



EURÓPAI
BIZOTTSÁG

Brüsszel, 2020.5.6.
COM(2020) 168 final

A BIZOTTSÁG KÖZLEMÉNYE A TANÁCSNAK

a 2006/112/EK tanácsi irányelv 395. cikke alapján

1. HÁTTÉR-INFORMÁCIÓK

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv¹ (a továbbiakban: a héairányelv) 395. cikke értelmében a Tanács – a Bizottság javaslata alapján – bármelyik tagállamot egyhangúlag felhatalmazhatja arra, hogy az irányelvben foglalt rendelkezésektől eltérő különös intézkedéseket vezessen be a hozzáadottérték-adó beszedésének egyszerűsítésére vagy egyes adócsalások és -kikerülések megelőzésére. Mivel ezen eljárás a héa általános alapelveitől való eltérésről rendelkezik, az Európai Unió Bíróságának (EUB) egybehangzó ítéleteivel összhangban bármely ilyen eltérésnek arányosnak és korlátozott hatályúnak kell lennie.

A Bizottságnál 2020. február 10-én iktatott levelében Dánia engedélyt kért a héairányelv 308. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazására. A héairányelv 395. cikke (2) bekezdésének megfelelően a Bizottság 2020. március 10-én kelt levelében tájékoztatta a többi tagállamot Dánia kérelméről. A Bizottság 2020. március 11-én kelt levelében értesítette Dániát arról, hogy birtokában van a kérelem elbírálásához általa szükségesnek ítélt valamennyi információnak.

Főszabályként az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás szerinti adóalap a héairányelv 308. cikke értelmében az utazási iroda árrése, vagyis az utas által fizetendő, héa nélküli teljes összeg és a más adóalanyok termékértékesítéseiből és szolgáltatásnyújtásaiból az utazási iroda számára felmerülő tényleges költségek különbözete, amennyiben ezek a tevékenységek közvetlenül az utasokat szolgálják. A Dánia által kért eltérés célja egy olyan szabály megállapítása, amely azon személyszállítási költség meghatározására szolgál, amelyet figyelembe kell venni az utazási iroda árrésének kiszámításakor azokban az esetekben, amikor az üzleti láncban egymáshoz szorosan kapcsolódó felek vesznek részt. Ez a költség a lánc utolsó olyan vállalkozása részére kifizetett összeg lesz, amely nem áll szoros kapcsolatban az utazási irodával.

2. AZ UTAZÁSI IRODÁKRA VONATKOZÓ SZABÁLYOZÁS

A szóban forgó, a héairányelv 306–310. cikkében meghatározott különös héaszabályozásnak a megalkotását az ágazat sajátos jellege tette szükségessé. Az utazási irodák által kínált szolgáltatások általában szolgáltatáscsomagokból állnak, amelyek elsősorban harmadik felek által biztosított szállítási és szálláshely-szolgáltatásokat foglalnak magukban. Ezeket a csomagokat az utazási irodák saját nevükben értékesítik ügyfeleiknek. Ilyen körülmények között – a nyújtott szolgáltatások összetettsége és helyszíne miatt – az adóztatás helye, az adóalap és az előzetesen felszámított adó levonása tekintetében különösen nehéz az általános szabályokat alkalmazni.

A héairányelv 307. cikke értelmében a valamely utazási iroda által egy adott utazás lebonyolítása céljából végzett összes tevékenységet egységes szolgáltatásnak kell

¹ HL L 347., 2006.12.11., 1. o.

tekinteni. Az adóalap az utazási irodának az utazási csomag értékesítéséhez kapcsolódó árrése, következésképpen az utazási iroda nem jogosult az előzetesen felszámított hea levonására. Az utazási iroda által nyújtott szolgáltatások esetében az adóztatás helye az utazási iroda székhelye vagy azon állandó üzleti telephelye szerinti hely, ahonnan az egységes szolgáltatást nyújtja, vagy ezek hiányában az utazásközvetítő állandó lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye szerinti hely.

A különös héaszabályozásnak két célja van:

- a) az említett szolgáltatásnyújtásokra vonatkozó uniós héaszabályok alkalmazásának egyszerűsítése, különösen annak érdekében, hogy az utazási irodáknak ne kelljen minden olyan tagállamban héanyilvántartásba vetetniük magukat, ahol az általuk igénybe vett szolgáltatásokat nyújtják;
- b) annak biztosítása, hogy a héabevétel ahhoz a tagállamhoz folyjon be, amelyben az egységes szolgáltatásnyújtás egyes összetevőinek végső igénybevételére sor kerül, vagyis az utazás során igénybe vett szolgáltatások – például a szállodák, az éttermek vagy a szállítás – tekintetében felszámított hea ahhoz a tagállamhoz kerüljön, amelyben az utazó a szolgáltatásban részesül, az utazási iroda árrése után felszámított hea pedig azt a tagállamot illesse meg, amelyben az utazási iroda letelepedett.

3. A KÉRELEM

Dánia a héairányelv 395. cikke értelmében azt kéri, hogy a Tanács a Bizottság javaslata alapján hatalmazza fel egy olyan, a héairányelv 308. cikkétől eltérő különös szabályozás alapján alkalmazandó adóalap meghatározására szolgál olyankor, amikor az utazási iroda tevékenységeiben részt vevő felek szoros kapcsolatban állnak egymással. Ezekben az esetekben az utazási iroda árrésének kiszámításakor figyelembe veendő személyszállítási költség az eltérő intézkedés szerint nem az utazási irodához szorosan kapcsolódó adóalany részére teljesített kifizetés lenne, hanem az üzleti lánc utolsó olyan vállalata számára folyósított kifizetés, amely nem kapcsolódik szorosan az utazási irodához.

Dánia érvelése szerint az utazási irodák ágazatában előforduló csalások kiküszöböléséhez szükség van az eltérő intézkedés bevezetésére. Számos utazási iroda oly módon csökkentette az általa befizetendő hea összegét, hogy leányvállalatokat hozott létre, amelyek repülőjegyeket vásárolnak légitársaságoktól, majd mesterségesen magas árakon továbbadják azokat az utazási irodának. Ennek következtében csökken az utazási iroda nyeresége, és ezáltal az adóalapja is kisebb, a leányvállalat pedig szokatlanul nagy árrést ér el. A nemzetközi repülőjegyek vásárlása és értékesítése ugyanakkor nulla százalékos héakulcsú személyszállítási ügyletnek minősül Dániában, vagyis a leányvállalatnak nincs héabevallási vagy -fizetési kötelezettsége a szóban forgó vásárlások és értékesítések tekintetében.

A dániai nemzeti adóhivatal becslése szerint az e gyakorlatból eredő héabevétel-kiesés összege a 2014. évi 3,5 millió DKK-ról 2017-re 25,0 millió DKK-ra nőtt. E veszteség összege a következő években nagy valószínűséggel tovább nő. Ezenkívül ez a visszaélésszerű gyakorlat versenyelőnyhöz juttatja azokat az utazási irodákat, amelyek már jelenleg is alkalmazzák azt, és ez más utazási irodákat is arra kényszerít, hogy átvegyék ugyanezt a visszaélésszerű gyakorlatot annak érdekében, hogy versenyben maradhassanak.

Annak előírása révén, hogy az utazási iroda árrésének kiszámításához használt költség az ügyleti lánc utolsó olyan vállalata számára folyósított kifizetés, amely nem kapcsolódik szorosan az utazási irodához, Dánia gátat vetne ennek az utazási irodák ágazatában folytatott visszaélésszerű gyakorlatnak.

4. A BIZOTTSÁG ÁLLÁSPONTJA

Ha a héairányelv 395. cikke szerinti kérelem érkezik be hozzá, a Bizottság a kérelem vizsgálata útján meggyőződik arról, hogy teljesülnek-e az eltérés engedélyezéséhez szükséges alapvető feltételek, azaz hogy a javasolt különös intézkedés egyszerűsít-e eljárásokat az adóalanyok és/vagy az adóhatóság számára, illetve hogy a javaslat megakadályozza-e az adócsalás vagy az adókikerülés bizonyos típusait. Ezzel összefüggésben a Bizottság mindig is megszorító és elővigyázatos megközelítést alkalmazott annak megállapításakor, hogy az eltérések szükségesek és arányosak-e, illetőleg annak érdekében, hogy az általános héarendszer működését ne ássák alá, az alkalmazási körük pedig megfelelően korlátozott legyen.

Ezért az utazási irodákra vonatkozó szabályozás keretében megállapított szabályoktól való bármilyen eltérést csak végső eszközként és sürgősségi intézkedésként lehet alkalmazni, továbbá garanciát kell nyújtani az engedélyezett eltérés szükségességét és kivételes jellegét illetően.

A kérelemből az derül ki, hogy az intézkedés célja az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozó ügyletek esetében adóalapul szolgáló árrés csökkentésére irányuló visszaélésszerű gyakorlat kiküszöbölése. Az árrés csökkenése abból ered, hogy a nemzetközi repülőjegyek értékesítésére Dániában nulla százalékos héakulcs alkalmazandó, vagyis ezen értékesítések nem járnak héabevallási és -fizetési kötelezettséggel. Más szóval az ilyen értékesítésekre Dániában nem terjed ki az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya. A Bizottság szolgálatai nem értenek egyet azzal a felfogással, hogy az ilyen értékesítésekre nem terjed ki az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya és ezért alkalmazható rájuk a személyszállítás tekintetében biztosított mentesség.

Az EUB a *Madgett és Baldwin*² ügyben megállapította, hogy az utazási irodákra és az utazásszervezőkre vonatkozó különös szabályozás mögött meghúzódó okok akkor is

² A C-94/97. sz., *Madgett és Baldwin* ügyben 1998. október 22-én hozott ítélet, EU:C:1998:496.

érvényesek, ha a gazdasági szereplő nem minősül utazási irodának vagy utazásszervezőnek a kifejezés általánosan elfogadott értelmében, de más tevékenység, például szállodaüzemeltetés keretében ugyanolyan ügyleteket hajt végre. A hatodik héairányelv 26. cikkében (azaz a jelenleg hatályos héairányelv 306–310. cikkében) foglalt rendelkezések olyan értelmezése, amely azok alkalmazását azokra a gazdasági szereplőkre korlátozza, amelyek a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint utazási irodának vagy utazásszervezőnek minősülnek, azt eredményezné, hogy azonos szolgáltatások a gazdasági szereplő hivatalos besorolásától függően különböző rendelkezések hatálya alá tartoznának.

Ezenkívül az EUB az *Alpenchalets Resorts*³ ügyben hozott ítéletében kimondta, hogy egy másik adóalanyoktól bérelt üdülőknek egy utazási iroda általi pusztá rendelkezésre bocsátása, illetve egy üdülő kiegészítő szolgáltatásokkal együtt történő ilyen rendelkezésre bocsátása e kiegészítő szolgáltatások jelentőségétől függetlenül önmagában is az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozó egységes szolgáltatásnak minősül.

Megjegyzendő, hogy az EUB a *Bizottság kontra Spanyolország*⁴ és a *Bizottság kontra Németország*⁵ ügyben megállapította, hogy a különös szabályozás nem csupán a közvetlenül az utasnak nyújtott szolgáltatásokra alkalmazandó, hanem a bármely ügyfélnek nyújtott szolgáltatásokra, beleértve a vállalkozások közötti ügyleteket is.

Következésképpen a repülőjegyek utazási iroda vagy utazásszervező általi pusztá értékesítése az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik. Az ilyen ügylet akkor is az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik, ha azt az utazási irodától vagy utazásszervezőtől eltérő adóalany – például az utazási iroda leányvállalata – hajtja végre. Az a tény, hogy az ügyfél nem az utas, nem zárja ki a különös szabályozás alkalmazását.

Az EUB az *Alpenchalets Resorts* ügyben azt is megállapította, hogy az utazási iroda által az utazás lebonyolítása céljából végzett tevékenységeket adójogi megítélésük tekintetében az utazási iroda által az utazó részére teljesített egységes szolgáltatásnak kell minősíteni. Ebből az következik, hogy mivel az üdülési célú szálláshely rendelkezésre bocsátása az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik, az ilyen szolgáltatásnyújtás adójogi megítélésére nem az üdülési célú szálláshely rendelkezésre bocsátására vonatkozó szabályok az irányadók, hanem a héairányelv által az utazási irodák egységes szolgáltatásai tekintetében létrehozott különös szabályozás.

³ A C-522/17. sz. *Alpenchalets Resorts* ügyben 2018. december 19-én hozott ítélet, EU:C:2018:1032.

⁴ A C-189/11. sz., *Bizottság kontra Spanyolország* ügyben 2013. szeptember 26-án hozott ítélet, EU:C:2013:587.

⁵ A C-380/16. sz., *Bizottság kontra Németország* ügyben 2018. február 8-án hozott ítélet, EU:C:2018:76.

Következésképpen a leányvállalat általi repülőjegy-értékesítés nem tekinthető nulla százalékos héakulcsú személyszállítási szolgáltatásnak, mivel már arra is kiterjed az utazási irodákra vonatkozó szabályozás hatálya. A szóban forgó szolgáltatásnyújtás adóztatása az említett szabályozás alapján történik, ami azt jelenti, hogy az általános héamérték alkalmazandó, és az adóalapot a héairányelv 308. cikkének megfelelően kell meghatározni.

A fentieket figyelembe véve a Bizottság arra a következtetésre jutott, hogy az az eltérés, amely alapján az utazási irodák kötelezhetők arra, hogy az utazási irodákra vonatkozó szabályozás szerinti adóalapot az ügyleti lánc utolsó olyan vállalkozásának folyósított kifizetés költsége alapján számítsák ki, amely vállalat nem kapcsolódik szorosan az adott utazási irodához, nem tekinthető megfelelő megoldásnak az ezen ágazatban előforduló visszaélésszerű gyakorlatok kezelésére.

Dániának helyett gondoskodnia kell arról, hogy az utazási irodákra vonatkozó szabályozás rendelkezései a közvetítőként eljáró leányvállalatok által végrehajtott ügyletekre is érvényesek legyenek.

Egyébiránt a Bizottság meg kívánja jegyezni, hogy jelenleg értékeli az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás tagállamok általi alkalmazását és végrehajtását⁶. A tagállami hatóságok, a vállalkozások és a szélesebb nyilvánosság számára egy online nyilvános konzultáció nyújt majd lehetőséget arra, hogy hozzájáruljanak ehhez az értékeléshez.

5. KÖVETKEZTETÉS

A fenti érvek alapján a Bizottság nem támogatja Dánia kérelmét.

⁶ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents>