

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2018. december 19.(*)

„Előzetes döntéshozatal – Az adójogszabályok harmonizálása – A hozzáadottértékadó (héta) közös rendszere – 2006/112/EK irányelv – Adóztatandó tényállás – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás – 65. és 308. cikk – Utazási iroda által elért árrés – Az árrés meghatározása – Előlegek fizetése az utaztatási szolgáltatásnak az utazási iroda általi nyújtását megelőzően – Az utazási iroda által viselt tényleges költségek”

A C-422/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2017. július 13-án érkezett, 2017. február 16-i határozatával terjesztett elő

a **Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

és

a **Skarpa Travel sp. z o.o.**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: T. von Danwitz, a hetedik tanács elnöke, a negyedik tanács elnökeként eljárva, K. Jürimäe, C. Lycourgos, Juhász E. (előadó) és C. Vajda bírák,

előtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: M. Aleksejev egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. június 7-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Szef Krajowej Administracji Skarbowej képviselőjében J. Kaute és M. Kowalewska, meghatalmazotti minőségben,
- a Skarpa Travel sp. z o.o. képviselőjében J. Zajac Wysocka radca prawny,
- a lengyel kormány képviselőjében B. Majczyna és A. Kramarczyk-Szaadzińska, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviselőjében M. Siekierzyńska és N. Gossement, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2018. szeptember 5?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a 2010. július 13?i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel (HL 2010. L 189., 1. o.) módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l 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.; a továbbiakban: héairányelv) 65. és 308. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Sze? Krajowej Administracji Skarbowej (a nemzeti adóhatóság vezet?je, Lengyelország) és a Skarpa Travel sp. z o.o. (a továbbiakban: Skarpa) között a Minister Finansów (pénzügyminiszter, Lengyelország; a továbbiakban: miniszter) által kibocsátott azon egyedi értelmezés tárgyában folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, amely a hozzáadottérték?adó (héa) fizetésének kötelezettségére és számítási módjára vonatkozott egy utazási iroda által nyújtott turisztikai szolgáltatásért fizetett el?leg esetén.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 63. cikkének értelmében „[a]z adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az id?pontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik”.

4 Ezen irányelv 65. cikke ekképp rendelkezik:

„Amennyiben el?legfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelő?z?en, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének id?pontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően.”

5 Az említett irányelv 66. cikkének szövege a következ?:

„A 63., 64. és 65. cikkt?l eltérve, a tagállamok el?írhatják, hogy az adófizetési kötelezettség – egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – a következ? id?pontok egyikében keletkezzen:

- a) legkés?bb a számla kibocsátásának id?pontjában;
- b) legkés?bb az ellenérték átvételének id?pontjában;
- c) meghatározott id?szakon belül – legkés?bb a tagállamok által a 222. cikk második bekezdése alapján a számlakibocsátásra meghatározott határid? lejártakor, vagy ha a tagállam ilyen határid?t nem határozott meg, akkor az adóztatandó tényállás bekövetkeztét?l számított meghatározott id?szakon belül –, abban az esetben, ha a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.

Az els? bekezdésben el?írt eltérés azonban nem alkalmazható azokra a szolgáltatásnyújtásokra, amelyek esetében a héát a 196. cikk alapján a szolgáltatás igénybevev?je fizeti, továbbá a 67. cikkben említett termékértékesítésekre vagy terméktovábbításokra.”

6 Ugyanezen irányelv 306. cikke elírja:

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

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

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

7 A héairányelv 307. cikkének szövege a következő:

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

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

8 Ezen irányelv 308. cikke értelmében „[a]z utazási iroda által nyújtott egységes szolgáltatás 226. cikk 8. pontja szerinti adóalapjának, illetve hía nélküli árának az utazási iroda árrése minősül, vagyis az utas által fizetendő, hía nélküli teljes összeg és a más adóalanyok termékértékesítéseiből és szolgáltatásnyújtásaiból az utazási iroda számára felmerülő tényleges költségek különbözete, amennyiben ezek a tevékenységek közvetlenül az utasokat szolgálják.”

9 Az említett irányelv 309. cikke ekképp rendelkezik:

„Amennyiben azokat a tevékenységeket, amelyekre az utazási iroda más adóalanyoknak ad megbízást, ez utóbbiak [az Unió] kívül teljesítik, akkor az iroda által nyújtott szolgáltatást a 153. cikk értelmében adómentes közvetítői tevékenységnek kell tekinteni.

Amennyiben az első albekezdésben említett ügyleteket mind [az Unió] belül, mind azon kívül végzik, az utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak kizárólag [az Unió] kívül végzett tevékenységekkel összefüggő részét kell adómentesnek tekinteni.”

10 A héairányelv 310. cikke értelmében „[a] 307. cikkben említett, és közvetlenül az utasokat szolgáló tevékenységek után, más adóalanyok által az utazási irodára terhelt hía összegét egyetlen tagállamban sem lehet sem levonni, sem visszatéríteni.”

A lengyel jog

11 A 2004. március 11-ii, módosított ustawa o podatku od towarów i usług (a termékeket és a szolgáltatásokat terhelő adóról szóló törvény, Dz. U. 54. sz., 535. rovat; a továbbiakban: héatörvény) 19a. cikkének (8) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás előtt fizetést, különösen időközi fizetést, foglalót, előleget, részletet, lakásra vagy más célt szolgáló épületre vonatkozó szövetkezeti tulajdonjog alapítása előtti épület vagy lakás hozzájárulást egészben vagy részben átvettek, az adózási kötelezettség az átvett összeg tekintetében e fizetés átvételének időpontjában

keletkezik, fenntartva az (5) bekezdés 4. pontjában foglaltakat.”

12 E törvény 119. cikke el?írja:

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

2) Az (1) bekezdés értelmében vett »árrés« a szolgáltatás igénybevev?je által fizetend? összegnek és az adóalany által ténylegesen viselt, olyan költségeknek a különbözete, amelyeket ezen adóalany a más adóalanyoktól beszerzett vagy igénybe vett, és közvetlenül az utasokat szolgáló termékekért és szolgáltatásokért fizetett ki; az utasokat közvetlenül szolgáló szolgáltatások azok a szolgáltatások, amelyek a nyújtott turisztikai szolgáltatás részét képezik, különösen az utaztatás, a szállás, az ellátás és a biztosítás”.

13 A kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat, hogy 2014. január 1?je óta a héariányelv 66. cikkén alapuló nemzeti jogi rendelkezések már nincsenek hatályban Lengyelországban, amely rendelkezések ezen adó fizetési kötelezettségének id?pontját határozták meg az utazási irodák által nyújtott szolgáltatások jogcímén fizetett el?legek vonatkozásában.

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

14 A Skarpa mint utazási iroda a héatörvény 119. cikkében el?írt, az utazási irodákra alkalmazandó különös szabályozás hatálya alá tartozik. Mivel úgy ítélte meg, hogy az utazási irodák által beszedett el?legeket terhel? héa felszámíthatóságának id?pontja nem derül ki egyértelm?en e szabályozásból, egyedi értelmezés iránti kérelmet nyújtott be a miniszterhez.

15 Egyedi értelmezésében a miniszter megállapította, hogy a héa azon id?pontban válik felszámíthatóvá, amikor az el?leget megfizetik. A miniszter szerint a célból, hogy meg lehessen határozni az utazási iroda által alkalmazott, a héa alapját képez? árrést, a Skarpa a bruttó árrésb?i levonhatja az érintett szolgáltatásra vonatkozó, általa viselend? költségek becsült összegét, majd ezt követ?en – adott esetben – elvégezheti a szükséges kiigazításokat, amennyiben már meg tudja határozni e ténylegesen viselt költségek végleges összegét.

16 Mivel a Skarpa úgy ítélte meg, hogy a szolgáltatásait terhel? héa csak abban az id?pontban válik felszámíthatóvá, amikor már meg tudja határozni végleges árrését, a Wojewódzki S?d Administracyjny w Krakowie (krakkói vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) el?tt támadta meg ezt az egyedi értelmezést.

17 E bíróság 2014. november 25?i ítéletében azon okból semmisítette meg az említett értelmezést, hogy – mivel a héatörvény 119. cikkének (2) bekezdése csak a szolgáltatásnyújtó tényleges költségeire utal – a héa csak akkor válik felszámíthatóvá, amikor a valós árrés végleges módon meghatározásra kerül. E bíróság megállapította, hogy az adóalap becslése nem el?írás abban az esetben, ha egy utazási iroda által nyújtott turisztikai szolgáltatásokkal kapcsolatos el?legr?l van szó. Az említett bíróság azt is kimondta, hogy az adóbevallások kiigazítására csak kivételes helyzetekben kerülhet sor, és az nem válhat szabállyá.

18 A miniszter fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a kérdést el?terjeszt? bírósághoz, a Naczelny S?d Administracyjnyhoz (legfels?bb közigazgatási bíróság, Lengyelország), arra hivatkozva, hogy a héatörvényben említett kivételeken túl minden el?leg adóköteles a beszedésé?l kezd?d?en. A miniszter elismeri, hogy az adóalany által az el?leg beszedéséig viselt tényleges költségeket figyelembe lehet venni az árrés kiszámításának céljából. Mindazonáltal az, hogy lehetetlen meghatározni a valós árrést egy utazási iroda által nyújtott turisztikai szolgáltatás árával kapcsolatos el?leg megfizetésének id?pontjában, nem járhat azzal a

következménnyel, hogy a héa csak akkor váljon felszámíthatóvá, amikor ezen árrés végleges módon meghatározható.

19 A kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy az utazási irodák által nyújtott szolgáltatások adóalapjának meghatározására vonatkozó, a héairányelv 308. cikkében elírt különös szabály hatással van-e azon időpontra, amikor a szolgáltatásokat terhelő héa felszámíthatóvá válik. Tekintettel arra, hogy az utazási iroda által ténylegesen viselt költségek csak a turisztikai szolgáltatásnak az ügyfele számára történő nyújtása után válnak ismertté, a kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy ezen irányelv 65. cikke nem alkalmazható az említett irányelv 308. cikkének hatálya alá tartozó tényállásra. E bíróság ugyanakkor elismeri, hogy a héairányelv nem rendelkezik így, és ez a megközelítés csak az említett irányelv általános keretében követhető ki.

20 Ezenfelül, mivel a héairányelv 65. cikke értelmében a héa akkor válik felszámíthatóvá, amikor az utazási iroda beszedi az előleget, a kérdést elterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy ezt az adót a beszedett összeg alapján kell-e kiszámítani, vagy az adóalap meghatározásának az ezen irányelv 308. cikkében elírt különös módszerét kell-e figyelembe venni. E tekintetben a bíróság eladja, hogy egyfelől az előleg teljes összegének adóztatása, még ha átmenetileg is, igen súlyos terhet jelenthet az utazási iroda számára, másfelől azonban annak lehetővé tétele egy utazási iroda számára, hogy az érintett szolgáltatás adóalapjának kiszámítása céljából az előleg ügyfél általi fizetésének időpontjában a szolgáltatások még meg nem fizetett árát vegye figyelembe, nem egyeztethető össze az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozással.

21 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

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

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetében: úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 65. cikkét, hogy az adóalany által az olyan turisztikai szolgáltatások nyújtása során átvett előleget, amelyek a [héairányelv] 306–310. cikke értelmében az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartoznak, adózás céljára csökkentik azok a [héairányelv] 308. cikkében említett költségek, amelyek az adóalanynál az előleg átvételéig ténylegesen felmerültek?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

22 Első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 65., valamint 306–310. cikkét, hogy ha valamely, az e 306–310. cikkben elírt különös szabályozás hatálya alá tartozó utazási iroda az általa az utasnak nyújtandó turisztikai szolgáltatás árával kapcsolatos előleget szed be, a héa a hivatkozott 65. cikknek megfelelően az említett előleg átvételét követően válik felszámíthatóvá.

23 A Skarpa azt állítja, hogy a releváns adóalap meghatározásához ezen irányelv 308. cikke értelmében az utazási irodának ki kell számítani a tényleges árrését, ami azonban nem lehetséges azon tényleges költségek ismerete nélkül, amelyeket előzetesen a más adóalanyoktól beszerzett, illetve igénybe vett termékek és szolgáltatások okán kell viselnie. Ily módon az adó csak abban az időpontban lehet felszámítható, amikor az utazási iroda által viselt tényleges

költségek ismertté válnak, és az elért árrés végleges. Ezen irányelv 65. cikke tehát nem alkalmazható ilyen esetben.

24 Meg kell állapítani, hogy az utazási irodákra alkalmazandó, a héairányelv 306–310. cikkében található különös héaszabályozás az utazási irodák tevékenységére vonatkozó sajátos szabályokat jelent, amelyek eltérnek az általános héaszabályozástól (lásd ebben az értelemben: 2012. október 25-²i Kozak ítélet, C-557/11, EU:C:2012:672, 16. pont).

25 Ezen irányelv 306. cikkének értelmében a tagállamok az említett szabályozást alkalmazzák az utazási irodák tevékenységére, amennyiben ezek az irodák saját nevükben kötnek megállapodást az utasokkal, és az utazás lebonyolítása érdekében harmadik személy adóalanyok által értékesített termékeket és nyújtott szolgáltatásokat használnak fel.

26 Az utazási irodák által az e 306. cikknek megfelelően végzett ügyletek tekintetében az uniós jogalkotó a héairányelv 307–310. cikkében az adózás helyére, az adóalap számításának módjára, valamint az adó levonhatóságára vonatkozó különös rendelkezéseket írt el.

27 A Bíróság már megállapította, hogy a héairányelv közös rendszere alóli kivételként e különös szabályozás csak az irányelv céljának eléréséhez szükséges mértékben alkalmazható (lásd ebben az értelemben: 2012. október 25-²i Kozak ítélet, C-557/11, EU:C:2012:672, 20. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 A Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös szabályozás rendelkezéseinek alapvető célja az, hogy el lehessen kerülni azokat a nehézségeket, amelyek a gazdasági szereplők számára a héairányelvnek a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatásokat is magukban foglaló ügyletekre vonatkozó általános elveiből következésképpen az adóztatás helyére, az adóalapra és az eléztesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a szolgáltatásnyújtások nagy száma és helye miatt olyan gyakorlati nehézségekkel járna e vállalkozások számára, amelyek meggátolhatnák tevékenységük folytatását (lásd ebben az értelemben: 2012. október 25-²i Kozak ítélet, C-557/11, EU:C:2012:672, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Ebből az következik, hogy az utazási irodákra alkalmazandó különös héaszabályozás mint ilyen nem minősül független és kimerítő adójogi szabályozásnak, hanem kizárólag a héa általános rendszerének bizonyos szabályaitól való eltérést engedő rendelkezéseket tartalmaz, ily módon ezen általános rendszer többi szabályát alkalmazni kell a héa alá tartozó utazási irodák által végzett ügyletekre.

30 Ennek megfelelően a héa általános rendszerének valamennyi rendelkezése alkalmazható az utazási irodák sajátos szabályozásának hatálya alá tartozó ügyletekre, azon rendelkezések kivételével, amelyek az adózás helyére, az adóalap számításának módjára, valamint az adó levonhatóságára vonatkoznak.

31 Következésképpen a termékértékesítéseket és szolgáltatásnyújtásokat terhelő héa adóztatandó tényállására és felszámíthatóságára vonatkozó szabályok – amelyeket többek között a héairányelv 63. és 65. cikke tartalmaz – ugyanúgy alkalmazandók az utazási irodák különös szabályozásának hatálya alá tartozó ügyletekre.

32 Ezen irányelv 63. cikkének megfelelően az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és adó abban az időpontban válik felszámíthatóvá, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

33 Mindazonáltal a héairányelv 65. cikke úgy rendelkezik, hogy amennyiben el?legfizetésekre kerül sor a termék értékesítését vagy a szolgáltatás teljesítését megelőzően, úgy az adófizetési kötelezettség az ellenérték átvételének időpontjában keletkezik, az ellenérték összegének megfelelően. E cikk a 63. cikkben kimondott szabálytól való eltérésnek min?sül, és mint ilyen, megszorítóan kell értelmezni (lásd ebben az értelemben: 2014. március 13-i FIRIN?ítélet, C?107/13, EU:C:2014:151, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Ennek megfelelően a héa felszámíthatóságához az szükséges, hogy az adóztatandó tényállás, vagyis a jöv?beni termékértékesítés, illetve a jöv?beni szolgáltatásnyújtás valamennyi lényeges eleme ismert legyen, és különösen, hogy a termékeket, illetve szolgáltatásokat az el?legfizetés időpontjában pontosan megjelöljék (2014. március 13-i FIRIN?ítélet, C?107/13, EU:C:2014:151, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 A jelen ügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság kiemeli, hogy az el?legnek a Skarpához hasonló utazási iroda általi beszédése időpontjában ez az el?leg valamely, ezen iroda által nyújtott olyan szolgáltatáshoz kapcsolódhat, mint például egy adott országba történ? utazás egy meghatározott időpontban. Ennek megfelelően egy ilyen el?leg, az e bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett, láthatóan egy pontosan megjelölt szolgáltatásra vonatkozik, ily módon a héa az ilyen el?leg átvételének időpontjában válik felszámíthatóvá a héairányelv 65. cikkének értelmében.

36 E körülményekre figyelemmel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 65. cikkét, valamint 306–310. cikkét úgy kell értelmezni, hogy ha valamely, az e 306–310. cikkben el?írt különös szabályozás hatálya alá tartozó utazási iroda az általa az utasnak nyújtandó turisztikai szolgáltatás árával kapcsolatos el?leget szed be, a héa a hivatkozott 65. cikknek megfelelően az említett el?leg átvételét követően válik felszámíthatóvá, feltéve, hogy ezen időpontban a nyújtandó turisztikai szolgáltatásokat pontosan megjelölik.

A második kérdésr?l

37 Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság pontosításokat szeretne kapni arról, hogy milyen módon kell adóztatni az utazási iroda által beszédett el?leget.

38 A héairányelv 308. cikke értelmében az utazási iroda által nyújtott egységes szolgáltatás adóalapjának az iroda árrése min?sül, vagyis az utas által fizetend?, héa nélküli teljes összeg és a más adóalanyok termékértékesítéseib?l és szolgáltatásnyújtásaiból az utazási iroda számára felmerül? tényleges költségek különbözete, amennyiben ezek a tevékenységek közvetlenül az utasokat szolgálják.

39 Amint az a jelen ítélet 26. és 28. pontjában is megállapításra került, e szabály határozza meg a héa adóalapját abban az esetben, amikor az utazási irodák más adóalanyoktól szereznek be termékeket, illetve vesznek igénybe szolgáltatásokat, és az az uniós jogalkotó által annak érdekében el?írt rendelkezések közé tartozik, hogy figyelembe lehessen venni az utazási irodák tevékenységének sajátosságait, illetve hogy azok el tudják kerülni azokat a gyakorlati nehézségeket, amelyek akadályozhatják tevékenységük gyakorlását.

40 Ebből az következik, hogy a héairányelv rendelkezéseinek értelmezése nem járhat azzal a következménnyel, hogy ténylegesen lehetlenné válik a 308. cikkében kifejezetten elírt adóalap pontos kiszámítása, amely számítás azt feltételezi, hogy abból a héa nélküli teljes árból, amelyet az utas fizetett, az utazási iroda levonhatja az általa a más adóalanyoktól származó termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások tekintetében viselt tényleges költségek összességét, amennyiben ezen ügyletek közvetlenül az utast szolgálják.

41 Márpedig abban az esetben, ha az ügyfél által fizetett elíleg megegyezik a turisztikai szolgáltatás teljes árával vagy annak jelentős részével, és ezen elíleg megfizetésének időpontjában az iroda még semmilyen tényleges költséget nem viselt, vagy csak e szolgáltatás teljes egyedi költségének csak egy korlátozott részét viselte, az, hogy kizárólag az iroda által az említett fizetés időpontjában viselt tényleges költségek kerülnek figyelembevételre, bizonyos esetekben megakadályozhatja, hogy e költség egészét vagy egy részét levonják az említett szolgáltatás héa nélküli teljes árból, következésképpen eltorzíthatja az adóalap kiszámításának módját, amint azt a héairányelv 308. cikke meghatározta.

42 Ezenfelül elfordulhat, hogy egy utazási iroda nem tudja meghatározni az utasnak nyújtandó egyedi turisztikai szolgáltatás tényleges költségét abban az időpontban, amelyben ez utóbbi megfizeti a vonatkozó elíleget.

43 Következésképpen a jelen ítélet elízes pontjaiban említett helyzetekben az iroda árrése az általa végül viselendő tényleges költségek összességének becslése alapján állapítható meg. E becslés keretében az irodának – adott esetben – figyelembe kell vennie azokat a költségeket, amelyeket már ténylegesen viselt az elíleg beszédésének időpontjában.

44 Az utazás költségeinek a becsült tényleges költségek összességéből történő levonásával az utazási iroda megkapja az elíre látható árrést. Az elíleg beszédése során fizetendő héa alapja úgy kapható meg, hogy ezen elíleg összegét meg kell szorozni azon százalékos aránnyal, amelyet az ily módon meghatározott, elíre látható árrés képvisel az utazás teljes árához viszonyítva.

45 Amint azt a főtanácsnok is megállapította indítványának 51. pontjában, egy szokásosan gondos utazási irodától észszerűen elvárható, hogy elkészítse egy utazás teljes egyedi költségének viszonylag részletes becslését ezen utazás teljes árának meghatározása céljából.

46 Az ily módon felbecsült, elíre látott költségeknek azon konkrét turisztikai szolgáltatáshoz kell kapcsolódniuk, amelyek tekintetében az utazási iroda beszédte az elíleget, tekintettel arra, hogy az árrést és az adóalapot az iroda által nyújtott minden egyes szolgáltatás viszonylatában, tehát egyedileg, és nem globálisan kell meghatározni, egy szolgáltatáscsomag vagy egy adott időszakban nyújtott szolgáltatások összessége tekintetében (lásd ebben az értelemben: 2018. február 8-ai Bizottság kontra Németország ítélet, C-380/16, nem tették közzé, EU:C:2018:76, 89., 91. és 92. pont).

47 E megoldás nem érinti azt a tényt, hogy azt követően, hogy az utazás végleges tényleges egyedi költsége ismertté vált az utazási iroda számára, annak figyelembe kell vennie e költséget a héának a héairányelv 308. cikke értelmében vett meghatározásának során, adott esetben kiigazítva az elíleg beszédése során benyújtott héabevallásokat.

48 A fentiekre figyelemmel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 308. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az utazási iroda árrése, következésképpen az árrés adóalapja az utas által fizetendő, héa nélküli teljes összeg és az utazási iroda által a más adóalanyok termékértékesítése és szolgáltatásnyújtása jogcímén elízetesen viselt tényleges költségek

különbsége, amennyiben ezen ügyletek közvetlenül az utast szolgálják. Amennyiben az el?leg összege megegyezik a turisztikai szolgáltatás árával vagy árának egy jelent?s részével, és az iroda még nem viselt semmiféle tényleges költséget, vagy csak e szolgáltatás teljes egyedi költségének egy korlátozott részét, illetve ha az utazásnak az iroda által viselt tényleges egyedi költsége nem határozható meg az el?leg fizetésének id?pontjában, az árrés az iroda által végül is viselend? tényleges összköltség becslése alapján határozható meg. Az ilyen becslés keretében az irodának adott esetben figyelembe kell vennie az el?leg beszédése során az általa már ténylegesen viselt költségeket. Az árrés kiszámításához az utazás teljes árából le kell vonni a becsült tényleges összköltséget, az el?leg beszédése során fizetend? h?a alapja pedig úgy kapható meg, hogy ezen el?leg összegét meg kell szorozni azzal a százalékos aránnyal, amelyet az ily módon meghatározott, el?re látható árrés képvisel az utazás teljes árához viszonyítva.

A költségekr?l

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következ?képpen határozott:

- 1) A 2010. július 13?i 2010/45/EU tanácsi irányelvvel módosított, a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv 65. cikkét, valamint 306–310. cikkét úgy kell értelmezni, hogy ha valamely, az e 306–310. cikkben el?írt különös szabályozás hatálya alá tartozó utazási iroda az általa az utasnak nyújtandó turisztikai szolgáltatás árával kapcsolatos el?leget szed be, a hozzáadottérték?adó (h?a) a hivatkozott 65. cikknek megfelel?en az említett el?leg átvételét követ?en válik felszámíthatóvá, feltéve, hogy ezen id?pontban a nyújtandó turisztikai szolgáltatásokat pontosan megjelölik.**
- 2) A 2010/45 irányelvvel módosított 2006/112 irányelv 308. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az utazási iroda árrése, következ?képpen az árrés adóalapja az utas által fizetend?, hozzáadottérték?adó (h?a) nélküli teljes összeg és az utazási iroda által a más adóalanyok termékértékesítése és szolgáltatásnyújtása jogcímén el?zetesen viselt tényleges költségek különbsége, amennyiben ezen ügyletek közvetlenül az utast szolgálják. Amennyiben az el?leg összege megegyezik a turisztikai szolgáltatás árával vagy árának egy jelent?s részével, és az iroda még nem viselt semmiféle tényleges költséget, vagy csak e szolgáltatás teljes egyedi költségének egy korlátozott részét, illetve ha az utazásnak az iroda által viselt tényleges egyedi költsége nem határozható meg az el?leg fizetésének id?pontjában, az árrés az iroda által végül is viselend? tényleges összköltség becslése alapján határozható meg. Az ilyen becslés keretében az irodának adott esetben figyelembe kell vennie az el?leg beszédése során az általa már ténylegesen viselt költségeket. Az árrés kiszámításához az utazás teljes árából le kell vonni a becsült tényleges összköltséget, az el?leg beszédése során fizetend? h?a alapja pedig úgy kapható meg, hogy ezen el?leg összegét meg kell szorozni azzal a százalékos aránnyal, amelyet az ily módon meghatározott, el?re látható árrés képvisel az utazás teljes árához viszonyítva.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: lengyel.