A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2014. január 16.*

„Hozzáadottérték-adó — Az utazási irodák ügyletei — Utasoknak nyújtott árengedmények — A közvetítői tevékenység keretében nyújtott szolgáltatások adóalapjának megállapítása”

A C-300/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2012. június 20-án érkezett, 2012. április 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Düsseldorf-Mitte**

és

az **Ibero Tours GmbH** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnökhelyettese, az első tanács tagjaként eljáró bíró, A. Borg Barthet (előadó), E. Levits és M. Berger bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. június 5-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az Ibero Tours GmbH képviseletében P. Englert Rechtsanwalt és P. Moser barrister,

– a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Christie, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,

– az Európai Bizottság képviseletében C. Soulay és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2013. július 18-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

* Az eljárás nyelve: német.

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: hatodik irányelv) értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelem a Finanzamt Düsseldorf-Mitte (a továbbiakban: Finanzamt) és az Ibero Tours GmbH (a továbbiakban: Ibero Tours) között folyamatban lévő jogvitában nyújtották be, amelynek tárgya az utóbbi társaság által a 2002–2005. adóévekre fizetendő hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) összegének meghatározása.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdése a) pontjának első bekezdése értelmében:

„[...]

(1) 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: az 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;”

4 A hatodik irányelv 11. cikke A. részének (3) bekezdése kimondja:

„Az adóalapba nem kell beszámítani a következőket:

a) a korábbi fizetés miatt adott árengedmények;

b) a vevőnek [helyesen: a vevőnek vagy a szolgáltatás címzettjének] adott és az értékesítés időpontjában elszámolt árengedmények és visszatérítések;

[...]”

5 A hatodik irányelv 11. cikke „Vegyes rendelkezések” című C. részében az (1) bekezdés első albekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Lemondás, visszautasítás [helyesen: felmondás, elállás, megszüntetés], illetve teljes vagy részleges nemfizetés avagy az értékesítés bekövetkezte [helyesen: az ügylet teljesítése] utáni árengedmény esetén az adóalap a tagállamok által meghatározott feltételek szerint megfelelő mértékben csökken.”

6 A hatodik irányelvnek „Az idegenforgalmi tevékenységre [helyesen: Az utazási irodákra] vonatkozó különös szabályozás” című 26. cikke előírja:

„(1) A tagállamok az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási irodák] esetén a [héát] e cikk rendelkezései szerint alkalmazzák, amennyiben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodák] az utasokkal szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás

bonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel. E cikk nem vonatkozik azon idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyokra [helyesen: utazási irodákra], amelyek csupán közvetítői minőségben tevékenykednek, és amelyekre a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját kell alkalmazni. E cikk értelmében idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanynak [helyesen: utazási irodának] 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 adott megbízást [amelyeket az utazási iroda más adóalanyoktól vett igénybe], ezen más adóalanyok a Közösségen kívül teljesítették, úgy az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [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 [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 [utazási irodának] más adóalanyok számláztak le a (2) bekezdés szerinti, közvetlenül az utasok javára szolgáló ügyletek miatt.”

A német jog

7 A forgalmi adóról szóló törvény (Umsatzsteuergesetz, a továbbiakban: UStG) 2002. január 1-jétől 2004. december 15-ig hatályos változata 17. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezett:

„Az 1. § (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett adóköteles ügylet adóalapjának változása esetén

1. az ügyletet teljesítő vállalkozónak megfelelően helyesbítenie kell az ügylet után fizetendő adó összegét, és

2. az ügyletet igénybe vevő vállalkozónak megfelelően helyesbítenie kell az ügylet tekintetében levont adó összegét;

e szabály az 1. § (1) bekezdésének 5. pontja és a 13b. § szerinti esetekben is megfelelően alkalmazandó. Az adólevonás helyesbítése mellőzhető, amennyiben egy harmadik vállalkozó megfizeti az adóhivatalnak az ellenérték csökkenésének összege után fizetendő adó összegét; ebben az esetben a harmadik vállalkozó az adó megfizetésére köteles személy. […]”

8 Az UStG 2004. december 16-tól hatályos változata 17. §-ának (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Az 1. § (1) bekezdésének 1. pontja értelmében vett adóköteles ügylet adóalapjának változása esetén az ügyletet teljesítő vállalkozónak helyesbítenie kell az ügylet után fizetendő adó összegét. A levont adó összegét is helyesbíteni kell az ügyletet igénybe vevő vállalkozó esetében. Ez nem vonatkozik arra az

esetre, ha a vállalkozó az adóalap változása révén nem kerül gazdasági szempontból kedvezőbb helyzetbe. Ha ilyen esetben az adóalap változása révén egy másik vállalkozó gazdasági szempontból kedvezőbb helyzetbe kerül, e vállalkozónak helyesbítenie kell az általa levont adó összegét. Az első, második, harmadik és negyedik mondat az 1. § (1) bekezdésének 5. pontja és a 13b. § szerinti esetekben is megfelelően alkalmazandó. Az adólevonás helyesbítése mellőzhető, amennyiben egy harmadik vállalkozó megfizeti az adóhivatalnak az ellenérték csökkenésének összege után fizetendő adó összegét; ebben az esetben a harmadik vállalkozó az adó megfizetésére köteles személy. […]”

9 Az UStG 25. §-a (1)–(4) bekezdésének az 1999. április 1-je óta hatályos változata ekként rendelkezik:

„(1) A következő rendelkezések a vállalkozó azon utazási szolgáltatásaira vonatkoznak, amelyeket nem a megrendelő üzleti tevékenysége érdekében nyújt, feltéve ha a vállalkozó a megrendelővel szemben a saját nevében jár el, és harmadik személyek utazási szolgáltatásait veszi igénybe. A vállalkozás által nyújtott szolgáltatást egyéb szolgáltatásnak kell tekinteni. A vállalkozó által a megrendelő részére egy utazás keretében nyújtott több ilyen jellegű szolgáltatás egyetlen egyéb szolgáltatásnak minősül. Az egyéb szolgáltatások nyújtásának teljesítési helyét a 3a. § (1) bekezdésnek megfelelően kell meghatározni. A harmadik személyek utazási szolgáltatásai a harmadik személyek által közvetlenül az utasok javára nyújtott értékesítések és egyéb szolgáltatások.

(2) Az egyéb szolgáltatás adómentes, ha harmadik személyek az annak megfelelő utazási szolgáltatásokat valamely harmadik állam területén nyújtják. [...]

(3) Az egyéb szolgáltatás értéke megegyezik a megrendelő által a szolgáltatás igénybevételéért fizetett összeg és a vállalkozó által harmadik személyek utazási szolgáltatásaiért fizetett összeg különbségével. […]

(4) A 15. § (1) bekezdésben foglaltaktól eltérve a vállalkozó nem jogosult előzetesen felszámított adóként levonni a részére harmadik személyek utazási szolgáltatásaiért kiszámlázott adóösszeget. E szabály egyebekben nem érinti a 15. §-t.”

10 Az UStG 25. §-a (4) bekezdésének 2005. január 1-jétől hatályos változata ekként rendelkezik:

„A 15. § (1) bekezdésben foglaltaktól eltérve a vállalkozó nem jogosult előzetesen felszámított adóként levonni a részére harmadik személyek utazási szolgáltatásaiért kiszámlázott, valamint a 13b. § alapján fizetendő adóösszeget. E szabály egyebekben nem érinti a 15. §-t.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

11 Gazdasági tevékenysége keretében az Ibero Tours német területen közvetítői minőségben nyújt olyan szolgáltatásokat, amelyek a hatodik irányelv hatálya alá tartoznak. Ezek a szolgáltatások részben adómentesek, részben pedig adókötelesek.

12 Adóköteles ügyletei keretében az Ibero Tours közvetítőként olyan utazási szolgáltatásokat kínál, amelyeket utazásszervezők nyújtanak a megrendelőknek, és amelyek a hatodik irányelv 26. cikkében szereplő különös szabályozás hatálya alá tartoznak. Jóllehet az Ibero Tours is utazási iroda, e különös szabályozás nem vonatkozik az alapügybeli szolgáltatásokra, mivel ez az iroda kizárólag közvetítőként tevékenykedik, és a hatodik irányelv 26. cikke (1) bekezdésének második mondata alapján az e cikkben szereplő szabályozás az ilyen irodára nem alkalmazható.

13 Az Ibero Tours az utazásszervezők részére közvetítői minőségben szolgáltatásokat nyújt, és tőlük szerződéses jutalékot kap. Az Ibero Tours ugyanakkor árengedményeket nyújtott a megrendelő utasoknak, amelyeket részben a jutalékai terhére finanszírozott. Miután a kapott jutalékok után először

teljes mértékben megfizette a héát, a Finanzamttól kérte a 2002–2005. adóévekre vonatkozó adómegállapítás módosítását oly módon, hogy az adóalapból vonják le a megrendelőinek nyújtott árengedményeket.

14 A Finanzamt e kérelemnek csak annyiban adott helyt, amennyiben az utazásszervezők által nyújtott szolgáltatások a hatodik irányelv 26. cikke szerinti különös szabályozás keretében adókötelesek voltak. Amennyiben viszont e szolgáltatások a hatodik irányelv 26. cikkének (3) bekezdése alapján adómentesek voltak, annyiban a Finanzamt elutasította az Ibero Tours által kért módosítást.

15 Az eredménytelen panaszt követően az Ibero Tours keresetet indított, amelynek a Finanzgericht (adóügyi bíróság) helyt adott. A Finanzamt a Finanzgericht ítéletével szemben fellebbezést nyújtott be a Bundesfinanzhof előtt.

16 A kérdést előterjesztő bíróság elsősorban azt a kérdést veti fel, hogy alkalmazhatók-e a Bíróság által a C-317/94. sz. Elida Gibbs ügyben 1996. október 24-én hozott ítéletben (EBHT 1996., I-5339. o.) megfogalmazott elvek, ha a közvetítő valamely szolgáltatásnyújtás keretében árengedményt ad az általa közvetített főszolgáltatás tekintetében.

17 Bár az adósemlegesség elve amellett szól, hogy az ezen ítéletben kimunkált megoldásokat alkalmazni kell a jelen ügyben, e bíróság szerint kételyek merülhetnek fel, mivel az említett ítéletben a Bíróság olyan „értékesítési láncot” vizsgál, amelyben „hasonló termékeket” többször és azonos adójogi feltételek mellett értékesítenek. Így a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést veti fel, hogy e fogalmak relevánsak-e az alapügyben, mivel a fő gazdasági szereplő és a közvetítő ügyletei más jellegűek, és mindegyik a rá vonatkozó adójogi megítélés alá tartozik.

18 Másodsorban, amennyiben úgy kell tekinteni, hogy a közvetítői tevékenység keretében nyújtott szolgáltatások olyan értékesítési lánc részét képezhetik, amelyre alkalmazhatók a Bíróság által a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben kimunkált elvek, a Bundesfinanzhof szerint felmerül a kérdés, hogy ez akkor is érvényes-e, ha a főszolgáltatások a hatodik irányelv 26. cikkének hatálya alá tartoznak. Ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy ilyen esetben kétséges, hogy a Bíróság említett ítéletében megfogalmazott elvek alkalmazása megfelelő adóztatást eredményez-e.

19 Ezenkívül e bíróság megemlíti, hogy a Bíróság a C-427/98. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. október 15-én hozott ítéletében [EBHT 2002., I-8315. o.] úgy határozott, hogy a tagállamoknak lehetőségük van a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletből következő elvek alkalmazásának mellőzésére, ha a főszolgáltatás adómentes. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben úgy véli, hogy a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet úgy értelmezendő, hogy a Bíróság által a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben meghatározott elvek akkor nem alkalmazandók, ha az értékesítési lánc utolsó szolgáltatása adómentes. Ha a főszolgáltatások a hatodik irányelv 26. cikkében szereplő különös szabályozás alá tartoznak, e cikk (3) bekezdése szerint e szolgáltatások az adómentes közvetítői tevékenységgel azonos elbírálás alá esnek, amennyiben azon ügyleteket, amelyeket az említett szolgáltatásokat teljesítő személy más adóalanyoktól vett igénybe, ezen más adóalanyok az Európai Unión kívül teljesítették. Amennyiben ezen ügyleteket mind az Európai Unión belül, mind az Európai Unión belül bonyolítják, a szolgáltatás csak részben adómentes.

20 Ebből következik, hogy kétségesnek tűnhet az, hogy az utazási iroda és az illetékes adóhatóság miként határozza meg, hogy a főszolgáltatás mennyiben adómentes, és esik ezért a Bíróság által a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben meghatározott elvek alkalmazási körén kívül.

21 Harmadsorban a kérdést előterjesztő bíróság azt a helyzetet veszi fontolóra, amelyben a tagállam megfelelően ültette át a hatodik irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését, de a főszolgáltatások adómentessége esetén ki kívánja zárni a közvetítő által fizetendő héa csökkentését. Kétli, hogy ez a kizárás az említett irányelv helyes átültetésén alapulhat, és felveti, hogy szükséges-e az érintett tagállam olyan szabályozása, amelyben e csökkentést kifejezetten előírják. Véleménye szerint a fent

hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 65. és 66. pontja ez utóbbi értelmezés mellett szól, amennyiben a tagállamok „lehetőségeiről” van szó. Úgy véli, hogy ez a következtetés nem feltétlenül kötelező, ha a Bíróság értelmezésből eredő következmények korlátozása a cél.

22 E körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) [A Bíróság] [fent hivatkozott] Elida Gibbs ügyben […] hozott ítélete […] szerinti elvek alapján akkor is csökken-e az adóalap egy értékesítési lánc esetében, ha a közvetítő (az alapügyben egy utazási iroda) az általa közvetített ügylet (a jelen esetben az utazásszervező által az utasok részére nyújtott szolgáltatás) címzettjének (a jelen esetben az utasnak) megtéríti a közvetített ügylet árának egy részét?

2) Amennyiben az első kérdésre igenlő válasz adandó: akkor is alkalmazandók-e [a Bíróság említett] ítélete […] szerinti elvek, ha csak az utazásszervező által teljesített közvetített ügylet tartozik a […] hatodik […] irányelv 26. cikke szerinti különös szabályozás hatálya alá, az utazási iroda által teljesített közvetítési szolgáltatás azonban nem?

3) Amennyiben a második kérdésre is igenlő válasz adandó: a közvetített szolgáltatás adómentessége esetén a […] hatodik […] irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését megfelelően átültető tagállam csak abban az esetben utasíthatja el az adóalap-csökkentést, ha az említett rendelkezésben foglalt felhatalmazással élve további feltételeket határozott meg a csökkentés elutasításával kapcsolatban?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

23 A kérdést előterjesztő bíróság az első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a Bíróság által a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben a héaalap-megállapítás tekintetében meghatározott elvek alkalmazandók-e, ha valamely utazási iroda közvetítői minőségében eljárva a saját kezdeményezésére és költségére az utazásszervező által nyújtott főszolgáltatás tekintetében árengedményt ad a végső fogyasztónak.

24 E kérdés megválaszolásához emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint a termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás esetén az adóalap részét képezi minden, ami a teljesítés ellenértékét képezi, amelyet az eladó vagy a szolgáltatást teljesítő ezért az értékesítésért a vevőtől, a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefüggő támogatásokat.

25 Kétségtelen, hogy a hatodik irányelv 26. cikkének célja, hogy elkerüljék azokat a gyakorlati nehézségeket, amelyek abból fakadnak, hogy az utazási irodák és az utazásszervezők tevékenysége különféle szolgáltatásokból áll, és több helyen valósul meg. Ugyanakkor e cél teljesítéséhez egyáltalán nem szükséges a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában foglalt általános szabálytól való eltérés, amely az adóalap-megállapítás céljából „a teljesítés ellenérték[e] […], amelyet […] a szolgáltatást teljesítő […] a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell” fogalomra hivatkozik (lásd a C-149/01. sz. First Choice Holidays ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-6289. o.] 26. pontját).

26 Márpedig az alapügyben egyrészt az utazásszervező által a szolgáltatásaiért kapott ellenérték képezi az utazás levonások nélküli árát. Ezt nem kérdőjelezi meg az a körülmény, hogy az Ibero Tours az utazásszervező részére csak azt az összeget fizeti, amely az utazás neki járó jutalékkal csökkentett árának felel meg, amely levonás csak a különböző jogcímeken fizetendő összegek beszámításának eredménye.

27 Másrészt mivel az Ibero Tours nem az utazásszervező felé végzett közvetítői tevékenysége keretében nyújtott szolgáltatások tekintetében ad árengedményt, és az utazásszervezőt nem érinti az Ibero Tours végső fogyasztóknak adott árengedményének létezése vagy összege, annak, hogy utóbbi az árengedményt részben a jutalékából vagy más forrásból finanszírozza, nincs kihatása sem az említett utazásszervező által nyújtott szolgáltatások árára, sem azon szolgáltatások árára, amelyeket az Ibero Tours nyújt a közvetítői tevékenysége keretében ugyanezen utazásszervező részére.

28 A fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben kimunkált elvek nem érintik az adóalap-megállapítást olyan helyzetben, mint amely az alapügyben szerepel.

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság az említett ítéletben kimondta, hogy amennyiben valamely termék gyártója, amely nem áll szerződéses kapcsolatban a végső fogyasztóval, de a hozzá vezető ügyleti lánc első láncszeme, és számára árengedményt ad a kiskereskedők által beváltott, vagy a gyártó által nekik visszatérített, kedvezményre jogosító utalványok révén, a héa alapját csökkenteni kell az említett engedménnyel (a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet 31., 34. és 35. pontja). A fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben az ügyleti lánc elején lévő adóalany által kapott ellenérték ugyanis ténylegesen csökkent azzal az árengedménnyel, amelyet ugyanez az adóalany nyújtott közvetlenül a végső fogyasztónak.

30 Azonban az alapügybeli körülmények között az utazásszervező nem az ügyleti lánc elején található, hiszen közvetlenül ő nyújtja a szolgáltatásait a végső fogyasztónak, az Ibero Tours csak ezen egységes ügylet közvetítőjeként jár el. Az Ibero Tours ellenben olyan szolgáltatást nyújt, mégpedig a közvetítői szolgáltatást, amely teljesen elkülönül az utazásszervező által nyújtott szolgáltatástól.

31 Végeredményben az utazásszervező egyáltalán nem nyújt árengedményt az alapügyben, hiszen az Ibero Tours mindenképpen köteles az előbbinek megfizetni a szerződéses árat függetlenül attól az esetleges árengedménytől, amelyet az utasnak ad.

32 E feltételek mellett, ha valamely utazási iroda az Ibero Tours helyzetében az utazás árát részben maga finanszírozza, ami az utazás végfelhasználójára nézve az abból adott árengedményt jelenti, ez nem befolyásolja sem az utazásszervező által az említett utazás értékesítéséért kapott ellenértéket, sem azt az ellenértéket, amelyet az Ibero Tours kap a közvetítési szolgáltatásáért. Ebből következően a hatodik irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja alapján az ilyen árengedmény nem vonja maga után az adóalap csökkenését sem az alapügylet, sem az utazási iroda által teljesített szolgáltatásnyújtási ügylet vonatkozásában.

33 A fentiekből következik, hogy az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv rendelkezéseit akként kell értelmezni, hogy a Bíróság által a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben a héaalap megállapítása tekintetében meghatározott elvek nem alkalmazandók, ha valamely utazási iroda közvetítői minőségében eljárva a saját kezdeményezésére és költségére az utazásszervező által nyújtott főszolgáltatás tekintetében árengedményt ad a végső fogyasztónak.

A második és a harmadik kérdésről

34 Az első kérdésre adott nemleges válaszra tekintettel a második és harmadik kérdést nem szükséges megválaszolni.

A költségekről

35 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv rendelkezéseit akként kell értelmezni, hogy az Európai Unió Bírósága által a C-317/94. sz. Elida Gibbs ügyben 1996. október 24-én hozott ítéletben a hozzáadottértékadó-alap megállapítása tekintetében meghatározott elvek nem alkalmazandók, ha valamely utazási iroda közvetítői minőségében eljárva a saját kezdeményezésére és költségére az utazásszervező által nyújtott főszolgáltatás tekintetében árengedményt ad a végső fogyasztónak.

Aláírások