Utazásszervezés házon belüli szolgáltatások Gál-Busz

árrés adózás

tartalom:

C-577/11. ítélet
Kapcsolt ügyek C-308/96 és 94/97.
C-291/03. sz. ügyben,
Utazásszervezés 2010. január 1-jétől dr. Farkas Alexandra
Tour Operators Margin Scheme HMRC Reference:Notice 709/5 November 2009

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2012. október 25.(*)

„Héa – 2006/112/EK irányelv – 306–310. cikk – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás – Saját nevében eljáró utazási iroda által nyújtott szállítási szolgáltatás – Az egységes szolgáltatás fogalma – 98. cikk – Kedvezményes héamérték”

A C-557/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (Lengyelország) a Bírósághoz 2011. november 4-én érkezett, 2011. augusztus 31-i határozatával terjesztett elő az előtte

Maria Kozak

és

a **Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: A. Rosas, a hatodik tanács elnökeként eljárva, U. Lõhmus és C. G. Fernlund (előadó) bírák,

főtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– M. Kozak képviseletében A. Bartosiewicz és R. Kamiński doradcy podatkowi,

– a lengyel kormány képviseletében M. Szpunar és B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és K. Herrmann, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) III. mellékletével összefüggésben értelmezett 98. cikkének, valamint 306–310. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet M. Kozak és a Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (a lublini adóhatóság igazgatója) között folyamatban lévő jogvita keretében nyújtották be, amelynek tárgya M. Kozak utazásszervezési tevékenységére vonatkozó hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) kiszámítása.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv VIII. címe 2. fejezetének „Kedvezményes adómérték” címet viselő 2. szakasza alatt ezen irányelv 98. cikke így szól:

„(1) A tagállamok egy vagy két kedvezményes adómértéket alkalmazhatnak.

(2) A kedvezményes adómértéket csak a III. mellékletben szereplő kategóriák termékértékesítéseire és szolgáltatásnyújtásaira lehet alkalmazni.

[...]”

4 A héairányelv III. melléklete, amelynek címe: „az olyan termékek és szolgáltatások jegyzéke, amelyek értékesítésére a 98. cikkben említett kedvezményes adómértéket lehet alkalmazni”, előírja:

„[...]

5. utasok és útipoggyászuk szállítása;

[...]”

5 A héairányelv XII. címének „Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás” címet viselő 3. fejezete alatt ezen irányelv 306–310. cikke a következőképpen rendelkezik:

„*306. cikk*

(1) A tagállamok e fejezetnek megfelelően különös HÉA-szabályozást 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.

[...]

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

307. cikk

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

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

308. cikk

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

309. cikk

[...]

310. cikk

A 307. cikkben említett, és közvetlenül az utasokat szolgáló tevékenységek után, más adóalanyok által az utazási irodára terhelt HÉA összegét egyetlen tagállamban sem lehet sem levonni, sem visszatéríteni.”

A lengyel jog

6 Az alapügy tényállása idején hatályos, a termékeket és szolgáltatásokat terhelő adóról szóló 2004. március 11-i törvény (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 54. szám, 535. alszám) (a továbbiakban: héatörvény) 119. cikkének (1), (5) és (6) bekezdése így rendelkezik:

„(1) Az (5) bekezdésben foglaltak sérelme nélkül, turisztikai szolgáltatás nyújtása esetében az adó alapja a fizetendő adóval csökkentett árrés.

[...]

(5) Amennyiben az adóalany a turisztikai szolgáltatásnyújtás keretében a más adóalanyoktól, de közvetlenül az utas javára igénybe vett szolgáltatásokon felül a szolgáltatások egy részét saját maga nyújtja (a továbbiakban: »önerőből nyújtott szolgáltatások«), az adó alapját eltérően kell megállapítani aszerint, hogy önerőből nyújtott szolgáltatásokról, vagy olyan szolgáltatásokról van szó, amelyeket más adóalanyoktól, de közvetlenül az utas javára vett igénybe. Az önerőből nyújtott szolgáltatások adóalapjára értelemszerűen alkalmazandók a 29. cikkben foglalt rendelkezések.

(6) Az (5) bekezdésben foglalt esetben az adóalanynak az általa vezetett nyilvántartásban fel kell tüntetnie, hogy a szolgáltatásért kapott ellenértéknek mely része vonatkozik azokra a szolgáltatásokra, amelyeket más adóalanyoktól, de közvetlenül az utas javára vett igénybe, illetve mely része vonatkozik az önerőből nyújtott szolgáltatásaira.

[...]”

7 A héatörvény 41. cikkének (2) bekezdése és e törvény 3. mellékletének 144. pontja szerint az utasok szárazföldi úton történő szállításával összefüggő szolgáltatások kedvezményes, azaz 7%-os héamérték alá tartoznak, míg az általános héamérték 22%.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8 M. Kozak utazási irodát működtet, amelynek székhelye Lengyelországban van. 2007 folyamán turisztikai célú utazási csomagokat értékesített közvetlenül az utasok részére, amelyek – más szolgáltatók szolgáltatásait igénybe véve – a szállást és az étkezést, valamint a szállítást foglalták magukban, amelyet saját autóbuszparkján keresztül maga biztosított.

9 M. Kozak a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatásokat terhelő héa számítása során az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás szerint járt el, a héairányelv 308. cikke alapján az utazási iroda árrését tekintette adóalapnak, és ez után 22%-os héát számított fel. Az önerőből nyújtott szállítási szolgáltatások tekintetében, különösen az adóalap vonatkozásában a héarendszer általános szabályait alkalmazta, és a személyszállítási szolgáltatásokra előírt kedvezményes 7%-os adómértéket számította fel.

10 Az adóhatóság úgy vélte, hogy a szállítási szolgáltatások elengedhetetlenül szükségesek az utazási iroda által kínált turisztikai szolgáltatáscsomaghoz, és azokat úgy kell tekinteni, mint annak elválaszthatatlan részét. Az adóhatóság szerint ebből következően, valamint a héatörvénynek megfelelően M. Kozak a szállítási szolgáltatásaira, önálló szolgáltatásként kezelve őket, nem alkalmazhatta volna a kedvezményes héamértéket, hanem ugyanazon adómértéket kellett volna felszámítani, mint a többi szolgáltatás után, azaz a 22%-os általános adókulcsot. Így e hatóság olyan határozatot hozott, amelyben megállapította, hogy M. Kozak szabálytalanul számította ki a héát 2007. május, június, illetve október, november és december tekintetében.

11 M. Kozak vitatta a héatörvény ezen értelmezését, és e határozattal szemben keresetet indított a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie előtt. E bíróság azonban

megerősítette az adóhatóság érvelését. Így M. Kozak felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) elé.

12 E bíróságban kétely merült fel a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie által adott válasz kapcsán, amely szerint ugyanúgy, mint a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatások esetében, az önerőből nyújtott szállítási szolgáltatásokra is 22%-os héamértéket kell alkalmazni, noha adóalapjuk különböző. Előbbi bíróság számára különösen az nem világos, hogy helyénvaló-e a C-34/99. sz. Primback-ügyben 2001. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-3833. o.) 45. pontjában szereplő „egységes szolgáltatás" fogalmának használata, ahol a Bíróság kimondta, hogy olyan ügylet esetében, amely több részből áll, különösen akkor van szó egységes szolgáltatásról, ha az egyik részt főszolgáltatásnak, míg a másik részt a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatásnak kell tekinteni.

13 Miután kétségei voltak a héairányelv 306–310. cikkének, valamint az ezen irányelv III. melléklete 5. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkének értelmezésével kapcsolatban, a Naczelny Sąd Administracyjny úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A turisztikai szolgáltatás elengedhetetlenül szükséges részeként a turisztikai szolgáltatásra vonatkozó általános adómérték vagy a [héairányelv] III. mellékletének 5. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikke alapján az utasszállítási szolgáltatásra vonatkozó kedvezményes adómérték szerint adóztatandó-e az utazási iroda által az utas számára átalánydíj ellenében nyújtott – az említett irányelv 306–310. cikkében foglalt, az utazási irodákra vonatkozó különös héaszabályozás alapján adóztatott – turisztikai szolgáltatás keretében az utazási iroda által önerőből nyújtott szállítási szolgáltatás?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

14 M. Kozak és a Bizottság arra hivatkozik, hogy az utazási irodák egységes szolgáltatásainak fogalma csak azokat a szolgáltatásokat öleli fel, amelyeket a héairányelv 306. cikke szerint harmadik személyektől vesznek igénybe. Nem tartoznak e fogalom alá azok a szolgáltatások, amelyeket a szolgáltató önerőből nyújt. Ebből következik, hogy az adó alapját is beleértve az általános héaszabályozás alkalmazandó az önerőből nyújtott szállítási szolgáltatásokra, és olyan esetben, mint amely az alapügyben felmerült, a szállítási szolgáltatást a nemzeti szabályozásban előírt kedvezményes héamérték alá kell vonni a héairányelv III. melléklete 5. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkének megfelelően.

15 A lengyel kormány pedig azt állítja, hogy amennyiben az önerőből nyújtott szállítási szolgáltatás elengedhetetlenül szükséges a turisztikai szolgáltatáshoz, a szállítási szolgáltatást a turisztikai szolgáltatás járulékos elemének kell tekinteni, amely mint főszolgáltatás egységet képez, és a héairányelv 306–310. cikkében szereplő különös szabályozás alá tartozik. A szállítási szolgáltatás ebben a minőségében mindenképpen osztja a főszolgáltatás adójogi sorsát, és az adóztatás helye és mértéke tekintetében az említett cikkekben foglalt különös szabályozás alá, míg az adóalap és az adólevonási jog tekintetében az általános héaszabályozás alá tartozik, miután az ezen irányelv 308. cikke nem vonatkozik az önerőből nyújtott szolgáltatásokra.

A Bíróság válasza

16 Emlékeztetni kell arra, hogy az utazási irodák tevékenységére vonatkozó héaszabályozás, amely a héairányelv 306–310. cikkében található, lényegében átveszi a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) 26. cikkének rendelkezéseit. E szabályozás különös szabályozás, amely az utazási irodák tevékenységére vonatkozó, az általános héaszabályozástól eltérő, sajátos szabályokat tartalmazza.

17 A héairányelv 306. cikke szerint 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 más adóalanyok által értékesített termékeket és nyújtott szolgáltatásokat használnak fel.

18 Kifejezetten e rendelkezés szövegéből következik, hogy olyan szolgáltatásokról van szó, amelyeket harmadik személy jogalanyoktól vesznek igénybe.

19 Az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás rendelkezéseinek alapvető célja, hogy elkerüljék azokat a nehézségeket, amelyek a gazdasági szereplők számára a héairányelv azon általános elveiből következnének, amelyek a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatásokat is magukban foglaló ügyletekre vonatkoznak (lásd ebben az értelemben a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6229. o] 33. pontját). Ugyanis az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen 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 a C-163/91. sz. Van Ginkel-ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5723. o.] 14. pontját).

20 A héairányelv általános szabályozása alóli kivételként a 306–310. cikkében foglalt szabályozás csak az irányelv céljának eléréséhez szükséges mértékben alkalmazható (a fent hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 34. pontja).

21 Így a Bíróság korábban már kimondta, hogy az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás kizárólag a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik (lásd a fent hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 35. pontját).

22 Ugyanezen érvelés mentén a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy az említett szabályozás nem vonatkozik a közreműködő nélkül nyújtott szállítási szolgáltatásokra, amelyek a szállítási vállalkozásokra alkalmazandó általános rendelkezések hatálya alá tartoznak (a C-74/91. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1992. október 27-én hozott ítélet [EBHT 1992., I-5437. o.] 26. pontja).

23 A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy amennyiben az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás rendelkezéseinek hatálya alá tartozó gazdasági szereplő átalánydíj fizetése ellenében olyan tevékenységet végez, amely részben saját maga, részben pedig más adóalanyok nyújtotta szolgáltatásokból áll, ez a szabályozás kizárólag a harmadik személyek által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik (lásd a fent hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 47. pontját).

24 Így a héairányelv 307. és 308. cikkében szereplő „egységes szolgáltatás” fogalmát ebben az összefüggésben kell értelmezni. E fogalom csak azokra a szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket harmadik személyektől vesznek igénybe. Egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott és a jelen ítélet 12. pontjában említett egységes szolgáltatás elve, amely a héajog általános szabályai területén érvényesül, nem érinti e fogalomnak az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás keretében való megítélését.

25 Így nem befolyásolja a fenti megfontolásokat az a körülmény sem, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság hivatkozott, miszerint az önerőből nyújtott szállítási szolgáltatások elengedhetetlenül szükségesek ahhoz a teljes körű turisztikai szolgáltatáshoz, amelyet az utazási iroda az utasnak nyújt. Akár elengedhetetlenül szükségesek e szolgáltatások a teljes körű turisztikai szolgáltatáshoz, akár nem, ebből még nem következik, hogy előbbieket az utóbbival együtt „egységes szolgáltatásnak” kellene tekinteni a héairányelv 307. és 308. cikke értelmében, vagy hogy emiatt az említett szolgáltatás adójogi sorsát kellene osztaniuk.

26 Következésképpen az olyan, utazási iroda által önerőből nyújtott szállítási szolgáltatások, mint amilyeneket M. Kozak is nyújt, nem vonhatók az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás hatálya alá sem az adóalap meghatározása, sem pedig a héaszámításra vonatkozó egyéb szabályok alkalmazása tekintetében. Az adóalap vonatkozásában a héairányelv VIII. címében szereplő szabályok alkalmazandók. Ezen irányelv III. melléklete 5. pontjával összefüggésben értelmezett 98. cikkének (2) bekezdése szerint a tagállamok kedvezményes adómértéket állapíthatnak meg az utasok és útipoggyászuk szállítására. Amint a jelen ítélet 7. pontjából kitűnik, a Lengyel Köztársaság élt e lehetőséggel, és az említett szolgáltatásra 7%-os adómértéket alkalmazott.

27 Ezért a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 306–310. cikkét akként kell értelmezni, hogy amennyiben az e rendelkezések szerint adóztatott, az utasnak átalánydíj ellenében nyújtott turisztikai szolgáltatás keretében valamely utazási iroda ezen utasnak önerőből olyan szállítási szolgáltatást nyújt, amely e turisztikai szolgáltatás részét képezi, e szolgáltatás – különösen az adómérték tekintetében – nem az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös héaszabályozás, hanem az általános héaszabályozás hatálya alá tartozik. Ha a tagállamok az ezen irányelv 98. cikkének megfelelően kedvezményes héamértéket állapítottak meg a szállítási szolgáltatások vonatkozásában, e kedvezményes adómérték alkalmazandó az említett szolgáltatásra.

A költségekről

28 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 306–310. cikkét akként kell értelmezni, hogy amennyiben az e rendelkezések szerint adóztatott, az utasnak átalánydíj ellenében nyújtott turisztikai szolgáltatás keretében valamely utazási iroda ezen utasnak önerőből olyan szállítási szolgáltatást nyújt, amely e turisztikai szolgáltatás részét képezi, e szolgáltatás –

különösen az adómérték tekintetében – nem az utazási irodák tevékenységére vonatkozó különös hozzáadottértékadó-szabályozás, hanem az általános hozzáadottértékadó-szabályozás hatálya alá tartozik. Ha a tagállamok az ezen irányelv 98. cikkének megfelelően kedvezményes hozzáadottértékadó-mértéket állapítottak meg a szállítási szolgáltatások vonatkozásában, e kedvezményes adómérték alkalmazandó az említett szolgáltatásra.

Aláírások

A Bíróság (Ötödik Tanács) 1998. október 22-i Ítélete

Commissioners of Customs and Excise kontra T.P. Madgett, R.M. Baldwin és a Howden Court Hotel.

Kérelmek előzetes határozat meghozatalára: High Court of Justice, Queen's Bench Division és Value Added Tax and Duties Tribunal, London – Egyesült Királyság.

Többletértékadó – A Hatodik Többletértékadó-irányelv 26. cikkelye – Az utazási irodákra és utazásszervezőkre vonatkozó rendelkezések – Szállodai vállalkozások – Szállás és utazás, mint szolgáltatáscsomag – Az árrés kiszámítási alapja.

Kapcsolt ügyek C-308/96 és 94/97.

European Court Reports 1998. I-6229. oldal

Az ítélet jogi alapjai

1) 1995. november 16-i határozatában, melyet a Bíróság 1996 szeptember 23-án vett át, a High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division (Anglia és Wales Legfelső Polgári Bírósága, a Királynő Ítélőszéke) az EGK Alapokmány 177. cikkelye alapján, előzetes határozatot kérve két kérdést terjesztett a Bíróság elé az 1977. május 17-i Hatodik Tanácsi Irányelv (77/388/EEC), a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról, az egységes többletértékadó-rendszer egységes adóköteles adóalapjáról (a továbbiakban: a Hatodik Irányelv), 26. cikkelye értelmezésének tárgyában.

2) 1997. február 26-i határozatában, melyet a Bíróság 1997. március 3-án vett át, a VAT and Duties Tribunal, London (Londoni Többletértékadó- és Illetékbíróság) az EGK Alapokmány 177. cikkelye alapján, előzetes határozatot kérve két kérdést

terjesztett a Bíróság elé a Hatodik Irányelv fent említett rendelkezése értelmezésének tárgyában.

3) Az említett kérdések annak az eljárásnak a során merültek fel, amelyben véleménykülönbségre került sor Madgett és Baldwin urak, valamint a Customs and Excise között abban a tekintetben, hogy az előbb említettekre vonatkozik-e a Hatodik Irányelv 26. cikkelye azon az alapon, hogy szállodai vállalkozásuk keretein belül ügyfeleiknek utazáscsomagot kínálnak.

4) A Hatodik Irányelv 11 A cikkely (1) bek (a) pontja alapján az adóalap, a legtöbb szolgáltatásnyújtás esetén, mindazt magában foglalja, ami része az ellenértéknek, amit az értékesítő az ilyen értékesítésért a vásárlótól, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap, vagy kapnia kell.

5) A Hatodik Irányelv 26. cikkelye, amely az adóalapra vonatkozó általános szabály alá nem tartózó kivételként rendelkezik az utazási irodák és utazásszervezők egyes tevékenységeiről, a következőket mondja ki:

„1. A tagállamok az utazási irodák tevékenységeire a többletértékadót a jelen cikkely előírásai szerint alkalmazzák, amennyiben az utazási irodák ügyfeleikkel szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítéseit és szolgáltatásait veszik igénybe. A jelen cikkely rendelkezései nem vonatkoznak azokra az utazási irodákra, melyek csupán közvetítőként tevékenykednek, és ennek megfelelően adóztatásuk a 11 A cikkely (3) bek (c) pontja alapján történik. A jelen cikkely értelmében utazási irodának minősülnek az utazásszervezők is.

2. Az utazási iroda által az utazással összefüggésben végzett értékesítések az iroda által az utas részére nyújtott egységes szolgáltatásnak minősülnek, amely abban a tagállamban adóköteles, amelyben az iroda gazdasági tevékenységének székhelye van, illetve amelyben állandó telephellyel rendelkezik, ahonnan a szolgáltatásokat nyújtotta. Ilyen szolgáltatás esetén adóalapnak, valamint a 22. cikkely (3) bek (b) pontja értelmében vett, az adót nem tartalmazó árnak az utazási iroda árrése minősül, vagyis az utas által fizetendő, többletértékadó nélküli teljes összegnek és annak a tényleges költségnek a különbsége, amely költség az utazási irodánál keletkezik más adóalanyok értékesítéseinek és szolgáltatásainak vonatkozásában, amennyiben ezek az utazó közvetlen hasznát szolgálják.

3. Amennyiben azokat az értékesítéseket, amelyekkel az utazási iroda más adóalanyokat bíz meg, a Közösség területén kívül végzik, akkor az utazási iroda által nyújtott szolgáltatás a 15. cikkely (14) bek alapján adómentes közvetítőtevékenységnek minősül. Abban az esetben, ha ezeket az értékesítéseket részint a Közösségen belül, részint azon kívül végzik, az utazási iroda által nyújtott szolgáltatásnak kizárólag az a része mentesíthető az adó alól, amely a Közösségen kívül bonyolított ügyleteket jelenti.

4. Egyik tagállamban sem vonható le, illetve téríthető vissza az az adó, melyet más adóalanyok számítanak fel az utazási irodának a (2) bekezdésben foglalt azon értékesítések után, melyek az utas közvetlen hasznát szolgálják.

6) A Hatodik Irányelv 26. cikkelyét az Egyesült Királyságban az 1983. évi Többletértékadó-törvény 37A szakasza és az 1987. évi (az Utazásszervezőkre vonatkozó) Többletértékadó-rendelet alkalmazza. A jogszabályok részletes magyarázatát adja a Customs and Excise 709/5/88 sz. Kiadványa, a 'Tour Operator's Margin Scheme' (Utazásszervezők Árrésére vonatkozó Rendelkezés), a továbbiakban 'TOMS'. Ez a rendelkezés előírja, hogy az utazási iroda vagy utazásszervező által átvett teljes összeget meg kell osztani a harmadik személytől 'vásárolt' és a 'házon belüli' szolgáltatások között, megjelölve a szolgáltatás egyes elemeinek tényleges költségét.

7) Madgett és Baldwin urak Angliában, a devonbeli Torquay-ban található Howden Court Hotelt működtetik. A hotel vendégeinek 90%-a, akiknek többsége Anglia északi részéről érkezik, 'csomagot' vásárol, azaz kifizet egy meghatározott összeget, amely fedezi (i) félpanziós ellátását, (ii) busszal történő utaztatását Észak-Anglia számos pontjának valamelyikéről és (iii) egynapos buszkirándulását hotelbeli tartózkodásának ideje alatt. Madgett és Baldwin urak az utazási szolgáltatást harmadik személy megbízásával nyújtják. Azok a vendégek, akik maguk gondoskodnak utazásukról a hotelbe és vissza, a kiránduláson sem vesznek részt, és eltérő árat fizetnek.

8) Madgett és Baldwin urak úgy ítélik meg, hogy a Hatodik Irányelv 26. cikkelye rájuk nem vonatkozik, mivel ők szállodai vállalkozók, nem pedig utazásszervezők. Azt is elmondják, hogy míg a Hatodik Irányelv az adóalap megállapítására vonatkozó általános szabályainak alkalmazásával Madgett úrnak csupán félnapi munkájába került a negyedéves többletértékadó-bevallás elkészítése, addig a TOMS alapján végzett számítások jelentős többletmunkát jelentenének, mivel számos megosztási műveletet tesznek szükségessé.

9) A Customs and Excise álláspontja szerint azonban azokra a szállodai vállalkozókra is a TOMS vonatkozik, akik olyan utazáscsomagat kínálnak vendégeiknek, amelynek elemei részint az utazásszervező által nyújtott, 'házon belüli', részint pedig harmadik személytől 'vásárolt' szolgáltatások. Ennek megfelelően a Customs and Excise úgy ítélte meg, hogy az 1988. május 3-a és 1993. január 31-e közötti időszakra eső tevékenység tekintetében Madgett és Baldwin urakat a TOMS alapján kell adóztatni.

10) A fenti körülmények miatt Madgett és Baldwin urak a VAT and Duties Tribunal-hoz fellebbeztek, amely úgy foglalt állást, hogy a Hatodik Irányelv 26. cikkelye rájuk nem vonatkozik. A Customs and Excise a döntés ellen a High Court of Justice-hoz fellebbezett, amely felfüggesztette az eljárást, és előzetes határozatot kérve a következő két kérdést terjesztette a Bíróság elé (C-306/96 sz. jogeset):

„1. Mely kritériumok alapján kell meghatározni, hogy adott adóalany tevékenységei ’utazási iroda’ vagy ’utazásszervező’ tevékenységeinek minősülnek-e, melyekre az 1977. május 17-i Hatodik Tanácsi Irányelv (77/388/EEC), a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról (a többletértékadót szabályozó Hatodik Irányelv), 26. cikkelyének rendelkezései vonatkoznak? Különösen, vonatkoznak-e az említett rendelkezések arra a személyre, amely, bár nem ’utazási iroda’ vagy ’utazásszervező’ ezen kifejezések angol megfelelőinek (travel agent, tour operator) hétköznapi értelmében, mégis olyan szolgáltatásokat nyújt utazók részére, amely szolgáltatásokat általában ’utazási irodák’ és ’utazásszervezők’ nyújtanak?’

’2. Figyelemmel az 1. kérdésre adott válaszra, vonatkoznak-e az említett rendelkezések a jelen ügyben tárgyalt tevékenységekre, nevezetesen, hogy egy Anglia déli részén elhelyezkedő szálloda működtetői, szállodai vállalkozásuk keretein belül, csomag-ár ellenében biztosítanak vendégeiknek egyhetes tartózkodást a hotelben, autóbusszal történő utaztatást a hotel és Észak-Anglia egyes pontjai között, valamint helyi buszkirándulást a szállodai tartózkodás ideje alatt (a személyszállítással kapcsolatos szolgáltatásokat a szállodatulajdonosok egy buszkölcsönző cégtől ’vásárolják’)?”

11) A High Court of Justice előtt folytatott eljárás során Madgett és Baldwin urak részéről az az érv is elhangzott, hogy a TOMS által előírt megosztási módszer nincs összhangban a Hatodik Irányelvvel. Mivel ez az aggály nem képezte a High Court of Justice-hoz benyújtott fellebbezés tárgyát, a VAT and Duties Tribunal folytatott eljárás újraindult.

12) Az utóbb említett eljárásban Madgett és Baldwin urak hangot adtak azon nézetüknek, miszerint sem nem ésszerű, sem nem logikus az a rendelkezés, amely előírja, hogy az utazó által fizetett árösszeget a tényleges költségek alapján kell megosztani a szolgáltatáscsomag azon elemei között, melyeket harmadik személytől vásárolnak és azok között, melyeket házon belüli szolgáltatásként nyújtanak. A Customs and Excise fenntartotta, hogy a TOMS, amely az utazásszervezők árrése kiszámításának alapjául a vásárolt és házon belüli értékesítések tényleges költségét írja elő, megfelel a Hatodik Irányelv 26. cikkelye rendelkezéseinek.

13) A fenti körülmények miatt a VAT and Duties Tribunal felfüggesztette az eljárást és előzetes határozatot kérve a következő két kérdést terjesztette a Bíróság elé (C-94/97 sz. jogeset):

„Amennyiben a C-308-96 sz. jogesetben megállapításra kerül, hogy a jelen ügyben tárgyalt tevékenységekre vonatkoznak a Hatodik Irányelv 26. cikkelyének rendelkezései,

1. A 26. cikkely helyes értelmezése alapján, amikor egy utazásszervező egyetlen értékesítéssel nyújt az utasoknak szolgáltatást, amely szolgáltatásnak egy részét más adóalanyok értékesítik az utazásszervező részére (’vásárolt’), egy másik részét

pedig az utazásszervező saját erejéből értékesíti (’házon belüli’), minek alapján kell kiszámítani az utazásszervező árrését, amelyről a 26. cikkely (2) bek rendelkezik.

2. Úgy kell-e értelmezni a 26. cikkelyt, mint amely

(a) előírja, hogy az utazásszervező által az utazótól átvett teljes összeget az egyes elemek költségére történő hivatkozással kell megosztani a vásárolt és a házon belüli értékesítések között, vagy

(b) engedélyezi a tagállamoknak, hogy a megosztást az ilyen költségekre történő hivatkozással írják elő (i) általában, illetve (ii) a jelen ügyben tárgyalt tevékenységek esetében, vagy

(c)úgy rendelkezik, hogy az ilyen megosztást a 11. cikkely értelmében, az adóalap megállapítására vonatkozó általános elveknek megfelelően kell végrehajtani.

14) A Bíróság elnöke 1997. december 11-én, közös tárgyalás és ítélethozatal céljából, elrendelte a két jogeset összekapcsolását.

A High Court of Justice által a Bíróság elé terjesztett kérdések

15) A High Court of Justice, melynek kérdéseit együtt kell megvizsgálni, lényegében azt kérdezi, hogy a Hatodiik Irányelv 26. cikkelye vonatkozik-e arra a szállodai vállalkozóra, aki csomag-ár ellenében, a szállás mellett, távoli kiindulási pontok és a hotel közötti oda-vissza utaztatást, valamint a szállodai tartózkodás ideje alatt történő buszkirándulást is nyújt vendégeinek, amely szállítási szolgáltatásokat harmadik személytől vásárolja.

16) Madgett és Baldwin urak álláspontja szerint ahhoz, hogy egy vállalkozóra a Hatodik Irányelv 26. cikkelyének külön rendelkezései vonatkozzanak, a vállalkozó ’utazási iroda’ vagy ’utazásszervező’ kell, legyen. Ezek a kifejezések olyan adóalanyokra utalnak, akik tevékenysége abban áll, hogy utazók részére szállás, illetve szállítási vagy más utazási szolgáltatás nyújtását szervezik meg más személyek értékesítéseinek igénybevételével, amely értékesítések az utazók közvetlen javát szolgálják. Madgett és Baldwin urak szerint ezek a kifejezések nem jelentik azokat az adóalanyokat, akik egy másik tevékenység kiegészítéseként vásárolnak utazási szolgáltatásokat az utazók közvetlen javára. Úgy ítélik meg, hogy vállalkozásuk profilja a hotel vendégei részére történő szolgáltatásnyújtás, és a szállítás csupán a vendégek kényelmét szolgálja, azzal a céllal, hogy a hotelben való tartózkodásra ösztönözzön. Ezért tehát a szállítási szolgáltatást tisztán kiegészítő jellegűnek kell tekinteni szállodai vállalkozóként végzett tevékenységük mellett.

17. Az Egyesült Királyság kormánya, a német, görög és svéd kormány, valamint a Bizottság álláspontja szerint annak megállapítása, hogy egy adóalany tevékenységei a Hatodik Irányelv 26. cikkelye alá tartoznak-e, azon ismérv alapján történik, hogy az értékesített szolgáltatás az említett rendelkezésben foglalt típusba tartozik-e. Így kell eljárni abban az esetben is, ha az adóalany nem utazási iroda vagy utazásszervező

a kifejezések hétköznapi értelmében. Fentiek alapján a Madgett és Baldwin urak által végzett tevékenységek a Hatodik Irányelv 26. cikkelye alá tartoznak, mivel saját nevükben nyújtanak szállást és utaztatást tartalmazó egységes szolgáltatáscsomagot vendégeiknek, és ebből a célból harmadik személy által biztosított buszszolgáltatást vesznek igénybe, amely ügylet az utazók közvetlen javát szolgálja.

18. Mindenekelőtt figyelembe kell venni, hogy az utazási irodák és utazásszervezők által értékesített szolgáltatások legtöbbször több elemet, leginkább szállást és szállítást, tartalmaznak, melyeket annak a tagállamnak a területén belül vagy kívül nyújtanak, ahol a vállalkozás székhelye vagy állandó telephelye van. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása gyakorlati nehézségeket támaszt az ilyen vállalkozások számára, többelemű szolgáltatásaik és a szolgáltatásnyújtás helye miatt. Ezek a gyakorlati problémák jellegükből adódóan akadályozzák a vállalkozások működését. Az ilyen sajátos tevékenységekre alkalmazható szabályokat hozott létre a Közösség jogalkotója azzal, hogy megalkotta a Hatodik Irányelv 26. cikkelyének (2), (3) és (4) bekezdésében lefektetett külön VAT-szabályozást (lásd: C-163/91 sz. jogeset, Van Ginkel kontra Inspecteur der Omzetbelasting te Utrecht [1992] ECR I-5723. oldal, 13-15. bek.).

19) Bár a Hatodik Irányelv 26. cikkelyében lefektetetett külön árrésszabályt azon utazási szolgáltatásokkal kapcsolatos problémák teszik szükségessé, amely szolgáltatások elemeit egynél több tagállamban értékesítik, a jogszabály, annak szövege szerint, az egy tagállamon belül nyújtott szolgáltatásokra is vonatkozik.

20) Ezenkívül, az utazási irodákat és utazásszervezőket érintő külön szabályozás szükségességének lényegi okai ugyanúgy fennállnak, ha az adott vállalkozó nem utazási iroda vagy utazásszervező, hanem az ilyenek által nyújtott szolgáltatásokat valamely más tevékenység keretében, pl. szállodai vállalkozás, biztosító személy.

21) A **Hiba! Érvénytelen csatolás.**olyan értelmezése, miszerint az kizárólag utazási irodákra és utazásszervezőkre vonatkozik ezen kifejezések hétköznapi értelmében, azt jelentené, hogy azonos szolgáltatások különböző jogszabályok hatálya alá tartoznának az érintett vállalkozó hivatalos osztályozásától függően.

22) Végül pedig, ahogyan a Főügyész Véleményének 32. pontjában rámutat, amennyiben a Hatodik Irányelvben foglalt külön szabály alkalmazását a vállalkozó előzetes osztályozásától tennék függővé, ez szemben állna a rendelkezés céljával, a vállakozók közötti verseny torzulásához vezetne, és veszélyeztetné a **Hiba! Érvénytelen csatolás.**egységes alkalmazását.

23) Ezért ki kell mondani, hogy **Hiba! Érvénytelen csatolás.**lefektetett szabály vonatkozik arra a vállalkozóra, aki saját nevében utazáscsomagokat szervez, és más adóalanyokat bíz meg az ilyen tevékenységgel rendszerint összefüggő

szolgáltatások biztosításával. Abban az esetben is a fenti szabály érvényes, ha az említett vállalkozó hivatalosan nem utazási iroda vagy utazásszervező.

24) Ugyanakkor, ahogyan a Főügyész Véleményének 36. pontjában kifejti, azok a vállalkozók, pl. szállodai vállalkozók, akik az utazással szokás szerint összefüggő szolgáltatásokat nyújtanak, rendszeresen igénybe vesznek harmadik személytől vásárolt szolgáltatásokat, melyek a csomag árának csekély részét jelentik a szálláshoz viszonyítva, és amelyek hagyományosan az ilyen vállalkozók feladatai közé tartoznak. Ezek a harmadik személytől vásárolt szolgáltatások tehát önmagukban nem képezik a kliensek célját, csupán a vállalkozó által nyújtott fő szolgáltatás teljesebb élvezettét szolgálják.

25) A fenti körülmények esetén tehát a harmadik személytől vásárolt szolgáltatások csupán kiegészítő jellegűek a házon belüli szolgáltatások mellett, és a vállalkozót nem a Hatodik Irányelv 26. cikkelye alapján kell adóztatni.

26) Abban az esetben viszont, ha egy szállodai vállalkozó a szállás mellett rendszeresen olyan szolgáltatásokat is biztosít vendégeinek, melyek túlmennek hagyományos tevékenységeinek határain, és amelyek a szolgáltatáscsomag árát jelentős mértékben módosítják (pl. utaztatás távoli kiindulási pontokból a szállodába), akkor ezek a szolgáltatások nem minősíthetők pusztán kiegészítő jellegűnek.

27) Fentiekből következik, hogy a High Court of Justice által a Bíróság elé terjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy A Hatodik Irányelv 26. cikkelye vonatkozik arra a szállodai vállalkozóra, aki egységes ár ellenében, a szállás mellett, rendszeresen biztosítja vendégeinek oda-vissza utaztatását távoli kiindulási pontok és a hotel között, valamint buszkirándulást a szállodai tartózkodás ideje alatt, és ezeket a szállítási szolgáltatásokat harmadik személytől vásárolja meg.

A VAT and Duties Tribunal által a Bíróság elé terjesztett kérdések

28) A VAT and Duties Tribunal, melynek kérdéseit együtt kell megvizsgálni, lényegében azt kérdezi, hogyan kell kiszámítani a Hatodik Irányelv 26. cikkelyében foglalt adóköteles árrést akkor, ha a rendelkezés hatálya alá tartozó vállalkozó, egységes ár ellenében, részint harmadik személytől vásárolt, részint házon belüli szolgáltatásokat tartalmazó értékesítéseket végez.

29) A kérdés megválaszolásához először azt kell megállapítani, hogy, amennyiben a szolgáltatáscsomag többféle szolgáltatást tartalmaz, a 26. cikkely csak a harmadik személytől vásárolt, vagy az összes szolgáltatásra vonatkozik. Ezt követően a szolgáltatáscsomag házon belüli része kiszámításának módja képezi majd vizsgálódás tárgyát.

30) A kérdés első részének vonatkozásában Madgett és Baldwin urak, az Egyesült Királyság és Németország kormánya, valamint a Bizottság úgy foglalnak állást, hogy a Hatodik Irányelv 26. cikkelyében lefektetett külön szabály kizárólag a harmadik személytől vásárolt szolgáltatásokra vonatkozik.

31) A svéd kormány viszont úgy véli, hogy a házon belüli szolgáltatásokra is a 26. cikkelyt kell alkalmazni.

32) Ebben az összefüggésben két tényezőre szükséges figyelmet fordítani. Egyrészt a Hatodik Irányelv 26. cikkely (1) bek értelmében a külön szabályozás akkor alkalmazandó utazási irodák tevékenységeire, ha a más adóalanyoktól igénybe vett értékesítések és szolgáltatások az utazást szolgálják. Másrészt pedig a 26. cikkely (2) bek alapján az adóalap az utazó által fizetendő VAT néküli teljes összeg csökkentve az utazási irodát terhelő azon tényleges költséggel, amit a más adóalanyok által nyújtott szolgáltatások és értékesítések jelentenek.

33) Ezenkívül rá kell mutatni egyrészt arra, hogy a Hatodik Irányelv 26. cikkelye nem tesz említést házon belüli szolgáltatásokról, másrészt pedig arra, hogy elsődleges célja azon nehézségek kiküszöbölése, melyekkel a vállalkozóknak akkor kellene szembenézniük, ha a Hatodik Irányelv általános szabálya kerülne alkalmazásra azoknak az ügyleteknek a vonatkozásában, melyek harmadik személytől vásárolt szolgáltatások értékesítését foglalják magukban.

34) Végül pedig nem szabad megfeledkezni arról, hogy a 26. cikkely alapján alkalmazott szabályozás eltér a Hatodik irányelv általános szabályaitól, és alkalmazása csak olyan esetekben engedélyezett, ahol ez az Irányelv céljának megvalósítását szolgálja.

35) A Hatodik Irányelv 26. cikkelyében lefektetett külön szabályról tehát ki kell mondani, hogy kizárólag a harmadik személytől vásárolt szolgáltatásokra alkalmazható.

36) A kérdés második részével kapcsolatban Madgett és Baldwin urak, valamint a Bizottság úgy foglalnak állást, hogy a házon belüli szolgáltatás árát a piaci érték alapján kell meghatározni, összhangban az adóalap meghatározásának a Hatodik Irányelv 11. cikkelyében lefektetett általános alapelvével. Jelen ügyben a szállás piaci értéke az az összeg, amit a szálloda a szoba ellenértékeként felszámít annak a vendégnek, aki a szolgáltatáscsomagot nem veszi igénybe.

37) A német kormány viszont úgy ítéli meg, hogy az utazási szolgáltatás egészét úgy kell megosztani a 26. cikkely külön szabályozása alá eső és a 26. cikkely alá nem tartozó részekre, hogy a megosztás tükrözze azt az arányt, amely a harmadik személytől vásárolt szolgáltatások tényleges költsége és a házon belüli szolgáltatásokkal összefüggésben viselt költségek között fennáll. Az utazás árának a házon belüli szolgáltatásokkal kapcsolatos része bizonyos esetekben más módszerrel is megállapítható, amennyiben ez megfelelő eredményhez vezet.

38) Az Egyesült Királyság kormánya kifejti, hogy a TOMS alapján, amely megítélése szerint megfelel a Hatodik Irányelv 26. cikkelyének, a vállalkozónak a szolgáltatáscsomag nyújtásával összefüggésben általa viselt teljes költséget kell kiszámítania, amely áll egyrészt abból az összegből, amit a harmadik személytől

vásárolt szolgáltatásokért fizet, másrészt pedig a házon belüli szolgáltatásokkal kapcsolatban általa viselt költségből. A teljes árrést a teljes átvett összeg és a teljes költség különbsége adja. Ezt az árrést azután a vásárolt és a házon belüli szolgáltatásokra eső két részre osztják, a vásárolt és a házon belüli szolgáltatások költségének arányában. Az adó egységes alkalmazásának biztosítása érdekében minden esetben ezeket a szabályokat kell érvényesíteni, függetlenül a vásárolt és a házon belüli szolgáltatások arányától a csomagban. Mivel a 26. cikkely olyan rendszert ír elő, amely szerint a szolgáltatáscsomag vásárolt elemét az árrés alapján kell adóztatni, azaz a bevétel és a tényleges költség különbsége alapján, nincs ok eltérni ettől az elvtől a házon belüli szolgáltatások esetében.

39) Nem szabad megfeledkezni arról, hogy a Hatodik Irányelv 26. cikkelye, mivel nem tér ki külön a vásárolt és házon belüli szolgáltatásokat egyaránt tartalmazó szolgáltatáscsomagok értékesítésére, nem határoz meg semmilyen ismérvet, amely alapján a vásárolt szolgáltatások árrése a házon belüli szolgáltatások árrésétől különbözően lenne meghatározható.

40) Ebben az összefüggésben fontos megemlíteni, hogy a Hatodik Irányelv 11. cikkelye szerint a többletértékadó-alap a legtöbb szolgáltatás esetében magában foglalja mindazt, ami a szolgáltatás ellenértékét képezi. Ennek megfelelően a Bíróság úgy foglalt állást, hogy az ellenérték értelmezése a ténylegesen átvett összeg kell, legyen, nem pedig egy objektív ismérvek alapján kiszámított összeg (lásd: C-230/87 sz. jogeset, Naturally Yours Cosmetics kontra Commissioners of Customs and Excise [1988] ECR 6365, 16. bek.).

41) A Főügyész Véleményének 65. pontja rámutat arra, hogy a szolgáltatáscsomagnak, mint egésznek az ellenértékeként felszámított csomag-ár, amely tartalmazza a harmadik személytől vásárolt szolgáltatásokat – ezekre vonatkozik a 26. cikkely – és a házon belüli szolgáltatásokat – ezekre nem vonatkozik a 26. cikkely –, egyértelművé teszi, hogy a Hatodik Irányelv 11 A cikkely (1) bek (a) pontja alapján értelmezett ellenérték nem képezheti az adó alapját a csomag részeként nyújtott házon belüli szolgáltatások vonatkozásában.
42) Ezért tehát meg kell határozni azt a hivatkozási alapot, amely az ellenérték alternatívájaként alkalmas a szolgáltatáscsomag házon belüli szolgáltatásokhoz kapcsolódó részének meghatározására. A célra két módszer vehető igénybe. Az egyik a tényleges költségeket veszi alapul, így működik a TOMS, a másik pedig a piaci értéket.
43) Ezzel kapcsolatban először is azt kell kimondani, ahogyan ezt a Főügyész Véleményének 71. pontjában megtette, hogy a tényleges költségeken alapuló módszer, melyet az Egyesült Királyságban alkalmaznak, problémákat okozhat, mivel nincs alap annak feltételezésére, hogy a csomagot alkotó különböző szolgáltatások árrései arányban állnak az adott szolgáltatások költségeivel.
44) Másodszor, amennyiben a piaci érték a viszonyítási alap – jelen esetben a szoba és a félpanziós ellátás ellenében felszámított ár azoknak a vendégeknek, akik a csomagot nem veszik igénybe – ez szintén bizonyos mértékig önkényesnek bizonyulhat, amennyiben azt feltételezi, hogy a csomag részét képező házon belüli szolgáltatásként biztosított szállás ára azonos különálló szolgáltatásként kínált szállás árával.

45) A tényleges költségen alapuló módszer a házon belüli szolgáltatások vonatkozásában egy sor bonyolult megosztási műveletet tesz szükségessé, és ezért jelentős többletmunkát eredményez a vállalkozó számára. Ezzel szemben a házon belüli szolgáltatások piaci értékét felhasználó eljárás, ahogyan a Főügyész Véleményének 76. pontjában rámutat, rendelkezik az egyszerűség kínálta előnyökkel, mivel nincs szükség a házon belüli szolgáltatások értékét alkotó egyes elemek egymástól való elkülönítésére.
46) A fenti körülmények esetén – figyelembe véve és elfogadva, hogy jelen ügyben a vásárolt szolgáltatások árrését terhelő VAT kiszámítása mindkét módszerrel lényegében azonos eredményt adna – nem követelhető meg a vállalkozótól, hogy a csomagnak a házon belüli szolgáltatásokhoz kapcsolódó részét a tényleges költségen alapuló módszerrel számítsa ki, amennyiben mód van a csomagnak ezt a részét olyan szolgáltatások piaci értékének alapján meghatározni, melyek hasonlóak a csomag részeként nyújtott szolgáltatásokhoz.
47) A fent leírtak fényében a VAT and Duties Tribunal által a Bíróság elé terjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy, a Hatodik Irányelv 26. cikkelyének helyes értelmezése alapján, amennyiben egy vállalkozó, aki ezen cikkely hatálya alá tartozik, csomag-ár ellenében olyan értékesítéseket végez, melyek részint általa, részint más adóalanyok által nyújtott szolgáltatásokból állnak, akkor a 26. cikkelyben lefektetett VAT-szabály kizárólag a harmadik személy által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik. A vállalkozótól nem követelhető meg, hogy a csomagnak a házon belüli szolgáltatásokhoz kapcsolódó részét a tényleges költségen alapuló módszerrel számítsa ki, amennyiben mód van a csomagnak ezt a részét olyan szolgáltatások piaci értékének alapján meghatározni, melyek hasonlóak a csomag részeként nyújtott szolgáltatásokhoz.

Döntés a perköltségről

Költségek
37) Az Egyesült Királyság kormánya, a német, görög és svéd kormány, valamint Bizottság észrevételeiket a Bíróság elé terjesztették. Az általuk viselt költségek nem behajthatóak. Mivel ez az eljárás az alapeljárás résztvevői számára a nemzeti bíróság előtt folyamatban levő eljárás része, a költségekre vonatkozó döntés annak a bíróságnak vagy törvényszéknek a hatáskörébe tartozik, amely előtt az alapeljárás folyik.

Az ítélet rendelkező része

A fentiek alapján,
A BÍRÓSÁG (Ötödik Tanács),

választ adva a kérdésekre, melyeket a High Court of Justice of England and Wales, Queen's Bench Division és a VAT and Duties Tribunal, London 1995. november 16-i és 1997. február 26-i határozataiban eléterjesztett, a következőképpen határoz:
Az 1977. május 17-én elfogadott Hatodik Tanácsi Irányelv, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról, az egységes többletértékadó-rendszer egységes adóköteles adóalapjáról, 26. cikkelye vonatkozik arra a szállodai vállalkozóra, aki csomag-ár ellenében, a szállás mellett, rendszeresen biztosítja vendégeinek oda-vissza utaztatását távoli kiindulási pontok és a hotel között, valamint buszkirándulást a szállodai tartózkodás ideje alatt, és ezeket a szállítási szolgáltatásokat harmadik személytől vásárolja meg.
2. A Hatodik Irányelv 26. cikkelyének helyes értelmezése alapján, amennyiben egy vállalkozó, aki ezen cikkely hatálya alá tartozik, csomag-ár ellenében olyan értékesítéseket végez, melyek részint általa, részint más adóalanyok által nyújtott szolgáltatásokból állnak, akkor a 26. cikkelyben lefektetett VAT-szabály kizárólag a harmadik személy által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik. A vállalkozótól nem követelhető meg, hogy a csomagnak a házon belüli szolgáltatásokhoz kapcsolódó részét a tényleges költségen alapuló módszerrel számítsa ki, amennyiben mód van a csomagnak ezt a részét olyan szolgáltatások piaci értékének alapján meghatározni, melyek hasonlóak a csomag részeként nyújtott szolgáltatásokhoz.

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. október 6.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Az utazási irodákra vonatkozó szabályozás – Utazási csomagok – Harmadik személyek igénybevételével és önerőből nyújtott szolgáltatások – Az adó számítási módja"

A C-291/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a VAT and Duties Tribunal, Manchester (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2003 július 4-én érkezett, 2003. június 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **MyTravel plc**

és

a **Commissioners of Customs & Excise**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Borg Barthet (előadó), J.-P. Puissochet, S. von Bahr és U. Lõhmus bírák,

főtanácsnok: P. Léger,

hivatalvezető: M. M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. november 25-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a MyTravel plc képviseletében N. Gibbon Solicitor, és J. Woolf Barrister,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében K. Manji, meghatalmazotti minőségben, segítője: N. Paines Q.C.,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. május 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 26. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a MyTravel plc társaság (a továbbiakban: MyTravel) és a Commissioners of Customs & Excise között a hatodik irányelv 26. cikkének a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-6229. o.) alapján való alkalmazhatósága tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

A jogi háttér

3 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint a szolgáltatások többségében a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: a HÉA) alapja „minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az átadó [helyesen: az eladó] vagy a szolgáltatást

teljesítő ezért az értékesítésért az átvevőtől [helyesen: a vevőtől], a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell […]”.

4 A fenti irányelv 26. cikke, amely az utazási irodákra és az utazásszervezői tevékenységekre különös szabályokat állapít meg, ekként rendelkezik:

„(1) A tagállamok az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási irodák] esetén a hozzáadottérték-adót e cikk rendelkezései szerint alkalmazzák, amennyiben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodák] az utasokkal szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel. E cikk nem vonatkozik azon idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyokra [helyesen: utazási irodákra], amelyek csupán közvetítőként tevékenykednek, és amelyekre a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját kell alkalmazni. E cikk értelmében utazási irodáknak minősülnek az utazásszervezők is.

(2) Az utazási csomag tekintetében az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] által végzett összes tevékenységet olyan egyetlen szolgáltatásnak kell tekinteni, amelyet az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] az utazó részére teljesített. E szolgáltatás azon tagállamban adóköteles, amelyben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] gazdasági tevékenységének azon székhelye vagy állandó telephelye található, ahonnan az iroda a szolgáltatást nyújtotta. E szolgáltatás vonatkozásában adóalapnak és a 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett adó nélküli árnak az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] árrése minősül, vagyis az utasok által fizetendő hozzáadottérték-adó nélküli teljes összeg és az olyan tényleges, közvetlenül az utasok javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanynál [helyesen: utazási irodánál] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból eredően merültek fel.

(3) Amennyiben azon ügyleteket, amelyekre az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany más adóalanyoknak [helyesen: utazási irodának] adott megbízást, ezen más adóalanyok a Közösségen kívül teljesítették, úgy az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] szolgáltatása a 15. cikk 14. pontja szerinti adómentes közvetítői tevékenységgel azonos elbírálás alá tartozik. Amennyiben ezen ügyleteket mind a Közösségen belül, mind a Közösségen kívül bonyolítják, az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] szolgáltatásának csak azon része adómentes, amely a Közösségen kívüli szolgáltatásokra vonatkozik.

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

5 A hatodik irányelv 26. cikkét a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 52. cikke, valamint az utazásszervezőkre kivetett hozzáadottérték-adóról szóló 1987. évi rendelet (Value Added Tax [Tour Operators] Order 1987) ülteti át a belső jogba. A nemzeti szabályozás rendelkezéseit pontosította a Commissioners of Customs & Excise által kiadott, az utazásszervezők árréséről szóló 709/5/88. sz., illetve később a 709/5/96. sz. közlemény (Tour Operators’ Margin Scheme VAT Notice, a továbbiakban: a TOMS-szabályok). A TOMS-szabályok előírják, hogy a

körutazás vagy utazás szervezőjéhez befolyt teljes összeget meg kell osztani a harmadik személyek igénybevételével és az önerőből nyújtott szolgáltatások között, feltüntetve az egyes szolgáltatásokhoz tartozó tényleges költségeket.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

6 A MyTravel csomagokban értékesített külföldi utazások szervezésével foglalkozik. E társaság rendszeresen igénybe veszi harmadik személyek szálláshelyeit. Mivel azonban a társaság saját légitársasággal rendelkezik, általában ő végzi az utasoknak a nyaralás helyszínére történő szállítását. A MyTravel saját repülőgépére, illetve más társaságok járataira önállóan is értékesít az utasok részére egyéb szolgáltatást nem tartalmazó („seat only") repülőjegyeket, valamint más utazásszervezők részére „nagykereskedelemben értékesített" („broked seats") jegyeket. Az 1995–1999. évekre vonatkozóan a társaság a TOMS-szabályok alapján számolta ki HÉA-kötelezettségét. A fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletet követően az utazási csomagok keretében értékesített jegyek piaci értéke alapján újraszámolta az 1995–1997. évekre vonatozó HÉA-kötelezettségét.

7 A MyTravel két fajta módszert alkalmazott a piaci érték kiszámításához. 1995-re – és úgy tűnik, hogy 1996-ra is – az utazási csomagok keretében értékesített repülőjegyek költségéből indult ki, amelyhez hozzáadta azt a „növekménynek" nevezett árrést, amelyet állítása szerint az önállóan értékesített jegyek után ugyanezen időszakban elért. A MyTravel 1995 folyamán utazási csomagokban is értékesített hajóutakat, gépkocsi rendelkezésre bocsátása melletti repülőutakat és kempingben található szálláshelyeket. Azonban e módszer alapján csak a repülőutakra vonatkozóan számolta újra HÉA-kötelezettségét, mivel úgy vélte, hogy az egyéb önerőből nyújtott szolgáltatások tekintetében nem rendelkezik megfelelő összehasonlítási alappal.

8 A MyTravel a „Jelentés az útvonalak jövedelmezőségéről" („Route Profitability Report") elnevezésű belső használatú anyagban 153 GBP-re becsülte azt az árbevételt, amelyet 1997-ben az utazási csomagon kívül értékesített repülőjegyenként átlagosan elért. A MyTravel szerint ezen összeg valamennyi értékesített jegyre vonatkozik.

9 Miután ez alapján újraszámolta az utazási csomagban értékesített repülőjegyek költségét, a MyTravel kérte a Commissioners of Customs & Excise-től az 1995–1997. évekre vonatkozó 212 000 GBP, 2 004 857 GBP, illetve 711 051 GBP összegek visszatérítését. Ezen összegek azért ilyen jelentősek, mert a MyTravel által alkalmazott módszer következtében növekedett az utazási csomagok árán belül a szállításra vonatkozó hányad, amely tevékenység a nemzeti jog alapján 0%-os adókulccsal adózik.

10 A Commissioners of Customs & Excise elutasította a MyTravel kérelmét. Amint e hatóság a kérdést előterjesztő bíróság előtt állította, véleménye szerint a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletből az következik, hogy a piaci érték módszer nem alkalmazható az utazási csomagon belül önerőből nyújtott szolgáltatásoknak megfelelő rész meghatározása során az e társaságéhoz hasonló olyan esetben, amikor annak alkalmazása nem egyszerű, a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatások árrésére vonatkozóan mesterséges összeget eredményez, és jelentősen módosítja a HÉA-kötelezettséget. Ezenkívül előadta, hogy az ítélet alapján e módszert nem lehet szelektíven alkalmazni, és az utazási csomagok keretében értékesített repülőjegyek piaci értéke nem 153 GBP.

11 A MyTravel ezzel szemben kifejtette, hogy a szóban forgó ítéletben a Bíróság elutasította azt az érvelést, miszerint a tényleges költségek megbízhatóbban fejezik ki az utazási csomag egyes elemeinek értékét. A társaság szerint nem várható el, hogy a két módszer ugyanolyan mértékű HÉA-kötelezettségre vezessen, mivel az arra kötelezné a piaci szereplőket, hogy mindkét módszer alátámasztásához végezzenek számításokat. Ami az ítéletben elfogadott azon érvet illeti, amely a piaci érték módszer egyszerűbb jellegével függ össze, ez csupán olyan körülmény, amelyet az elfogadott végeredmény eléréséhez figyelembe lehet venni, de az nem a módszer kiválasztásának feltétele.

12 A MyTravel úgy véli, hogy jogosult a piaci érték módszer alkalmazására, mivel – mint a repülőutak esetében – megfelelő összehasonlítási alappal rendelkezik, és nézete szerint a hatodik irányelv 26. cikke nem zárja ki e módszer és a tényleges költség módszer egyidejű alkalmazását. A 153 GBP pedig az önállóan értékesített repülőjegyek értékét tükrözi, amely alapján a csomagban értékesített utazások értékelése elvégezhető, mivel a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletben a Bíróság nem azt írta elő, hogy a piaci szereplők az önerőből nyújtott szolgáltatások piaci értékét az azonos, hanem csak a hasonló szolgáltatásokhoz képest határozzák meg.

13 Ilyen körülmények között a VAT and Duties Tribunal, Manchester akként határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ha egyáltalán, milyen feltételek mellett jogosult az utazásszervező a [Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet] 46. pontjában leírt piaci érték módszernek részben megfelelve újraszámolni a [HÉA-]kötelezettségét azt követően, hogy az irányelvet a belső jogba átültető nemzeti jogszabályban írt egyetlen lehetséges módszerrel, a tényleges költség módszer alkalmazásával töltötte ki az adott adóévre vonatkozó [HÉA-]bevallását?

a) Konkrétan: alkalmazhatja-e ezen utazásszervező a piaci érték módszert szelektív módon az egyes pénzügyi évekre, és ha igen, milyen feltételek mellett?

b) Amennyiben az utazásszervező önállóan értékesíti a vevői számára az utazási csomagba tartozó önerőből nyújtott szolgáltatásai egy részét (a jelen esetben a repülőutat), azonban nem értékesíti önállóan az utazási csomagba tartozó önerőből nyújtott szolgáltatásai többi részét (a jelen esetben hajóutakat és kemping-szálláshelyeket):

– Alkalmazhatja-e a (túlnyomó többségben lévő) utazási csomagokra a piaci érték módszert, ha az önerőből teljesített valamennyi értékesítése és szolgáltatása (a jelen esetben a repülőút) értékét a vevők részére önállóan teljesített értékesítések alapján határozhatja meg;

– abban az esetben, ha az utazási csomag olyan önerőből nyújtott elemeket tartalmaz, amelyet az utazásszervező nem értékesít önállóan a vevők számára (a jelen esetben hajóutak és kemping-szálláshelyek), alkalmazhatja-e a piaci érték módszert a vevők részére önerőből teljesített értékesítések és szolgáltatások (a jelen esetben a repülőút) értékének meghatározásához, ha nem lehetett meghatározni az utazási csomag egyéb elemeinek piaci értékét?

c) A módszerek együttes alkalmazásának a) egyszerűbbnek kell lennie b) jóval egyszerűbbnek kell lennie c) nem szabad jóval bonyolultabbnak lennie?

d) A piaci érték módszernek a költségen alapuló módszerrel azonos vagy ahhoz csak hasonló mértékű HÉA-kötelezettséget kell eredményeznie?

2) A jelen ügy körülményei között meg lehet-e határozni az utazási csomagban értékesített, önerőből nyújtott szolgáltatások repülőútnak megfelelő részét oly módon, hogy a) a repülőjegyek átlagos költségének az utazásszervező által a szóban forgó pénzügyi év alatt önállóan értékesített jegyekből elért átlagárréssel növelt értékét vagy b) az utazásszervező által ugyanezen pénzügyi év alatt az önállóan értékesített jegyekből elért átlagbevételt veszik alapul?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

14 Első kérdésében, amely több elemből áll, a VAT and Duties Tribunal, Manchester lényegében azt kívánja megtudni, hogy az olyan utazásszervező, mint a MyTravel a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletben írt módszernek megfelelően újraszámolhatja-e, és ha igen, milyen feltételek mellett, a hatodik irányelv 26. cikke alapján adóköteles árrést.

Az első kérdés első eleméről

15 Azt kell megvizsgálni, hogy az az utazásszervező, amely a hatodik irányelvet átültető nemzeti szabályozásban rögzített módszer szerint készítette el az adott adózási időszakra vonatkozó HÉA-bevallását, jogosult-e újraszámolni HÉA-kötelezettségét a Bíróság ítéletében a hatodik irányelvvel összeegyeztethetőnek kimondott módszer alapján.

16 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy amikor a Bíróság az EK 234. cikkben ráruházott hatáskör alapján valamely közösségi jogi rendelkezést értelmez, pontosan meghatározza e rendelkezés jelentését és terjedelmét, amely szerint azt a hatálybalépése óta értelmezni és alkalmazni kellett volna (lásd e tekintetben a 61/79. sz., Denkavit Italiana ügyben 1980. március 27-én hozott ítélet [EBHT 1980., 1205. o.] 16. pontját, a C-62/93. sz., BP Soupergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet [EBHT 1995., I-1883. o.] 39. pontját és a C-453/00. sz., Kühne & Heitz ügyben 2004. január 13-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-837. o.] 21. pontját). A Bíróság az ítéletében csak kivételesen korlátozza ezen értelmezés időbeli hatályát (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Denkavit Italiana ügyben hozott ítélet 17. pontját, a C-366/99. sz. Griesmar-ügyben 2001. november 29-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-9383. o.] 74. pontját és a HÉÁ-ra irányadó elvek újabb alkalmazása körében a C-453/02. és C-462/02. sz., Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-1131. o.] 41-45. pontját).

17 Az előzetes döntéshozatal során hozott ítélet rendeltetésénél fogva hatással van az annak meghozatala előtt keletkezett jogviszonyokra is. Ebből következik, hogy a közigazgatási szerveknek hatáskörükben eljárva az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről határozó bírósági ítélet kihirdetése előtt keletkezett, illetve létrejött jogviszonyokra is alkalmazniuk kell az így értelmezett közösségi jogi szabályt (lásd különösen a fent hivatkozott Kühne & Heitz ügyben hozott ítélet 22. pontját). Az adóvisszatérítési kérelmekre vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének a feladata, hogy meghatározza e kérelmek benyújtásának feltételeit, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét, vagyis azok nem lehetnek

a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban sem tehetik lehetetlenné a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását (lásd e tekintetben a 199/82. sz., San Giorgio ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet [EBHT 1983., 3595. o.] 12. pontját és a C-147/01. sz., Weber's Wine World és társai ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-11365. o.] 103. pontját).

18 Ilyen körülmények között azt a választ kell adni a kérdés első elemére, hogy azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely a hatodik irányelvet a belső jogba átültető nemzeti szabályozásban rögzített módszer szerint készítette el az adott adózási időszakra vonatkozó HÉA-bevallását, a Bíróság által a hatodik irányelvvel összeegyeztethetőnek ítélt módszer alapján újraszámolhatja HÉA-kötelezettségét a nemzeti jogában meghatározott feltételek szerint, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

Az első kérdés egyéb elemeiről

19 Először is azt kell megvizsgálni, hogy az a körülmény, hogy a hatodik irányelv 26. cikke szerinti adóalany a piaci érték módszer segítségével lebonthatja-e, vagy sem az utazási csomagok árát az önerőből nyújtott szolgáltatásokra, attól a feltételtől függ-e, hogy e módszernek az adóalany egyedi helyzetét tekintve ténylegesen egyszerűbbnek kell lennie, és hogy a tényleges költség módszer eredményéhez hasonló mértékű HÉA-kötelezettséget kell eredményeznie.

20 Először is az egyszerűség feltételét illetően a MyTravel kifejti, hogy ha az utazási iroda vagy utazásszervező HÉA-kötelezettségének meghatározására szolgáló módszer alkalmazását ahhoz a feltételhez kötnénk, hogy e módszer az egyes adóalanyok helyzetét tekintve a tényleges költség módszernél ténylegesen egyszerűbb legyen, az azzal járna, hogy a HÉA-rendszer lényegi elemét, az adóalap meghatározását bizonytalan és részben szubjektív mérlegeléstől tennénk függővé.

21 Az Egyesült Királyság Kormánya ezzel szemben azt állítja, hogy az olyan adóalany, mint a MyTravel, a piaci érték módszer alapján nem módosíthatja HÉA-bevallását, mivel azt a tényleges költség módszerrel is különösebb nehézség nélkül tudta elkészíteni, és a módosítás következtében adókötelezettsége jelentősen csökken.

22 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 51. pontjában kifejtette, a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 45. pontjának vizsgálatából az következik, hogy azon okok, amelyek miatt a Bíróság úgy vélte, hogy a piaci érték módszer előnye annak egyszerűsége, nem kapcsolódnak az ügy egyedi körülményeihez.

23 Ilyen körülmények mellett a piaci érték módszer alkalmazásának nem feltétele, hogy az a tényleges költség módszernél egyszerűbb legyen.

24 A HÉA-kötelezettséget illetően meg kell vizsgálni, hogy a piaci érték módszer alkalmazásának feltétele-e az, hogy az a szolgáltatások tényleges költségén alapuló módszerrel kapott összeggel azonos vagy ahhoz hasonló mértékű HÉA-kötelezettséget eredményezzen.

25 Az Egyesült Királyság Kormányának állítása szerint a piaci érték módszernek a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontjában történt

engedélyezése során az a körülmény befolyásolta a Bíróságot, hogy várakozásai szerint e módszer a tényleges költség módszerrel kiszámolt összeghez hasonló HÉA-kötelezettséget eredményez.

26 Meg kell állapítani azonban, hogy láthatólag nincs jelentősége annak a körülménynek, hogy a két módszer alkalmazásával kiszámolt adókötelezettség hasonló mértékű-e, mivel e körülményre a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 46. pontjában két kötőjel között történik utalás.

27 Ráadásul az Egyesült Királyság Kormánya által képviselt, ezzel ellentétes értelmezés oda vezetne, hogy miután a piaci érték módszer alapján elkészítették adóbevallásukat, az adóalanyoknak különféle számításokat kellene végezniük a HÉA-kötelezettség tényleges költség módszer szerinti kiszámítása érdekében, ami így korlátozná a piaci érték módszer használhatóságát.

28 Ilyen körülmények között az utazási csomagok árának lebontására használt piaci érték módszer hatodik irányelv 26. cikke szerinti, az utasok részére utazási csomagban értékesített, harmadik személyek igénybevételével és önerőből teljesített szolgáltatásokat nyújtó adóalany általi alkalmazásának nem feltétele, hogy az a tényleges költség módszerrel kapott összeghez hasonló HÉA-kötelezettséget eredményezzen.

29 Megvizsgálandó, hogy az adóalany belátására lehet-e bízni a piaci érték módszer alkalmazását, amennyiben ezen érték meghatározható.

30 Emlékeztetni kell arra, hogy a HÉA-rendszer pillérét alkotó alapelv szerint ezen, a fogyasztást terhelő adónak a célja kizárólag a végső fogyasztók adóztatása. Az áruk, valamint a szolgáltatások árával teljes mértékben arányos HÉÁ-t a termelés, illetve a kereskedelem folyamatának egyes szakaszaiban az adóalanyok szedik be az adóhatóság javára, amely részére kötelesek azt megfizetni. E rendszer alapelve és működési szabályai szerint az adóhatóság által beszedendő HÉÁ-nak meg kell egyeznie a végső fogyasztó által ténylegesen megfizetett adó összegével (lásd e tekintetben a C-317/94. sz. Elida Gibbs ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet [EBHT 1996. I-5339. o.] 18-24. pontját). A hatodik irányelv 26. cikkében az utazási iroda és utazásszervezők részére megállapított különös szabályok alkalmazásának feltételei nem vonják kétségbe a HÉA-rendszer ezen alapelvét abban az esetben, ha az ezen adóalanyok az értékesített utazási csomagok keretében harmadik személyek igénybevételével és önerőből egyaránt nyújtanak szolgáltatásokat.

31 A fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletből ugyanis kitűnik, hogy a piaci érték módszer elfogadható abban az esetben, ha lehetséges az utazási csomagon belül az önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő rész elkülönítése a csomag részét képező szolgáltatáshoz hasonló szolgáltatások piaci értéke alapján. Ez azonban nem vezethet az adóalany azon jogának elismeréséhez, hogy e módszert tetszés szerint alkalmazza attól függően, hogy annak alkalmazása csökkenti-e adókötelezettségét azon összeghez képest, amelyet a tényleges költség módszer alkalmazása eredményezett volna.

32 E jognak az adóalanyok részére történő biztosítása azzal a következménnyel járna, hogy azok alaptalanul megnövelhetnék az alacsonyabb adókulcs alá tartozó adóalap összegét, ami így a piaci szereplők között egyenlőtlen versenyhelyzetet eredményezne azon személyek javára, akik tevékenységük székhelyét vagy állandó telephelyét olyan tagállamokban tartják, amelyek egyes tevékenységeket alacsony, sőt 0%-os adókulccsal adóztatnak, mint például az

Egyesült Királyság a személyszállításra vonatkozóan. Következésképpen az ilyen értelmezés ellentétes lenne a HÉA-semlegesség elvével.

33 E tekintetben fel kell idézni, hogy a jogalkotónak a hatodik irányelv kilencedik preambulumbekezdésében kifejezett szándéka szerint „az adóalapot szintén össze kell hangolni ahhoz, hogy a közösségi adómértéknek az adóköteles tevékenységekre történő alkalmazása a tagállamokban összehasonlítható eredményekhez vezessen”. Az adóalapok összehangolásának célja, hogy a gazdasági, illetve kereskedelmi szempontból hasonló helyzetek a HÉA-rendszer alkalmazása tekintetében azonos elbírálás alá essenek. Ennek megfelelően az adóalapok összehangolása hozzájárul a rendszer semlegességéhez.

34 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 68. pontjában kiemelte, megalapozott az Európai Közösségek Bizottságának azon álláspontja, miszerint minden olyan esetben le lehet bontani az utazási csomag árát a harmadik személy igénybevételével, illetve önerőből nyújtott szolgáltatásokra ez utóbbi szolgáltatások piaci értéke alapján, amikor ezen érték meghatározható. Ugyanakkor a főtanácsnok az indítványának 69. pontjában szintén megjegyezte, hogy nehéz lenne teljes mértékben kizárni az e megoldástól való eltérés lehetőségét. Ezért biztosítani kell, hogy azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely bizonyítani tudja, hogy a tényleges költség módszer hűen tükrözi az utazási csomag valódi összetevőit, a piaci érték módszer alkalmazása helyett e módszer alapján is lebonthassa az utazási csomag árát.

35 Ilyen körülmények között azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely az értékesített utazási csomagok keretében harmadik személyek igénybevételével és önerőből teljesített szolgáltatásokat nyújt az utasok számára, fő szabályként jogosult az utazási csomagon belül a piaci érték alapján elkülöníteni az önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő részt, ha ezen érték meghatározható, kivéve ha bizonyítani tudja, hogy a szóban forgó adózási időszakra a tényleges költség módszer pontosan figyelembe veszi a utazási csomag tényleges összetevőit.

36 Ezenfelül az adóhatóságra, illetve adott esetben a nemzeti bíróságra tartozik annak megítélése, hogy a piaci érték alapján elkülöníthető-e az utazási csomagon belül az önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő rész, valamint ezzel összefüggésben a legmegfelelőbb piac meghatározása.

37 Végül a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy miképpen történjen az utazási csomag árának lebontása abban az esetben, ha az adóalany nem képes az egyes önerőből nyújtott szolgáltatások árának meghatározására, mivel önállóan nem nyújt ahhoz hasonló szolgáltatásokat. Ezzel e bíróság azt kérdezi, hogy ilyen feltételek mellett mindazonáltal alkalmazható-e e módszer azon önerőből nyújtott szolgáltatásokra, amelyek piaci értéke megismerhető.

38 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 77. pontjában e tekintetben kifejtette, az a körülmény, hogy piaci érték nem határozható meg az adóalany valamennyi önerőből nyújtott szolgáltatására vonatkozóan, nem indokolja e szempont alkalmazásának mellőzését azon szolgáltatások értékelésénél, amelyek piaci értéke megismerhető. Igaz, ezen esetekben az adóalany kénytelen lesz két számítási módszer alkalmazásával lebontani az utazási csomag árát az önerőből nyújtott szolgáltatásokra. Azonban a két módszer ilyen jellegű együttes alkalmazása nem ütközik leküzdhetetlen gyakorlati akadályokba.

39 Ezenfelül, amint azt a főtanácsnok az indítványának 79. pontjában megállapította, ugyan a hatodik irányelv 26. cikkének az a célja, hogy hozzáigazítsa a HÉA területén alkalmazandó szabályokat az idegenforgalmi tevékenység sajátosságaihoz, és így enyhítse azon gyakorlati nehézségeket, amelyek e tevékenységet akadályozhatják, a mezőgazdasági termelőkre és a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályokkal ellentétben annak azonban nem célja az általános HÉA-szabályokból eredő számviteli kötelezettségek egyszerűsítése. Ezzel összhangban e cikk (3) bekezdése akként rendelkezik, hogy amennyiben mind a Közösségen belül, mind a Közösségen kívül teljesítik azon ügyleteket, amelyekre e gazdasági szereplők más adóalanyokat vettek igénybe, az utazási csomag árának csak azon része adómentes, amely a Közösségen kívül teljesített szolgáltatásokra vonatkozik. E rendelkezés alkalmazása is arra kötelezheti az utazási irodákat, hogy meglehetősen bonyolult műveleteket végezzenek az utazási csomagok árának lebontása érdekében.

40 Ilyen feltételek mellett az olyan esetben, mint amely a jelen ügyben felmerült, nem létezik megfelelő indok a piaci érték módszer elutasítására. Az adóalany így ugyanazon adózási időszakban alkalmazhatja a piaci érték módszert egyes szolgáltatásokra, míg mellőzheti azt egyéb szolgáltatások esetén, ha nem képes azok piaci árának meghatározására.

41 Az első kérdés többi elemére tehát azt a választ kell tehát adni, hogy akként kell értelmezni a hatodik irányelv 26. cikkét, hogy azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely az értékesített utazási csomagok keretében harmadik személyek igénybevételével és önerőből teljesített szolgáltatásokat nyújt az utasok számára, fő szabályként jogosult az utazási csomagon belül a piaci érték alapján elkülöníteni az önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő részt, ha ezen érték meghatározható. Ilyen esetben az adóalany csak akkor alkalmazhatja a tényleges költség módszert, ha bizonyítja, hogy e módszer hűen tükrözi az utazási csomag tényleges összetevőit. A piaci érték módszer alkalmazásának nem feltétele, hogy az a tényleges költség módszernél egyszerűbb legyen, sem az, hogy a tényleges költség módszerrel számolt eredménnyel azonos vagy ahhoz hasonló összegű HÉA-kötelezettséget eredményezzen. Ezért:

– az utazási iroda, illetve utazásszervező nem alkalmazhatja tetszés szerint a piaci érték módszert, és

– e módszer azon önerőből nyújtott szolgáltatásokra alkalmazható, amelyek piaci értéke megállapítható, még akkor is, ha ugyanazon adózási időszakra vonatkozóan egyes önerőből nyújtott szolgáltatások értéke nem állapítható meg az utazási csomagon belül, mivel az adóalany önállóan nem kínál ezekhez hasonló szolgáltatásokat.

A második kérdésről

42 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy az alapügyben meg lehet-e határozni az utazási csomagban értékesített, önerőből nyújtott szolgáltatások repülőútnak megfelelő részét oly módon, hogy a repülőjegyek átlagos költségének az utazásszervező által a szóban forgó pénzügyi év alatt önállóan értékesített jegyekből elért átlagárréssel növelt értékét vagy az utazásszervező által ugyanezen pénzügyi év alatt az önállóan értékesített jegyekből elért átlagbevételt veszik alapul.

43 Emlékeztetni kell arra, hogy az EK 234. cikk keretében a Bíróság csak arra jogosult, hogy az EK-Szerződés és a közösségi intézmények által hozott aktusok értelmezéséről döntsön, arra viszont nem, hogy a közösségi szabályokat egy meghatározott ügyre alkalmazza

(lásd különösen a 100/63. sz. Van der Veen ügyben 1964. július 15-én hozott [EBHT 1964., 1105. o. és 1121. o.] és a 24/64. sz. Dingemans-ügyben 1964. december 2-án hozott ítéletet [EBHT 1964., 1259. és 1273. o.], valamint a C-9/97. és C-118/97. sz., Jokela és Pitkäranta egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-6267. o.] 30. pontját, a C-86/97. sz. Trans-Ex-Import-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-1041. o.] 15. pontját, a C-61/98. sz. De Haan-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-5003. o.] 29. pontját és a C-203/99. sz. Veedfald-ügyben 2001. május 10-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-3569. o.] 31. pontját). Mindazonáltal a hatodik irányelv 26. cikke keretében, valamint figyelembe véve az arra vonatkozóan közölt információkat, hogy miként történik az utazási csomag árának lebontása abban az esetben, ha az adóalany harmadik személyek igénybevételével és önerőből teljesített szolgáltatásokat nyújt, a második kérdésre annyiben kell választ adni, amennyiben az arra vonatkozik, hogy meghatározható-e a piaci érték átlagértékek segítségével.

44 Amint azt a főtanácsnok az indítványának 86. pontjában e tekintetben kifejtette, semmi sem zárja ki az ilyen gyakorlatot. Az átlagérték hitelesebb lehet az alapügyhöz hasonló esetben, ahol az önállóan nyújtott hasonló szolgáltatások ára jelentős ingadozást mutat. A kérdést előterjesztő bíróság, amely minden egyes ügyben köteles a hatodik irányelv szellemének leginkább megfelelő érték meghatározására, jogszerűen határozhatja meg a MyTravel által utazási csomag keretében értékesített repülőutak piaci értékét az adóalany által értékesített ugyanazon vagy hasonló rendeltetési helyre szóló repülőjegyek átlagos eladási ára alapján. E bíróság feladata, hogy szükség esetén módosítsa ezen átlagértékeket, figyelemmel például az utazási csomag keretében az utasok gyermekeki részére biztosított ingyenes vagy kedvezményes árú repülőjegyekre.

45 A fentiekre tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügy körülményeinek figyelembevételével meghatározza a jelen ügyben az utazási csomag keretében kínált repülőutak piaci értékét. E bíróság meghatározhatja e piaci értéket az átlagértékekből kiindulva. Ezen összefüggésben a más utazásszervezők részére értékesített jegyek piacát lehet a legmegfelelőbb piacnak tekintetni.

A költségekről

46 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet a belső jogba átültető nemzeti szabályozásban rögzített módszer szerint készítette el az adott adózási időszakra vonatkozó HÉA-bevallását, jogosult a Bíróság által a hatodik irányelvvel összeegyeztethetőnek ítélt módszer alapján újraszámolni HÉA-kötelezettségét a nemzeti jogában meghatározott feltételek szerint, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.**

2) **Akként kell értelmezni a 77/388 hatodik irányelv 26. cikkét, hogy azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely az értékesített utazási csomagok keretében harmadik személyek igénybevételével és önerőből teljesített szolgáltatásokat nyújt az utasok számára, fő szabályként jogosult az utazási csomagon belül a piaci érték alapján elkülöníteni az önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő részt, ha ezen érték meghatározható. Ilyen esetben az adóalany csak akkor alkalmazhatja a tényleges költség módszert, ha bizonyítja, hogy e módszer hűen tükrözi az utazási csomag tényleges összetevőit. A piaci érték módszer alkalmazásának nem feltétele, hogy az a tényleges költség módszernél egyszerűbb legyen, sem az, hogy a tényleges költség módszerrel számolt eredménnyel azonos vagy ahhoz hasonló összegű HÉA-kötelezettséget eredményezzen. Ezért:**

– **az utazási iroda, illetve utazásszervező nem alkalmazhatja tetszés szerint a piaci érték módszert, és**

– **e módszer azon önerőből nyújtott szolgáltatásokra alkalmazható, amelyek piaci értéke megállapítható, még akkor is, ha ugyanazon adózási időszakra vonatkozóan egyes önerőből nyújtott szolgáltatások értéke nem állapítható meg az utazási csomagon belül, mivel az adóalany önállóan nem kínál ezekhez hasonló szolgáltatásokat.**

3) **A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügy körülményeinek figyelembevételével meghatározza a jelen ügyben az utazási csomag keretében kínált repülőutak piaci értékét. E bíróság meghatározhatja e piaci értéket az átlagértékekből kiindulva. Ezen összefüggésben a más utazásszervezők részére értékesített jegyek piacát lehet a legmegfelelőbb piacnak tekintetni.**

Aláírások

PHILIPPE LÉGER

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. május 12.[1](1)

C-291/03. sz. ügy

MyTravel plc

kontra

Commissioners of Customs and Excise

(A VAT and Duties Tribunal, Manchester [Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„HÉA – A hatodik HÉA-irányelv 26. cikke – Utazási irodákra és utazásszervezőkre vonatkozó szabályozás – Önerőből és harmadik személyek igénybevételével nyújtott

szolgáltatások – Az adóalap számítási módja – Az utazási csomag árának a harmadik személyek igénybevételével és az önerőből nyújtott szolgáltatásokra történő lebontása – A piaci érték módszerének alkalmazása”

1. A 77/388/EGK(2) hatodik irányelv a 26. cikkében az utazási irodák és az utazásszervezők vonatkozásában a hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: HÉA) tekintetében különös szabályokat állapít meg. E különös szabályozás azon utazási irodákra és utazásszervezőkre alkalmazható, amelyek az utasok részére több szolgáltatást – nevezetesen harmadik személyektől vásárolt szálláshelyeket és szállítást – magában foglaló utazási csomagot értékesítenek. Ugyanezen szabályozás szerint a HÉA vonatkozásában adóalapnak nem az utazás adó nélküli ára, hanem az: utazási iroda haszonkulcsa, vagyis a vásárlók által fizetendő adó nélküli ár és a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatások költsége közötti különbség minősül.

2. A Madgett és Baldwin ügyben 1998. október 22-én hozott ítéletében(3) a Bíróság kimondta, hogy ha az utazási iroda által utazási csomagként értékesített szolgáltatás részben harmadik személyek igénybevételével, részben önerőből nyújtott szolgáltatásokból áll, a hatodik irányelv 26. cikkének különös szabályozása kizárólag a harmadik személyek által nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik.

3. A Bíróság állást foglalt arról is, hogy milyen módszert kell alkalmazni az utazási csomagon belül az utazási iroda által önerőből nyújtott szolgáltatások árának elkülönítésére. Konkrétan az a kérdés merült fel, hogy e módszer – Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága jogszabályainak megfelelően – a szolgáltatásoknak az utazás szervezője részéről felmerült tényleges költségét, vagy azok tényleges piaci értékét vegye-e figyelembe. A Bíróság kimondta, hogy a gazdasági szereplőktől nem várható el, hogy a tényleges költség módszert alkalmazva számolja ki az utazási csomagon belül az önerőből teljesített szolgáltatásnak megfelelő részt, abban az esetben, ha a csomag e része elkülöníthető a hasonló szolgáltatások piaci értéke alapján.

4. Az ítélet nyomán az Airtours társaság, későbbi nevén a MyTravel plc(4) , amely az Egyesült Királyságban HÉA-köteles utazásszervező, és amely az 1995–1999. évekre vonatkozó [HÉA-]kötelezettségét a tényleges költség módszert alkalmazva számolta ki, azt kérte nemzeti adóhatóságától, hogy a piaci érték alapján bizonyos évekre újraszámolhassa azt.

5. A VAT and Duties Tribunal, Manchester (Egyesült Királyság) arra kéri a Bíróságot, hogy mondja ki, hogy a MyTravelhez hasonló utazásszervező jogosult-e újraszámolni – és ha igen, milyen feltételek mellett – HÉA-kötelezettségét a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletben ismertetett piaci érték módszerrel összhangban.

I – **A jogi háttér**

A – *A hatodik irányelv 26. cikke*

6. Az utazási irodák és utazásszervezők által teljesített szolgáltatásokat az jellemzi, hogy legtöbbször az utazási csomag több – különösen a szállítás és elszállásolás területén nyújtott – szolgáltatást foglal magában, amelyeket mind a vállalkozás székhelye, illetve állandó telephelye szerinti tagállamon belül, mind azon kívül teljesítenek.

7. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó közösségi jogszabályok alkalmazása a teljesített szolgáltatások száma és földrajzi elhelyezkedése miatt olyan gyakorlati nehézségekbe ütközne e gazdasági szereplők számára, amely akadályozná tevékenységük folytatását. Így ezen adóalanyok a más vállalkozásoktól az utazás lebonyolítása érdekében igénybevett szolgáltatások után előzetesen felszámított adó visszaigénylése céljából kénytelenek lennének teljesíteni minden, a szolgáltatás megvásárlásának helye szerinti tagállamban szükséges adminisztratív kötelezettséget.

8. A hatodik irányelv 26. cikkének célja tehát a HÉA-ra vonatkozó közösségi jogszabályok utazásszervezőkre történő alkalmazásának leegyszerűsítése(5), különösen az előzetesen felszámított adó egyszerűsített levonásának biztosítása, függetlenül attól, hogy az melyik tagállamban került felszámításra.(6)

9. Ily módon e cikk különös szabályozást vezet be azon utazási irodák és utazásszervezők tekintetében, amelyek saját nevükben járnak el az utasokkal szemben, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok által értékesített és nyújtott szolgáltatásokat vesznek igénybe(7).

10. E szabályozás értelmében az utazási iroda által végzett összes tevékenységet egységet képező szolgáltatásnak kell tekinteni, és e szolgáltatás ott adóköteles, ahol az adóalany gazdasági tevékenységének azon székhelye vagy állandó telephelye található, ahonnan az iroda a szolgáltatást nyújtotta(8).

11. E különös szabályozás a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában megállapított azon általános szabályozástól való eltérésről is rendelkezik, amely szerint a HÉA alapját képezi minden olyan ellenérték, amelyet a szolgáltatást teljesítő a vevőtől kap(9). Így ugyanezen irányelv a 26. cikk (2) bekezdésének harmadik mondatában a következőképpen rendelkezik:

„E szolgáltatás vonatkozásában adóalapnak és a 22. cikk (3) bekezdésének b) pontja értelmében vett adó nélküli árnak az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] árrése minősül, vagyis az utasok által fizetendő hozzáadottérték-adó nélküli teljes összeg és az olyan tényleges, közvetlenül az utasok javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanynál [helyesen: utazási irodánál] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból eredően merültek fel.”

12. E haszonkulcsra leszűkített adóalap következtében, „[e]gyetlen tagállamban sem lehet alkalmazni levonást vagy visszatérítést azon [HÉA] összegek tekintetében, amelyeket az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanynak [helyesen: utazási irodának] más adóalanyok számláztak le a (2) bekezdés szerinti, közvetlenül az utasok javára szolgáló ügyletek miatt”(10).

B – *Nemzeti jog*

13. A hatodik irányelv 26. cikkét a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény (Value Added Tax Act 1994) 52. cikke, valamint az utazásszervezőkre kivetett hozzáadottérték-adóról szóló 1987. évi rendelet (Value Added Tax [Tour Operators] Order 1987.) ülteti át az Egyesült Királyság belső jogába.

14. A Commissioners of Customs & Excise(11) által kiadott 709/5/88. sz., illetve később a 709/5/96. sz., úgynevezett Tour Operators' Margin Scheme (az utazásszervezők árréséről szóló) közlemények szabályozzák az utasok részére harmadik személyek igénybevételével teljesített szolgáltatásokat nyújtó utazásszervezők haszonkulcsának az alapügyben szóban forgó adózási időszakokban történő kiszámítására vonatkozó szabályozást. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a jelen eljárás tekintetében a két közleményben előírt szabályok azonosnak tekinthetők(12).

15. A TOMS-szabályok előírják, hogy azon utazásszervezőknek, amelyek utazási csomagjai mind harmadik személyek igénybevételével, mind önerőből nyújtott szolgáltatásokat tartalmaznak, meg kell osztania a csomagból befolyt teljes összeget a szolgáltatások két csoportjának költségei alapján. A harmadik személyektől igénybevett szolgáltatások költsége megegyezik a szolgáltatást teljesítő harmadik személyek által az utazásszervezőtől követelt összeggel. Az önerőből nyújtott szolgáltatások költségét az utazásszervező számviteli nyilvántartásai alapján kell kiszámolni. Miután az igénybevett szolgáltatások költsége az önerőből nyújtott szolgáltatások költségétől összegszerűen elkülönítésre került, az utazásszervezőnek a teljes árrés kiszámításához le kell vonnia e költségek összegét az utazási csomagból befolyt teljes összegből. Az így kapott teljes árrést ezután az önerőből nyújtott és az igénybevett szolgáltatások összköltségeinek egymáshoz viszonyított arányában kell lebontania. Így az igénybevett szolgáltatások árrésére a hatodik irányelv 26. cikkének szabályozása vonatkozik, míg az utazási csomag önerőből nyújtott szolgáltatásainak megfelelő része ugyanezen irányelv általános szabályai szerint adóköteles.

C – *A Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet*

16. Madgett úr és Baldwin úr hotelt üzemeltettek az angliai Devonban. Ügyfélkörük 90%-ban olyan vendégekből állt, akik „utazási csomagot" vásároltak, azaz előre meghatározott árat fizettek a félpanziós szállás, különböző helyszínekről történő utaztatás, illetve az egynapos autóbuszos kirándulás ellenértékeként. A hotel többi vendége maga intézte a hotelig történő oda- és visszautazását, nem vett részt a kiránduláson, és nem ugyanazt az árat fizette. Madgett úr és Baldwin úr harmadik személy társaságok igénybevételével biztosították vendégeik részére a hotelig történő szállítást, valamint az autóbuszos utazásokat.

17. A Bíróság a fenti ítéletében először is kötelező érvénnyel kimondta, hogy jóllehet a hatodik irányelv 26. cikke szerinti különös szabályozás a különböző tagállamokban nyújtott szolgáltatások igénybevételével kapcsolatos nehézségek elkerülésére irányul, azt rendeltetése szerint még akkor is alkalmazni kell, ha a szolgáltatásokat egyetlen országon belül teljesítik(13). A Bíróság másrészt úgy vélte, hogy az irányelv nem korlátozható a hivatalosan is utazási irodának vagy utazásszervezőknek nyilvánított gazdasági szereplőkre, hanem azt a Madgett úrhoz és Baldwin úrhoz hasonló vendéglátó-ipari tevékenységet folytató adóalanyokra is alkalmazni kell, akik harmadik személyek igénybevételével teljesített utazásokhoz kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtanak, amennyiben e szolgáltatások a saját vendéglátó-ipari tevékenységük keretében nyújtott szolgáltatásokhoz képest nem egyértelműen járulékos jellegűek(14).

18. Ezt követően a Bíróság azzal a kérdéssel foglalkozott, hogy miként számolható ki az adóköteles árrés a harmadik személyek igénybevételével és az önerőből nyújtott szolgáltatásokat egyaránt tartalmazó utazási csomag esetén.

19. A Bíróság először is azt a következtetést vonta le a hatodik irányelv 26. cikkének tartalmából, célkitűzéseiből és az általános szabályozástól eltérő jellegéből, hogy a fent hivatkozott cikk szerinti különös szabályozást csak a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatásokra kell alkalmazni(15).

20. Ebből a megállapításból következően az utazási irodáknak a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatások árrése elkülönítésével le kell bontania az ügyfelei által az utazási csomagért kifizetett összegeket. Ugyanakkor a hatodik irányelv 26. cikke, amely nem foglalkozott a harmadik személyek igénybevételével és az önerőből nyújtott szolgáltatásokat egyaránt magában foglaló utazási csomagok esetével, nem határozza meg azon szempontokat, amelyek szerint az árrés kiszámítható, és az árrésnek az önerőből nyújtott szolgáltatásokra eső része a teljes utazási csomag árából levonható. Ezenfelül, tekintettel arra, hogy az utazási csomag ára mind a harmadik személyek igénybevételével, mind az önerőből nyújtott szolgáltatások árát tartalmazza, az irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerinti „ellenérték” kifejezés sem alkalmazható ez utóbbi szolgáltatások adóalapjaként.

21. A kérdést előterjesztő bíróság tehát azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy milyen hivatkozási alapot javasol az utazási csomag önerőből nyújtott szolgáltatásainak megfelelő rész elkülönítésére. Az előbbi bíróság két lehetséges módszert ajánlott, az egyik a TOMS-szabályoknak megfelelően e szolgáltatásoknak az utazásszervező számára felmerült tényleges költségén, a másik azok piaci értékén alapul. E második módszer alapján a szállodatulajdonosok által az utazási csomag keretében nyújtott elszállásolás értékének meghatározása tekintetében hivatkozási alapnak kell tekinteni a szobák és a félpanziós ellátás árait, amelyeket azon vendégeknek számláznak ki, akik nem veszik igénybe az utazási csomagot. E módszer szerint az igénybevett szolgáltatások értékének meghatározása érdekében elegendő levonni az említett utazási csomag árából az elszállásolásnak az utazási csomagon kívül alkalmazott árai alapján számított teljes értékét, mivel az elszállásolás ezen értéke egyszerre tartalmazza az arra vonatkozó árrést és annak költségeit. A harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatások árának levonása így a hatodik irányelv 26. cikke értelemében vett adóköteles árrést eredményezi.

22. E választással szembesülve a Bíróság megjegyezte, hogy a két módszer egyike sem alkalmas arra, hogy pontosan meghatározza annak az ellenértéknek az összegét, amely az önerőből nyújtott szolgáltatások után ténylegesen befolyt az utazásszervezőhöz. Így a tényleges költségeken alapuló módszer nem tükrözi hűen az utazási csomag összetételét, mivel semmi nem utal arra, hogy az utazási csomagot képező kétféle szolgáltatás árrése ugyanúgy aránylik a szolgáltatások költségeihez(16).

23. Ugyanígy, az önerőből nyújtott szolgáltatások piaci értékén alapuló módszer, amely a jelen esetben az utazási csomagot nem használó vendégek szobáinak és félpanziójának a hotelben szokásos árai alapján kerül meghatározásra, szintén tartalmazhat önkényesen meghatározott részt, mivel az utazási csomagon belül nyújtott szálláshely ára nem feltétlenül egyezik meg az önálló szolgáltatásként kínált szálláshely árával(17).

24. Mindazonáltal a Bíróság kiemelte, hogy a tényleges költség módszerrel szemben ez utóbbi módszer előnye az egyszerűség. Megállapításait a következő pontokban fejtette ki:

„45. Az önerőből nyújtott szolgáltatásokra vonatkozó tényleges költség módszer ugyanis meglehetősen bonyolult lebontási számításokat igényel, és a gazdasági szereplőt jelentős többletmunkára kényszeríti. Ezzel szemben – amint azt a főtanácsnok az indítványának 76. pontjában is kifejtette – az önerőből nyújtott szolgáltatások piaci értékének használata azzal az előnnyel jár, hogy egyszerű, mivel nem szükséges szétválasztani az önerőből nyújtott szolgáltatások értékének különböző elemeit.

46. Ilyen körülmények között – figyelemmel arra, hogy a jelen esetben a harmadik személyektől igénybevett szolgáltatásokra eső árrés hozzáadottérték-adójának számítása mindkét módszerrel kétségtelenül elvileg azonos HÉÁ-t eredményez – nem várható el valamely gazdasági szereplőtől, hogy a tényleges költség módszerrel határozza meg az utazási csomag önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő részét, abban az esetben, ha az utazási csomag e része elkülöníthető a csomag részét képező szolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatások piaci értéke alapján.

47. A fentiekre tekintettel a VAT and Duties Tribunal által feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 26. cikkét akként kell értelmezni, hogy ha az e cikk rendelkezései alá tartozó gazdasági szereplő az utazási csomag áráért részben önerőből, részben más adóalanyok igénybevételével nyújt szolgáltatásokat, az e rendelkezésben meghatározott HÉA-szabályozást csak a harmadik személyek által nyújtott szolgáltatásokra lehet alkalmazni. Nem várható el valamely gazdasági szereplőtől, hogy a tényleges költség módszerrel határozza meg az utazási csomag önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő részét, abban az esetben, ha az utazási csomag e része elkülöníthető a csomag részét képező szolgáltatásokhoz hasonló szolgáltatások piaci értéke alapján.”

II – **Az alapeljárás tényállása**

25. A MyTravel csomagokban értékesített külföldi utazások szervezésével foglalkozik. E társaság rendszeresen igénybe veszi harmadik személyek szálláshelyeit. Mivel azonban a társaság saját légitársasággal rendelkezik, általában ő végzi az utasoknak a nyaralás helyszínére történő szállítását.

26. A MyTravel saját repülőgépére, illetve más társaságok járataira önállóan is értékesít az utasok részére egyéb „seat only” (szolgáltatást nem tartalmazó) repülőjegyeket, illetve más utazásszervezők részére „broked seats” (nagykereskedelemben értékesített) jegyeket.

27. Az 1995–1999. évekre vonatkozóan a társaság a TOMS-szabályok alapján számolta ki HÉA-kötelezettségét. A fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletet követően az utazási csomagok keretében értékesített jegyek „piaci értékének” levonásával újraszámolta az 1995–1997. évekre vonatozó HÉA-kötelezettségét.

28. A MyTravel kétfajta módszert alkalmazott a piaci érték kiszámításához. 1995-re – és úgy tűnik, hogy 1996-ra is – az utazási csomagok keretében értékesített repülőjegyek költségéből indult ki, amelyhez hozzáadta azt a „növekményt”, amelyet állítása szerint az önállóan értékesített jegyek után ugyanebben az időszakban elért.

29. A MyTravel 1995 folyamán utazási csomagokban is értékesített hajóutakat, gépkocsi rendelkezésre bocsátása melletti repülőutakat és kempingben található szálláshelyeket. Azonban e módszer alapján csak a repülőutakra vonatkozóan számolta újra HÉA-kötelezettségét, mivel úgy vélte, hogy az egyéb önerőből nyújtott szolgáltatások tekintetében nem rendelkezik megfelelő összehasonlítási alappal.

30. A MyTravel a „Route Profitability Report" (Jelentés az útvonalak jövedelmezőségéről) elnevezésű belső használatú anyagban 153 GBP-re becsülte azt az „átlagos árbevételt", amelyet 1997-ben az utazási csomagon kívül értékesített repülőjegyenként elért.

31. Miután ez alapján újraszámolta az utazási csomagban értékesített repülőjegyek költségét, a MyTravel kérte a Commissionerstől az 1995. évre vonatkozó 212 000 GBP, az 1996. évre vonatkozó 2 004 857 GBP, illetve az 1997. évre vonatkozó 711 051 GBP összegek visszatérítését.

32. Ezen összegek azért ilyen jelentősek, mert a MyTravel által alkalmazott módszer következtében növekedett az utazási csomagok árán belül a szállítással összefüggő hányad, amely tevékenység a nemzeti jog alapján 0%-os adókulccsal adózik.

33. A Commissioners elutasította ezeket kérelmeket. Amint e hatóság a kérdést előterjesztő bíróság előtt állította, véleménye szerint a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletből az következik, hogy a piaci érték módszer nem alkalmazható a MyTraveléhoz hasonló esetben, amikor annak alkalmazása nem egyszerű, a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatások árrésére vonatkozóan mesterséges összeget eredményez, és jelentősen módosítja a HÉA-kötelezettséget. Ezenkívül előadta, hogy az ítélet alapján e módszert nem lehet szelektíven alkalmazni, és az utazási csomagok keretében értékesített repülőjegyek piaci értéke nem 153 GBP.

34. A MyTravel ezzel szemben kifejtette, hogy a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletben a Bíróság elutasította azt az érvelést, miszerint a tényleges költségek megbízhatóbban fejezik ki az utazási csomag egyes elemeinek értékét. A társaság szerint nem várható el, hogy a két módszer ugyanolyan mértékű HÉA-kötelezettségre vezessen, mivel ez arra kötelezné a gazdasági szereplőket, hogy mindkét módszer alátámasztásához végezzenek számításokat. Ami az ítéletben elfogadott azon érvet illeti, amely a piaci érték módszer egyszerűbb jellegével függ össze, ez csupán olyan körülmény, amelyet az elfogadott végeredmény eléréséhez figyelembe lehet venni, de az nem a módszer kiválasztásának feltétele.

35. A MyTravel úgy véli, hogy jogosult a piaci érték módszer használatára, mivel – mint a repülőutak esetében – megfelelő összehasonlítási alappal rendelkezik, és a hatodik irányelv 26. cikke nem zárja ki e módszer és a tényleges költség módszer egyidejű alkalmazását. A 153 GBP pedig az önállóan értékesített repülőjegyek értékét tükrözi, amely alapján a csomagban értékesített utazások értékelése elvégezhető, mivel a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletben a Bíróság nem azt írta elő, hogy a gazdasági szereplők az önerőből nyújtott szolgáltatások piaci értékét az azonos, hanem csak a hasonló szolgáltatásokhoz képest határozzák meg.

III – **Előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések**

36. A fenti megállapításokra tekintettel VAT and Duties Tribunal, Manchester akként határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő, a hatodik irányelv 26. cikkére és fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet értelmezésére vonatkozó kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ha egyáltalán, milyen feltételek mellett jogosult az utazásszervező a [Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet] 46. pontjában leírt piaci érték módszernek részben megfelelve újraszámolni a [HÉA-]kötelezettségét azt követően, hogy az irányelvet a belső jogba átültető nemzeti jogszabályban írt egyetlen lehetséges módszerrel, a tényleges költség módszer alkalmazásával töltötte ki az adott adóévre vonatkozó [HÉA-]bevallását?

a) Konkrétan: alkalmazhatja-e ezen utazásszervező a piaci érték módszert szelektív módon az egyes pénzügyi évekre, és ha igen, milyen feltételek mellett?

b) Amennyiben az utazásszervező önállóan értékesíti a vevői számára az utazási csomagba tartozó önerőből nyújtott szolgáltatásai egy részét (a jelen esetben a repülőutat), azonban nem értékesíti önállóan az utazási csomagba tartozó önerőből nyújtott szolgáltatásai többi részét (a jelen esetben hajóutakat és kemping-szálláshelyeket):

a) alkalmazhatja-e a (túlnyomó többségben lévő) utazási csomagokra a piaci érték módszert, ha az önerőből teljesített valamennyi értékesítése és szolgáltatása (a jelen esetben a repülőút) értékét a vevők részére önállóan teljesített értékesítések alapján határozhatja meg;

b) Amennyiben az utazásszervező a vevői számára önállóan értékesíti az utazási csomagba tartozó önerőből nyújtott szolgáltatásai egy részét (a jelen esetben a repülőutat), azonban nem értékesíti önállóan az utazási csomagba tartozó önerőből nyújtott szolgáltatásai többi részét (a jelen esetben hajóutakat és kemping-szálláshelyeket):

– alkalmazhatja-e a (túlnyomó többségben lévő) utazási csomagokra a piaci érték módszert, ha az önerőből teljesített valamennyi értékesítése és szolgáltatása (a jelen esetben a repülőút) értékét a vevők részére önállóan teljesített értékesítések alapján határozhatja meg;

– abban az esetben, ha az utazási csomag olyan önerőből nyújtott elemeket tartalmaz, amelyet az utazásszervező nem értékesít önállóan a vevők számára (a jelen esetben hajóutak és kemping-szálláshelyek), alkalmazhatja-e a piaci érték módszert a vevők részére önerőből teljesített értékesítések és szolgáltatások (a jelen esetben a repülőút) értékének meghatározásához, ha nem lehetett meghatározni az utazási csomag egyéb elemeinek piaci értékét?

c) A módszerek együttes alkalmazásának a) egyszerűbbnek kell lennie b) jóval egyszerűbbnek kell lennie c) nem szabad jóval bonyolultabbnak lennie?

d) A piaci érték módszernek a költségen alapuló módszerrel azonos vagy ahhoz csak hasonló mértékű HÉA-kötelezettséget kell eredményeznie?

2) A jelen ügy körülményei között meg lehet-e határozni az utazási csomagban értékesített, önerőből nyújtott szolgáltatások repülőútnak megfelelő részét oly módon, hogy a) a repülőjegyek átlagos költségének az utazásszervező által a szóban forgó pénzügyi év alatt önállóan értékesített jegyekből elért átlagárréssel növelt értékét vagy b) az utazásszervező

által ugyanezen pénzügyi év alatt az önállóan értékesített jegyekből elért átlagbevételt veszik alapul?”

IV – **Elemzés**

A – *Az első kérdésről*

37. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdés több elemből áll. Bevezetésképpen megemlítendő, hogy amint az a kérdés első mondatában található „ha egyáltalán” kifejezésből különösen kitűnik, a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy az az utazásszervező, amely a hatodik irányelvet a belső jogba átültető nemzeti szabályozásban rögzített módszer szerint készítette el az adott adózási időszakra vonatkozó HÉA-bevallását, jogosult-e újraszámolni HÉA-kötelezettségét a Bíróság ítéletében a hatodik irányelvvel összeegyeztethetőnek kimondott módszer alapján.

38. Véleményünk szerint erre a kérdésre igenlő választ kell adni. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint amikor a Bíróság az EK 234. cikkben ráruházott hatáskör alapján közösségi jogi rendelkezést értelmez, pontosan meghatározza e rendelkezés jelentését és alkalmazási körét, ahogyan azt a hatálybalépése óta értelmezni és alkalmazni kellett volna(18). A Bíróság az ítéletében csak kivételesen korlátozza ezen értelmezés időbeli hatályát(19). Az előzetes döntéshozatal során hozott ítélet a rendeltetésénél fogva az annak meghozatala előtt keletkezett jogviszonyokra akkor is hatással van, ha e jogviszonyok nem képezték a folyamatban lévő jogvita tárgyát. Ebből következik, hogy a közigazgatási szerveknek hatáskörükben eljárva az értelmezési kérelemről határozó bírósági ítélet kihirdetése előtt keletkezett, illetve létrejött jogviszonyokra is alkalmazniuk kell az így értelmezett közösségi jogszabályt(20).

39. Szintén az ítélkezési gyakorlatnak megfelelően valamely jogalany jogosult annak az összegnek a visszatérítését kérni, amelyet valamely tagállam a közösségi jogszabályoknak a bíróság általi értelmezése szerinti megsértésével szed be. Az általánosan elfogadott elv szerint e visszatérítéséhez való jog azon jogok következménye és kiegészítője, amelyekkel a közösségi jog rendelkezései a bíróság általi értelmezése szerint felruházzák a jogalanyt(21).

40. Az adó-visszatérítésre vonatkozó közösségi szabályozás hiányában az egyes tagállamok belső jogrendjének feladata, hogy meghatározza a visszatérítéshez való jog gyakorlásának feltételeit, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét, vagyis azok nem lehetnek a belső jog rendelkezésein alapuló hasonló kérelmek feltételeinél kedvezőtlenebbek, és a gyakorlatban nem tehetik lehetetlenné a közösségi jogrend által biztosított jogok gyakorlását(22). E joggyakorlatnak megfelelően az az adóalany, amely jogalap nélkül fizetett meg a HÉA címén különböző összegeket, a hatodik irányelvvel ellentétes nemzeti jogszabály hatálybalépésének napjára visszamenőleges hatállyal kérheti az indokolatlanul megfizetett összegek visszatérítését az érintett tagállam belső jogrendje által meghatározott részletes eljárási szabályok alapján, azzal, hogy e szabályoknak meg kell felelniük az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés követelményének(23).

41. E fenti ítélkezési gyakorlat összességéből számunkra logikusan következik, hogy azon adóalany számára, akinek a nemzeti hatóság vagy bíróság a belső jogban meghatározott feltételek szerint az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvének tiszteletben tartása mellett elismerte az indokolatlanul megfizetett HÉA visszatérítéshez való jogát, biztosítani

kell azt a lehetőséget, hogy ugyanezen feltételek fennállása esetén a Bíróság által a közösségi joggal összeegyeztethetőnek ítélt módszerrel újraszámolhassa HÉA-tartozásának összegét, és ily módon korrigálhassa HÉA-bevallásait.

42. Ennek megfelelően e bevezető kérdésre azt a választ javasoljuk, hogy azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely a hatodik irányelvet a belső jogba átültető nemzeti szabályozásban rögzített módszer szerint készítette el az adott adózási időszakra vonatkozó HÉA-bevallását, a Bíróság által a hatodik irányelvvel összeegyeztethetőnek ítélt módszer alapján újraszámolhatja HÉA-kötelezettségét a nemzeti jogában meghatározott feltételek szerint, amelyeknek tekintettel kell lenniük az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvére.

43. Az első kérdés keretein belül a kérdést előterjesztő bíróság azt is meg kívánja tudni a Bíróságtól, hogy mely feltételek mellett használhatja az utazási csomagok keretében önerőből és harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatásokat egyaránt teljesítő utazásszervező a piaci értéken alapuló módszert az utazási csomag árán belül az önerőből nyújtott szolgáltatások árának megfelelő rész elkülönítésére.

44. Közelebbről a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 26. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely az értékesített utazási csomagok keretében harmadik személyek igénybevételével és önerőből teljesített szolgáltatásokat nyújt az utasok számára, fő szabályként jogosult az utazási csomagon belül elkülöníteni az önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő részt annak piaci értéke alapján, ha ezen érték meghatározható, vagy ha az adóalany szabadon választhat e módszer és a tényleges költség módszer között. Ennek keretében a kérdést előterjesztő bíróság arra is választ vár a Bíróságtól, hogy mennyiben kell a piaci érték módszer alkalmazásának egyszerűbbnek lennie az érintett adóalany számára, és függ-e e módszer alkalmazása azon feltételtől, hogy annak a szolgáltatások tényleges költségén alapuló módszer felhasználásával kapott HÉA-tartozással azonos vagy ahhoz hasonló összeget kell eredményeznie.

45. A kérdést előterjesztő bíróság arra is választ vár, hogy a piaci érték módszert olyan önerőből nyújtott szolgáltatásokra is alkalmazni kell-e, amelyek értéke akkor is megállapítható, ha – ugyanazon adózási időszakra vonatkozóan – a csomag más önerőből nyújtott összetevőinek értéke nem határozható meg, mivel az adóalany az utazási csomag keretén kívül nem nyújt hasonló szolgáltatásokat.

46. A kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy azért tette fel e kérdéseket, mert a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletben nem talált semmilyen olyan körülményt, amely bizonyítaná, hogy a Bíróság ilyen vagy olyan módon korlátozni kívánta volna a piaci értéken alapuló módszer alkalmazását, ha az adóalany számára lehetséges „az utazási csomag e részének elkülönítése a csomag részét képező szolgáltatáshoz hasonló szolgáltatások piaci értéke alapján”. A kérdést előterjesztő bíróság azt sem tudta teljes bizonyossággal meghatározni, hogy a fenti ítélet 43–47. pontja tartalmazza-e azon feltételeket, amelyeknek kötelezően teljesülniük kell ahhoz, hogy az adóalany jogosult legyen e lebontási módszer alkalmazására, vagy pedig e pontok pusztán azon tényezőket sorolják fel, amelyeket a Bíróság az ügyben ítélete meghozatalakor figyelembe vett.

47. E kérdésekből kiindulva azt kell megvizsgálnunk, hogy a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet értelmezhető-e akként, hogy az adóalany az utazási csomag árának lebontása során akkor alkalmazhatja a piaci érték módszert, ha e módszer az adóalany

egyedi helyzetét tekintve ténylegesen egyszerűbb, és ha a tényleges költség módszer eredményéhez azonos mértékű HÉA-kötelezettséget eredményez.

48. Másodsorban megvizsgáljuk, hogy adott esetben az adóalany tetszés szerint alkalmazhatja-e a piaci értéken alapuló módszert a különböző adózási időszakokra. Végül pedig megvizsgáljuk, hogy az adóalany alkalmazhatja-e e módszert kizárólag az egyes önerőből nyújtott szolgáltatásokra akkor, ha ugyanazon adózási időszakra vonatkozóan nem képes az utazási csomag részét képező egyéb önerőből nyújtott szolgáltatások piaci árának meghatározására.

49. Mindenekelőtt azt kell megvizsgálni, hogy az, hogy a hatodik irányelv 26. cikke alá tartozó adóalany a piaci érték módszer segítségével lebonthatja-e, vagy sem az utazási csomagok árát, attól a feltételtől függ-e, hogy e módszernek az adóalany egyedi helyzetét tekintve ténylegesen egyszerűbbnek kell lennie, és a tényleges költség módszer eredményéhez hasonló mértékű HÉA-kötelezettséget kell eredményeznie. Az Egyesült Királyság Kormányának állításával egyezően arra a kérdésre kell választ találni, hogy a MyTravelhez hasonló adóalany azért nem jogosult-e a piaci érték módszer alapján módosítani HÉA-bevallásait, mert azokat a tényleges költség módszerrel is különösebb nehézség nélkül tudta volna elkészíteni, és mert a módosítás következtében adókötelezettsége jelentősen csökkenne.

50. Nem osztjuk a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletnek ezen, az Egyesült Királyság által képviselt értelmezését.

51. Véleményünk szerint ezen ítélet 45. pontjának vizsgálatából az következik, hogy azon okok, amelyek miatt a Bíróság úgy vélte, hogy a piaci érték módszer előnye annak egyszerűsége, nem kapcsolódnak az ügy egyedi körülményeihez. A Bíróság, kifejezetten hivatkozva a Madgett és Baldwin ügyben előterjesztett indítványunk 76. pontjára, nem Madgett úr és Baldwin úr egyedi helyzetére, hanem a két versengő módszer általános alkalmazási feltételeire tekintettel állapította meg az egyik módszer egyszerűbb jellegét(24). Ezen ítélet szerint azért érdemes a piaci érték módszert elfogadni, mivel annak előnye, hogy a tényleges költség módszerhez képest a jellemzőinél fogva egyszerűbb(25).

52. Ezenkívül, mint azt a kérdést előterjesztő bíróság és a felperes kiemeli, ha az utazási irodák vagy utazásszervezők HÉA-kötelezettségének meghatározására szolgáló módszer alkalmazását ahhoz a feltételhez kötnénk, hogy e módszernek az egyes adóalanyok egyedi esetében ténylegesen egyszerűbbnek kell lennie, mint a tényleges költség módszer, az azzal járna, hogy a HÉA-rendszer lényegi elemét, az adóalap meghatározását bizonytalan és részben szubjektív mérlegeléstől tennénk függővé. Egy ilyen feltétel tehát ellentétes lenne a jogbiztonság elvével, amely különösen az olyan pénzügyi következményekkel járó területeken, mint a HÉA, megköveteli, hogy a közösségi jog egyértelműen megállapítható és előrelátható legyen.(26)

53. Véleményünk szerint az a körülmény, hogy a MyTravelhez hasonló adóalany – úgy tűnik – anélkül készítette el a tényleges költség módszerrel a HÉA-bevallásait a TOMS-szabályok szerint, hogy különösebb nehézségekbe ütközött volna, nem zárja ki, hogy újra elkészítse bevallásait a piaci érték módszerrel.

54. Ezenfelül nem osztjuk azt a nézetet sem, hogy a piaci érték módszer alkalmazási feltételeként kell értelmezni a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet

46. pontjában szereplő azon megállapítást, amely szerint „a jelen esetben a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatás árrésére vonatkozó HÉA kiszámolása során az egyik vagy másik alternatíva alkalmazása fő szabályként kétségtelenül azonos HÉA-t eredményez”. Egy ilyen értelmezés véleményünk szerint nem felel meg a vizsgált indokolás szövegének. Ezen érv ugyanis az „ilyen körülmények között” kifejezést követően, két gondolatjel között jelenik meg, amely azt jelzi, hogy a Bíróság által a 46. és az azt követő pontban levont következtetés a korábbi pontokban kifejtettekből következik. Így másodlagos az a körülmény, hogy a két versengő módszer adott esetben lényegében azonos adókötelezettséget eredményez.

55. Ezenkívül, az Egyesült Királyság értelmezése oda vezetne, hogy miután a piaci érték módszer alapján elkészítették adóbevallásukat, az adóalanyoknak különféle számításokat kellene végezniük a HÉA-kötelezettség tényleges költség módszer szerinti kiszámítása érdekében. Így e megoldás megfosztaná a piaci érték módszer alkalmazását azon előnyétől – amely alapján a Bíróság úgy vélte, hogy e módszert kell irányadónak tekintetni –, miszerint e módszer általában könnyebben alkalmazható, mint a tényleges költség módszer. E megoldás továbbá hatástalanná tehetné a piaci érték módszer alkalmazását, mivel mint a jelen esetben is, az önerőből nyújtott és az igénybevett szolgáltatásokra különböző hozzáadottértékadó-kulcsok vonatkoznak.

56. Véleményünk szerint az utazási csomagok árának lebontására használt piaci érték módszer – a hatodik irányelv 26. cikke szerinti, az utasok részére utazási csomagban értékesített, harmadik személyek igénybevételével és önerőből teljesített szolgáltatásokat nyújtó adóalany általi – alkalmazásának nem feltétele, hogy az a tényleges költség módszerrel kapott összeghez hasonló HÉA-kötelezettséget eredményezzen. E módszer használatának nem képezi akadályát az a körülmény sem, hogy a jelen ügyben e módszer alkalmazása jelentősen csökkenti a MyTravel adókötelezettségét.

57. Másodsorban meg kell vizsgálni, hogy az adóalany belátására lehet-e bízni a piaci érték módszer alkalmazását, amennyiben ezen érték meghatározható.

58. E kérdés jelentősége világosan kiderül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból. A kérdés az, hogy a MyTravelhez hasonló adóalany, amely az 1995–1999. évekre vonatkozóan a tényleges költség módszerrel készítette el bevallásait, jogosult-e a piaci érték módszerrel újraszámolni az adókötelezettségét kizárólag azon utolsó három évre vonatkozóan, amelyekben e módszer alkalmazása adókötelezettségének jelentős csökkenését eredményezi.

59. Amint azt a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, némi kétértelműség jellemzi a Bíróság által a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben előterjesztett kérdésekre adott válasz szövegét, amely szerint „valamely gazdasági szereplőtől nem várható el, hogy az utazási csomagon belül az önerőből teljesített szolgáltatásnak megfelelő részt a tényleges költség módszert alkalmazva számolja ki, amennyiben a csomag e része elkülöníthető a hasonló szolgáltatások piaci értéke alapján”(27). Mindazonáltal nem gondoljuk azt, hogy ezzel a válasszal a Bíróság azt kívánta volna mondani, hogy az adóalany, amely az önerőből nyújtott szolgáltatásai piaci értékét megállapíthatja, jogosult volna kizárólag az adókötelezettségének minimalizálása céljából tetszés szerint választani e vagy a másik módszer között.

60. Véleményünk szerint e megközelítés nem felel meg a HÉA pillérét jelentő alapelvnek. Emlékeztetni kell arra, hogy ezen alapelv szerint a HÉA fogyasztási adó. Az áruk, valamint a szolgáltatások árával teljes mértékben arányos HÉÁ-t a termelés, illetve a kereskedelem folyamatának egyes szakaszaiban az adóalanyok szedik be az adóhatóság javára, amely részére kötelesek azt megfizetni, és végső soron kizárólag a végső fogyasztót terheli(28). Ennek megfelelően e rendszer alkalmazása magában foglalja az adóalanyoknak az országuk szerinti adóhatóság általi azonosítását, azt hogy ezen adóalanyok pontos számviteli nyilvántartásokat vezessenek, és időszakonként bevallást teljesítsenek e hatóságok felé. A rendszer alapelve és működési szabályai szerint az adóhatóság által beszedendő HÉÁ-nak meg kell egyeznie a végső fogyasztó által ténylegesen megfizetett adó összegével.

61. A hatodik irányelv 26. cikkében az utazási irodák és utazásszervezők részére megállapított különös szabályok alkalmazásának feltételei nem vonják kétségbe a HÉA-rendszer ezen alapelvét abban az esetben, ha az adóalany utazási csomag keretében harmadik személyek igénybevételével és önerőből is nyújt szolgáltatásokat az utasok számára. Következésképpen csatlakozunk az Európai Közösségek Bizottságának álláspontjához, amely szerint fő szabályként a csomag összetevőinek lebontására alkalmazott módszernek az önerőből nyújtott szolgáltatásokra vonatkozóan a HÉA általános szabályainak alkalmazásával elért eredményhez a legközelebb eső eredményre kell vezetnie, amint az az említett irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjából és az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, amely szerint az adóalap nem objektív kritériumok alapján becsült érték, hanem az az ellenérték, amelyet a gazdasági szereplő az általa értékesített árukért vagy nyújtott szolgáltatásokért ténylegesen kapott(29).

62. Ugyanakkor a Bizottsággal ellentétben nem vagyunk meggyőződve arról, hogy előnyben kellene részesíteni a piaci érték módszert a tényleges költség módszerrel szemben, mivel ezen intézmény szerint annak előnye, hogy azzal általában nagyobb pontossággal meghatározható az utazási csomag árának az igénybevett, illetve az önerőből nyújtott szolgáltatásokra eső része. A fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben a Bíróság nem ezen előny miatt tekintette irányadónak e lebontási módszert.

63. Ezen ítéletben ugyanis a Bíróság kifejtette, hogy a piaci értéken alapuló módszer egy önkényes elemet tartalmaz, mivel azt feltételezi, hogy a csomag keretében kínált, önerőből nyújtott szolgáltatások ára ugyanannyi maradna akkor is, ha azokat önálló szolgáltatásként kínálnák. Ebben az esetben az alapügyben abból a feltételezésből indulnánk ki, hogy a MyTravel által a csomag részeként értékesített repülőjegyek ára azonos az ugyanezen adóalany által külön árusított, azonos rendeltetési helyre szóló repülőjegyek árával. Márpedig ezen előfeltevés nem mindig megalapozott. Amint azt a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyre vonatkozó indítványunkban(30) bemutattuk, nem ritka, hogy az utazási csomag alkalmazásával a szolgáltatás alacsonyabb áron kínálható annak érdekében, hogy növeljék a csomag vonzerejét.

64. A fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet szerint a piaci értéken alapuló módszert nem azért kell elfogadni, mert – mint azt a Bizottság állítja – általában lehetővé teszi a HÉA általános szabályainak alkalmazásával elért eredményhez a lehető legközelebb eső eredmény elérését, hanem azért, mert lényegesen egyszerűbb a tényleges költség módszernél.

65. Ez azonban véleményünk szerint nem vezethet az adóalany azon jogának elismeréséhez, hogy tetszés szerint alkalmazhatja e módszert attól függően, hogy annak

alkalmazása csökkenti-e adókötelezettségét, vagy sem, azon összeghez képest, amelyet a tényleges költség módszer alkalmazása eredményezett volna. Egyrészről a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletben kifejtettek ténylegesen nem támasztják alá azon feltevést, miszerint a Bíróság ilyen jogosultságot kívánna juttatni a gazdasági szereplők számára.

66. Másrészről ezen ítéletnek a MyTravel által javasolt értelmezése azzal a következménnyel járna, hogy az adóalanyok kedvük szerint szabadon módosíthatnák a hatodik irányelv 26. cikke és az általános szabályozás szerinti adóalapot. Márpedig az adóalanyok ilyen jogosultsággal történő felruházása azzal a következménnyel járna, hogy azok alaptalanul megnövelhetnék az alacsonyabb adókulcs alá tartozó adóalap összegét, ami így a piaci szereplők között egyenlőtlen versenyhelyzetet eredményezne azon személyek javára, akik tevékenységük székhelyét vagy állandó telephelyét olyan tagállamokban tartják, amelyek alacsony, sőt 0%-os adókulccsal adóztatnak egyes tevékenységeket, mint például az Egyesült Királyság a személyszállításra vonatkozóan(31). Következésképpen az ilyen értelmezés ellentétes lenne a HÉA versenysemlegességének elvével.

67. E tekintetben fel kell eleveníteni, hogy – mint az a hatodik irányelv kilencedik preambulumbekezdéséből kitűnik – a jogalkotó össze kívánta hangolni az adóalapot annak érdekében, hogy „a közösségi adómértéknek az adóköteles tevékenységekre történő alkalmazása a tagállamokban összehasonlítható eredményekhez vezessen”. Az adóalapok összehangolásának célja, hogy a gazdasági, illetve kereskedelmi szempontból hasonló helyzetek a HÉA-rendszer alkalmazása tekintetében azonos elbírálás alá essenek. Ennek megfelelően az adóalapok összehangolása hozzájárul a rendszer semlegességéhez.

68. Következésképpen osztjuk a Bizottság álláspontját, amely szerint az utazási csomag árát le lehet bontani a harmadik személy igénybevételével, illetve önerőből nyújtott szolgáltatásokra ez utóbbi szolgáltatások piaci értéke alapján minden olyan esetben, amikor ezen érték meghatározható.

69. Azonban nehéz lenne teljes mértékben kizárni az ezen alapelvtől való eltérés lehetőségét. Láthattuk, hogy a piaci érték módszer egy önkényes elemet tartalmaz, míg a HÉA egyik alapelve az adóalanyokkal szembeni semlegesség. A HÉA általános szabályai szerint az adóhatóság által beszedendő adó nem lehet magasabb a végső fogyasztó által ténylegesen megfizetett ellenértéknél(32). Ezért, úgy tűnik, biztosítani kell azt, hogy azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely bizonyítani tudja, hogy a tényleges költség módszer hűen tükrözi az utazási csomag valódi összetevőit, a piaci érték módszer alkalmazása helyett e módszer alapján is lebonthassa az utazási csomag árát.

70. Ez lehet a helyzet például abban az esetben, amikor az adóalany számviteli nyilvántartásaival igazolni tudja, hogy a kérdéses adózási időszakban rendszeresen úgy határozta meg az utazási csomagjainak árát, hogy a részéről felmerült költségek valamennyi összetevőjére árrést állapított meg. Ebben az esetben úgy tűnik, a semlegesség követelményének elsőbbséget kell élveznie a piaci érték módszert elvi módszerré emelő, az adóalap összehangolása iránti célkitűzéshez képest.

71. Ennek megfelelően véleményünk szerint azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely az értékesített utazási csomagok keretében harmadik személyek igénybevételével és önerőből teljesített szolgáltatásokat nyújt az utasok számára, elvben jogosult elkülöníteni az utazási csomagon belül az önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő részt annak piaci

értéke alapján, ha ezen érték meghatározható, kivéve ha bizonyítani tudja, hogy a szóban forgó adózási időszakra a tényleges költség módszer hűen tükrözi az utazási csomag tényleges összetevőit.

72. Az adóhatóságra, illetve adott esetben a nemzeti bíróságra tartozik annak megítélése, hogy a piaci érték alapján elkülöníthető-e az utazási csomagon belül az önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő rész.

73. A fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítéletben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy e piaci értéket az adóalany által önállóan nyújtott hasonló szolgáltatások ára alapján kell meghatározni.(33) A Bizottság ugyanakkor úgy véli, hogy figyelembe vehetőek más adóalanyok által nyújtott hasonló szolgáltatások is.

74. Ez utóbbi megközelítést a következő indokok miatt nem támogatjuk. Mindenekelőtt e megközelítés ahhoz a svéd kormány által a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben előterjesztett javaslathoz köthető, amelyet a Bíróság, bár nem utasított el egyértelműen, nem is vett át ítéletében. Ezenkívül, mint azt az ezen ügyben előterjesztett indítványunkban jeleztük(34), az több nehézséggel, mint előnnyel járhat. Egyrészről a más adóalanyok által nyújtott hasonló szolgáltatások alapján kapott érték nagyobb részt fiktív lenne, mivel semmilyen közvetlen kapcsolatban nem állna az adóköteles szolgáltatással. Másrészről az a bizonytalanság veszélyével járna, mivel a referenciaérték vitatható lenne, és így szakértői viták tárgyát képezhetné.

75. Úgy tűnik, hogy az alapügy ténybeli körülményei inkább megerősítik e megállapítást. Különösen az úgynevezett „low cost” (alacsony árú) társaságok által támasztott versenynek köszönhetően a repülőjegyek árának nagymértékű ingadozása és költségeinek a rendeltetési hellyel összefüggő jelentős eltérései megnehezíthetik, és vitathatóvá tehetik a megfelelő összehasonlítási értékeknek a más adóalanyok által végzett szállítások alapján történő meghatározását. Ráadásul a kérdést előterjesztő bíróság nem vonja kétségbe az önerőből nyújtott szolgáltatások – a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben kifejtett – piaci értéke meghatározásának módját. E bíróság feladata tehát annak vizsgálata, hogy repülőjegyeknek a MyTravel általi önállóan értékesítése lehet-e az ugyanezen adóalany által utazási csomagok keretében kínált repülőjegy-értékesítésekhez hasonló szolgáltatás, és adott esetben megállapítható-e e csomagok keretében kínált jegyek piaci értéke az önállóan értékesített jegyek piaci értéke alapján.

76. Felmerül az a kérdés is, hogy a jelen ügyben miképpen történjen az utazási csomag árának lebontása abban az esetben, ha az adóalany nem képes az egyes önerőből nyújtott szolgáltatások árának meghatározására, mivel önállóan nem nyújt ahhoz hasonló szolgáltatásokat. Ez a helyzet állt elő az 1995-ös adózási időszakban, amikor a MyTravel olyan utazási csomagokat értékesített, amelyekben a repülőúton túl saját maga nyújtott hajóutazásra és kempingben történő szállásra vonatkozó szolgáltatásokat, miközben csomagon kívül nem teljesített ilyen szolgáltatásokat. A kérdést előterjesztő bíróság így harmadsorban azt kérdezi, hogy ha a csomag olyan önerőből nyújtott szolgáltatásokat tartalmaz, amelyek piaci értéke nem határozható meg, mivel az adóalany azokat a csomagon kívül nem értékesíti, alkalmazható-e mindazonáltal e módszer azon önerőből nyújtott szolgáltatásokra, amelyek piaci értéke megismerhető.

77. Az a körülmény, hogy a piaci érték nem határozható meg az adóalany valamennyi önerőből nyújtott szolgáltatására vonatkozóan, nem indokolja e szempont alkalmazásának a

mellőzését azon szolgáltatások értékelésénél, amelyek piaci értéke megismerhető. Igaz, ezen esetekben az adóalany kénytelen lesz két számítási módszer alkalmazásával lebontani az utazási csomag árát az önerőből nyújtott szolgáltatásokra. Így először meg kell határoznia az utazási csomagon kívül önerőből nyújtott szolgáltatások piaci értékét ahhoz, hogy levonhassa a csomag árából, majd a hatodik irányelv 26. cikke értelmében a tényleges költség módszer szerint megállapítandó adóköteles árrés kiszámításához le kell bontania az árból fennmaradó részt igénybevett szolgáltatásokra és egyéb önerőből nyújtott szolgáltatásokra.

78. Azonban nem gondoljuk, hogy a két módszer ilyen jellegű együttes alkalmazása leküzdhetetlen gyakorlati akadályokba ütközne. A kérdést előterjesztő bíróság nem említett ilyen nehézségeket, és az ügy irataiból kiderül, hogy a MyTravel ki tudta számítani az 1995. évre eső adókötelezettségét kizárólag a repülőutak piaci értékének levonásával. Ezenfelül korábban már jeleztük, hogy a piaci érték módszer alkalmazása miért nem tehető függővé attól a feltételtől, miszerint alkalmazásának valamennyi adóalany egyéni helyzetének szempontjából egyszerűbbnek kell lennie.

79. Ráadásul ugyan a hatodik irányelv 26. cikkének az a célja, hogy hozzáigazítsa a HÉA területén alkalmazandó szabályokat az idegenforgalmi tevékenység sajátosságaihoz, és így enyhítse azon gyakorlati nehézségeket, amelyek e tevékenységet akadályozhatják, a mezőgazdasági termelőkre és a kisvállalkozásokra vonatkozó szabályokkal ellentétben annak azonban nem célja az általános HÉA-szabályokból eredő számviteli kötelezettségek egyszerűsítése(35). Ezzel összhangban e cikk (3) bekezdése akként rendelkezik, hogy amennyiben mind a Közösségen belül, mind a Közösségen kívül teljesítik azon ügyleteket, amelyekre e gazdasági szereplők más adóalanyokat vettek igénybe, az utazási csomag árának csak azon része adómentes, amely a Közösségen kívül teljesített szolgáltatásokra vonatkozik. E rendelkezés alkalmazása is arra kötelezheti az utazási irodákat, hogy meglehetősen bonyolult műveleteket végezzenek az utazási csomagok árának lebontása érdekében(36).

80. Így a vizsgált esetben nem találunk megfelelő indokot a piaci érték módszer elutasítására és a hatodik irányelvnek az adóalap összehangolására irányuló célkitűzését fenyegető veszély megállapítására. Következésképpen a Bizottsággal egyetértésben úgy véljük, hogy az adóalany ugyanazon adózási időszakban alkalmazhatja egyes szolgáltatásokra a piaci érték módszert, míg mellőzheti azt egyéb szolgáltatások esetén, ha nem képes azok piaci árának meghatározására.

81. Az ismertetett megfontolások fényében javasoljuk, hogy a Bíróság az első kérdésre az alábbi választ adja: a hatodik irányelv 26. cikkét akként kell értelmezni, hogy azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely az értékesített utazási csomagok keretében harmadik személyek igénybevételével és önerőből teljesített szolgáltatásokat nyújt az utasok számára, fő szabályként jogosult a piaci érték alapján elkülöníteni az utazási csomagon belül az önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő részt, ha ezen érték meghatározható. Ilyen esetben az adóalany csak akkor alkalmazhatja a tényleges költség módszert, ha bizonyítja, hogy e módszer hűen tükrözi az utazási csomag tényleges összetevőit. A piaci érték módszer alkalmazásának nem feltétele, hogy az a tényleges költség módszernél egyszerűbb legyen, sem az, hogy a tényleges költség módszerrel számolt eredménnyel azonos vagy ahhoz hasonló összegű HÉA-kötelezettséget eredményezzen. Ezért:

– az utazási iroda, illetve utazásszervező nem alkalmazhatja tetszés szerint a piaci érték módszert;

– a piaci érték módszer azon önerőből nyújtott szolgáltatásokra alkalmazható, amelyek piaci értéke megállapítható, még akkor is, ha ugyanazon adózási időszakra vonatkozóan egyes önerőből nyújtott szolgáltatások értéke nem állapítható meg az utazási csomagon belül, mivel az adóalany önállóan nem kínál ezekhez hasonló szolgáltatásokat.

B – *A második kérdésről*

82. Emlékezzünk rá, hogy második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy meg lehet-e az alapügyben határozni az utazási csomagban értékesített, önerőből nyújtott szolgáltatások repülőútnak megfelelő részét oly módon, hogy a repülőjegy átlagos költségének az utazásszervező által a szóban forgó pénzügyi év alatt önállóan értékesített jegyekből elért átlagárréssel növelt értékét vagy az utazásszervező által ugyanezen pénzügyi év alatt az önállóan értékesített jegyekből elért átlagbevételt veszik alapul.

83. E kérdésével tehát a kérdést előterjesztő bíróság felvilágosítást kér a Bíróságtól arról, hogy konkrétan milyen módszerrel határozható meg a MyTravel által értékesített utazási csomagok keretében önerőből nyújtott szolgáltatások piaci értéke.

84. Emlékeztetni kell arra, hogy az EK 234. cikk keretében a Bíróság csak arra jogosult, hogy az EK-Szerződés és a közösségi intézmények által hozott aktusok értelmezéséről döntsön, arra viszont nem, hogy a közösségi szabályokat egy meghatározott ügyre alkalmazza(37). E kérdés tehát véleményünk szerint meghaladja a 234. cikk által a Bíróságra ruházott hatáskört, mivel az a MyTravel új HÉA-bevallásaiban végzett számítások vizsgálatát igényli. Ráadásul a kérdést előterjesztő bíróság maga is megjegyzi, hogy amennyiben a Bíróság úgy határoz, hogy a MyTravel alkalmazhatja a piaci érték módszert, egyúttal az e kérdésben tartott új tárgyaláson, két számviteli szakértő bevonásával meg kellene határoznia ezen érték pontos számítási módját.

85. Mindazonáltal véleményünk szerint a hatodik irányelv 26. cikkének értelmezése keretében, valamint a harmadik személyek igénybevételével és az önerőből nyújtott szolgáltatások együttes teljesítése esetén az adóalany által az utazási csomag árának lebontására vonatkozóan adott iránymutatások nyomán a Bíróságnak ezen kérdésre adandó válaszában ki kell térnie arra, hogy meghatározható-e a piaci érték az átlagértékek alapján.

86. A Bizottsággal egyetértésben úgy véljük, hogy semmi sem zárja ki az ilyen gyakorlatot. Ellenkezőleg, az átlagérték megbízhatóbb lehet az alapügyhöz hasonló olyan esetekben, ahol az önállóan nyújtott hasonló szolgáltatások ára jelentős ingadozást mutat(38). A kérdést előterjesztő bíróság jogszerűen határozhatja meg a MyTravel által utazási csomag keretében értékesített repülőutak piaci értékét az adóalany által értékesített ugyanazon vagy hasonló rendeltetési helyre szóló repülőjegyek átlagos eladási ára alapján. E bíróság feladata, hogy szükség esetén módosítsa ezen átlagértékeket, figyelemmel például az utazási csomag keretében az utasok gyermekekei részére biztosított ingyenes vagy kedvezményes árú repülőjegyekre.

87. Azt javasoljuk tehát, hogy a Bíróság az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ adja, hogy a nemzeti bíróság feladata, hogy az alapügy körülményeinek figyelembevételével meghatározza a MyTravel által az utazási csomag keretében kínált repülőutak piaci értékét. A kérdést előterjesztő bíróság meghatározhatja e piaci értéket az átlagértékekből kiindulva.

V – **Végkövetkeztetések**

88. Az ismertetett megfontolások fényében azt javasoljuk, hogy a Bíróság a VAT and Duties Tibunal, Manchester által feltett kérdésekre az alábbi választ adja:

„1) Azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet a belső jogba átültető nemzeti szabályozásban rögzített módszer szerint készítette el az adott adózási időszakra vonatkozó HÉA-bevallását, jogosult a Bíróság által a közösségi joggal összeegyeztethetőnek ítélt módszer alapján újraszámolni hozzáadottértékadó-kötelezettségét a nemzeti jogában meghatározott feltételek szerint, amelyeknek tiszteletben kell tartaniuk az egyenértékűség és a tényleges érvényesülés elvét.

2) Akként kell értelmezni a hatodik 77/388 irányelv 26. cikkét, hogy azon utazási iroda vagy utazásszervező, amely az értékesített utazási csomagok keretében harmadik személyek igénybevételével és önerőből teljesített szolgáltatásokat nyújt az utasok számára, fő szabályként jogosult a piaci érték alapján elkülöníteni az utazási csomagon belül az önerőből nyújtott szolgáltatásnak megfelelő részt, ha ezen érték meghatározható. Ilyen esetben az adóalany csak akkor alkalmazhatja a tényleges költség módszert, ha bizonyítja, hogy e módszer hűen tükrözi az utazási csomag tényleges összetevőit. A piaci érték módszer alkalmazásának nem feltétele, hogy az a tényleges költség módszernél egyszerűbb legyen, sem az, hogy a tényleges költség módszerrel számolt eredménnyel azonos vagy ahhoz hasonló összegű HÉA-kötelezettséget eredményezzen. Ezért:

– az utazási iroda, illetve utazásszervező nem alkalmazhatja tetszés szerint a piaci érték módszert, és

– e módszer azon önerőből nyújtott szolgáltatásokra alkalmazható, amelyek piaci értéke megállapítható, még akkor is, ha ugyanazon adózási időszakra vonatkozóan egyes önerőből nyújtott szolgáltatások értéke nem állapítható meg az utazási csomagon belül, mivel az adóalany önállóan nem kínál ezekhez hasonló szolgáltatásokat.

3) A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügy körülményeinek figyelembevételével meghatározza a MyTravel plc. által az utazási csomag keretében kínált repülőutak piaci értékét. E bíróság meghatározhatja e piaci értéket az átlagértékekből kiindulva.”

---

1 – Eredeti nyelv: francia.

---

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

---

3 – A C–308/96. és C–94/97. sz. ügyek (EBHT 1998., I–6229. o.).

---

4 – A továbbiakban: MyTravel.

---

5 – A C–163/91. sz., Van Ginkel ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet (EBHT 1992., I–5723. o.) 15. pontja, és a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 18. pontja.

---

6 – A C–149/01. sz., First Choice Holidays ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet (EBHT 2003., I–6289. o.) 25. pontja.

---

7 – A 26. cikk (1) bekezdése.

---

8 – Ugyanezen cikk (2) bekezdésének első és második mondata.

---

9 – A hatodik irányelv 11. cikk A. része (1) bekezdésének a) pontja így rendelkezik:

„Az adóalap a következő:

---

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

---

10 – A 26. cikk (4) bekezdése.

---

11 – A továbbiakban: Commissioners.

---

12 – A továbbiakban: a TOMS-szabályok.

---

13 – A 19. pont.

---

14 – A 20–27. pont.

---

15 – A 32–35. pont.

---

16 – A 43. pont.

---

17 – A 44. pont.

---

18 – Lásd különösen a 61/79. sz., Denkavit Italiana ügyben 1980. március 27-én hozott ítélet (EBHT 1980., 1205. o.) 16. pontját, a C–62/93. sz., BP Supergaz ügyben 1995. július 6-án hozott ítélet (EBHT 1995., I–1883. o.) 39. pontját és a C–453/00. sz., Kühne & Haitz ügyben 2004. január 13-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-858. o.) 21. pontját.

---

19 – Lásd különösen a fent hivatkozott Denkavit Italiana ügyben hozott ítélet ítélet 17. pontját és a C–366/99. sz. Griesmar-ügyben 2001. november 29-én hozott ítélet (EBHT 2001., I–9383. o.) 74. pontját. A HÉA területére vonatkozó alapelvek újabb alkalmazása tekintetében lásd a C–453/02. és C–462/02. sz., Linneweber és Akritidis egyesített ügyekben 2005. február 17-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-1151. o.) 41–45. pontját.

---

20 – Lásd különösen a 103/88. sz., Fratelli Costanzo ügyben 1989. június 22-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1839. o.) 33. pontját, a C–101/91. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1993. január 19-én hozott ítélet (EBHT 1993., I–191. o.) 24. pontját, a C–118/00. sz. Larsy-ügyben 2001. június 28-án hozott ítélet (EBHT 2001., I–5063. o.) 52. pontját és a fent hivatkozott Kühne & Heitz ügyben hozott ítélet 22. pontját.

---

21 – Lásd különösen a 309/85. sz. Barra-ügyben 1988. február 2-án hozott ítélet (EBHT 1988., 355. o.) 17. pontját és a C–147/01. sz., Weber’s Wine World és társa ügyben 2003. október 2-án hozott ítélet (EBHT 2003., I–11365. o.) 93. pontját.

22 – Lásd különösen a 199/82. sz. San Giorgio ügyben 1983. november 9-én hozott ítélet (EBHT 1983., 3595. o.) 12. pontját és a fent hivatkozott Weber’s Wine World és társa ítélet 103. pontját.

23– A fent hivatkozott BP Supergaz ügyben hozott ítélet 42. pontja. Lásd még a C–62/00. sz. Marks & Spencer ügyben 2002. július 11-én hozott ítélet (EBHT 2002., I–6325. o.) 47. pontját.

---

24 – E pont szövege szerint: „az önerőből nyújtott szolgáltatások piaci értékének levonása azzal az előnnyel jár, hogy egyszerű, azonban – mint azt kifejtettük – az nem tükrözi az utazási csomag keretében önerőből nyújtott szolgáltatások árának összetételét. Míg a költségeken alapuló módszer szerint az adóköteles árrést a teljes árrésből kell megállapítani, itt szükségtelen különbséget tenni a szolgáltatások értékének különböző elemei között. Az árrés és a költségek közösen alkotják az önerőből teljesített szolgáltatások referenciaértékét, amelyet elegendő levonni az utazási csomag árából ahhoz, hogy az igénybe vett szolgáltatások értékét megkapjuk. Ezen utóbbi szolgáltatások árának levonására irányuló, fent említett művelet eredményezi a továbbiakban azt az adóköteles árrést, amely így anélkül kiszámítható, hogy az önerőből nyújtott szolgáltatások értékét le kellene bontani.”

---

25 – Ugyanezen ügyre vonatkozó indítványunk 77. és 78. pontjában ehhez hozzáfűztük, hogy a költség módszer az önköltség összetevőinek olyan szintű megállapítását igényli, ami kizárólag úgy végezhető el, hogy lebontjuk az általános költségeket egyrészről azon önerőből nyújtott szolgáltatásokra, amelyeknek a csomag árából történő levonásával kiszámolható az adó alapjául szolgáló közös árrés, másrészről a csomagon kívüli önerőből nyújtott szolgáltatásokra. Ezenfelül a piaci érték alkalmazásával elkerülhető a levonandó költségeket illető bizonytalanság is. A hatodik irányelv 26. cikke (2) bekezdésének harmadik mondata előírja az azon tényleges, közvetlenül az utasok javára szolgáló költségek levonását, amelyek az utazási irodánál harmadik személy igénybevételével teljesített szolgáltatásokból eredően merültek fel. Ennek következményeként azon általános költségek, amelyek nem teljesítik e feltételt, de amelyek a gazdasági szereplő teljes tevékenységét szolgálják, az igénybe vett szolgáltatások adóköteles árrését alkotják, jóllehet nem tartoznak az önerőből nyújtott szolgáltatások árrésébe. A költségek kiszámítása esetén a szolgáltatások típusai szerint le kéne bontani e költségeket. Azonban az önerőből nyújtott szolgáltatások piaci értéke ezeket már tartalmazza, és elkülönítésük nem szükséges az igénybe vett szolgáltatásokra eső árrész kiszámításához.

---

26 – Lásd a C–30/89. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1990. március 13-án hozott ítélet (EBHT 1990., I–691. o.) 23. pontját és a hatodik irányelv 26. cikke szerinti különös szabályozás vonatkozásában közelebbről a C–74/91. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1992. október 27-én hozott ítélet (EBHT 1992., I–5437. o.) 17. pontját.

27 – Az ítélet 47. pontja és a rendelkező rész 2. pontjának második mondata.

28 – A HÉA-rendszer jellemzése tekintetében lásd különösen a C–317/94. sz. Gibbs-ügyben 1996. október 24-én hozott ítélet (EBHT 1996., I–5339. o.) 18–24. pontját.

29 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó-rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11-i 67/228/EGK második tanácsi irányelvben (HL L 71., 1303. o.) szereplő, megfelelő „ellenérték” kifejezést illetően lásd a 154/80. sz., Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats ügyben 1981. február 5-én hozott ítélet (EBHT 1981., 445. o.) 13. pontját; a hatodik irányelvben szereplő „ellenérték” fogalmát illetően lásd a 230/87. sz., Naturally Yours Cosmetics ügyben 1988. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1988., 6365. o.) 16. pontját, a C–33/93. sz., Empire Stores ügyben 1994. június 2-án hozott ítélet (EBHT 1994., I–2329. o.) 18. pontját, a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 40. pontját és a C–380/99. sz. Bertelsmann-ügyben 2001. július 3-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-5163. o.) 22. pontját.

30 – A 69. pont.

31 – A hozzáadottértékadó-kulcsokra alkalmazandó szabályokat elsősorban a hatodik irányelv 12. cikkének (3) bekezdése határozza meg. E cikknek a jelen ügyben érintett években alkalmazandó változatai szerint a tagállamoknak meg kell határozniuk a HÉA általános kulcsát, amely nem lehet 15%-nál kevesebb. Ugyanakkor meghatározott termékértékesítésre és szolgáltatásokra vonatkozóan rögzíthetnek egy vagy két csökkentett mértékű adókulcsot is, amelyek nem lehetnek alacsonyabb 5%-nál. Mindazonáltal néhány tagállam átmeneti jelleggel jogosult e csökkentett adókulcsoknál is alacsonyabb mértékű adókulcsokat megállapítani (a különböző tagállamokban alkalmazandó adókulcsok bemutatását illetően lásd a hatodik irányelv 12. cikke (4) bekezdésének megfelelően elkészített 2001. október 22-i bizottsági jelentést a csökkentett adókulcsokról, [COM/2001/599 végleges]).

32 – A fent hivatkozott Gibbs-ügyben hozott ítélet 19. pontja és a C–427/98. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. október 15-én hozott ítélet (EBHT 2002., I–8315. o.) 28. és 29. pontja.

33 – A 44. pont. Emlékeztetőül, e pontban esik szó a szobáknak és félpanziónak a hotel által felszámított áráról abban az esetben, ha a vendégek nem az utazási csomagot veszik igénybe.

34 – A 72. pont.

35 – A C–321/02. sz. Harbs-ügyre (2004. július 15-én hozott ítélet [az EBHT-ban nem tették közzé]) vonatkozó indítványunk 3–5. és 39. pontjában már ismertettük azokat az okokat, amelyek miatt a közösségi jogalkotó e gazdasági szereplők részére különös szabályokat vezetett be.

36 – A légiszállítás terén nyújtott szolgáltatások lebontása során felmerülő technikai nehézségeket illetően lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben 1990. október 27-én hozott ítélet 12. pontját.

37 – A 100/63. sz., Van der Veen ügyben 1964. július 15-én hozott ítélet (EBHT 1964., 1105. és 1121. o.), a 24/64. sz. Dingemans-ügyben 1964. december 2-án hozott ítélet (EBHT 1964., 1259. és 1273. o.), a C–9/97. és C–118/97. sz., Jokela és Pitkäranta egyesített ügyekben 1988. október 22-én hozott ítélet (EBHT 1988., I–6267. o.) 30. pontja, a C–86/97. sz., Trans-Ex-Import ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet (EBHT 1999., I–1041. o.) 15. pontja, a C–61/98. sz., De Haan ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I–5003. o.) 29. pontja és a C–203/99. sz. Veedfald-ügyben 2001. május 10-én hozott ítélet (EBHT 2001., I–3569. o.) 31. pontja.

38 – Az Egyesült Királyság Kormánya (írásbeli észrevételei 4.15. pontjában) megjegyzi, hogy a MyTravel 1997 júniusában 18 különböző áron adott el Palmába (Spanyolország) szóló repülőjegyet.

adó lap

Utazásszervezés 2010. január 1-jétől

- dr. Farkas Alexandra

- 2010.08.01. 0:00

Az utazásszervezés áfarendszerbeli megítélésére a 2010. január 1-jén hatályba lépett szabályok közül egyrészt a teljesítési hely szabályok megváltozása, másrészt az árrésadózás tárgykörében bevezetett új utas fogalom van hatással. A következőkben összefoglaljuk az utazásszervezésre vonatkozó áfaszabályokat, különös tekintettel a 2010. január 1-jétől hatályos változásokra.

I. Az utazásszervezésről általában

Amikor utazásszervezésről beszélünk, sokaknak azonnal az utazási irodák által alkalmazott árrésadózás jut eszébe, holott az utazásszervezés önmagában nem feltétlenül jelenti azt, hogy az adott ügyletre az árrésadózás szabályai vonatkoznának. Ahhoz, hogy az utazásszervezési szolgáltatás árrésadózás szerint adózzon, több feltétel együttes fennállása szükséges; ezekről a cikk további részeiben szó lesz.

Az utazásszervezésről, függetlenül attól, hogy annak adóalapját az általános szabályok vagy az árrésadózás különös szabályai szerint kell megállapítani, elmondható: olyan – jellemzően komplex – szolgáltatás, amely esetén a szolgáltatás nyújtója egy utazás megvalósulásában működik közre úgy, hogy az általa nyújtott szolgáltatás megvalósításához más adóalany(ok) által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe, és saját szervező tevékenységének hozzáadásával egészíti azt ki a teljesítése során. Figyelemmel kell lenni arra, hogy az utazásszervezés – mint önálló szolgáltatás – nem egyszerű közvetített szolgáltatás; a lényege abban áll, hogy bár a szolgáltatás nyújtója az általa más adóalany(ok)tól igénybe vett szolgáltatásokat valóban saját nevében és más javára közvetíti, azonban ehhez valamilyen pluszt ad saját szervező tevékenysége révén.

II. Az árrésadózás alá eső utazásszervezés

1. A szolgáltatás lényegi elemei

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (továbbiakban: Áfatörvény) XV. fejezetében foglalt árrésadózás szabályai alkalmazhatóságához önmagában nem elég, hogy a szolgáltatásnyújtó utazásszervezési szolgáltatást teljesítsen. Az árrésadózás alá tartozó utazásszervezési szolgáltatásnak (az utazásszervezési jellegen túl) ugyanis további feltétele, hogy azt az utazásszervező az Áfatörvény 206. § (1) bekezdés c) pontjában meghatározott utasnak nyújtsa.

A fentiek alapján tehát az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás kritériumai (együttes feltételei) a következők:

– az Áfatörvény 206. § (1) bekezdés c) pontja szerinti utas legyen a szolgáltatás igénybe vevője és

– utazásszervezési tartalommal bírjon, és

– más adóalany(ok)tól igénybe vett szolgáltatásokból, beszerzett termékekből álljon.

(Fontos, hogy az utazásszervezési szolgáltatás árrésadózásához mindhárom feltételnek egyidejűleg fenn kell állnia, ellenkező esetben az utazásszervezési szolgáltatásra az

Áfatörvény általános szabályai – és nem a XV. fejezetben ismertetett szabályok – alkalmazandók. További lényeges szabály, hogy amennyiben az utazásszervező olyan szolgáltatást teljesít, amely megfelel az árrésadózás alá eső utazásszervezés feltételeinek, akkor az árrésadózás alkalmazása kötelező, azaz nem az adóalany döntésén múlik, hogy a különös szabályokat alkalmazni kívánja-e, vagy sem.)

Az alábbiakban az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás egyes elemeit tekintjük át.

a) Az utas fogalma

Az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatások igénybe vevői körének meghatározása, azaz az utas fogalma 2010. január 1-jei hatállyal megváltozott. 2009. február 1-je és 2009. december 31-e között utas – és így árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás igénybe vevője – kizárólag természetes személy lehetett. Ez azt jelentette, hogy a jelzett időszakban minden jogi személy, illetve egyéb szervezet eleve ki volt zárva az utas fogalmának köréből, ami azt eredményezte, hogy a nevezettek által igénybe vett utazásszervezési szolgáltatás nem eshetett az Áfatörvény XV. fejezetében szabályozott árrésadózás alá. Vagyis a nem természetes személy igénybe vevők számára nyújtott utazásszervezési szolgáltatást az utazásszervező kizárólag az általános szabályok szerint kezelhette az áfa rendszerében.

2010. január 1-jétől az utas fogalom a következők szerint szól. Utas az, aki (amely) az utazásszervezési szolgáltatást:

– nem adóalanyként vagy nem adóalanyi minőségében, illetőleg

– egyéb, az előző pont alá nem tartozó esetekben pedig a saját nevében és javára

veszi igénybe, és erről a teljesítést megelőzően az utazásszervezőnek nyilatkozik.

Látható, hogy 2010. január 1-jétől bizonyos esetekben már nem kizárólag a természetes személyek felelhetnek meg az utas fogalomnak. Az Áfatörvény 2010. január 1-jétől hatályos – idézett – 206. § (1) bekezdés c) pontja értelmében két utasi kört határozhatunk meg.

Az <u>első körbe</u> azok a személyek, szervezetek tartoznak, akik nem adóalanyként veszik igénybe az utazásszervezési szolgáltatást, és ennek tényéről az utazásszervezőnek nyilatkoznak (a nyilatkozat formájára nincs előírás, így az akár az utazási szerződésben is szerepelhet, lényeges azonban, hogy az utólagos ellenőrizhetőséghez valamilyen írásos forma szükséges).

A <u>második körbe</u> azok a személyek, szervezetek tartoznak, akik (amelyek) adóalanyként rendelik meg az utazásszervező szolgáltatását, azonban ezen megrendelői körnél – az utasi minőség eléréséhez – további kritérium, hogy saját nevükben és javukra történjen az utazásszervezési szolgáltatás igénybevétele. (Nagyon fontos, hogy az előbbi feltételek fennállásáról – csakúgy, mint a nem adóalany utasok esetén – a megrendelőnek nyilatkoznia kell az utazásszervező felé. A nyilatkozat formájára vonatkozóan itt sincs előírás, azonban az utólagos ellenőrizhetőséghez mindenképpen írásbeliségre van szükség, hiszen az utazásszervező csak így tudja igazolni egy esetleges adóhatósági ellenőrzés során, hogy a megrendelő megfelelt az utas fogalomnak, ezért jogosan kezelte az ügyletet az árrésadózás szabályai szerint. Amennyiben a nyilatkozat elmarad, akkor az utazásszervezési szolgáltatást

nem lehet az árrésadózás szabályai szerint kezelni.) Az adóalanyi megrendelői körnél – mint láthattuk – feltétel, hogy az utazásszervezési szolgáltatás megrendelése az adóalany saját nevében és javára történjen, ami tulajdonképpen azt jelenti, hogy az adóalany megrendelő nem nyújthatja (nem számlázhatja) tovább az igénybe vett utazásszervezési szolgáltatást. (Amennyiben ugyanis az utazásszervezési szolgáltatást saját nevében megrendelő adóalany továbbnyújtaná, azaz továbbszámlázná azt, akkor ő nem saját nevében és javára, hanem saját nevében, de más javára járna el, így nem felelhetne meg az Áfatörvény 206. § (1) bekezdés cb) pontjában foglalt feltételeknek, azaz nem minősülne utasnak, következésképpen az utazásszervezési árrésadózás alkalmazása a neki történő számlázás során nem jöhetne szóba.)

Összefoglalva a fentieket: az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás igénybe vevője csak az Áfatörvény 206. § (1) bekezdés ca), illetve cb) pontjai valamelyikének megfelelő utas lehet. Amennyiben az utas eleve nem adóalanyként jár el, akkor az utasi minőséghez csupán annyi szükséges, hogy erről – mármint a nem adóalanyi minőségben történő eljárásról – az utazásszervezőnek nyilatkozzon. Ha az utazásszervezési szolgáltatás megrendelője adóalany, akkor az utasi minőség feltétele, hogy a megrendelés a megrendelő adóalany saját nevében és javára történjen; illetőleg ez esetben is szükséges, hogy a felsorolt feltételek fennállásáról a megrendelő nyilatkozzon az utazásszervezőnek.

Önmagában az a tény, hogy a megrendelő megfelel az Áfatörvény 206. § (1) bekezdés c) pontjában meghatározott utas fogalomnak, még nem jelenti azt, hogy az utazásszervező az általa nyújtott szolgáltatásra az árrésadózás szabályait alkalmazza, hiszen – ahogy azt az 1. pont bevezetőjében is írtuk – további két feltétel fennállása is szükséges az árrésadózás alkalmazhatóságához.

b) A szolgáltatás utazásszervezési tartalma

A második feltétel, hogy egy szolgáltatás az Áfatörvény XV. fejezetében meghatározott árrésadózás szerint minősülhessen: az utazásszervező által nyújtott szolgáltatás tartalmában az Áfatörvény XV. fejezetében definiált utazásszervezési szolgáltatás legyen. Az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás tartalmára az Áfatörvény 206. § (1) bekezdés a) pontjában, valamint (2) bekezdésében találunk rendelkezéseket.

ba) A turisztikai cél

Az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás legfontosabb fogalmi ismérve, hogy annak túlnyomó részben turisztikai célúnak kell lennie. Ez azt jelenti, hogy amennyiben a szervezett utazás (túlnyomó részben) nem turisztikai célú, a szolgáltatásra az árrésadózás szabályai nem alkalmazhatók, még akkor sem, ha az a szolgáltatás igénybe vevője megfelel az a) pontban részletezett utas fogalomnak, illetve függetlenül attól, hogy az is fennáll a szolgáltatásra, hogy az más adóalany(ok)tól megrendelt ügyletekből tevődik össze. Tehát – függetlenül az igénybe vevő minőségétől – egy üzleti célú utazás megszervezése nem adózhat az árrésadózás szabályai szerint, ugyanis erre az utazásra nem teljesül a turisztikai cél.

Például amennyiben egy adóalany cég egy utazásszervezőtől – saját nevében és javára, azaz a dolgozókra nem továbbszámlázva – szállást, repülőjegyet, továbbá szakmai előadásokhoz szükséges feltételek biztosítását (ti. terem szervezését, az adott előadások lefolytatásához szükséges tárgyi feltételek biztosítását stb.) rendel meg, akkor a szolgáltatás nem tartozhat az árrésadózás szabályai alá, hiszen – bár a megrendelő ugyan minősülhetne utasnak, mivel saját nevében és javára veszi igénybe az utazásszervező szolgáltatását – azonban a szolgáltatás (az

utazásszervező által is ismerten) túlnyomó részben nem turisztikai célú, így az nem lehet árrésadózás alá eső utazásszervezés, vagyis az az általános szabályok szerint adózik. Ez akkor is így van, ha az üzleti utazás megszervezése során az utazásszervező turisztikai jellegű programokat (pl. városnézést, idegenvezetést) is nyújt. Ebben az esetben ugyan valóban van turisztikai eleme az utazásszervezésnek, azonban az nem túlnyomó részben van jelen, hiszen az utazás alapvető célja szakmai, nem pedig turisztikai.

Ha az adóalany cég kizárólag szállást, személyszállítást (esetleg városnézést, idegenvezetést) rendel meg az utazásszervezőtől, és nyilatkozik, hogy a megrendelés saját nevében és javára történt, akkor a szolgáltatás árrésadózás alá esik, hiszen ebben az esetben a szolgáltatás túlnyomó részben turisztikai célú. Felmerülhet bennünk a kérdés, hogy ebben az esetben biztosan leszögezhető-e a turisztikai cél, hiszen mi akadálya lenne annak, hogy a cég saját maga szervezze meg az utazás szakmai részét, így semmi különbség nincsen az előző példa és a jelenlegi között, mégis más lesz az adózásbeli megítélés. Látni kell azonban, hogy a forgalmi adóztatás szolgáltatásnyújtásra irányul, nem pedig az igénybevétel jellegét vizsgálja, ami azt jelenti, csupán az a fontos, hogy a szolgáltatás nyújtója által teljesített ügylet jellege mit takar; az adózási technika szempontjából nem lényeges, hogy a szolgáltatás igénybe vevője azt mihez veszi igénybe. Ez egy utazásszervező által nyújtott szolgáltatás esetén praktikusan azt jelenti, hogy mivel a szállás, személyszállítás, idegenvezetés, városnézés együtt, mint önálló, komplex szolgáltatás (nyújtói szempontból ezekben az esetekben) turisztikai célú, így nem érdekes az, hogy a saját nevében és javára eljáró adóalany egyébként – az utazásszervezőtől függetlenül – adott esetben a helyszínen saját szervezésében szakmai előadásokat is szervez. Ugyanis a szakmai rész már nem az utazásszervező szolgáltatásának részeleme (míg az előző példában maga az utazásszervező bonyolította a szakmai előadások megszervezését is).

bb) Közvetített szolgáltatás versus utazásszervezés

Az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás tartalma kapcsán – a turisztikai célon túl – az Áfatörvény 206. § (2) bekezdése is tartalmaz rendelkezéseket. Az Áfatörvény 206. § (2) bekezdése értelmében (az egyéb rendelkezésekkel összhangban vizsgálva) utazásszervezési szolgáltatásnak minősül az is, amelynek időtartama nem haladja meg a 24 órát, illetve az is, amely éjszakai szálláshelyadást nem tartalmaz. (Bár az Áfatörvény XV. fejezetében expressis verbis nem szerepel, hogy egykomponensű szolgáltatás is lehet utazásszervezési szolgáltatás, azonban abból következően, hogy – szemben a 2007. december 31-ig hatályos áfaszabályokkal – az Áfatörvény nem írja elő, hogy kizárólag az egynél több komponensű csomagra alkalmazható az árrésadózás, ezért amennyiben az utazásszervező egykomponensű szolgáltatása megfelel az egyéb feltételeknek, a szolgáltatás árrésadózás alá esik.)

A következőkben áttekintünk néhány konkrét szolgáltatást abból a szempontból, hogy az mennyiben eshet árrésadózás alá.

Amikor az utazásszervező pusztán menetjegyet értékesít, az alábbi megítélés az irányadó. A hivatalos álláspont szerint az Áfatörvény XV. fejezetében tárgyalt utazásszervezési tevékenység – elnevezésének megfelelően – mindig az utazással összefüggésben saját néven megrendelt, az utas számára más adóalany által teljesített szolgáltatás vagy szolgáltatások nyújtásának megszervezését jelenti. A menetjegy értékesítése kapcsán szoros értelemben vett szervező tevékenységet kifejteni nem kell, így az utazásszervezésnek köznapi értelemben az nem is nevezhető.

A közös hozzáadott értékadó rendszerről szóló 2006/112/EK Irányelv 306. cikkének előírása is „az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok által nyújtott szolgáltatások” felhasználásáról beszél az árrésadózás kapcsán, ami szintén azt erősíti, hogy akkor kell a különös adózási módot alkalmazni, amikor szervezni (lebonyolítani) kell az utazást. Éppen ezért – összhangban az irányelvi rendelkezésekkel – nem kizárható a menetjegy-értékesítés vonatkozásában az Áfatörvény 15. §-a szerinti közvetített szolgáltatásra vonatkozó szabályok alkalmazása.

A menetjegy-értékesítés megfelelő adózási módjának kiválasztásakor a következő kérdések vetődhetnek fel, melyek egyben az elhatárolási szempontok kialakítását is segítik:

– mire irányul az utas szándéka, utazásszervezési szolgáltatás igénybevételére, vagy csupán a menetjegy megvásárlására,

– a menetjegyet a közvetítő saját nevében jogosult-e értékesíteni (bizományos), vagy csupán az utas nevében adja le a foglalást (ügynök).

Ha az utas szándéka kizárólag menetjegy vételére irányul, és azt a közvetítő saját nevében – bizományosként – értékesíti, akkor ez az eset az Áfatörvény 15. §-a szerinti közvetített szolgáltatás és nem utazásszervezés.

Kérdéses, lehet a rendezvényszervezés során szervezett utazások kezelése, például ha tudományos konferenciát szervez az adóalany, ugyanakkor a vidéken élő résztvevők számára esetlegesen szállást is megrendel. Ilyen esetekben a hivatalos álláspont szerint a szervezés rendezvény lebonyolítására (és nem az utazás érdekében) történik. A konferencia-, illetve rendezvényszervezés az utazáshoz kapcsolódó szolgáltatásoktól lényegesen különböző szolgáltatások megrendelését és együttes továbbnyújtását jelenti (így terembérlés, hangosítás, előadók biztosítása, tolmácsolási szolgáltatás, büfé biztosítása stb.). A rendezvényszervezés valódi tartalma szerint még akkor is különbözik az utazásszervezéstől, ha többnapos konferencia okán szállásról és egyéb ellátásról is gondoskodni kell. A hivatalos álláspont szerint tehát a rendezvényszervezés nem tartozik az Áfatörvény XV. fejezetében szabályozott adózási mód alá.

Abban az esetben, ha az utas csupán szállást rendel meg az utazásszervezőtől, akkor – hasonlóan a menetjegy értékesítésénél tárgyaltakhoz – fő szabályként azt mondhatjuk, hogy nem utazásszervezés, hanem közvetített szolgáltatás nyújtása történik az utazásszervező részéről, így a szolgáltatás nem az árrésadózás szabályai szerint adózik. Itt is felmerülhet azonban, hogy az utazásszervező nem csupán szállást közvetít, hanem azzal kapcsolatban valamilyen többlet- (ti. szervező) tevékenységet is kifejt, ilyenkor pedig nem elvitatható az árrésadózás szerinti kezelés. A szerző álláspontja szerint kizárólag az utazásszervező képes eldönteni, hogy amikor csupán szállást foglal az utasnak, akkor ő azzal kapcsolatban fejt-e ki a közvetített szolgáltatáson túlmutató szervező tevékenységet is, vagy pusztán az Áfatörvény 15. §-a szerinti közvetített szolgáltatást nyújt.

Vannak olyan egyéb szolgáltatások vagy értékesítések, amelyek ugyan az utazásszervezőnél merülnek fel, de nem feltétlenül utazás lebonyolítása, szervezése során.

Ilyenek lehetnek például:

– autóbérlés,

– idegenvezetés,

– városkártyák, egyéb kedvezménykártyák szervezése, intézése,

– vízumok, engedélyek, belépők, színházjegyek szervezése,

– könyv, útikönyv értékesítése,

– gyógyszolgáltatás (gyógyfürdő-szolgáltatás), sportszolgáltatás

– a szálloda által a vendég javára mástól igénybe vett szolgáltatások (pl. internet, telefon).

Amennyiben ezen szolgáltatások önmagukban állnak és nem egy meghatározott, az adóalany által szervezett, bonyolított utazás során hasznosulnak, nem minősülnek az Áfatörvény XV. fejezetében szabályozott utazásszervezési szolgáltatásnak, hanem az Áfatörvény általános szabályai szerint ítélendők meg. Abban az esetben azonban, ha a szolgáltatás nyújtója által szervezett, bonyolított utazás során teljesülnek, akkor az utazásszervezési szolgáltatás adóalapjának részét képezik, így árrésadózás alá vonandók.

c) Más adóalany(ok)tól igénybe vett szolgáltatások, beszerzett termékek

Az utazásszervezési szolgáltatás alapvetően más adóalany(ok)tól megrendelt ügyletekből áll össze. Ez azt jelenti, hogy nem az utazásszervező az, aki az utazás lebonyolításához közvetlenül szükséges ügyleteket fizikailag is teljesíti, hanem ő maga is más adóalany(ok)tól rendeli meg az általa nyújtott utazásszervezés részelemeit alkotó szolgáltatásokat, esetleg termékértékesítéseket.

Ehhez kapcsolódóan figyelemmel kell lenni az Áfatörvény 206. § (3) bekezdésére, amely – a fentiekkel összhangban – kizárja az árrésadózás alkalmazásából az utazási ügynököt, azaz nem engedi meg az árrésadózás szabályainak alkalmazását abban az esetben, ha az utazási szolgáltatást nyújtó nem saját nevében és az utas javára megrendelten teljesít, hanem más nevében és javára (azaz ügynökként) jár el. Az olyan utazási ügynökök szolgáltatására, akik (amelyek) kizárólag közvetítenek az utazásszervezési szolgáltatást nyújtó adóalany és az utas között, mégpedig úgy, hogy az utazási szerződés nem az ügynök és az utas között, hanem az eredeti utazásszervező és az utas között köttetik, az általános szabályokat kell alkalmazni.

2. Teljesítési hely és alkalmazandó adómérték az árrésadózás alá tartozó utazásszervezési szolgáltatások esetén

Az árrésadózás alá eső utazásszervezés esetén a teljesítés helye az Áfatörvény 208. §-a értelmében az a hely, ahol az utazásszervező gazdasági céllal letelepedett (gazdasági célú letelepedés hiányában pedig az a hely, ahol lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye van). Az idézett rendelkezésből következően a belföldön székhellyel, állandó telephellyel rendelkező áfaalanynak az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatása belföldön teljesül, ami azt jelenti, hogy függetlenül attól, hogy maga az utazás (részben vagy egészben) nem Magyarországon történik, vagy az utas magyar vagy külföldi személy, magyar illetőségű utazásszervező esetén az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás a magyar Áfatörvény hatálya alá tartozik, és arra a különös adózási mód alkalmazandó. (Természetesen azoknál az adóalanyoknál, amelyeknek több államban van állandó telephelye, az utazásszervezési szolgáltatás annak az államnak a területén valósul meg, amelynek a területén

az az állandó telephely található, amely az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatással a legközvetlenebbül érintett. Ha a szolgáltatás a Közösség másik tagállamában vagy harmadik országban teljesített – azaz az utazásszervező nem belföldön letelepedett -, az utazásszervezési szolgáltatás nem tartozik a magyar Áfatörvény hatálya alá, hanem azon állam forgalmi adószabályai alkalmazandók, ahol az adott utazással összefüggésben az utazásszervező letelepedettnek minősül.)

Az utazásszervezési szolgáltatás adómértéke fő szabályként 25 százalék, azonban ez alól az Áfatörvény 211. § (1) bekezdése kivételt állapít meg, ugyanis a hivatkozott szakasz az utazásszervezői szolgáltatás esetében adó alóli mentességet határoz meg, mégpedig az utazásszervező által az utas számára megrendelt, harmadik országban teljesített szolgáltatásokkal, termékértékesítésekkel összefüggésben. Amennyiben az utazásszervező az utazásszervezési szolgáltatáshoz az utas javára megrendelten csak olyan más személy által nyújtott szolgáltatást vesz igénybe, amely harmadik országban teljesül, az utazásszervezési szolgáltatás egésze mentesül az adó alól. Az adó alóli mentesség csak arányos részben illeti meg az utazásszervezőt abban az esetben, ha az utazásszervezési szolgáltatás teljesítéséhez szükséges, az utas javára megrendelt szolgáltatásnyújtás, termékértékesítés teljesítési helye részben a Közösség területén, részben azon kívül van.

Ha például az utas egy magyar utazási irodától Ausztráliában szállást és ehhez kapcsolódó túraprogram-szervezést rendel meg, akkor az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás teljesítési helye ebben az esetben is Magyarország (hiszen az utazási iroda székhelye belföld), azonban az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás adómentes lesz, tekintettel arra, hogy ténylegesen harmadik országban teljesült szolgáltatásokról van szó.

3. Az árrésadózás lényege: az adóalap meghatározása

Az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatás adóalapjának meghatározása két módszer szerint történhet. Az egyik az ún. egyedi nyilvántartáson alapuló módszer, a másik pedig az ún. önálló pozíciószámonkénti nyilvántartáson alapuló módszer.

a) Az egyedi nyilvántartáson alapuló módszer

Az Áfatörvény 210. § (1) bekezdése alapján az adó alapja az utazásszervező árrése. Az árrés az a pénzben kifejezett összeg, amely az utas által megtérítendő/megtérített pénzben kifejezett – adót nem tartalmazó – ellenérték és az utas javára megrendelt – fizikai értelemben más személy által teljesített – szolgáltatások, termékértékesítések pénzben kifejezett (megtérített/megtérítendő) bruttó ellenértékének különbözete.

Ha az utas által fizetett összeg 1000 bruttó egység, és a külső szolgáltató által igénybe vett szolgáltatás bruttó értéke 400 egység, akkor a két összeg különbözete 600 egység, amely már az adót is tartalmazza. Azaz bruttó érték (az árrés tulajdonképpen ennek a 600 egységnek az adóval csökkentett összege lesz), hiszen így jön ki az, hogy az árrés egyik tényezőjét, mégpedig az utas által megtérített (megtérítendő) összeget nettó módon kalkulálják az árrés számítása során.

Az adóalapként értelmezhető árrés csak pozitív előjelű lehet. Amennyiben az árrés nulla vagy negatív, akkor az árrés nem minősül adóalapnak, így adófizetés nem merül fel. Az adóalapra

fő szabály szerint az általános adókulcs szerinti áfát, vagyis 25 százalékos mértékű adót kell felszámítani.

A bizonylatolásnál elsősorban arra kell figyelemmel lenni, hogy az utazásszervezési szolgáltatás nyújtásával összefüggésben az Áfatörvény számlázási szabályai alkalmazandók. A számlán kötelező arra vonatkozó utalást szerepeltetni, hogy az Áfatörvény XV. fejezetében meghatározott különös szabályokat alkalmazták. Fontos szabály, hogy az adóalapot, azaz az árrést és az adóalapot terhelő áfa összegét – mivel e tekintetben az általánostól eltérő szabályt az Áfatörvény XV. fejezete nem tartalmaz – a hivatalos álláspont szerint a számlában szerepeltetni kell. (Ha az utas nem adóalany, nem kifogásolható, ha az utazásszervező nem számlát vagy egyszerűsített adattartalmú számlát, hanem nyugtát állít ki, amelyen – a nyugtára vonatkozóan az Áfatörvény által előírt kötelező alaki és tartalmi kellékekből következően – az adóalapot, azaz az árrést szerepeltetni nem kell.)

Az utazásszervezői szolgáltatás fő szabály szerint akkor valósul meg, amikor a szolgáltatásnyújtás tényállásszerűen megtörténik, így például egy normál utazás esetén a teljesítés időpontja akkor van, amikor az utazás befejeződött. Mivel utazásszervezés esetén a gyakorlatban az ellenértéket nem a visszaérkezést követően, hanem a szolgáltatás teljesítését megelőzően fizetik, figyelemmel kell lenni arra, hogy az utastól a visszaérkezést – azaz a teljesítést – megelőzően beszedett pénzösszegek előlegként viselkednek. Utazásszervezői szolgáltatás esetében is – hasonlóan az általános szabályokhoz – adófizetési kötelezettség kapcsolódik az előleg fizetéséhez. Az utazásszervező által jóváírt, kézhez vett előleg összegét ezért úgy kell tekinteni, mint amely arányosan tartalmazza az árrést is. Természetesen azon oknál fogva, hogy az előleg fizetésére a teljesítést megelőzően kerül sor, és hogy az utazásszervező által megrendelt szolgáltatások ellenértéke utóbb változhat, az előleg adótartalmának kiszámítására csak a tervezett árrés alapján kerülhet sor. Fizetendő adót az előlegből az az arányos rész tartalmaz, ami az utazásszervező által számított, elérni kívánt árrésnek felel meg. Tekintve, hogy az árrés itt a törvényi előírások szerint adót is tartalmaz, előlegnél árrés fogalma alatt csak bruttó összeg értelmezhető, amelyből felülről számítva határozandó meg az előleg után fizetendő adó összege. Az előlegről kibocsátandó bizonylatra az Áfatörvény számlázásra vonatkozó általános szabályai vonatkoznak.

Ha az utazásszervező a fentiek szerint az előlegről kalkulált adatok segítségével állított ki számlát az utasnak, amennyiben a végleges adatok alapján az árrés – és emiatt az adóalap és a fizetendő adó összege – változik, akkor a korábban kiállított számlákat a végleges adatok alapján módosítani szükséges, és ezzel együtt önellenőrizni kell azokat az adómegállapítási időszakokat, amelyeket a módosítás érint. Az árrés az egyedi nyilvántartáson alapuló módszer alkalmazása esetén utanként számítandó. Ez azt jelenti, hogy az árrést – feltéve, ha egy azonos út alatt a különböző utasok eltérő tartalmú szolgáltatásokat vesznek igénybe az utazásszervezőtől (például egyesek egyhetes, mások többhetes turnusra fizetnek, eltérő árkategóriájú szállást rendelnek meg) – utasonként kell kiszámítani. A hivatalos álláspont szerint az sem kifogásolható, ha az azonos paraméterekkel bíró, egy időpontban, ugyanoda tartó utakat összesítve veszi alapul az utazásszervező az árrés – és így az adóalap – megállapításakor.

b) Az önálló pozíciószámonkénti nyilvántartáson alapuló módszer

Az utazásszervező az egyedi nyilvántartáson alapuló módszer alkalmazása helyett az ún. önálló pozíciószámonkénti nyilvántartáson alapuló módszert is választhatja.

Fontos, hogy az önálló pozíciószámonkénti nyilvántartáson alapuló módszer alkalmazása nem automatikus, annak alkalmazását az utazásszervezőnek választania kell, és ez irányú választását az adóhatósághoz be kell jelentenie. A hivatalos álláspont szerint az önálló pozíciószámonkénti nyilvántartáson alapuló módszer választására év közben is lehetőség van. Abban az esetben, ha az utazásszervező ezzel a választással él, akkor attól a választása évét követő naptári év végéig nem térhet el.

Lényeges további szabály, hogy amennyiben az utazásszervező áttér az egyedi nyilvántartáson alapuló módszerről az önálló pozíciószámonkénti nyilvántartáson alapuló módszer alkalmazására, azon utak esetében, amelyekre az utas általi előlegfizetés az áttérést megelőzően történt, egyedi nyilvántartáson alapuló módszerrel kell meghatározni az adóalapot.

Az önálló pozíciószámonkénti nyilvántartáson alapuló módszer lényege egyebekben a következőkben áll:

A módszer alkalmazhatóságának alapvető feltétele, hogy az utazásszervező az azonos földrajzi területre (helyszínre) irányuló, azonos tartalmú és minőségű szolgáltatásokat (jellemzően utakat) egy ún. önálló pozíciószám alá vonja. Minden olyan adómegállapítási időszakban, amelyben a pozíciószámra vonatkozóan az utas(ok) által előleg fizetése történik, az utazásszervező – a külső szolgáltatóktól kapott előzetes költséginformációk alapján – az előleg összegéhez viszonyított arányos költségek és a befizetett előlegek összegének figyelembevételével egy „kalkulált árrést” számol, amelynek alapulvételével fizet adót az adott adómegállapítási időszakban. Mindezt úgy, hogy az utas(ok) által az érintett adómegállapítási időszakban fizetett összesített előlegek összegéből kivonja a külső szolgáltatóknak teljesített, vagy (várhatóan) teljesítendő bruttó költségek arányos összegét. Amennyiben a különbözet nulla vagy negatív, akkor az adott adómegállapítási időszakban adófizetés nem merül fel, azonban ha a „kalkulált árrés” pozitív, akkor arra vonatkozóan adót kell fizetni.

Amikor az önálló pozíciószám megszűnik (ennek legtipikusabb esete, ha a pozíciószámot az utazásszervező lezárja), akkor egy ún. végleges árrést kell számolni. A végleges árrés az utasok által fizetett teljes összegek és a külső szolgáltatók felé fizetett bruttó költségek különbözete. Amennyiben az utazásszervező a végleges árrést kiszámolta, akkor megvizsgálja, hogy az általa – az egyes adómegállapítási időszakokban – „kalkulált árrések” összesített összege és a végleges árrés között a különbség eléri-e a 10 ezer forintnak megfelelő pénzösszeget. Ha a különbözet a jelzett összeget nem éri el, úgy kell tekinteni, hogy az utazásszervező a „kalkulált árrésekkel” az adót megfizette. Amennyiben azonban a különbözet eléri vagy meghaladja a 10 ezer forintot, akkor a végleges árrés alapján kell az adót meghatározni.

Ha a végleges árrés nulla vagy negatív, akkor adóalap nem lesz, így a kalkulációk során esetlegesen megfizetett adót az utazásszervező az önálló pozíciószám lezárása szerinti adómegállapítási időszakban visszakérheti. Abban az esetben, ha a végleges árrés pozitív, ez lesz a végleges adóalap, amely után az utazásszervezőnek adót kell fizetnie. Amennyiben a végleges árrés alapján kiszámolt adó összege több vagy kevesebb, mint a „kalkulált árrések” alapján kiszámított és már rendezett adóösszegek összesített összege, akkor a különbözetet az utazásszervező – attól függően, hogy a számítás eredményeként többet vagy kevesebbet kell végül adóznia – a pozíciószám lezárása szerinti adómegállapítási időszakban számolja el fizetendő adót növelő vagy csökkentő tételként.

Meg kell jegyezni, hogy az önálló pozíciószám nem pusztán akkor szűnik meg, ha az utazásszervező azt lezárja, hanem akkor is, ha azon 6 hónapos időtartamban ténylegesen nem nyújt szolgáltatást, vagy ha jogutód nélkül megszűnik, illetve, ha a következő adómegállapítási időszaktól kezdődően – választása szerint – az egyedi nyilvántartáson alapuló módszert kívánja a továbbiakban alkalmazni.

Az önálló pozíciószámonkénti módszer alá eső utazásszervezési szolgáltatások bizonylatolásáról eddig még nem született hivatalos tájékoztató. A szerző álláspontja szerint az utas számára kibocsátott számlán az árrést – azaz az adó alapját – nem kell feltüntetni, mivel az önálló pozíciószámonkénti nyilvántartáson alapuló módszer alkalmazása esetén az egyes utasokra vonatkoztatott árrés nem értelmezhető, hiszen az utazásszervező ebben az esetben árréstömeggel számol. Az adó alapját ugyanis értelemszerűen csak abban az esetben kell feltüntetni a teljesítésről (előlegről) kibocsátott számlán, ha az adott ügylet esetében az értelmezhető.

4. Az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatáshoz kapcsolódó adólevonási tilalom

Az árrésadózás sajátosságaiból eredően – amely szerint csak az árrés után van adófizetési kötelezettség – az utazásszervezők szolgáltatásaihoz kapcsolódóan adólevonási tilalom érvényesül. Az utazásszervezési szolgáltatás teljesítéséhez szükséges, az utas javára megrendelt, fizikai értelemben más személy által teljesített szolgáltatásnyújtáshoz, termékértékesítéshez kapcsolódóan az utazásszervezőre áthárított adó tekintetében az utazásszervező adóalanyt adólevonási jog nem illeti meg.

A hivatalos álláspont szerint azonban – bár az Áfatörvény szövege a más adóalany által áthárított adó tekintetében rendel levonási tilalmat – az igénybe vett szolgáltatás után saját név alatt felszámított áfára is vonatkozik az adólevonási tilalom. Ez azt jelenti, hogy amennyiben az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatást teljesítő adóalany olyan szolgáltatást vesz külföldi partnerétől igénybe, amely az Áfatörvény 37-46. §-ai értelmében Magyarországon minősül teljesítettnek, és emiatt a magyar utazásszervezőnek kell a külföldi adóalany helyett a magyar áfát a szolgáltatás igénybevétele kapcsán megfizetni, akkor – függetlenül attól, hogy ez az adó a megfizetés technikáját nézve nem áthárított adó – a levonási tilalom érvényesül, azaz az érintett adótétel csak fizetendő oldalon jelenik meg az árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatást teljesítő adóalanynál.

III. Az általános szabályok szerint minősülő (árrésadózás alá nem eső) utazásszervezés

1. Az árrésadózás alá nem eső utazásszervezési szolgáltatás lényegi elemei

A II. pontban részleteztük, hogy milyen feltételeknek kell ahhoz megfelelni, hogy az utazásszervező szolgáltatása árrésadózás alá tartozzon. Abban az esetben, ha az ügylet akárcsak egy feltételnek nem felel meg, akkor az utazásszervezésre vonatkozó árrésadózási mód nem alkalmazható. Ez azt jelenti, hogy amennyiben:

– az igénybe vevő nem felel meg az utas fogalomnak, és/vagy

– a szolgáltatás tartalmában nem utazásszervezés, és/vagy

– az utazásszervező nem más adóalany(ok)tól igénybe vett szolgáltatások, termékértékesítések segítségével nyújtja saját szolgáltatását,

a szolgáltatásra nem az Áfatörvény XV. fejezetében foglalt szabályok, hanem az Áfatörvény általános rendelkezései vonatkoznak.

Például amennyiben egy áfaalany cég az utazásszervezőtől ugyan utazásszervezési szolgáltatást rendel meg, azonban azt nem saját nevében és javára teszi (azaz nem minősül utasnak), akkor az utazásszervező a szolgáltatását nem kezelheti az árrésadózás szabályai szerint, hanem az általános szabályokat kell alkalmaznia.

Ugyanez a helyzet, ha az áfaalany megrendelő nyilatkozik ugyan az utazásszervezőnek, hogy ő saját nevében és javára rendeli meg a szolgáltatást (azaz utasnak minősül), azonban az igénybe vett ügylet nem turisztikai célú, hanem szakmai konferencia szervezése, ez esetben – bár az igénybe vevő megfelelne az utas fogalomnak – a szolgáltatás nem felel meg az Áfatörvény XV. fejezetében meghatározott utazásszervezési szolgáltatás feltételeinek (ti. a turisztikai cél hiányában), így az árrésadózás szabályai nem alkalmazhatók.

2. Teljesítési hely az általános szabályok szerint minősülő (árrésadózás alá nem eső) utazásszervezési szolgáltatás esetén

A hivatalos álláspont szerint az árrésadózás alá nem eső utazásszervezési szolgáltatás teljesítési helyére az Áfatörvény 37. §-a vonatkozik. Ez azt jelenti, hogy – amennyiben az utazásszervezési szolgáltatás nem esik árrésadózás alá – annak teljesítési helye adóalany megrendelő esetén a megrendelő gazdasági célú letelepedésének a helye, nem adóalany megrendelő esetén pedig a szolgáltatásnyújtó gazdasági célú letelepedésének a helye. (Az árrésadózás alá nem eső utazásszervezési szolgáltatás teljesítési helye tehát nem esik a 42. § alá, azaz nem aszerint minősül teljesítettnek, hogy tényleges értelemben hol van a teljesítés helye.)

Például amennyiben egy magyar utazásszervező utazási csomagot vásárol egy francia utazási irodától, akkor – tekintve, hogy nem árrésadózás alá eső utazásszervezési szolgáltatásról van szó – a szolgáltatás teljesítési helye a megrendelő adóalany gazdasági letelepedésének a helye, e példában Magyarország, így a magyar utazásszervező belföldön a francia utazási iroda helyett áfát fizet. (Meg kell jegyezni, hogy – mint ahogyan azt a jelen cikk II. pont 4. alpontjában részleteztük – ezt a saját név alatt megfizetett magyar áfát a magyar utazásszervező csak abban az esetben tudja levonásba helyezni, ha a francia adóalanytól igénybe vett utazásszervezési szolgáltatást nem árrésadózás alá eső utazásszervezésként nyújtja tovább. Ha ugyanis a magyar utazási iroda a francia adóalanytól igénybe vett utazásszervezési szolgáltatást utasnak nyújtja tovább, akkor bejön az Áfatörvény 212. §-ában megfogalmazott levonási tilalom, amelynek alapján a francia utazásszervező helyett saját nevében megfizetett áfát nem helyezheti levonásba.)

A fentieken túl a teljesítési hely szabályok kapcsán figyelemmel kell lenni arra, hogy a gyakorlatban ismert olyan megoldás is, amikor az utazásszervező adóalany nem komplex utazásszervezési szolgáltatást, azaz nem egy komplett utazási csomagot rendel meg a másik utazásszervezőtől, hanem önálló közvetített szolgáltatásokat, például külön (önálló) szolgáltatásnak minősülő szállodát, személyszállítást, idegenvezetést stb. Ebben az esetben mindegyik szolgáltatás teljesítési helyét önállóan kell meghatározni. Ha például a magyar utazásszervező nem egy – a külföldi partnere által már összeállított – komplex utazási csomagot rendel meg, hanem a külföldi partner (például egy tour operator) a magyar utazásszervező igényei szerint keres kifejezetten az utazásszervezőnek szállodát, szervezi meg az utazás során szükséges személyszállításokat, idegenvezetést, akkor a tour operator nem egy

komplex utazási csomagot, hanem egymástól elkülönült önálló szolgáltatásokat teljesít. Ebben az esetben a szállodai szolgáltatás – ingatlanhoz kapcsolódó szolgáltatásról lévén szó – ott adózik, ahol az ingatlan fekszik, a személyszállítás a megtett útvonal alapján minősül teljesítettnek, az idegenvezetésnek pedig – figyelemmel az Áfatörvény 42. §-ára – a tényleges teljesítés helyén van a teljesítési helye. A két megítélés között – a szerző álláspontja szerint – az a különbség, hogy a felek közötti szerződés alapvetően arról szól-e, hogy az utazásszervező a partnerétől a partner által már összeállított, kész utazási csomagot vásárol (amely adott esetben más személy által is megvásárolható lenne), avagy az utazásszervező partnere az utazásszervező által megadott egyedi paraméterek alapján kifejezetten az utazásszervező javára rendeli meg az utazásszervező által összeállítandó csomag részelemeit alkotó szolgáltatásokat. Az előbbi esetben az utazásszervező egy komplex utazásszervezési szolgáltatást vesz igénybe, az utóbbi esetben viszont önálló közvetített szolgáltatásokat.

Példa:

Tegyük fel, hogy a magyar utazási iroda megbíz egy ír tour operatort azzal, hogy rendeljen meg egy írországi körutazáshoz 25 személynek szállást a megadott ír városokban, szervezze meg az írországi személyszállítást a kért helyszínek között és az idegenvezetést. Ebben az esetben, tekintve, hogy a tour operator nem egy már kész, általa korábban összeállított csomagot értékesít a magyar utazási irodának, hanem az utazási iroda által megadott egyedi paraméterek szerint kifejezetten a magyar utazási iroda megbízásából rendeli meg a nevezett szolgáltatásokat, ezért az ír tour operator nem komplex utazásszervezési szolgáltatást, hanem közvetített szállodai, személyszállítási és idegenvezetési szolgáltatásokat nyújt a magyar utazási irodának. Ez azt jelenti, hogy mind az írországi szállodai szolgáltatások, mind az Írországban futó személyszállítás, mind pedig az idegenvezetés Írországban minősül teljesítettnek, így a magyar utazási irodának belföldön (Magyarországon) nincs az igénybe vett szolgáltatások kapcsán áfafizetési kötelezettsége.

Ha a példán annyiban módosítunk, hogy a magyar utazási iroda az ír tour operatortól úgy rendel meg 25 főre írországi körutazást, hogy a körutazási csomagot az ír tour operator nem a magyar utazásszervező által megadott paraméterek alapján állítja össze, hanem az már készen áll nála, azaz egy kész utazási csomagot értékesít a magyar utazásszervező részére, akkor a szolgáltatás már komplex utazásszervezési szolgáltatás, amelynek teljesítési helye az Áfatörvény 37. §-a értelmében a magyar utazási iroda (mint megrendelő) gazdasági letelepedésének a helye, tehát Magyarország. Ezért a magyar utazási irodának az igénybe vett szolgáltatás után belföldön adót kell fizetnie (az ír szolgáltatásnyújtó helyett), amelyet csak abban az esetben helyezhetne levonásba, ha nem árrésadózás alá eső utazásszervezéshez venné igénybe.

Tour Operators Margin Scheme

HMRC Reference:Notice 709/5 (November 2009) View Change History

(Download options for this document)

Contents

Foreword

1. Introduction

1.1 What is this notice about?

1.2 Where can I find the law that is relevant to this notice?

2. Introductions to the Tour Operators' Margin Scheme (TOMS)

2.1 What is the Tour Operators' Margin Scheme?

2.2 Does the TOMS only apply to 'traditional' tour operators?

2.3 Must I use the TOMS?

2.4 Does the TOMS cover all my supplies?

2.5 Is the TOMS affected by where the supplies are enjoyed?

2.6 How does the TOMS work?

2.7 What is a margin scheme supply?

2.8 What is meant by the term ‘traveller’?

2.9 What type of supplies fall within the TOMS?

2.10 Can any other supplies become margin scheme supplies?

2.11 What is a margin scheme package?

2.12 What about supplies of services similar to those at paragraph 2.9 that are not bought-in?

2.13 How do I account for VAT on in-house supplies?

2.14 Must agency supplies be included in the TOMS?

2.15 Does it matter where my business is established?

3. Supplies to businesses

3.1 What happens if I make supplies to business customers?

3.2 Can I include wholesale supplies in the TOMS?

3.3 Can I exclude supplies to business customers for their own consumption from the TOMS?

3.4 What if I supply educational school trips which include margin scheme supplies?

3.5 What if I supply the teaching of English as a foreign language?

3.6 What if my TOMS supplies form only an incidental part of my business?

4. Special Rules

4.1 What is my taxable turnover for VAT registration or deregistration purposes?

4.2 Can I make TOMS supplies from within a VAT group?

4.3 What VAT can I reclaim on my purchases?

4.4 What VAT can't I reclaim?

4.5 What type of supply am I making?

4.6 Where is the place of supply of margin scheme services?

4.7 Where is the place of supply of in-house supplies?

4.8 What happens if my place of supply is in another Member State?

4.9 What is the VAT liability of margin scheme supplies?

4.10 What happens when I make a margin scheme supply of transport that is partly inside the EC?

4.11 How do I treat a journey without stops?

4.12 How do I treat a journey with stops?

4.13 How do I treat cruises and connected flights?

4.14 What is the time of my supply (the tax point)?

4.15 What else should I consider?

4.16 Can I use the Cash Accounting Scheme for the TOMS?

4.17 Can I use the Annual Accounting Scheme for the TOMS?

4.18 Can I use the flat-rate scheme for new businesses for the TOMS?

4.19 What about self-billing?

4.20 Can I issue a VAT invoice for TOMS sales?

5. TOMS – the calculations

5.1 What is the purpose of the year-end calculation?

5.2 How does the year-end calculation work?

5.3 Must I use the market value method?

5.4 Can I change between the market value and cost-based methods?

5.5 Is there a simpler version of this calculation?

5.6 What records do I need to keep?

5.7 When must I do the year-end calculation?

5.8 Can I await audited accounts before carrying out the year-end calculation/adjustment?

5.9 Can I do separate calculations for EC and non-EC supplies?

5.10 What if I want to change between the full and separate EC/non-EC methods?

5.11 How do I account for VAT during the year?

5.12 Can I account for VAT on each package instead?

5.13 What if I have just started to use the TOMS?

5.14 Is it necessary for me to always carry out the TOMS calculations?

6. The year-end TOMS calculation – selling price and costs

6.1 How do I work out the selling price of my TOMS supplies?

6.2 How do I work out the market value of my margin scheme supplies?

6.3 How do I work out the purchase price of my margin scheme supplies?

6.4 What are indirect costs?

6.5 What about the direct costs of making in-house supplies?

6.6 What if I am billed for my direct costs in a foreign currency?

6.7 How do I treat commissions I receive for agency supplies arranged as part of a margin scheme?

6.8 What if I supply insurance in a margin scheme package?

6.9 What if I suffer bad debts?

6.10 Can the cost of representatives and guides be included in the calculation?

6.11 What if I incur unforeseen costs?

6.12 What happens if I don’t use the market value method?

6.13 What happens if my market value is not accepted by HM Revenue & Customs?

7. Types of in-house supplies

7.1 What is an in-house supply of coach or rail transport?

7.2 Is it possible to make in-house supplies of air transport?

7.3 Can cruises be considered as in-house supplies?

7.4 What if vehicles, aircrafts, vessels, are used to provide transport both inside and outside the TOMS?

7.5 What are the usual direct costs of supplying in-house passenger transport?

7.6 How is an in-house supply of accommodation made?

7.7 What are the usual direct costs of supplying in-house accommodation?

7.8 What if premises are used to provide accommodation both inside and outside the TOMS?

7.9 Can supplies on camp/caravan sites be in-house accommodation?

7.10 What if I sell an asset for which depreciation has been entered as an in-house cost?

7.11 How is in-house training supplied?

7.12 What if I organise conferences that do not include margin scheme supplies?

7.13 What if I organise conferences that do include margin scheme supplies?

7.14 How are organised shoots accounted for within the TOMS?

8. Market Value calculation (Annual adjustment)

9. Cost-based calculation (Annual Adjustment)

10. Accounting for VAT on the provisional value of designated travel services and margin scheme packages

11. Simplified end-of-year calculation (Annual adjustment)

12. Accounting for VAT on the provisional value of designated travel services and margin scheme packages when the simplified calculation applies (all supplies standard-rated)

13. Tertiary Law

Index

If you have a question about VAT, Excise or Customs duty

Do you have any comments or suggestions?

Putting things right

top ^

Foreword

This notice cancels and replaces Notice 709/5 (August 2004). Details of any changes to the previous version can be found in paragraph 1.1 of this notice.

The legal basis for the Tour Operators Margin Scheme (TOMS) is section 53 of the VAT Act 1994 and the VAT (Tour Operators) Order 1987 (SI 1987/1806). Sections 8 to 13 of this notice, contained in boxes, have the force of law under this Order.

Example:

This section has the force of law

Step

Working out the total sales of margin scheme packages

1 Total the VAT-inclusive selling prices of your designated travel services and margin scheme packages supplied during the financial year.

top ^

1. Introduction

top ^

1.1 What is this notice about?

This notice explains how you must account for VAT if you buy-in and re-sell travel facilities as a principal or undisclosed agent (that is, acting in your own name).

It assumes that you have a knowledge of the basic principles of VAT that are explained in Notice 700 The VAT Guide.

This notice should be read in conjunction with Notice 709/6 Travel agents and tour operators.

This updated version of the notice has been produced primarily to include important changes to TOMS legislation and practice which come into effect from 1 January 2010. These changes have already been published in Revenue & Customs Brief 27/09. The sections of this notice which have been altered to take account of these changes are,

2.13, 3.1, 3.2, 3.3, 3.4, 3.5, 5.2, 5.3, 5.4, 5.5, 5.6, 5.11, 5.14, 6.2, 6.12, 6.13, plus the sections which have force of law, 8, 9, 10, 11, 12 and 13.

The changes relate to removal of the opt-in to the TOMS for wholesale supplies (previously detailed in section 3.2), removal of the opt-out for travel supplies consumed by businesses (previously detailed in section 3.3) and the introduction of a new market value calculation (annual adjustment),which is set out in a new section 8).

In addition to these changes the following sections have been changed,

Section 4.15 has been amended to clarify the tax point rules under method 2.

Section 4.20 has been amended to reflect the new invoicing regulations for TOMS supplies made to business customers after 1 October 2007.

Section 6.1 has been amended to update what should be included in the total selling price for the annual calculations.

Section 6.4 has been amended to add another typical example of overhead finance charges.

You can access details of any changes to this notice since November 2009 either on our website at www.hmrc.gov.uk or by phoning the Helpline on 0845 010 9000.

This notice is available only on our website but others mentioned may be available also in paper form.

top ^

1.2 Where can I find the law that is relevant to this notice?

The relevant VAT law is in the:

- Value Added Tax Act 1994, section 53, and Schedule 8, Group 8, item 12, and
- Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (SI 1987/1806) as amended by the Value Added Tax (Tour Operators) (Amendment) Orders of 1990, 1992, 1995 and 2009.
- VAT Regulations 1995 (SI 1995/2518) section 14(1)(n).

Under this law, HM Revenue & Customs have certain powers, including powers to specify:

- how to work out the value of supplies covered by the Tour Operators Margin Scheme (see sections 5, 8, 9, 10, 11, 12 and 13),and

therefore the whole of Sections 8 to 13 of this notice have the force of law. Other parts of this notice represent HM Revenue & Customs' interpretation of the law, but are not law in themselves.

top ^

2. Introductions to the Tour Operators' Margin Scheme (TOMS)

top ^

2.1 What is the Tour Operators' Margin Scheme?

It is a special scheme for businesses that buy-in and re-sell travel, accommodation and certain other services (see paragraph 2.9) as a principal or undisclosed agent (that is, acting in your own name). In the UK this scheme is known by the abbreviated term ‘the TOMS’.

The TOMS is a simplification measure. In many cases it enables VAT to be accounted for on travel supplies without businesses having to register and account for tax in each Member State where the services and goods are enjoyed.

top ^

2.2 Does the TOMS only apply to 'traditional' tour operators?

No, it covers anyone who is making the type of supplies detailed in paragraph 2.1, even if this is not your main business activity, or you do not view yourself as a ‘traditional’ tour operator. For example:

- a hotelier who buys in coach passenger transport to collect its guests at the start and end of their stay,
- a coach operator who buys in hotel accommodation in order to put together a package,
- a company that arranges conferences, including providing hotel accommodation for delegates.

top ^

2.3 Must I use the TOMS?

It depends on what you do. If you are an undisclosed agent (that is, acting in your own name) or a principal (see Notice 709/6 Travel agents and tour operators) in making:

- margin scheme supplies (see paragraph 2.7), or
- other types of supply (for example an in-house supply) packaged/supplied with margin scheme supplies (see paragraphs 2.9 and 2.11),

then you are acting as a tour operator and must account for VAT using the TOMS – see also paragraph 2.4.

top ^

2.4 Does the TOMS cover all my supplies?

Not necessarily, the TOMS does **not** apply to:

- supplies you have arranged as a disclosed agent/intermediary and your commission is readily identifiable (see paragraphs 2.14 and 6.7),

- in-house or agency supplies you make which are **not** packaged/supplied with margin scheme supplies (see paragraphs 2.12 and 2.13),
- supplies you make to business customers for subsequent resale by them (that is, wholesale supplies), or
- supplies that are incidental to your other supplies (see paragraph 3.6).

If you are unsure as to whether or not you must use the TOMS, you should contact your local VAT Business Advice Centre for advice. To help us decide, we may ask you to write in with copies of your contracts, brochures, booking terms & conditions, and other sales literature.

top ^

2.5 Is the TOMS affected by where the supplies are enjoyed?

No, the TOMS applies to travel services that are enjoyed:

- within the UK,
- within the EC (that is, other than the UK),
- outside the EC.

top ^

2.6 How does the TOMS work?

If you are registered for VAT, you must normally account for tax on the full selling price of your supplies, but you can reclaim the VAT charged on purchases (subject to the normal rules).

Under the TOMS, you cannot reclaim any UK or EC VAT charged on the travel services and goods you buy-in and re-supply – the tax on such goods or services is accounted for in the relevant Member State by the providers of those services (hotels, airlines and so on).

However, as a tour operator based in the UK, you only account for VAT on the **margin** you make on your margin scheme supplies (see paragraph 2.7), that is, the difference between the amount you receive from your customer (including any amounts paid on behalf of your customer by third parties) and the amount you pay your suppliers.

Section 5 explains how to work out your output tax using the TOMS and the value of your outputs by using the appropriate calculation in sections 8, 9, 10, 11 and 12.

You can still reclaim, subject to the normal rules, VAT on overheads outside the TOMS (see paragraph 4.3).

top ^

2.7 What is a margin scheme supply?

A margin scheme supply is defined in law (see paragraph 1.2) as a ‘designated travel service’.

This means it is a supply of goods or services which is:

- bought in from another person and re-supplied without material alteration or further processing, and
- supplied by a tour operator from an establishment in the UK, for the direct benefit of a traveller – see paragraph 2.8.

See also paragraphs 2.9, 2.10 and 2.11.

top ^

2.8 What is meant by the term ‘traveller’?

A person, including a business or local authority, who receives a supply of a designated travel service, other than for the purpose of re-supply.

top ^

2.9 What type of supplies fall within the TOMS?

The following are **always** margin scheme supplies:

- accommodation,
- passenger transport,
- hire of a means of transport,
- trips or excursions,
- services of tour guides,
- use of special lounges at airports.

See also paragraphs 2.10, 2.11 and 2.12.

top ^

2.10 Can any other supplies become margin scheme supplies?

Yes, supplies such as catering, admission tickets and sports facilities fall within this category, if they are:

- bought in and sold on without material alteration, for the direct benefit of a traveller, and

- provided as part of a package with one or more of the supplies listed in paragraph 2.9.

top ^

2.11 What is a margin scheme package?

It is a single transaction, which may include one or more margin scheme supplies, or it may also include margin scheme supplies sold together with an in-house supply and/or an agency supply.

top ^

2.12 What about supplies of services similar to those at paragraph 2.9 that are not bought-in?

These are described as ‘in-house’ supplies and are defined as:

- a supply made from your **own resources**, or
- resulting from purchases that you have bought in but materially altered or further processed, so that what you eventually supply is different from what you purchased.

top ^

2.13 How do I account for VAT on in-house supplies?

If supplied on their own (that is, not with margin scheme supplies) in-house supplies are taxed under the normal VAT rules, that is, they are not subject to the TOMS.

You can find examples of in-house supplies in section 7 of this notice.

If you make a mixture of in-house supplies and bought-in margin scheme supplies, they must **all** be accounted for using the TOMS, the in-house supplies will need to be quantified so they can be accounted for under the normal rules. There are two different TOMS methods. The cost based method and the market value method. These are fully explained in sections 5, 8 and 9 of this notice.

To determine which method is appropriate for your business to use you will need to consider the following,

If you…	**Then you….**
can calculate the market value of an in-house supply	must follow the market value

in a package.	calculation insection 8 for those in-house supplies.
can calculate the market value of in-house supplies but the cost based method is an accurate reflection of your package.	may ignore the market value method and follow the cost based method in section 9.
cannot calculate a market value for an in-house supply in a package.	follow the cost based method in section 9 for those in-house supplies.

Note: if you can calculate a market value for some in-house supplies and not others you may have to use a mixture of the apportionment methods.

For example:

Package 1: includes an in-house supply A for which a market value can be established - the market value method will be used for the in-house supply.

Package 2: includes an in-house supply B for which a market value cannot be established - the cost-based method will be used for the in-house supply.

Package 3: includes both the in-house supplies A and B - the market value method must be used to extract A from the package and the cost-based method used for remaining parts of the package.

However, if the structure of the package is such that the cost-based method is an accurate reflection of the package, then the figures for A can be included in the cost-based calculation and the market value method ignored.

top ^

2.14 Must agency supplies be included in the TOMS?

If you act as a disclosed agent in the making of margin scheme supplies (that is, you name the provider of the margin scheme supplies), you are not yourself making margin scheme supplies and so you must normally account for any VAT on your commission under the normal rules (that is, not using the TOMS) - see
Notice 709/6 Travel Agents and Tour Operators.

However, if you...	Then you…
▪ use the TOMS because you make margin scheme supplies in your own name, and ▪ also receive **variable** commission (or commission which is otherwise not readily identifiable) as a disclosed agent.	must include your agency income and directly related costs in your TOMS calculations (see paragraph 6.6 and Section 8).

top ^

2.15 Does it matter where my business is established?

If your supplies are made from an establishment in another Member State, you may have to register and account for tax under that country's equivalent of the TOMS (see paragraph 4.8).

top ^

3. Supplies to businesses

top ^

3.1 What happens if I make supplies to business customers?

Whether your supplies to business customers must be accounted for under the TOMS will depend on whether your supplies are to be resold or consumed by that business customer.

If your supplies are to business customers…	These supplies do...
which are for subsequent resale (wholesale supplies).	not fall within the TOMS - see paragraph 3.2.
for consumption by those customers.	fall within the TOMS (provided they meet the definition of margin scheme supplies) - see paragraph 3.3.

top ^

3.2 Can I include wholesale supplies in the TOMS?

No. These supplies do not fall within the TOMS and must be accounted for under normal VAT rules. From 1 January 2010 the option to include wholesale supplies within the TOMS as a concession has been withdrawn. If the place of your supply is in another Member State, you may be required to register and account for VAT there. Normal place of supply rules for the major travel supplies are:

My supply is.…	The place of supply is where it…
passenger transport.	takes place.
accommodation.	is situated.
live entertainment.	is physically performed.

Further guidance and more examples can be found in Notice 741 Place of supply of services.

top ^

3.3 Can I exclude supplies to business customers for their own consumption from the TOMS?

No. Supplies which are consumed by a business or its employees fall within the scope of the TOMS and must be accounted for using the scheme. Up until 1 January 2010 businesses were able to exclude certain supplies made to business customers for their own consumption, however from that date such exclusions are no longer permitted. This means that businesses will no longer be entitled to receive a VAT invoice for supplies made to them using the TOMS - see section 4.20 for further details on invoicing requirements.

top ^

3.4 What if I supply educational school trips which include margin scheme supplies?

From 1 January 2010 the arrangement which allowed certain supplies to local authorities for educational school trips to be excluded from the TOMS has been withdrawn. These must now be accounted for using the TOMS (unless the body they are supplied to will re-sell them as wholesale supplies – see paragraph 3.1), If you are unsure whether or not your supply will be re-supplied, then you should use the TOMS to account for VAT.

top ^

3.5 What if I supply the teaching of English as a foreign language?

If you make supplies of this nature (either in-house or bought-in) in a package with one or more of the supplies listed in paragraph 2.9, you should refer to Business Briefs 18/99 and 27/99.

top ^

3.6 What if my TOMS supplies form only an incidental part of my business?

You need not use the TOMS if you:

- do not buy-in any supplies of accommodation or passenger transport for resale (a definition of passenger transport can be found in Notice 744A Passenger Transport), **and**
- buy-in for resale some other supplies which are normally margin scheme supplies, and
- do not expect your gross total turnover from these supplies to be more than 1 per cent of your total gross turnover.

Examples:

I am a hotelier who buys in….	**My supplies …..**
occasional car hire for guests, the income is less than 1% of my gross annual turnover.	can be outside the TOMS.

occasional taxi trips for my guests, the income is less than 1% of my gross annual turnover.	are within the TOMS. Although the turnover from these supplies is less than 1%, the re-supply of taxi trips is considered to be passenger transport.
the services of guides for my guests, the gross income from this is 1% of my gross turnover. I also buy-in car hire, the income from this is also 1% of my gross annual turnover.	are within the TOMS. Although both types of supply are eligible for exclusion, the total income from both is greater than 1% of the total business turnover.

top ^

4. Special Rules

top ^

4.1 What is my taxable turnover for VAT registration or deregistration purposes?

If you are considering whether you must register for VAT, or whether you may deregister, your taxable turnover is regarded as the:

- total **margin** on your taxable (including zero-rated) margin scheme supplies, plus
- full value of taxable (including zero-rated) in-house supplies, plus
- full value of taxable agency commission, plus
- full value of any other taxable (including zero-rated) supplies you make in the UK.

top ^

4.2 Can I make TOMS supplies from within a VAT group?

Yes, however, if you make margin scheme supplies you cannot belong to a VAT group if any other member of the group:

- has an overseas establishment, and
- makes supplies outside the UK, which would be taxable (including zero-rated) supplies if made in the UK, and
- supplies goods and services which will become, or are intended to become, margin scheme supplies (that is, which are for resale, whether or not by the other member concerned).

top ^

4.3 What VAT can I reclaim on my purchases?

You **may** reclaim (outside the TOMS):

- UK VAT incurred on your overheads and on purchases relating to your in-house supplies, subject to the normal rules - see Notice 700 The VAT Guide.
- VAT incurred in other Member States on your overheads and on purchases relating to your in-house supplies, subject to the conditions set out in Notice 723 Refunds of VAT in the European Community for EC and non-EC traders. Please note you must reclaim any such VAT from the appropriate VAT authorities in the other Member State(s) concerned - do not reclaim such VAT on your UK VAT returns. However, if you make supplies in any other Member State, you may have to register and account for VAT in that country, in which case this refund procedure may not be appropriate.

top ^

4.4 What VAT can't I reclaim?

You **cannot** reclaim VAT on purchases that you make to re-sell as margin scheme supplies, whether incurred in the UK or another Member State.

top ^

4.5 What type of supply am I making?

When you sell a margin scheme package you are regarded as making a **single** supply of services for VAT purposes. The nature of your service is that of putting together the package or organising the travel services.

Example:

You buy-in hotel accommodation and transport to provide a tour. You are making a single supply of the tour rather than two separate supplies of transport and accommodation.

top ^

4.6 Where is the place of supply of margin scheme services?

The place of supply of your **margin scheme supplies** depends on where your business is established.

I have an establishment in….	The place of supply is….
the UK and nowhere else.	the UK.
many countries, but I have sold this package from my establishment in the UK.	the UK.
many countries, but I have sold this package from my establishment in another Member State.	outside of the UK. This supply is outside the scope of UK VAT, but is within the scope of taxation in the Member State where the establishment is.
many countries, but I have sold this package from my establishment outside the EC.	outside of the UK and also outside of the EC. The TOMS does not apply.

top ^

4.7 Where is the place of supply of in-house supplies?

Whether or not in-house supplies are part of a package, normal place of supply VAT rules always apply, for example:

My supply is.…	The place of supply is where it…
passenger transport.	takes place.
accommodation.	is situated.
live entertainment.	is physically performed.

Further guidance and more examples can be found in Notice 741 Place of supply of services.

top ^

4.8 What happens if my place of supply is in another Member State?

If you are making either margin scheme (see paragraph 4.6) or in-house supplies (see paragraph 4.7) where the place of supply is in another Member State, you may need to register for VAT in that Member State. In order to verify this, you should check that country's VAT registration threshold. Further information can be obtained directly from the VAT authorities in that country. The addresses can be found in Notice 725 The Single Market.

top ^

4.9 What is the VAT liability of margin scheme supplies?

Your **margin scheme supplies** are:

- standard-rated when enjoyed in the EC (for a list of EC territories, see Notice 725 The Single Market, or
- zero-rated when enjoyed outside the EC.

The VAT liability of in-house supplies included within a margin scheme package is not affected by these rules. You should also see the options described in:

- VAT Information Sheet 3/96: Practical implementation of the airline charter option following the changes which came into effect on 1 January 1996,
- VAT Information Sheet 4/96: Practical implementation of the agency option following the changes which came into effect on 1 January 1996,
- VAT Information Sheet 1/97: Tour Operators' Margin Scheme: Practical implementation of the trader to trader (wholesale) option following the changes which came into effect on 1 January 1996.

top ^

4.10 What happens when I make a margin scheme supply of transport that is partly inside the EC?

It depends on whether the journey has stops or not – see paragraphs 4.11 and 4.12.

top ^

4.11 How do I treat a journey without stops?

If a journey begins or ends outside the EC, it may be treated as being enjoyed wholly outside the EC. Temporary stops for refuelling or ‘comfort’ breaks are not regarded as stops, providing that passengers are not able to break their journey at these times. The return trip is treated the same way unless any material difference occurs between the two legs, such as a stop. See also paragraph 4.12.

top ^

4.12 How do I treat a journey with stops?

Generally where a journey involves travel in both EC and non-EC countries, which involve a stop or stops, within the EC, the journey cannot be regarded as either being enjoyed wholly inside or outside of the EC. In order to account for this type of journey within the TOMS, it is necessary to apportion between the EC and non-EC elements of the journey. There are several ways of doing this (for example, using a mileage based split or a nights spent in/out of the EC split), but whatever the method used it should produce a fair and reasonable result. See also paragraph 4.13.

top ^

4.13 How do I treat cruises and connected flights?

Transport used	Treatment
Cruises	Apportionment on the basis of ‘days in and days out’ of the EC, based on the itinerary, is acceptable. For this purpose, the days on which the vessel leaves a non-EC port until it arrives in an EC port are regarded as outside the EC, and the days on which a vessel leaves an EC port until it reaches a non-EC port are regarded as inside the EC.
Connected flights	If a second or subsequent flight is an international flight, it will not be regarded as a separate journey provided the connection is made within 24 hours of the scheduled arrival of the first flight. If the second or subsequent flight is domestic, it will not be regarded as a separate journey provided the connection is made within six hours of the scheduled arrival of the first flight.

top ^

4.14 What is the time of my supply (the tax point)?

You must use one of the two methods detailed below to work out the tax point for your margin scheme supplies **and** any in-house supplies sold within a margin scheme package.

You cannot change from one tax point method to another without written permission from your local VAT office. A change of method will be allowed only in exceptional circumstances, and will not normally be allowed mid-way through a financial year.

Method	The tax point is…
One	▪ the date of departure of the traveller, or ▪ the first date on which the traveller occupies any accommodation, whichever happens first.
Two	▪ the same as method one, or· ▪ the date of receipt of payment of a certain size, whichever happens first (the date of receipt of money includes receipt by a travel agent on your behalf).

See also paragraph 4.15.

top ^

4.15 What else should I consider?

If you receive a single payment that covers the whole of your selling price in respect of a particular supply or package, there is a single tax point when you receive payment.

If you receive more than one payment, you may have more than one tax point. Each time you receive a payment **exceeding 20 per cent** of the selling price, a tax point for that amount is created. A tax point is also created each time the payments you have received to date (and not already accounted for) exceed 20 per cent when added together.

Any amount left outstanding at the time of departure of the traveller or the first date the traveller occupies any accommodation must be accounted for on the earlier of these dates.

Example (to show how method two works):

A traveller books a package holiday for a total selling price of £1,200.

I have received….	Has a tax point been created?
a deposit of £120 on booking, three months before departure.	No – payment is less than 20% of the selling price.
a further £200, two months before departure.	Yes – the total received (£320) amounts to more than 20% of the selling price.
a further £100, one month before departure.	Yes – the aggregate total received is more than 20% of the selling price.
the traveller departs and pays the balance on return.	Yes – the tax point for the balance remaining (£780) is created on the date of departure.

top ^

4.16 Can I use the Cash Accounting Scheme for the TOMS?

No, because of the special tax point rules detailed above, you cannot use Cash Accounting for any supplies falling within the TOMS.

top ^

4.17 Can I use the Annual Accounting Scheme for the TOMS?

Yes, you should include the figures from your annual TOMS calculation on the VAT return for the year in which the supplies were made, for example:

Your financial year ends on 31 December 2008 and your Annual Accounting VAT return also covers a period ending on 31 December 2008. Immediately after your financial year-end you must carry out your annual TOMS calculation and declare the figures from it on your VAT return for the period ending 31 December 2008. You can find further information in Notice 731 Cash accounting.

top ^

4.18 Can I use the flat-rate scheme for new businesses for the TOMS?

No, TOMS supplies are specifically excluded from the flat-rate scheme – see Notice 733 Flat rate scheme for small businesses.

top ^

4.19 What about self-billing?

Services provided to you by an agent/intermediary in arranging **any** UK margin scheme supply are standard-rated, even if those supplies are enjoyed outside the EC, or consist of transport alone (see Notice 709/6 Travel agents and tour operators. If you are authorised to self-bill the commission paid to the agent (see Notice 700 The VAT Guide) you must ensure that VAT is added as appropriate.

top ^

4.20 Can I issue a VAT invoice for TOMS sales?

No, VAT invoices **cannot** be issued for supplies accounted under the TOMS. This is because the amount of output tax charged on a supply will not usually be known at the time the supply is made. VAT can only be determined following the end of your financial year, when the end of year TOMS calculation has been performed.

With effect from 1 October 2007 changes were made to the VAT invoicing regulations. These only affect TOMS supplies made to business customers.

From that date, when a TOMS supply is sold to a business for use in its business (for example travel supplies used by its employees) the invoice has to include a reference to indicate that the TOMS has been applied. It is suggested that the reference either refers to the relevant EC Directive or the relevant UK legislation.

Examples of acceptable indications will include the following:

- This is a Tour Operators' Margin Scheme supply.
- This supply falls under the Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987.

More information about the VAT invoicing regulation changes can be found in VAT Information Sheet 10/07.

top ^

5. TOMS – the calculations

top ^

5.1 What is the purpose of the year-end calculation?

The year-end calculation will:

- work out the total margin achieved,
- apportion the total margin between different types of supplies, that is: margin scheme, in-house, agency,
- apportion the total margin between supplies with different VAT liabilities, for example standard-rated, zero-rated, outside the scope or exempt,
- work out the output tax due on margin scheme supplies and packages, and
- work out net values for supplies with different VAT liabilities.

top ^

5.2 How does the year-end calculation work?

There are now two TOMS accounting methods, the market value calculation and the cost-based calculation.

Market value calculation

Where the market value calculation is used, it is necessary to follow through to the cost-based calculation, as it is possible that packages could consist of in-house supplies with both a market value and without a market value. Many parts of the market value calculation are common to the cost-based method.

The market value calculation is set out at section 8 of this notice and works on the basis of extracting from a package a selling value for the bought-in designated travel services. This is done by deducting the market value of in-house supplies from the full package price, leaving the selling value of the bought-in designated travel services on which a margin is then calculated using the formula set out in section 9.

Cost based calculation

The formula for this calculation is at section 9 of this notice and it covers every type of supply which might be accountable for via the TOMS. You only need to use the steps that are applicable to your business.

The apportionment of the total margin calculated is based on the **direct** costs of your supplies, that is, not indirect / overhead costs (see examples of indirect costs at paragraph 6.4).

It works on the principle that you achieve the same percentage margin on all the elements of your packages.

You will find the calculation easier if you record your direct costs according to type and liability.

Example:

If the purchase prices of your standard-rated margin scheme supplies amount to 30 per cent of your total direct costs, the calculation will determine that 30 per cent of your total margin relates to standard-rated margin scheme supplies.

top ^

5.3 Must I use the market value method?

If you are using the cost-based method for any package you should, in principle, immediately change to the market value method where you can establish a market value for that package. However, if you are satisfied that the cost-based method is an accurate reflection of the structure of any package, that is, you achieve the same percentage mark-up on all components, you may use the cost-based method instead.

top ^

5.4 Can I change between the market value and cost-based methods?

You should not change back and forward between the two methods simply because at any given time one method or the other results in less tax being due.

However, if you are using the market value method for any package, you should immediately change to the cost-based method if it is no longer possible to establish a market value for that package.

top ^

5.5 Is there a simpler version of this calculation?

Yes, if the component supplies of **all** your margin scheme packages are liable to VAT at the standard rate, you **must** use the simplified calculation in Section 11. This achieves the same result as the full calculations at section 8 and 9, but avoids the need to work out the market value of in-house supplies (if included in packages).

You **cannot** use the simplified calculation if all of your supplies are zero-rated or outside the scope of VAT.

Example:

You supply margin scheme packages, consisting of in-house hotel accommodation in the UK and bought-in coach transport (to collect and return guests). Both the in-house supply of accommodation and the margin scheme supply of passenger transport are standard-rated, which means the simplified calculation must be used.

top ^

5.6 What records do I need to keep?

To do the market value calculation you must have…	and…
a record of the market value for each in-house supply (where used),	in addition to the figure, you will need to be able to show how it was calculated and why it is the market value of the supplies in question.

To do either the full or simplified calculation, you must have…	and…
a record of the total selling price for margin scheme supplies and/or packages,	separate records of the **direct** costs for margin scheme supplies and the different types of supplies within margin scheme packages, that is:

- Standard-rated and zero-rated margin scheme

supplies,
- Standard-rated, zero-rated, exempt and outside the scope in-house supplies,
- Standard-rated, zero-rated, exempt and outside the scope agency supplies, for which your commission is not readily identifiable.

top ^

5.7 When must I do the year-end calculation?

The information is given in TL4 of Section 13, which has the force of law. This means that the full or simplified calculation **must** be done immediately after your financial year-end and any output tax adjustment entered on the VAT return for the first VAT period ending **after** your financial year-end.

If you fail to make the calculation/adjustment when you should have done, you must use the voluntary disclosure procedure (see Notice 700/45 How to correct VAT errors and make adjustments or claims).

If you use the Annual Accounting scheme, see paragraph 4.17.

Example:

Your financial year ends on 31 March. Any adjustment **must** be entered on the VAT return for periods ending April, May or June, whichever applies to you.

top ^

5.8 Can I await audited accounts before carrying out the year-end calculation/adjustment?

No, although they will assist, you **must not** wait for the production of audited accounts before doing the year-end calculation/adjustment.

If the audit identifies errors in the calculation after you have submitted the relevant VAT return, you must rework the calculation and then follow the procedures outlined in Notice 700/45 How to correct VAT errors and make adjustments or claims.

If you submit quarterly returns, you will find it useful to bring your VAT periods into line with your financial year-end, both for convenience and to allow you the maximum time in which to make the calculation and any adjustment, you will need to apply in writing to:

HM Revenue & Customs
VAT Written Enquiries Team
4th Floor West
Alexander House
21 Victoria Avenue
Southend-on-Sea
Essex
SS99 1BD.

top ^

5.9 Can I do separate calculations for EC and non-EC supplies?

Yes, if you make supplies (including packages), which are enjoyed outside the EC, you may elect to do separate year-end and provisional calculations, for those supplies.

If you choose to make separate calculations, you must include in the non-EC calculation, **all** supplies which are enjoyed wholly outside the EC. However, if you supply a package that is enjoyed partly within the EC and partly outside the EC, the **entire** package must be included in the calculation for **EC only** supplies. The related direct costs being entered to standard-rated or zero-rated steps within the **EC only** calculation depending on where the supplies are enjoyed.

top ^

5.10 What if I want to change between the full and separate EC/non-EC methods?

This information is given in TL1 of section 13, **which has the force of law.** You can only switch to separate calculations (or revert to a single calculation) at the **start** of your financial year, that is, no later than the due date of your first VAT return for that financial year. Permission to do this must be requested, in writing and **in advance of the financial year in question,** from your local VAT Business Advice Centre. Permission will not be granted retrospectively.

Permission to switch to separate calculations will only be granted if your local VAT Business Advice Centre is satisfied that your records for direct costs and sales are adequate to calculate accurate but separate sets of margins.

top ^

5.11 How do I account for VAT during the year?

Once you have completed one of the year-end calculations at sections 8 and 9 you will have percentages enabling you to provisionally account for output tax and enter net sales values on your VAT returns for the next financial year. Section 10 shows you how to do this. If you have not yet completed your year-end calculation because it is the first year that you have been required to use the TOMS, see paragraph 5.13.

Revised provisional percentages **must** be calculated at the end of each year.

If you have used the simplified method at section 11, the provisional percentage calculation is described in section 12.

top ^

5.12 Can I account for VAT on each package instead?

No, this is because precise figures are not usually known at the time your VAT returns are due, for example, you may not know what discounts you have given or received, what refunds may be due to your customers, how many places you can fill, and so on.

The TOMS requires you to account for output tax on a **provisional** basis on your VAT returns during the year, with a year-end calculation and any adjustment to be done during the next VAT return period.

top ^

5.13 What if I have just started to use the TOMS?

If you have just registered for VAT, or have only just started to make margin scheme supplies, you must work out a provisional percentage to use during the first relevant financial year.

This may be based on:

- previous trading figures, or
- projected costings and margins, or
- actual monthly/quarterly figures during the first year (but not for subsequent years).

Whatever method you choose, the first year-end calculation and appropriate adjustment will correct any under/over payment of VAT during this first year.

If in doubt, you should contact the Helpline for further guidance.

top ^

5.14 Is it necessary for me to always carry out the TOMS calculations?

If you make any TOMS supplies (even if you make no profit or all your supplies are zero-rated you must carry out the TOMS calculations specified in this notice).

top ^

6. The year-end TOMS calculation – selling price and costs

top ^

6.1 How do I work out the selling price of my TOMS supplies?

The first step is to add up the selling prices of your supplies with tax points (see paragraph 4.14) during the financial year.

The selling price should include…	The selling price should not include…
the total VAT-inclusive selling price of all your margin scheme supplies. If you make a charge for payment by credit card this is also part of your total selling price and must be included in this total.	any refunds made to customers for unsatisfactory service.
the total VAT-inclusive selling price of any in-house supplies which you have supplied together with margin scheme supplies.	the value of any packages of supplies which do not include any margin scheme supplies – you should account for VAT on these in the normal way.
amounts received relating to any supplies, packaged with margin scheme supplies which you arrange as an agent, if	amounts collected by you as an agent, if your commission **is**

your commission is **not** readily identified.

readily identified.

monies received from customers who fail to turn up.

forfeited deposits and cancellation fees received from customers who cancel a booking.

if you sell through an agent, the full amount paid by, or on account of, the customer (even if the agent deducts a commission and you receive only the balance). If the agent grants a discount to the customer and makes good this discount, your selling price is the amount paid by the customer **plus** the 'top up' amount added by the agent.

any discount **you** agree with your customer.

any surcharges made.

any Air Passenger Duty (APD) payable by the customer.

The resulting total should be recorded at **step 1** of your year-end TOMS calculations (see sections 8, 9 and 11).

top ^

6.2 How do I work out the market value of my margin scheme supplies?

The market value method is used to apportion the selling price of your package in order to determine the selling price of your in-house supplies.

There is no set way to calculate a market value for your in-house supplies but there are some general principles that must be considered:

- The market value must reflect the reality of your business, use of third party comparators must truly reflect your business model.
- Market values may be averaged across a range of packages but must be properly weighted and reviewed regularly.

- The calculation of the market value must accommodate child and other discounted packages.
- You should keep full details of the business model used to calculate the market value for verification by HM Revenue & Customs.

top ^

6.3 How do I work out the purchase price of my margin scheme supplies?

The first step is to add up the total VAT-inclusive purchase prices of the goods and services that you have bought in for resale as margin scheme supplies. You must only include purchases that relate to the supplies that are included at step 1 of the year-end TOMS calculation (see paragraph 6.1) for that financial year.

The cost must:

- take into account any discounts or price reductions received from your supplier, even if they are received at a later date,
- include any Air Passenger Duty payable,
- **not** include the cost of any supplies you make which do not include margin scheme supplies, and
- **not** include any indirect costs (see paragraph 6.4).

top ^

6.4 What are indirect costs?

Indirect costs are general business costs, which are **not** directly and specifically incurred in order to make margin scheme or in-house supplies. Only the direct costs of making your supplies should be included in the calculations.

Some examples of indirect costs are:

- brochures,
- advertising,
- inspection trips made to research resorts, facilities etc,
- office expenses (telephone, IT equipment, office stationery, rent etc),
- accountancy, legal and other similar professional services,
- hiring or employing representatives at airports or resorts (see paragraph 6.9),
- financial services (including bank, credit card transaction fees and foreign exchange charges),
- HP, leasing and finance charges for the purchase of assets (including those used in making in-house supplies),
- market research, and
- commission paid to agents.

The above list does not of itself have the force of law, however sections 8, 9, 10, 11, 12 and 13 of this notice do.

top ^

6.5 What about the direct costs of making in-house supplies?

You must include in your year-end TOMS calculations the VAT-exclusive direct costs incurred in making your in-house supplies, but **only** to the extent that they are supplied with margin scheme supplies as part of a package. Examples of the types of in-house direct costs that you might incur and advice on what to do if the costs also relate to non-TOMS supplies can be found in section 7 of this notice.

If all your margin scheme package supplies are liable to VAT at the same rate (see paragraph 5.5 of this notice), you do **not** need to work out these costs.

top ^

6.6 What if I am billed for my direct costs in a foreign currency?

If any of the supplies that you buy to re-sell as TOMS supplies are billed to you in a foreign currency, you will need to convert the cost into sterling to work out your margin. There are five methods available to do this. They are reproduced in part TL2 of section 13.

You must keep documentary evidence relating to the purchase of the currency to show which rate you have used.

Once you have decided which method you want to use, you will only be allowed to change to a different method at the **start of your next financial year,** that is, no later than the due date of your first VAT return for that financial year. Permission will not be granted retrospectively.

All these methods represent Tertiary Law (see part TL2 of section 13). No other options can be used.

top ^

6.7 How do I treat commissions I receive for agency supplies arranged as part of a margin scheme?

Agency supplies, where the commission is…	must be…
readily identifiable	excluded from your TOMS calculations (so you must exclude your commission and all monies for the supply that you have arranged).
not readily identifiable	included in the TOMS calculations (at step 1) so you must include the gross amount paid by the traveller and the net amount paid to your principal (at steps 8 or 9). This ensures that the VAT payable on your commission is calculated, (at step 22 of the end of year you must exclude your commission and all monies for the supply that you have arranged).

top ^

6.8 What if I supply insurance in a margin scheme package?

Travel and holiday insurance can be supplied as part of a margin scheme package, very often, but not always, as an optional extra. The way in which this insurance must be treated for VAT purposes will depend upon the contractual arrangements, and whether it is the traveller or you (the tour operator) who is the insured person.

If, as normally would be the case, the insurance policy issued by the insurer makes it clear that a **named** traveller, and not you (the tour operator), is the insured person, there is a supply of insurance from the permitted insurer to the traveller. If you arrange for insurance to be supplied by a named company to the traveller under this type of arrangement, you do so as an agent.

If your commission for such a supply is readily identifiable, the full amount paid by the traveller for the insurance must be excluded from the selling price at step 1 of the year-end TOMS calculation. Similarly, the net premium passed on by you to the insurance company must be excluded from the costs. However, if the commission value is not readily identifiable, values relating to the insurance must be included in the year-end TOMS calculation (see paragraph 6.7).

If the insurance is being offered ‘free’ by you as part of a package, the full amount paid by the traveller for the package must be included in the selling price at step 1 of the year-end TOMS calculations.

Any costs you incur in relation to such insurance are not to be included in your year-end TOMS calculations.

You may sometimes enter into an agreement with an insurer under which **you** (the tour operator) are the insured person. The insurer agrees to reimburse you in respect of claims made by travellers for delay compensation, medical costs and so on. This is an indirect cost and therefore outside the TOMS. If any charge (including Insurance Premium Tax) is passed onto the traveller, this should be included at Step 1 of the year-end TOMS calculations.

You can find out more about insurance in Notice 701/36 Insurance.

top ^

6.9 What if I suffer bad debts?

The rules for claiming bad debt relief are detailed in Notice 700/18 Relief from VAT on bad debts. The procedures for reclaiming VAT on bad debts incurred within the TOMS are exactly as those detailed in that notice, with the following exception. Under the TOMS, bad debt relief is restricted to a maximum of the VAT fraction of the profit margin of the bad debt.

To calculate the amount of the relief due, you should refer to the calculation that you should have performed to calculate the provisional amount of output tax due (see paragraph 5.11 of this notice). Step 2 of section 10 (or step 1 of the section 11) of this calculation gives the percentage of your total sales for that year which were liable to VAT. You should multiply the amount of the bad debt by this percentage and then by the VAT fraction (current at the time the supplies were made) to arrive at the amount of bad debt relief claimable.

top ^

6.10 Can the cost of representatives and guides be included in the calculation?

The services of your representatives at airports and resorts are not normally supplies in their own right and are not regarded as in-house supplies. The costs incurred in providing these services (whether bought in or in-house) are indirect costs for the purposes of the TOMS.

However, personnel providing **specialist** services (whether bought in or in-house), for example, guiding, is often a supply in its own right.

If the supply is made in-house (see section 7 of this notice) the place of supply and liability will depend on the exact nature of the service (see paragraph 4.7 of this notice).

top ^

6.11 What if I incur unforeseen costs?

If you have to buy-in additional accommodation, transport, meals and so on as a result of delays, breakdowns or other unforeseen circumstances, these usually should be treated as margin scheme supplies unless the cost of the additional items is:

- ultimately met by someone else, or
- a direct cost of your in-house supplies.

Examples:

You have an agreement with an airline from which you buy-in air transport that any additional costs arising from flight delays will be met by the airline. This cost has been met by someone else.

Your coach breaks down and you have to hire a replacement vehicle (with or without a driver). This is a direct cost of your in-house supply.

top ^

6.12 What happens if I don’t use the market value method?

HM Revenue & Customs officers will first ask you to explain why it is not possible to establish a market value. If it is possible, then they will ask you to confirm that the cost based method is an accurate reflection of the actual structure of the package. If it is not an accurate reflection and it is possible to establish a market value, then you will have to calculate and apply that market value as part of the calculation.

top ^

6.13 What happens if my market value is not accepted by HM Revenue & Customs?

If an officer of HM Revenue & Customs does not believe your market value is reasonable, the officer will first consider whether it is actually possible to calculate a market value and, if so, what that market value is. If he considers it is possible, then the revised market value will be applied to the calculation. If an officer does not believe it is possible to calculate a market value, then the cost-based calculation method will be used.

top ^

7. Types of in-house supplies

top ^

7.1 What is an in-house supply of coach or rail transport?

As mentioned at paragraph 2.12, an in-house supply is one made from your own resources or one where what has been purchased has been materially altered when it is supplied on.

You make an in-house supply of coach/rail passenger transport if you (or a member of your VAT group) own or hire a coach/train, provide a driver, fuel, road licences, repairs, and so on. This is because you have put together these separate components, which become passenger transport.

This passenger transport has **not** been acquired and re-supplied by you to the traveller without material alteration or further processing and so **cannot** be a margin scheme supply.

top ^

7.2 Is it possible to make in-house supplies of air transport?

Yes, if you make supplies using aircraft owned by you or a member of your VAT group.

Also, if you...	then…
▪ charter an entire aircraft for a whole season, for example Slot 1 every Wednesday for May to October inclusive, and ▪ put your own catering facilities on board or buy them in from a separate source, and ▪ buy-in transport journeys from a separate source	your supply of passenger transport will be in-house and not margin scheme.

Further details on this type of in-house supply can be found in VAT Information Sheet 3/96 Practical implementation of the airline charter option, following the changes which came into effect on 1 January 1996.

top ^

7.3 Can cruises be considered as in-house supplies?

Yes, if you, or a member of your VAT group, own the vessel on which the cruise is supplied.

Also, if you…	then…
▪ charter a vessel from the owner for a period of two years or more, whether only with deck/engine crew or with both deck/engine crew and ‘hotel’ /domestic/catering staff (the vessel need not be in service continuously throughout the period, but the owner must not have the right to use the vessel to make supplies to any other customer, during the charter period, **or** ▪ hire a vessel including deck/engine crew, but employ or engage your own ‘hotel’/domestic/catering staff,	your supplies of cruises on that vessel will be regarded as in-house passenger transport.

top ^

7.4 What if vehicles, aircrafts, vessels, are used to provide transport both inside and outside the TOMS?

Only in-house passenger transport supplied **with** margin scheme supplies can be included in TOMS calculations.

If your in-house transport is also used to supply passenger transport outside the TOMS (for example coach hire), the direct cost of your in-house transport must be apportioned to take account of this. Thus income and costs relating to your (non-TOMS) in-house supplies must be excluded from your end of year TOMS calculation/adjustment.

Form of transport	Method of apportionment will
road or rail	normally be made on a mileage basis
air	usually be based on hours flown
sea	normally be made on the basis of days used on types of supply

If you wish to adopt any other basis for apportionment, you should submit your proposed method in writing to your local VAT Business Advice Centre in advance of when your year-end calculation/adjustment is due.

top ^

7.5 What are the usual direct costs of supplying in-house passenger transport?

In order to undertake the end of year TOMS calculation, you will need to work out the direct costs of in-house supplies that are provided as part of a margin scheme package (see paragraphs 6.5 and 7.4).

The following list of items has been provided in order to assist you in calculating the value of these costs. The following list does not of itself have the force of law, however, section 8, 9, 10, 11, 12 and 13 of this notice do.

Form of transport	Details
General	▪ depreciation on vehicles, aircraft, vessels, (which you or a member of your VAT group own, **must be calculated on the same basis as your audited accounts** – including, for example, being spread over a number of years)· ▪ rental or leasing of vehicles, aircraft or vessels (see also paragraph 6.4 regarding HP, leasing and finance charges)· ▪ crew/drivers costs (including employer's National Insurance contributions)· ▪ subsistence paid to crew/drivers ▪ fuel ▪ insurance ▪ repair and maintenance of vehicles, aircraft or vessels
Road or rail transport	▪ garaging and parking ▪ bridge and road tolls ▪ ferry costs ▪ road fund licences
Air transport	▪ Air Passenger Duty (APD)· ▪ landing fees
Cruises	▪ berthing fees
Chartering an	▪ charter fee ▪ catering charges

aircraft (see paragraph 7.2)	▪ transfer journeys
Chartering a vessel (see paragraph 7.3)	▪ charter fee· ▪ 'hotel'/domestic/catering staff

top ^

7.6 How is an in-house supply of accommodation made?

If you own a hotel and supply accommodation within it, you are making an in-house supply of accommodation.

If you hire, lease or rent accommodation under an agreement whereby you take responsibility for the upkeep of the property and you are required to undertake any maintenance to the fabric of the building (that is, not just cleaning and changing towels/bed linen and so on), you are making an in-house supply of accommodation.

Also, if you buy-in accommodation and provide catering staff from separate sources, for example a ski chalet with a chalet-maid, you are making an in-house supply, commonly referred to as ‘catered accommodation’.

top ^

7.7 What are the usual direct costs of supplying in-house accommodation?

In order to undertake the end of year TOMS calculation, you will need to work out the direct costs of in-house supplies that are provided as part of a margin scheme package (see paragraphs 6.5 and 7.8).

The following list of items has been provided in order to assist you in calculating the value of these costs. This list itself does not have the force of law, however sections 8, 9, 10, 11, 12 and 13 of this notice do.

- depreciation of buildings, fixtures and fittings, for which you or a member of your VAT group are liable (calculated on the same basis as your audited accounts),
- catering purchases,
- heating and lighting,
- rates,

- building insurance,
- rental of equipment/furniture,
- repairs, maintenance and cleaning for which you are liable,
- staff costs (including wages and employer's National Insurance contributions).

top ^

7.8 What if premises are used to provide accommodation both inside and outside the TOMS?

Only the income and costs relating to in-house accommodation supplied **with** margin scheme supplies can be included in the TOMS calculations (the law relating to this is contained within the steps of the TOMS calculation – see sections 8, 9 and 11 and paragraph 1(e) of TL5 in section 13).

If your premises are also used to provide accommodation outside the TOMS, the annual direct cost of your accommodation **must** be apportioned to take account of this.

This apportionment should normally be on the basis of the number of guests/days booked for each type of supply.

It is also likely that some of the costs will relate to the whole premises (for example, rates, insurance, heating and lighting) even though certain parts of your premises are probably not used specifically to provide hotel accommodation (for example, administrative offices, public bars, private accommodation and so on, If so, these costs should be apportioned on the basis of the floor area for the various parts of the building. If you wish to adopt any other basis for the apportionment you should submit your proposed method in writing to your local VAT Business Advice Centre in advance of when your year-end calculation/adjustment is due.

top ^

7.9 Can supplies on camp/caravan sites be in-house accommodation?

Yes, if you rent space on a site, install your own tents or caravans, then sell accommodation in these tents or caravans, your supply is of in-house accommodation.

If, however, you buy-in accommodation in a tent or caravan for resale, from a third party who provides the tent/caravan as well as the site, your supply is of margin scheme accommodation, that is, not in-house accommodation.

Similarly, if you buy-in space on a site and sell it to customers for use with their own tent/caravan, you are making a margin scheme supply.

top ^

7.10 What if I sell an asset for which depreciation has been entered as an in-house cost?

You will need to make an appropriate adjustment to in-house costs, within the year-end TOMS calculation, for the year in which the sale takes place.

This adjustment will be:

- a reduction to the relevant in-house costs, in respect of any profit made on disposal, based on ‘book values’ in your accounts, or
- an increase to the relevant in-house costs, in respect of a loss made on disposal, based on ‘book values’ in your accounts.

top ^

7.11 How is in-house training supplied?

If you organise a training or tuition course by putting together a number of elements, for example: teachers, classrooms, lecture rooms, projectors, lighting, your supply of training is in-house.

This is because you have:

- not bought in training as such, only the constituent parts, and
- changed the nature of the supplies bought in, to create a training package.

However, if you simply purchase a place on a course from a third party, and sell it on as part of a package with one of the supplies listed in paragraph 2.9 (for example, passenger transport or accommodation), your supply of this place is a margin scheme supply.

If you make exempt supplies of training (education), you will need to read Notice 706 Partial Exemption.

top ^

7.12 What if I organise conferences that do not include margin scheme supplies?

If you hire a room at a hotel or conference centre, provide necessary equipment (for example, microphones, projectors and other audio-visual aids, manuals/handouts for delegates) and reception staff, your supply of an organised conference will be in-house rather than margin scheme.

This is because although some of the supplies above are bought in by you, they will not be re-supplied in the same state, but put to use as ingredients of a different supply, that is, the organised conference.

Refreshments served at the conference venue during the conference hours are **not** regarded as separate supplies, even if you purchase them from an outside caterer, as they form part of the in-house supply of the conference.

If, however, you simply buy-in a place at a conference from a third party, and sell it on as part of a package with one of the supplies listed in paragraph 2.9 (for example, passenger transport or accommodation), your supply of this place is a margin scheme supply.

See also paragraph 7.13.

top ^

7.13 What if I organise conferences that do include margin scheme supplies?

If you also supply overnight accommodation and/or passenger transport for conference delegates, these do **not** form part of your in-house organised conference. If they are bought in and re-supplied to a business customer, they must be accounted for **under the TOMS**, unless they are re-supplied by the business customer (see paragraph 3.2).

Other supplies, for example, restaurant meals (outside the conference hours), theatre tickets or excursions will also be margin scheme supplies, if supplied as part of the conference package with accommodation and/or passenger transport.

top ^

7.14 How are organised shoots accounted for within the TOMS?

If you organise a shooting event (including clay pigeons) by putting together a number of elements, for example, the right to use the land, host services, beaters, clays, etc, your supply of the event will be an in-house supply.

If you organise a shoot as above, but create a package that includes one or more margin scheme supplies, for example, passenger transport or accommodation, your supply of the shooting event **only** will be an in-house supply, whilst the passenger transport and/or accommodation will be margin scheme supplies.

However, if you simply buy-in and sell on the right to participate in a shoot organised by someone else, this will be a normal (non-TOMS) VAT supply, unless it is provided in a package with one or more of the supplies in paragraph 2.9.

In some circumstances, shoots are not organised in the course or furtherance of a business, and are therefore outside the scope of VAT. If you are unsure about whether your shoot is outside the scope of VAT please contact the Helpline.

top ^

8. Market Value calculation (Annual adjustment)

This section has the force of law and is referred to in paragraphs 2.6, 2.13, 2.14, 5.2, 5.5 and 7.5**.**

Only use this section if you have packages or parts of packages being apportioned by the market value of the in-house element of the package. On completion of all the steps M1-M5 you must then follow the steps in the cost-based calculation in section 9, taking forward the figures from this section as instructed.

Step Boxes requiring ‘raw data’ entry are in white, boxes which ‘process’ that data are in grey.

Calculate the value of sales of margin scheme packages

M1 Total the VAT-inclusive selling prices of all your designated travel services and margin scheme packages supplied during the financial year including any that are not ‘market value’ packages.

Working out the market value

M2 Total the VAT inclusive market value of the standard-rated in-house supplies at M1: **carry forward this figure to step 21 of section 9**

M3 Total the VAT inclusive market value of the zero-rated and outside the scope in-house travel services at M1: **carry forward this figure to step 26 of section 9**

M4 Total the VAT inclusive market value of the in-house supplies at step M2 + step M3

Working out selling value of designated travel services and non-market value in-house supplies

M5 Deduct the total at step M4 from the total at step M1: **carry forward this figure to step 1 of section 9**

top ^

9. Cost-based calculation (Annual Adjustment)

This section has the force of law and is referred to in paragraphs 2.6, 5.2, 5.10, 6.1, 6.4, 6.8, 6.9, 7.5, 7.7 and 7.8.

This section applies to packages being apportioned by reference to the costs of the in-house element of the package, and imports the figures calculated by the market value method in section 8, where that method is used for all or some of the travel packages. Do not include values already entered in section 8 unless explicitly instructed.

Step

Working out the total sales of margin scheme packages

1 Bring forward the total calculated at step M5 of section 8. If section 8 is not used then enter the VAT-inclusive selling prices of your designated travel services and margin scheme packages supplied during the financial year.

Working out the purchase prices of margin scheme supplies

2 Total the VAT-inclusive purchase prices of the standard-rated designated travel services included in the total at step 1.

3 Total the VAT-inclusive purchase prices of the non standard-rated designated travel services (supplies enjoyed outside the EC) included in the total at step 1.

Working out the direct costs of in-house supplies. Steps 4 to 7 can be ignored where a market value is applied to all in-house supplies under section 8

4 Total the VAT-exclusive direct costs to you of the standard-rated in-house supplies included in step 1. Add a percentage of that amount equivalent to the standard rate of VAT.

5 Total the VAT-exclusive direct costs to you of the zero-rated in-house supplies included in step 1.

6 Total the VAT-inclusive direct costs to you of the exempt in-house supplies included in step 1. Deduct any input tax that you are entitled to recover on these costs.

7 Total the direct costs to you of the in-house supplies included in step 1 that are supplied outside the UK, exclusive of any VAT incurred on these costs that you are entitled to recover. Add to the total an uplift equivalent to the percentage VAT rate applicable to such supplies if you have accounted for VAT on these supplies to the VAT authorities in another Member State.

Working out the 'costs' of agency supplies

8 Total the VAT-inclusive amounts paid by you to your principals in respect of the agency supplies included in step 1 for which the consideration you receive is standard-rated.

9 Total the VAT-inclusive amounts paid by you to your principals in respect of the agency supplies included in step 1 for which the consideration you receive is not standard-rated.

Working out the total margin

10 Add the totals of costs at steps 2 to 9 inclusive

11 Calculate the total margin for all the supplies included in step 1 by deducting the total at step 10 from the total at step 1.

Apportioning the margin

12 Calculate the margin for the standard-rated designated travel services by applying the following formula:

$$\frac{\text{total at step 2}}{\text{total at step10}} \times \text{total at step 11}$$

13 Calculate the margin for the zero-rated designated travel services by applying the following formula:

total at step 3 x total at step 11

total at step 10

Steps 14 to 17 can be ignored where a market value is applied to all in-house supplies under section 8

14 Calculate the margin for the standard-rated in-house supplies by applying the following formula:

total at step 4 x total at step 11

total at step 10

15 Calculate the margin for the zero-rated in-house supplies by applying the following formula:

total at step 5 x total at step 11

total at step10

16 Calculate the margin for the exempt in-house supplies by applying the following formula:

total at step 6 x total at step 11

total at step 10

17 Calculate the margin for the in-house supplies made outside the UK by applying the following formula:

total at step 7 x total at step 11

total at step10

18 Calculate the consideration for the standard-rated agency supplies by applying the following formula:

total at step 8 x total at step 11

total at step 10

19 Calculate the consideration for the non-standard-rated agency supplies by applying the following formula:

total at step 9 x total at step 11

total at step 10

Working out your output tax

20 Calculate the output VAT due on the designated travel services by applying the following formula:

total at step 12 x the VAT fraction

21 Calculate the output VAT due on the standard-rated in-house supplies by applying the following formula:

(total at step 4 + total at step 14 + total calculated at step M2 of section 0)x the VAT fraction.

22 Calculate the output VAT due on the standard-rated agency supplies by applying the following formula:

total at step 18 x the VAT fraction

Working out sales values

23 Calculate the VAT-exclusive value of the standard-rated designated travel services by deducting the total at step 20 from the total at step 12.

24 Note the value of the zero-rated designated travel services at step 13

25 Calculate the VAT-exclusive value of your standard-rated in-house supplies by applying the following formula:

(total at step 4 + total at step 14 + total calculated at step M2 of section 0)- total at step 21

26 Calculate the value of the zero-rated supplies made within the scheme by applying the following formula:

(total at step 5 + total at step 15 + total calculated at step M3 of section 0)

27 Calculate the value of your exempt in-house supplies made by applying the following formula:

total at step 6 + total at step 16

28 Calculate the value of your in-house supplies which are supplied outside the UK by applying the following formula:

total at step 7 + total at step 17

29 Calculate the total VAT exclusive value of the supplies:

total of steps 23 to 28. Include this total in box 6 of your VAT return.

Working out the annual adjustment

30 Calculate the total output VAT due on your designated travel services and margin scheme packages by adding the totals at steps 20 to 22 inclusive.

31 Total the provisional output VAT which has been accounted for during the financial year on the supplies included in the total at step 1.

32 Deduct the total at step 31 from the total at step 30. Include the resulting total in box 1 of your VAT return, either as a payable amount where the amount is positive or as a deductible amount where the amount is negative.

top ^

10. Accounting for VAT on the provisional value of designated travel services and margin scheme packages

This section has the force of law and is referred to in paragraphs 1.2, 2.6, 5.10, 6.4, 6.9, 7.5 and 7.7.

Step

Working out the provisional percentage

1 Calculate the VAT-inclusive amount of your standard-rated supplies of designated travel services and margin scheme packages for the preceding financial year by adding the totals from steps 4, 12, 14 and 18 of section 9, together with the total M2 in the market value calculation in section 8.

2 Calculate the VAT-inclusive standard-rated percentage of the total selling price of all your designated travel services and margin scheme packages for the preceding tax year by applying them one of following formulae:

If you have used a market value to value in-house supplies

total at step 1 of section 10 x 100

total at step M1 of section 8

If you have not used a market value to value in-house supplies

total at step 1 of section 10 x 100

total at step 1 of section 9

Working out the VAT return figures

3 Total the VAT-inclusive selling prices of the designated travel services and margin scheme packages supplied during the prescribed accounting period.

4 Calculate the provisional VAT-inclusive amount of your standard-rated supplies of designated travel services and margin scheme packages made during the prescribed accounting period by applying the following formula:

total at step 3 x percentage at step 2

5 Calculate the provisional amount of output VAT due for the prescribed accounting period by applying the following formula:

total at step 4 x the VAT fraction

top ^

11. Simplified end-of-year calculation (Annual adjustment)

This section has the force of law and is referred to in paragraphs 1.2, 2.6, 5.4, 5.10, 6.1, 6.4, 6.8, 6.9, 7.5, 7.7 and 7.8.

Step	
1	Total the VAT-inclusive selling prices of your designated travel services and margin scheme packages supplied during the financial year.
2	Total the VAT-inclusive purchase prices of the designated travel services included in the total at step 1.
3	Calculate the VAT-inclusive amount of the supplies included in step 1 by deducting the total at step 2 from the total at step 1.
4	Calculate the total output VAT due on your designated travel services and margin scheme packages by applying the following formula: total at step 3 x the VAT fraction.
5	Calculate the VAT-exclusive value of your designated travel services and margin scheme packages by deducting the total at step 4 from the total at step 3.
6	Total the provisional output VAT which has been accounted for during the financial year on the supplies included in the total at step 1.

7 Deduct the total at step 6 from the total at step 4. Include the resulting total in box 1 of your VAT return, either as a payable amount where the amount is positive or as a deductible amount where the amount is negative.

top ^

12. Accounting for VAT on the provisional value of designated travel services and margin scheme packages when the simplified calculation applies (all supplies standard-rated)

This section has the force of law and is referred to in paragraphs 1.2, 2.6, 5.10, 6.4, 7.5 and 7.7.

Step

1 Calculate the VAT-inclusive standard-rated percentage of the total selling price of all your designated travel services and margin scheme packages for the preceding tax year by applying the following formula:

$$\frac{\text{total at step 3 of section 11}}{\text{total at step 1 of section 11}} \times 100$$

2 Total the VAT-inclusive selling prices of all of your designated travel services and margin scheme packages supplied during the prescribed accounting period.

3 Calculate the provisional VAT-inclusive amount of your standard-rated supplies of designated travel services and margin scheme packages made during the prescribed accounting period by applying the following formula

total at step 2 x percentage at step 1

4 Calculate the provisional amount of output VAT due for the prescribed accounting period by applying the following formula:

total at step 3 x the VAT fraction

5 Calculate the provisional VAT-exclusive value of all of your designated travel services and margin scheme packages made during the prescribed accounting period by deducting the total at step 4 from the total at step 3.

top ^

13. Tertiary Law

This section has the force of law and is referred to in paragraphs 1.1, 1.2, 3.2, 5.8, 6.4, 6.6, 7.5, 7.7 and 7.8.

TL1

1. This section shall come into effect on 1 January 1998.

2. Where a tour operator, in the same financial year, supplies:-

(a) designated travel services or margin scheme packages which are to be enjoyed wholly outside the European Community, and

(b) designated travel services or margin scheme packages which are to be enjoyed wholly or partly within the European Community,

the Commissioners of HM Revenue & Customs may, on being given written notification by the tour operator no later than the due date for rendering his first VAT return for the financial year in which the supplies are to be made, allow the supplies under sub-paragraph (a) to be valued separately from those under sub-paragraph (b).

3. Where a tour operator, under paragraph 2 above, has separately valued supplies of designated travel services or margin scheme packages enjoyed wholly outside the European Community from supplies of designated travel services or margin scheme packages enjoyed wholly or partly within the European Community, the Commissioners of HM Revenue & Customs may, on being given written notification by the tour operator no later than the due date for rendering his first VAT return for any subsequent financial year, allow supplies to be made in such subsequent financial year to be valued using the method specified at section 8 of this notice.

TL2

1. This section shall come into effect on 1 January 1998.

2. Where:-

(a) a supply of goods or services is acquired by a tour operator for the purpose of supplying a designated travel service, and

(b) the value of the supply to the tour operator is expressed in a currency other than sterling,

the tour operator must convert such value into sterling for the purposes of steps 2 and 3 of section 8 of this notice or step 2 of section 11 of this notice.

3. For the purposes of paragraph 2 above, the tour operator must use:

(a) the rate of exchange published in the Financial Times using the Federation of Tour Operators' base rate current at the time such supplies were costed by the person from whom the tour operator has acquired the goods or services, or

(b) the commercial rate of exchange current at the time that the supplies in his brochure were costed, or

(c) the rate published in the Financial Times on the date that the tour operator pays for the supplies, or

(d) the rate of exchange which was applicable to the purchase by the tour operator of the foreign currency which he used to pay for those supplies, or

(e) the period rate of exchange published by HM Revenue & Customs for customs purposes in force at the time the tour operator pays for those supplies.

4. Where the methods at paragraph 3(a) or (b) above are used, the tour operator must publish the rate in any brochure or leaflet in which these supplies are held out for sale.

5. The Commissioners of HM Revenue & Customs may, on being given written notification by a tour operator no later than the due date for rendering his first return of his financial year, allow a different method to be used in that financial year from that used in the previous financial year.

TL3

1. This section shall come into effect on 1 October 2010

2. Where possible the value of any in-house supplies shall be valued by reference to their market value and the value of designated travel services and agency supplies shall be determined by applying the formula set out in section 8 of this notice (hereinafter referred to as the 'market value calculation'), unless during the relevant period all such supplies are liable to VAT at the same rate, in which case the value shall be determined by applying the formula set out in section 11 of this notice (hereinafter referred to as 'the simplified calculation').

3. On completing the steps in the market value calculation the figures produced must be entered into the cost-based calculation as detailed in section 9 together with any packages, or parts of packages, for which the market value calculation is not being done.

4. Where the cost-based calculation in TL4 accurately reflects the structure of the package holidays you may opt to use the cost-based calculation for all packages regardless of whether a market value can be established for some or all of the packages and section 8 calculation may be ignored.

5. Where the market value calculation has been used a tour operator may only cease to use that method where it becomes impossible to continue to determine a market value of the supply in question or where the cost-based calculation accurately reflects the structure of the package.
A change of method to gain a more favourable VAT outcome is not permitted.

TL4

1. Subject to sections TL1 and TL3 of section 13 of this Notice, the value of designated travel services, in-house supplies and agency supplies shall be determined by applying the formula set out in section 9 of this notice (hereinafter referred to as the 'cost-based calculation'),

unless during the relevant period all such supplies are liable to VAT at the same rate, in which case the value shall be determined by applying the formula set out in section 11 of this notice (hereinafter referred to as 'the simplified calculation').

2. The provisional value of designated travel services, in-house supplies and agency supplies shall be determined in accordance with the formula set out in:-

section 10 of this notice, where the cost-based calculation applies, or

section 12 of this notice, where the simplified calculation applies.

3. A tour operator shall be required to account for VAT on the provisional value of his supplies of designated travel services, in-house supplies and agency supplies on the VAT return for the prescribed accounting period in which the supplies are made.

4. The difference between the amount of VAT due on the value of designated travel services, in-house supplies and agency supplies supplied during a tour operator's financial year, and the amount of VAT paid on the provisional value of those supplies, shall be adjusted by the tour operator on the VAT return for the first prescribed accounting period ending after the end of the financial year during which the supplies were made.

TL5

1. For the purpose of sections 8 to 13 of this notice:-

(a) 'in-house supply' means a supply by a tour operator which is neither a designated travel service nor an agency supply,

(b) ‘market value’ means the selling price of the in-house element of a ‘margin scheme package’ were it to be sold independent of the package in an arms-length transaction to an unconnected person.

(c) ‘cost based method’ means the calculation in section 9 of this notice.

(d) ‘agency supply’ means a supply arranged by a tour operator between two other persons, in the capacity of an agent or intermediary for either person, for which the tour operator receives a consideration, the value of which is not readily identifiable,

(e) ‘margin scheme package’ means a single transaction which includes one or more designated travel services,

(f) ‘financial year’ means a period corresponding to a tour operator’s financial year for accounting purposes,

(g) ‘direct costs’ means costs which are directly and specifically attributable to the provision of in-house supplies, to the extent that they are so attributable,

(h) 'VAT fraction' has the same meaning as in Notice 700 The VAT Guide

top ^

Index

This index is a guide to the information that is set out within this notice.

The references given are either to the relevant section or paragraph (for example 2.1).

Subject	Sub-heading within subject	Section/paragraph reference
Accommodation	margin scheme supply	2.1, 2.2, 2.9, 3.2, 3.6, 4.5, 4.7, 4.14, 4.15, 6.11, 7.9.,
	in-house supply	5.5, 7.6, 7.7, 7.8, 7.9, 7.11, 7.12, 7.13, 7.14.
Agency		2.4, 2.11, 2.14, 4.1, 4.9, 5.1, 5.6, 6.7, Section 9, TL3, TL4, TL5.
Air Passenger Duty		6.1, 6.3, 7.5
Air transport	in-house	6.11, 7.2, 7.5
Annual Accounting		4.17
Annual calculation		1.1
Annual adjustment		1.1, 5.6, 5.7, 5.11, 5.12, section 6, 7.4, 7.9, sections 8, 9, and 11.
Apportionment		2.13, 4.13, 5.2, 7.4, 7.8
Asset		6.4, 7.10

Audited accounts		5.8, 7.5, 7.7
Bad debt relief		6.9
Business(es)		2.1, 2.2, 2.4, 2.8, 2.13, 2.15, 3.1, 3.3, 3.5, 3.6, 4.6, 4.18, 4.20, 5.2, 5.10, 6.2, 6.4, 7.4, 7.8, 7.13, 7.14.
Calculation		section 5
Campsites		7.9
Cash Accounting		1.1, 4.16, 4.17
Charters	air transport	7.2, 7.5
	cruises	7.3, 7.5
Coach transport	in-house	5.5, 7.1, 7.5
Commission	agency	2.4, 2.14, 4.1, 4.9
	insurance	6.8

	paid	6.4
	variable	2.14
	year end calculation	5.6, 6.1, 6.4, 6.7, 6.8
Conferences		2.2, 7.12, 7.13
Connecting flights		4.13
Consumption (of supplies, by business customers)		1.1, 3.1, 3.3
Costs	direct	2.6, 2.7, 2.14, 4.3, 5.2, 5.3, 5.6, 5.9
	foreign currency	6.6, TL4 of section 13
	indirect	4.3, 5.2, 6.3, 6.4
	in-house	4.3, 6.5, 7.4, 7.5, 7.7
	unforeseen	6.11
	insurance	6.8

Cruises	in-house	7.3
	inside and outside the EC	4.13
Definitions	of agency, direct costs, financial year, in-house supply, margin scheme package and VAT fraction	TL6 of section 13
Deregistration		4.1
Designated travel services		2.7, 2.8, 5.2, sections 8, 9, 10, 11, 12, TL1, TL2, TL3, TL4, TL5.
Direct costs	definition	TL5 of section 13
	general	6.5, 6.6
	of passenger transport	7.5
	of accommodation	7.7
	annual calculation	5.2, 5.6, 5.9, 5.10, 6.3, Section 9
	in house supplies	

	representatives	6.5
		6.10
Discount	costs	5.12, 6.3
	sales	5.12, 6.1
Education		3.4
English as a foreign language		3.5
Entertainment - live		3.2, 4.7
Establishment		2.7, 2.15, 4.2, 4.6
Exchange rates		6.6, TL2 of section 13
Financial year		4.14, 4.17, 4.20, 5.7, 5.8, 5.10, 5.11, 5.13, 6.1, 6.3, 6.6, sections 8, 9, 10, 11, TL1, TL2, TL4, TL5
Foreign currency		6.6, TL2 of section 13

Groups – VAT		4.2, 7.3
Guides		2.9, 6.10
Hotels		See Accommodation
Incidental supplies		3.6
Indirect costs		See Costs
In-house supplies	accommodation	7.6, 7.7, 7.8
	accounting for	2.13, 5.2, 5.5, 5.6, 6.1, 6.2, 6.4, 6.5, 6.11, 7.4, 7.5, Section 8,9, TL4, TL5.
	air transport	7.2, 7.5
	campsites	7.9
	caravan	7.9
	charter - air	7.2
	charter - sea	7.3

coach transport	7.1, 7.5
conferences	7.12, 7.13
cruises	7.3, 7.5
definition	2.12
depreciation	7.10
input tax	4.3
liability	4.9
place of supply	4.7, 4.8
rail transport	7.1, 7.4, 7.5
representatives	6.10
road transport	7.4
sea transport	7.4
shoots	7.14

	time of supply (tax points)	4.14
	training	7.11
	turnover	4.1
	vehicles or accommodation used to make both TOMS and non-TOMS supplies	(see Apportionment)
Input tax		2.6, 4.3, 4.4, Section 9
Invoices		1.1, 4.20
Insurance		6.8, 7.4, 7.7, 7.8
Insurance Premium Tax		6.8
Intermediaries		See Agents/Agency
Journey	EC/non-EC	4.10, 4.11
	With or without stops	4.10, 4.11, 4.12, 4.13

Law		Forward, 1.1, 1.2, sections 8, 9, 10, 11, 12, and 13
Liability of supplies		4.9, 5.2, 6.10
Local Authorities		3.4
Margin scheme packages		2.11, 3.4, 5.5, 5.6, Section 8, 9, 10, 11, 12, TL1
Margin scheme supplies	accounting	5.1, 5.2.5.6, 5.13, 6.1, 6.3, 6.5, 6.11
	business (supplies to)	3.4, 3.6
	conferences	7.13
	general	2.3, 2.4, 2.6, 2.7, 2.9, 2.10, 2.11, 2.13, 2.14
	in-house (supplied with)	7.4, 7.8
	liability	4.9
	market values	6.2, 6.3, Section 9

	place of supply	4.6
	registration	4.1
	shoots	7.14
	time of supply	4.14
Market value		2.13, section 5, 6.2, 6.12, 6.13, sections 8 to 13
Material alteration		2.7, 2.12
Overheads (see also Indirect costs)		See Indirect costs
Overseas establishment		4.2
Outside EC	supplies enjoyed	1.1, 2.5, 4.8
Own resources	supplies made from	2.12
Passenger transport		2.2, 2.9, 3.2, 3.6, 4.7, 5.5, 7.1, 7.2, 7.3, 7.4, 7.5, 7.11, 7.12, 7.13, 7.14

Place of supply	general	4.6
	in-house supplies	4.7, 6.10
	in another Member State	4.8
	wholesale supplies	3.2
Practical implementation	of the airline charter option (VAT Info Sheet 3/96)	4.9, 7.2
	of the agency option (VAT Information Sheet 4/96)	4.9
	of the wholesale option (VAT Information Sheet 1/97)	4.9
Provisional percentages		5.11, 5.12, sections 10, 12, TL6 of section 13
Records		5.6, 5.10
Refunds		4.3, 5.12, 6.1
Registration	in other EC Member States	4.1, 4.8 and TL1 of section 13

	threshold	4.1
Representatives (Reps)		6.10
Self-billing		4.19
Selling price		1.1, 2.6, 4.15, 5.6, 6.1, 6.2, 6.8, Sections 8, 9 , 10, 11, 12, and TL5 of section 13
Separate EC/non-EC annual calculation		5.9, 5.10, TL3 of section 13
Shoots		7.14
Simplified calculation		5.5, section 11
Single supply		4.5
Starting to use the scheme		5.13
Supplies	accounting for	Sections 2, 5, 6, 8-13
	agency	2.14, 6.7

business (generally supplies made to)	Section 3
educational	3.5, 3.6, 7.11
enjoyed inside the EC	2.5, 4.6, 4.7, 5.9, TL1
enjoyed outside the EC	2.5, 4.6, 4.7, 5.9, TL1
group supplies	4.2
incidental	3.6
in-house	2.12, 2.13, 4.3,4.7,6.2, Section 7.
invoicing	1.1, 4.20
liability	4.9
margin scheme	2.1, 2.2, 2.3, 2.4, 2.5
partly inside and outside EC	4.10, 5.8
self-billing	4.19

	taxable turnover	4.1
	tax point (time of supply)	4.14
	wholesale	1.1, 3.2
Surcharges		6.1
Tax points	time of supply	4.14
Taxable turnover		4.1
Tertiary law		6.6, section 13
Time of supply		4.14
Tour Operator	acting as	2.2
Training	in-house	7.11
Travel Agents		1.1, 2.3, 2.14, 4.19
Traveller	definition	2.8
Tuition		3.5, 7.11

Unforeseen costs		6.11
Value of supplies		6.1
VAT Information Sheets	3/96: Practical implementation of the airline charter option following the changes which came into effect on 1 Jan 1996,	4.9, 7.2
		4.9
	4/96: Practical implementation of the agency option following the changes which came into effect on 1 January 1996,	4.9
	1/97: Tour Operators' Margin Scheme: Practical implementation of the trader to trader (wholesale) option following the changes which came into effect on 1 January 1996	
VAT periods		5.8
Wholesale supplies		1.1, 3.2
Year-end calculation	general	sections 5 and 6
	purpose	5.1

simplified method	5.5, section 11
timing	5.7, 5.8
separate EC/non-EC calculations	5.9
provisional percentages	5.11, section 12

top ^

If you have a question about VAT, Excise or Customs duty

Phone 0845 010 9000 Monday to Friday 08:00 – 20:00.

Go to www.hmrc.gov.uk

Os hoffech siarad â rhywun yn Gymraeg, ffoniwch 0845 010 0300, Llun i Gwener 08:00 – 18:00.

If you are hard of hearing or speech impaired and use a Textphone, phone 0845 000 0200

top ^

Do you have any comments or suggestions?

If you have any comments or suggestions to make about this notice, please write to:

HM Revenue & Customs
Place and Time of Supply Team
3C 07/08
100 Parliament Street
London
SW1A 2BQ

For general enquiries, please go to www.hmrc.gov.uk or phone the helpline number.

top ^

Putting things right

If you are not satisfied with our service, please let the person dealing with your affairs know what is wrong. We will work as quickly as possible to put things right and settle your complaint. If you are still unhappy, ask for your complaint to be referred to the Complaints Manager. For more information about our complaints procedures go to **www.hmrc.gov.uk** and under ‘quick links’ select ‘Complaints’.

Download options

This document is available in the following formats

- Tour Operators Margin Scheme (Acrobat PDF, 560KB)

Please be aware that our PDF, Word, Excel and Powerpoint documents will open in a new window.

Download free viewers for all formats >>

In this section

- Public Notices and Information Sheets
- Guides and Business Briefs
- Rates & Codes
- Forms
- Articles and Features
- FAQs
- Consultation Documents
- Reference Documents
- Tribunal Reports
- Internal Guidance
- Legislation
- Miscellaneous Reports
- Updates

content tools

- Tell a Friend
- Login for more tools

Glossary

Don't understand some of our terms ?

Find the answers in our Glossary

Business Link © Crown Copyright | Terms & Conditions | Privacy Policy | Accessibility
Directgov