harmadik lehetőség, amelyet a továbbiakban „haszonkulcs” lehetőségnek fogok nevezni, szintén a héa hatálya alá vonja a városkártyával végzett ügyleteket. A második lehetőséghez hasonlóan a városkártya kibocsátója az értékesítés után héát számol fel; az adóalap azonban nem a kártya teljes névértéke, hanem csak az az összeg, amely a ténylegesen nyújtott szolgáltatások ellenértékeként kifizetett érték levonása után fennmarad, az úgynevezett haszonkulcs. [19]

[10] Amand, C., EU Value Added Tax: he Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, Intertax, 45(2). kötet, 2017., 150. o.

[11] Héabizottság, „A városkártyák héa szempontjából történő kezelése” című tájékoztató dokumentum, 2019. április 3.

[12] Uo.

[13] Héabizottság, A 10. ülésen született iránymutatások, 1980. október 23–24., XV/353/80, 1/2.

[14] Héabizottság, „A városkártyák héa szempontjából történő kezelése” című tájékoztató dokumentum, 2019. április 3.

[15] Uo., 6. o.

[16] Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország), 2018. október 18-i Strömma Turism & Sjöfart AB ítélet (980–18. sz. ügy), amelynek összefoglalója angol nyelven a „Supply of City Card – Entrance to attractions – Supply of a service or not” címen érhető el az IBDF adatbázisában.

[17] Az említett irányelv 2. cikke kimondja, hogy rendelkezéseit 2019. január 1-jétől kell alkalmazni.

[18] Héabizottság, „A városkártyák héa szempontjából történő kezelése” című tájékoztató dokumentum, 2019. április 3.

[19] Uo., 5. o.

Konkrétan, a kártya felhasználását követően a kibocsátó szervezet információt gyűjt a különböző értékesítőktől/szolgáltatóktól, és a ténylegesen nyújtott szolgáltatások ellenértékét fizeti ki. Az ellenérték tartalmazza a héát, és az nem levonható. Ezt követően a kártya kibocsátója a kártyáért kapott ellenérték és a ténylegesen végrehajtott ügyletekért fizetett ellenérték közötti különbözet utáni héát számolja el.

31. A fentiekből az következik, hogy a héa szempontjából a városkártyákat legalább három különböző módon kezelték.

32. Amint az a későbbiekben bemutatásra kerül, ha a városkártyákat utalványként kezelik, csak a harmadik „haszonkulcs” lehetőség alkalmazható a városkártyák utáni héa megfizetésének megfelelő módszereként, legalábbis azon városkártyák esetében, amelyeket többcélú utalványként terveztek. Az első, „mentességre” vonatkozó lehetőség, amely a városkártyákat a fizetési eszközökhöz hasonlítja, ellentétes a 2016. évi irányelv céljával, amely – amint azt a (6) preambulumbekezdés is jelzi – az utalványoknak a fizetési eszközöktől való jobb elhatárolására irányul.[20] A második, „teljes adóztatás” lehetőség nincs összhangban az utalványokra alkalmazandó adószabályozással, függetlenül attól, hogy egycélú vagy többcélú utalványról van-e szó. Bár ez az adózási lehetőség az adók beszedése szempontjából valószínűleg a leghatékonyabb, a kettős adóztatás, illetve az egyébként adómentes áruk vagy szolgáltatások (például a múzeumi belépők) megadóztatásának kockázatát hordozza magában. Ez az adóztatási lehetőség tehát a 2016. évi irányelv céljával is ellentétes, amely az utalványok héa szempontjából történő megítélésének tisztázásával a kettős adóztatás vagy az adóztatás elmaradásának elkerülésére irányul. A „haszonkulcs” lehetőség sikeresen elkerüli a kettős adóztatást, még ha kissé bonyolultabb is a végrehajtása. Mindazonáltal összességében az ilyen adószabályozáshoz szokott szakemberek számára az, ami néha első pillantásra nehéznek tűnhet egy kívülálló számára, végül nem is bizonyul olyan bonyolultnak.[21]

B. A 2016. évi irányelv

33. A jogszabály-értelmezés módszereinél figyelembe veendő tényező a jogalkotó szándéka, amennyiben az magából a szövegből, illetve keletkezésének körülményeiből és a háttéranyagokból megérthető.[22] Ennélfogva át kell tekinteni a 2016. évi irányelv célját és felépítését, valamint meg kell vizsgálni az utalvány fogalmának tartalmát meghatározó megfogalmazást.

1. A 2016. évi irányelv célja és felépítése

34. A jogalkotási aktusok preambuluma gyakran hasznos azon indokok megértéséhez, amelyek miatt a jogalkotó elfogadja a jogszabályban rögzített előírásokat. A 2016. évi irányelv (1) preambulumbekezdése kifejti, hogy a módosítási javaslatok oka az volt, hogy nem volt elég egyértelmű, hogyan kell alkalmazni a meglévő héaszabályokat az utalványokra. A pontosításra tehát azért volt szükség, hogy biztosítsák az utalványokkal végzett ügyletek következetes adózási megítélését a különböző tagállamokban. Ezt támasztja alá a (2) és (3) preambulumbekezdés, amelyekből kitűnik, hogy a jogalkotó azt kívánta megteremteni, hogy az utalványok megítélése egyértelműbb és egységesebb legyen. A nyitó preambulumbekezdések azt is kifejtik, hogy az

[20] Az utalványoknak a fizetőeszközöktől történő elhatárolásának további tárgyalása tekintetében lásd a jelen indítvány 45. és 53. pontját.

[21] E tekintetben lásd: Amand, C. Vouchers: une directive TVA européenne applicable à partir de 2019, La semaine fiscale, 277. szám, 2017. március 18., 2. oldal.

[22] Lásd ebben az értelemben legutóbb: 2021. november 9-i Bundesrepublik Deutschland (A család egységének fenntartása) ítélet (C-91/20, EU:C:2021:898, 49. és 52. pont).

utalványok megítélése összhangban van azzal az elvvel, amely szerint a termékekre és szolgáltatásokra az ezek árával pontosan arányban álló általános fogyasztási adót kell alkalmazni, és hogy e pontosításnak hozzá kell járulnia ahhoz, hogy ne alakulhassanak ki következetlenségek és el lehessen kerülni a verseny torzulását, a kettős adóztatást és az adóztatás elmaradását és csökkenteni lehessen az adókikerülés kockázatát.

35. Semmi sem utal tehát arra, hogy a jogalkotó az utalványok olyan új, különleges elbírálását kívánta volna bevezetni, amely eltér a termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak a héa szempontjából történő általános megítélésétől.[23] Célja csupán annak tisztázása volt, hogy a meglévő „rendes” elbírálás mit követel meg abban az esetben, ha azt az utalványokra alkalmazzák.

36. Mivel az utalványokra vonatkozó új szabályok tehát nem jelentenek kivételt az uniós általános adózási szabályok alól, nem értek egyet a Skatteverkettel és az olasz kormánnyal abban, hogy e szabályokat szűken kell értelmezni.

37. Az utalványokra vonatkozó héaszabályozás egyértelművé tétele érdekében a 2016. évi irányelv a 30a., 30b. és 73a. cikket illesztette be az általános héairányelvbe. Az új rendelkezéseknek az általános héairányelv rendszerébe való beillesztése is amellett szól, hogy ezeket a módosításokat csupán a már meglévő jogszabály – utalványokra való alkalmazásának esetére történő – újrafogalmazásának kell tekinteni.

38. A 30a. és 30b. cikket a héairányelvnek „Az adóztatandó ügyletek” című része tartalmazza „Az 1. és a 3. fejezetre vonatkozó közös rendelkezések” címet viselő új 5. fejezetként. A 73a. cikket az említett irányelv „Adóalapra” vonatkozó részébe illesztették be. E rendelkezés kimondja, hogy „a 73. cikk sérelme nélkül” alkalmazandó. Követi tehát az általános szabályozást, de azt a többcélú utalványok tekintetében részletesebben kifejti.

2. Az „utalványnak” a héairányelvben foglalt meghatározása

39. A héairányelv 30a. cikkének 1. pontja az utalványt olyan eszközként határozza meg, amely annak a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás ellenértékeként, illetve rész-ellenértékeként történő elfogadására vonatkozó kötelezettséget foglalja magában, és amely tartalmazza az azon termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó információkat, amelyek esetében az utalvány ellenértékként felhasználható, vagy a potenciális értékesítőkre/szolgáltatókra vonatkozó információkat.

40. Érdemes megjegyezni, hogy ez a meghatározás nem terjed ki minden olyan eszközre, amelyet általában utalványnak neveznek.[24] Az egyik ilyen eszköz az „árengedményre jogosító utalvány”. A héairányelv szerinti meghatározásból ez kimaradt, még akkor is, ha a 2016. évi irányelvre vonatkozó eredeti javaslatban ez szerepelt.[25] A 2016. évi irányelv (4) preambulumbekezdésében foglaltak szerint az árengedményre jogosító utalványok kizárásának oka az volt, hogy ezek az eszközök a termék vagy szolgáltatás vásárlása esetén árengedményre jogosítják birtokosukat, de

[23] Amand, C., EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, lásd a fenti 9. lábjegyzetet, 156. o.

[24] Amand, C., EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, lásd a fenti 9. lábjegyzetet; Bijl, J. B.O, The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities, Deventer, Wolters Kluwer, 2019, 276. o.

[25] Az eredeti javaslat azonban az „egycélú utalvány” és a „többcélú utalvány” mellett tartalmazott egy külön „árkedvezményre jogosító utalvány” kategóriát is. Lásd a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelvnek az utalványok kezelése tekintetében történő módosításáról szóló tanácsi irányelvre irányuló javaslat (COM(2012)0206 final – 2012/0102(CNS)) (5) preambulumbekezdését, valamint 25. cikkének e) pontját és 30a. cikkének 1. pontját.

termékek vagy szolgáltatások igénybevételére nem jogosítanak. A városkártya semmiképpen sem tekinthető utalványnak pusztán azért, mert általában utalványként hivatkoznak rá. Ahhoz, hogy a kártya utalványnak minősüljön, a héairányelv 30a. cikkében előírt két feltételnek kell megfelelnie.

41. A héairányelv 30a. cikkének 1. pontjában előírt két feltétel együttes.

42. Az első feltétel az, hogy az eszköznek tartalmaznia kell az áruk értékesítőire vagy a szolgáltatókra vonatkozó azon kötelezettséget, hogy azt el kell fogadniuk az általuk értékesített áruk vagy nyújtott szolgáltatások ellenértékeként vagy rész-ellenértékeként.

43. A DSAB Destination Stockholm a Bíróság előtti észrevételeiben kitart amellett, hogy annak megállapítása során, hogy egy eszköz utalványnak minősül-e, a döntő szempont éppen ebben a feltételben rejlik. Az olasz kormány azonban azzal érvel, hogy az utalvány lényegi jellemzője az, hogy az utalvány jogot biztosít a jogosultnak arra, hogy előre meghatározott mennyiségű és minőségű árut vagy szolgáltatást vásároljon előre meghatározott értékesítőktől/szolgáltatóktól.

44. Bár a terméknek vagy szolgáltatásnak az utalvány felhasználásával történő megvásárlására való jogosultság általában része az ilyen eszközöknek, ezt a jellemzőt nem tekintették döntőnek a meghatározása szempontjából. Az eredeti javaslatban a 30a. cikk úgy rendelkezett, hogy „az »utalvány« olyan eszköz, amely termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás igénybevételére jogosít”. [26] Mindazonáltal e rendelkezés végleges szövege nem említi az utalvány alkotó elemeként az áruk vagy szolgáltatások igénybevételére való jogot, hanem inkább az értékesítő/szolgáltató azon kötelezettségére összpontosít, hogy ezt az eszközt el kell fogadnia ellenértékként. [27] Ezért nem fogadható el az olasz kormány azon érvelése, hogy az áruk vagy szolgáltatások igénybevételére való jog az utalvány lényeges jellemzője.

45. A második feltétele annak, hogy egy eszköz utalványnak minősüljön, az, hogy magán az eszközön vagy a kapcsolódó dokumentációban fel van tüntetve az igénybe vehető termékeknek, illetve szolgáltatásoknak vagy azok potenciális értékesítőinek/szolgáltatóinak a megnevezése. Általánosan elismert tény, hogy az utalványokat ezek a jellemzők különböztetik meg a hagyományos fizetési eszközöktől. [28]

46. Ez a feltétel másként úgy van megfogalmazva, hogy ahhoz, hogy egy eszköz utalványnak minősüljön, elegendő, ha egyértelmű, hogy milyen áruk vagy szolgáltatások ellenértékeként használható fel. Ha az áruk és szolgáltatások nincsenek meghatározva, elegendő, ha ismertek azok az értékesítők vagy szolgáltatók, akiknek az utalványt ellenszolgáltatásként el kell fogadniuk.

47. Az utalványnak a héairányelvben szereplő meghatározása tehát attól teszi függővé annak megállapítását, hogy valamely eszköz utalványnak minősül-e, hogy az megfelel-e a fent említett két feltételnek. A szöveg azonban nem ad választ arra a kérdésre, hogy minden olyan eszköz, amely megfelel e két feltételnek, szükségszerűen utalványként kezelendő-e. Az e kérdésre adandó választ annak vizsgálatával együtt javaslom, hogy a városkártyák megfelelnek-e a héairányelv 30a. cikkének 1. pontjában meghatározott két feltételnek.

[26] Uo.

[27] A jogalkotási eljárás eredményének hasonló értelmezésére lásd: Terra, B. J. M.; Kajus, J., Commentary on EU VAT, 2020, „7.3.1.5.1.1. Definition of a voucher.

[28] Terra, B. J. M., Terra, E. T., „The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers”, World Journal of VAT/GST Law, 2017, 27–34. o., 28. o.

C. A városkártyák adózási megítélése

48. A rendelkezésre álló városkártyák sokfélesége [29] nem jelenti azt, hogy minden városkártya automatikusan utalványnak minősül. Ezt inkább eseti alapon kell eldönteni. Csak azok a kártyák minősülnek utalványnak, amelyek megfelelnek a héairányelv 30a. cikke szerinti együttes feltételeknek. [30]

49. Másrészt az eljárás résztvevőinek írásbeli észrevételeiben szereplő bizonyos érvek alapján érdemes feltenni a kérdést, hogy azok a városkártyák, amelyek valóban megfelelnek a héairányelvben meghatározott két feltételnek, szükségszerűen utalványnak minősülnek-e. Más szóval, van-e indoka annak, hogy egy olyan eszközt, amely megfelel az utalványnak való minősítés valamennyi kritériumának, kizárjanak az utalványok héa szempontjából történő elbírálásából, és ha igen, melyek ezek az indokok?

1. Városkártyák mint utalványok

50. Úgy vélem, biztonsággal megállapítható, hogy a városkártyák többsége a rendszerben részt vevő értékesítők/szolgáltatók számára azt a kötelezettséget foglalja magában, hogy azokat el kell fogadniuk ellenértékként. Ezért ezek általában megfelelnek az első feltételnek. A stockholmi városkártya esetében az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kitűnik, hogy a múzeumokat vagy egyéb látványosságokat üzemeltető, a szállítási szolgáltatásokat nyújtó, illetve a kártyarendszerben részt vevő gazdasági szereplők a szolgáltatásnyújtás ellenértékeként kötelesek elfogadni a kártyát. Ez azonban csak a kártya érvényességi ideje alatt és a kártya felső értékhatárán belül (amely jóval magasabb, mint a kártya ára) igaz.

51. E tekintetben úgy tűnik számomra, hogy nem bír jelentőséggel, hogy a szolgáltatónak csak egyszer kell-e elfogadnia a kártyát ellenértékként, vagy minden alkalommal, amikor a kártyabirtokos ugyanarra a szolgáltatásra kívánja azt felhasználni. Az a fontos, hogy a városkártyát legalább egyszer el kell fogadni. Ennélfogva az a megállapodás, amely szerint a szolgáltató megtagadhatja a kártyabirtokos részére a többszöri használatot (de önként vállalhatja, hogy elfogadja a kártyabirtokos részéről a többszöri használatot), mint a stockholmi városkártya esetében, nem ellentétes az első feltétellel, mivel a szolgáltató továbbra is köteles legalább egyszer elfogadni a kártyát.

52. A Skatteverket további két indokot hoz fel arra vonatkozóan, hogy a stockholmi városkártya miért nem tekinthető utalványnak. Egyrészt azt állítja, hogy a kártya nem jelzi pénzben kifejezve értékének fokozatos csökkenését, aminek következtében a kártyabirtokos nem ismerheti a kártyán minden egyes használat után fennmaradó értéket, másrészt pedig azt, hogy az e kártya által lefedett szállítási szolgáltatások korlátlan igénybevétele előfizetésnek, nem pedig utalványnak minősül.

53. Az olyan kártya, amelynek értéke minden egyes használattal csökken, fogalmilag egy fizetési eszközhöz hasonló. Ennek ellenére a 2016. évi irányelv célja, hogy különbséget tegyen az utalványok és a fizetési eszközök között. [31] Ezért nem szükséges, sőt éppen ellentétes az említett irányelv céljával az, hogy az utalványok meghatározása érdekében a fizetési eszközök jellemzőiből

[29] Az ilyen kártyákat kínáló európai városok nem kimerítő listáját és azok tartalmát illetően lásd: https://welovecitycards.com/.

[30] Ezt támasztja alá az a körülmény, hogy a héabizottság nem tudott átfogó következtetésre jutni a városkártyák héa szempontjából történő megítélésének kérdésében. héabizottság, „987. sz. munkadokumentum, jegyzőkönyv”, 2019. december 2., 5. o.

[31] A 2016. évi irányelv (6) preambulumbekezdése.

kiinduló feltételt vezessenek be. Ez nem jelenti azt, hogy azok az eszközök, amelyek értéke minden egyes használattal csökken, nem minősülhetnek utalványnak. Ez azonban nem tekinthető feltételnek. Elég, ha az utalványt – a felső értékhatárokon belül – az abban foglalt szolgáltatások ellenértékeként kell elfogadni. Ezért az a tény, hogy az alapeljárásban szóban forgó városkártya nem mutatja a kártyabirtokosnak, hogy mennyi hitel van még a kártyán, nem zárja ki, hogy az utalványnak minősüljön.

54. A Skatteverket második kifogása szerint a városkártya bizonyos elemei hasonlítanak az előfizetéshez, ami azt jelenti, hogy a kártya nem tekinthető utalványnak. Az előfizetések esetében (például az edzőteremnél vagy az egy napra, egy hónapra vagy hasonló időtartamra szóló szállítási szolgáltatások igénybevételénél) az ügylet már az előfizetési díjak átutalásának időpontjában létrejön, és az adóköteles ügylet meghatározásra kerül. Az utalványként használt városkártyák esetében ez nem így van. A városkártya csak a szállítási szolgáltatásokra vonatkozó előfizetés megszerzésére ad lehetőséget. Az adóköteles ügylet tehát csak akkor valósul meg, ha (és amennyiben) a kártyát tömegközlekedési célra használják. Ezen túlmenően az egymást követő teljesítésekre irányuló szerződések esetében a teljesítés nem minősül a héairányelv 2. cikke értelmében vett adóköteles ügyletnek. A városkártya ezen nem változtat. Ha a kártyabirtokosok élnek a városkártya által biztosított azon lehetőséggel, hogy előfizetést vehetnek, akkor az előfizetés értékesítése adóköteles, de a későbbi folyamatos szolgáltatásnyújtás (például minden egyes buszos utazás) nem.

55. Az a tény, hogy a városkártya lehetővé teszi a kártyabirtokos számára, hogy azt egy előfizetés ellenértékeként használja fel, mivel ez egy saját héaszabályokkal rendelkező szolgáltatás, nem akadályozza meg, hogy utalványnak minősüljön, és nem ellentétes az előfizetésekre alkalmazandó adószabályozással sem.

56. Ami a héairányelv 30a. cikkében foglalt második feltételt illeti, miszerint az értékesítendő termékeknek vagy nyújtandó szolgáltatásoknak, illetve azok lehetséges értékesítőinek/szolgáltatóinak megnevezését ismerni kell, az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből az is kiderül, hogy a kártya és a kapcsolódó dokumentáció kifejezetten felsorolja a részt vevő értékesítőket/szolgáltatókat, valamint a beváltható szolgáltatásokat.

57. A Skatteverket mindazonáltal azzal érvelt, hogy a városkártya nem minősülhet utalványnak, mivel a korlátozott használati idő miatt az átlagos fogyasztó nem tudja igénybe venni a kártya által lefedett valamennyi szolgáltatást. Az „utalvány” meghatározásában azonban semmi sem írja elő, hogy az összes vonatkozó szolgáltatást (vagy terméket) be kell váltani ahhoz, hogy egy eszköz utalványnak minősüljön. Azok az eszközök, amelyek valamennyi felsorolt áru és szolgáltatás beváltását lehetővé teszik (például a kiskereskedelmi üzletekre szóló utalványok), valóban utalványok, ha azokat ellenértékként kell elfogadni. Az a követelmény azonban, hogy azt valamennyi árura és szolgáltatásra be kell váltani, nem olyan feltétel, amely az eszközt utalványnak minősíti.[32] Éppen ellenkezőleg, amint az fentebb kifejtésre került:[33] az „utalvány” meghatározásának azon része, amely szerint az magában foglalja a felsorolt áruk és szolgáltatások igénybevételéhez való jogot, nem került be a 2016. évi irányelv végleges változatába. Ez egy további érv amellett az értelmezés mellett, hogy a jogalkotó elvetette azt a feltételt, hogy valamennyi szolgáltatást ki kell meríteni, hogy az eszközt utalványként kezeljék. Ezért az a tény, hogy a

[32] Ha az utalványt egyáltalán nem váltják be, vagyis ha a birtokosa egyáltalán nem kezdi el használni azt abban az időszakban, amelyben a felhasználás kezdeményezhető, akkor az utalványokra vonatkozó rendelkezések nem alkalmazhatók. Ez következik a 2016. évi irányelv (12) preambulumbekezdéséből, amely a következőképpen szól: „Ez az irányelv nem vonatkozik az olyan helyzetekre, amikor a többcélú utalványt a végső fogyasztó nem váltja be annak érvényességi ideje alatt, és a szóban forgó utalványért kapott ellenértéket az eladó megtartja.”

[33] Lásd a jelen indítvány 44. pontját.

városkártyák rövid időtartama általában nem teszi lehetővé, hogy a kártyabirtokosok a felsorolt szolgáltatások mindegyikét igénybe vegyék, nem változtat azon a megállapításon, hogy a városkártya a héa szempontjából utalványnak minősül.

58. A kártyán szereplő összes szolgáltatás teljes értéke és a kártya névértéke közötti különbség érthető, ha figyelembe vesszük a legtöbb utalvány, és különösen a városkártyák[34] promóciós dimenzióját.[35] Az olasz kormány aggodalmát fejezte ki amiatt, hogy a kártya rövid érvényességi ideje nem teszi lehetővé valamennyi szolgáltatás igénybevételét, és ez befolyásolhatja a kártya vonzerejét a látogatók számára.[36] Ez azonban nem változtatja meg e kártyák héa szempontjából történő elbírálását.

59. Mivel a kérdést előterjesztő bíróság előtt és az eljárás résztvevői által a Bírósághoz benyújtott különböző észrevételekben is felvetették a kérdést, szükségesnek tartom annak értékelését is, hogy a 2016. évi irányelv (5) preambulumbekezdése milyen hatással van a városkártyák utalványként való elfogadására. E preambulumbekezdés úgy szól, hogy „az utalványokra vonatkozó rendelkezések nem eredményezhetik a menetjegyek, mozijegyek, múzeumi belépők, postabélyegek vagy ehhez hasonlók héa szempontjából történő megítélésének a változását”.

60. E preambulumbekezdés célja véleményem szerint az, hogy egyértelművé tegye, hogy a jegyek, postai bélyegek és hasonlók utalvány útján történő beszerzésének lehetősége nem változtathatja meg az e jegyekre alkalmazandó héamértéket, amely jegyek közül egyesek mentességet élveznek, míg mások kedvezményes adómértékben részesülnek.[37] Az utalványok csak a jegy megszerzésének lehetőségét teremtik meg, és az ilyen jegyet értékesítő személyt kötelezik arra, hogy az utalványokat ellenértékként elfogadja. Ez semmilyen módon nem változtatja meg az ilyen jegyekre alkalmazandó héaszabályozást. Ha a jegy héamentes, akkor nem kell héát felszámítani, függetlenül attól, hogy a szolgáltató pénzt, egyéb fizetőeszközt vagy utalványt fogadott-e el ellenértékként.

61. Álláspontom szerint az egyetlen ok, amiért egy olyan eszköz, amely megfelel a héairányelvben meghatározott mindkét feltételnek, nem kezelhető „utalványként”, az az, ha megakadályozza azon szolgáltatásnak a héa szempontjából történő különleges kezelését, amelynek nyújtásáért azt ellenértékként el kell fogadni. Amint azt indítványom utolsó részében bemutatom, ha a városkártya mint többcélú utalvány a „haszonkulcs” adózás lehetőségének hatálya alá tartozik, akkor az utalványként való elbírálása nem változtatja meg az ilyen utalványon szereplő azon szolgáltatásoknak a héa szempontjából történő különleges elbírálását, amelyek a héa szempontjából eltérő megítélés alá esnek.

62. A fentiekre tekintettel úgy vélem, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló városkártya megfelel a héairányelv 30a. cikkében foglalt mindkét feltételnek, és következésképpen a héa szempontjából utalványnak kell tekinteni.

[34] Bijl, J. B.O, The EU Vat Treatment of Vouchers in the Context of Promotional Activities, lásd a fenti 23. lábjegyzetet.

[35] Drozdowska, M. Duda-Seifert, M., és Faron, A., Model of a city destination card as a marketing instrument of selected European cities, Management Sciences, 2018, 23(2). kötet, 19–28. o.

[36] Uo., 27. o.

[37] Maguk a jegyek is utalványoknak tekinthetők adott esetben. Egyesek a szakirodalomban elismerik, hogy nehéz megkülönböztetni az egycélú utalványt a jegyektől (Amand, C., EU Value Added Tax: The Directive on Vouchers in the Light of the General Value Added Tax Rules, 154. o., lásd a fenti 9. lábjegyzetet, 154. o.; Terra, B. J. M., Terra, E. T., The value of the voucher directive on the EU VAT treatment of vouchers, World Journal of VAT/GST Law, 2017, 30. o.). Ugyanezek a szerzők – elsősorban a Bíróság 2015. december 23-i Air France-KLM és Hop!-Brit Air (C-250/14 és C-289/14, EU:C:2015:841) ítéletét, valamint a 2016. évi irányelv (5) preambulumbekezdésének szövegét követve – azt sugallják, hogy a jegyek nem utalványok. Ez azonban a jelen ügyben nem releváns kérdés.

2. Városkártyák mint „többcélú utalványok”

63. A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy ha a városkártya utalványnak minősül, egy- vagy többcélú utalvány-e.

64. A héairányelv 30a. cikke kétféle utalványtípust különböztet meg: az „egycélú” és a „többcélú” utalványt. A „többcélú utalványt” negatívan határozzák meg, vagyis az minden olyan utalvány, amely nem minősül „egycélú utalványnak”.

65. A héairányelv 30a. cikkének 2. pontja értelmében az „egycélú utalvány” olyan utalvány, amelynek esetében az utalvány kibocsátásakor ismert az utalvány tárgyát képező termékek, illetve szolgáltatások értékesítésének, illetve nyújtásának teljesítési helye, *valamint* az adott termékek, illetve szolgáltatások után fizetendő héa összege.[38] E jelzésekből az következik, hogy együttes feltételekről van szó, és ami a legfontosabb, hogy ezek azt jelentik, hogy az egycélú utalvány kibocsátásakor az utalvány héa szempontjából történő megítélésének biztosnak kell lennie.

66. A városkártyák, vagy legalábbis az alapeljárásban szóban forgó típusú városkártyák esetében egyértelmű, hogy a kártya megvásárlásának időpontjában nem ismertek a nyújtandó szolgáltatások. Ezért ebben az időpontban az sem ismert, hogy melyik héakulcsot fogják alkalmazni. Az ilyen városkártya tehát nem egycélú utalvány. Mivel azonban a kártya egy utalvány, azt többcélú utalványnak kell minősíteni.

3. A városkártyák mint többcélú utalványok adóztatása

67. Magyarázatot igényel még, hogy a városkártyával elvégzett ügyleteket hogyan és ki számolja el.

68. A héának a többcélú utalványokra, így a városkártyákra történő alkalmazásának módját a héairányelv 30b. és 73a. cikke szabályozza.

69. Különösen hasznos végigfutni az utalványokra vonatkozó héaszabályok konkrét alkalmazását a városkártyák esetében. Ezért megvizsgálom azt, hogy a rendszerben szereplő ügyletek közül melyek és mely időpontban adókötelesek, valamint az adóalapot, mivel ez utóbbi az egyik olyan elem, amelyet az adójogi bizottság figyelembe vett annak megállapításakor, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló városkártyák nem tartoznak az „utalvány” fogalmának hatálya alá.

70. A héairányelv 30b. cikkének (2) bekezdésével összhangban a héa a többcélú utalványokra a szóban forgó termékek tényleges átadásakor vagy a szóban forgó szolgáltatások tényleges nyújtásakor alkalmazandó, így az adó nem terheli az utalvány beváltását megelőző átengedéseit. Ez azért van így, mert a városkártya megvásárlásakor nem minden, a héa szempontjából releváns információ ismert.[39] Mivel a héa a termékek tényleges átadására és szolgáltatások tényleges nyújtására vonatkozó adó, a többcélú utalványok esetében nem lehet tudni, hogy az ilyen utalvány által lefedett termékek és szolgáltatások közül melyeket fogják ténylegesen értékesíteni, illetve nyújtani.

[38] Kiemelés tőlem.

[39] van Doesum, A., van Kesteren, H., van Norden, Fundamentals of EU VAT Law, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2016, 246. o.

71. A városkártyákat rendszerint az azon szolgáltatás nyújtójától eltérő adóalany bocsátja ki, amelynek ellenértékeként a kártyát el kell fogadni. Mivel a kártya kibocsátója ellenértéket kap a kártyabirtokostól az utalvány átengedéséért, felmerül a kérdés, hogy ezt az ügyletet külön szolgáltatásként kell-e adóztatni. Ellenkező esetben a rendszerben érintett ügyletek egy része adómentes maradhatna. Amint azt be fogom mutatni, a jelen indítvány 32. pontjában „haszonkulcs" lehetőségként leírt adózási lehetőség alkalmazása lehetővé teszi az összes érintett ügylet megadóztatását és a kettős adóztatás elkerülését.

72. Az ilyen szabályozás alkalmazásának szükségessége véleményem szerint a héairányelv 30b. cikke (2) bekezdésének és 73a. cikkének együttes értelmezéséből következik. Az előbbi rendelkezés megköveteli, hogy „amennyiben a többcélú utalványt az első albekezdés értelmében a héa hatálya alá tartozó ügyletet teljesítő adóalanytól eltérő adóalany engedi át, valamennyi azonosítható szolgáltatásnyújtás – például forgalmazási, illetve promóciós szolgáltatások nyújtása – a héa hatálya alá tartozik". Az utóbbi rendelkezés úgy rendelkezik, hogy „a többcélú utalvány ellenében teljesített termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás adóalapját az utalványért fizetett ellenértéknek kell képeznie".

73. Egy olyan rendszer, amelynek keretében a héát minden egyes termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után elszámolják, megfelel annak a követelménynek, hogy az adóalap az utalványért kapott ellenérték, ha a gyakorlatban beváltott termékek és szolgáltatások értéke eléri az utalványért fizetett árat.[40] Ha azonban a gyakorlatban beváltott összes szolgáltatás értéke alacsonyabb, mint az utalványért fizetett ár, a különbözetre is héát kell fizetni. Ez az összeg a héairányelv 30b. cikkének (2) bekezdésével összhangban a szolgáltatások forgalmazása, illetve promóciója ellenértékének minősül, és az e „haszonkulcs" után fizetendő héát a kártya kibocsátójának kell elszámolnia.

74. Az ilyen típusú szabályozás nem újdonság a héairányelvben. Ez vonatkozik például az utazási irodák adóztatására (a héairányelv 306. és azt követő cikkei alapján),[41] amelyek esetében az adóalap az utazási iroda haszonkulcsán alapul (a héairányelv 308. cikke).

75. A városkártyák többcélú utalványként való megítélése során a héairányelv ezért megköveteli, hogy azokat a haszonkulcs lehetőség szerint adóztassák, mivel ez az adószabályozás felel meg a héa alapelveinek. Ezzel elkerülhető mind a kettős adóztatás, mind pedig az adóztatás teljes elmaradása. Ez az egyik további ok, amely igazolja azt az értelmezést, amely szerint a városkártyák többcélú utalványok. Ez a megoldás megfelel a 2016. évi irányelv céljainak, mivel tisztázza a városkártyák adóztatásának megfelelő módját, mivel egy kivétellel kiküszöböli a gyakorlatban alkalmazott minden lehetőséget. Úgy tűnik, hogy a héa területén tevékenykedő szakemberek is helyeslik ezt a megoldást.[42]

76. Az olasz kormány által előterjesztett javaslat – amelyet a 2016. évi irányelv elfogadását megelőzően a kérdést előterjesztő bíróság ítélkezési gyakorlata is elfogadott,[43] és amely a városkártya ellenértékeként kapott teljes ellenérték, valamint a ténylegesen teljesített minden egyes termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás párhuzamos adóztatását választotta –

[40] A kártya kibocsátója minden egyes ténylegesen teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás után fizet, és az ilyen szolgáltatások ára tartalmazza a héát is (kivéve, ha a szolgáltatás adómentes). A kibocsátó nem vonhatja le az említett árban foglalt héát előzetesen felszámított adóként.

[41] Ami véleményem szerint sok hasonlóságot mutat az alapeljárás tényállásával. E tekintetben lásd: 2005. október 13-i ISt ítélet (C-200/04, EU:C:2005:608).

[42] Lásd a jelen indítvány 32. pontját és az idézett szakirodalmat.

[43] E tekintetben lásd a jelen indítvány 16. pontját.

fenntartása azonban kettős adóztatáshoz vezethet.[44] A Bizottság állítása szerint e „teljes adóztatás” lehetőségének elfogadása[45] torzíthatja a közlekedéssel összefüggő vagy belépőjegyek héa szempontjából való elbírálását. A jogalkotó pontosan ezt kívánta elkerülni.[46]

77. Összefoglalva, a városkártyák többcélú utalványnak tekintése és a „haszonkulcs” adószabályozás alapján történő megadóztatása, amennyiben a kibocsátó nem azonos a termékértékesítővel és szolgáltatásnyújtóval, átfogó, egységes, átlátható és semleges adószabályozást kínál. Tekintettel arra, hogy az alapeljárásban szóban forgó városkártya a jelek szerint megfelel a héairányelv által az utalványként való kezelésre előírt mindkét feltételnek, azt a héa szempontjából többcélú utalványként kell kezelni.

V. Végkövetkeztetés

78. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy a következőképpen válaszoljon a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre:

Az „utalványnak” a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 30a. cikke értelmében vett fogalma alá tartozik az olyan kártya, amelyet az értékesítők/szolgáltatók a kártyán szereplő áruknak vagy szolgáltatásoknak a kártyabirtokosok részére meghatározott helyeken, meghatározott ideig és értékhatárig történő értékesítése ellenértékeként kötelesek elfogadni. Ez még akkor is így van, ha az e kártya által lefedett valamennyi szolgáltatást egy átlagos fogyasztó nem tudja adott időn belül felhasználni. Az ilyen kártya ugyanezen rendelkezés értelmében vett „többcélú utalvány”, amennyiben a kártya átengedésekor nem ismert az azon termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra vonatkozó adó, amelynek ellenértékeként azt el kell fogadni.

[44] Lásd: a GE Aircraft Engine Services Ltd. ügyre (C-607/20, EU:C:2022:63, 53. pont) vonatkozó, 2022. január 27-én ismertetett indítványom.

[45] Lásd a jelen indítvány 29. és 32. pontját.

[46] A 2016. évi irányelv (5) preambulumbekezdése.