Árbevétel és árrés megbontása utazási iroda

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 gyermekeikei 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

* Az eljárás nyelve: angol.

InfoCuria - A Bíróság ítélkezési gyakorlata

Kezdőlap > **Kereső** > **A keresés eredménye** > **Dokumentumok**

Nyomtatás indítása
PDF formátum
A dokumentum nyelve :
ECLI:EU:C:2005:283

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.