A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2026. szeptember 10.*

„Előzetes döntéshozatal – A hozzáadottérték-adó (héa) közös rendszere – 77/388/EGK hatodik irányelv – Különös szabályozások – 26. cikk – Utazási irodák – Valamely kereskedő által az üzlethelyiségén kívül szervezett kirándulás – Az árrés szerinti, az előzetesen felszámított héa levonása nélkül történő adóztatás – Potenciálisan a héa visszatérítéséhez vezető negatív árrés – »Kávézással egybekötött kirándulások«”

A C-565/24. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2024. augusztus 21-én érkezett, 2024. június 20-i határozatával terjesztett elő

a **P-GmbH & Co. KG**

és

a **Finanzamt Q**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: K. Jürimäe tanácselnök, K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, a második tanács bírájaként eljárva, F. Schalin (előadó), M. Gavalec és Csehi Z. bírák,

főtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: D. Dittert egységvezető,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2025. szeptember 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a P-GmbH & Co. KG képviseletében S. Kim, E.-M. Kraus, T. Nayin és S. Schauhofft Rechtsanwälte,

– a német kormány képviseletében J. Möller és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– az Európai Bizottság képviseletében B. Eggers és M. Herold, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2025. november 27-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 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 26. cikkének értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a P-GmbH & Co. KG (a továbbiakban: P), egy német jog szerinti társaság, amely az általa forgalmazott termékek értékesítésének előmozdítása érdekében turisztikai kirándulásokat szervez, és a Finanzamt Q (Q adóhivatal, Németország) között az e kirándulásokra vonatkozó hozzáadottérték-adót (a továbbiakban: héa) megállapító határozat tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A hatodik irányelv 12. cikke (1) bekezdésének első mondata következőképpen szól:

„Az adóköteles ügyletekre azon adómértéket kell alkalmazni, amely az adóköteles esemény időpontjában hatályos.”

4 Ezen 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 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 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 [héa] 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.

[…]

(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 Az üzlethelyiségen kívül kötött szerződések esetén a fogyasztók védelméről szóló, 1985. december 20-i 85/577/EGK tanácsi irányelv (HL 1985. L 372., 31. o.; magyar nyelvű különkiadás 15. fejezet, 1. kötet, 262. o.) 1. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdése a következőképpen rendelkezett:

„Az irányelv hatálya azokra a szerződésekre terjed ki, amelyek alapján a kereskedő árut szállít vagy szolgáltatást nyújt egy fogyasztó számára, és e szerződés megkötése:

– a kereskedő üzleti körútja alkalmával az üzlethelyiségén kívül történik”.

A német jog

6 Az Umsatzsteuergesetz (a forgalmi adóról szóló törvény) alapügyre alkalmazandó változatának 25. §-a következőket írja elő:

„(1) A következő rendelkezések a gazdasági szereplő azon utazási szolgáltatásaira vonatkoznak, amelyeket nem a megrendelő vállalkozás érdekében nyújt, feltéve, ha a gazdasági szereplő a megrendelővel szemben a saját nevében jár el, és az utazási szolgáltatásokat előzetesen 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 teljesítési helyét a 3a. § (1) bekezdésének megfelelően kell meghatározni. Az előzetes utazási szolgáltatások a harmadik személyek által közvetlenül az utasokat szolgáló értékesítések és egyéb szolgáltatások.

[…]

(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. A forgalmi adó nem képezi az adóalap részét. A gazdasági szereplő ahelyett, hogy az egyes szolgáltatásokra vonatkozóan az adóalapot külön állapítaná meg, vagy szolgáltatások csoportjai vagy az adómegállapítási időszakban nyújtott valamennyi szolgáltatás tekintetében is megállapíthatja az adóalapot.

(4) A 15. § (1) bekezdésétől eltérve a gazdasági szereplő nem jogosult előzetesen felszámított adóként levonni a részére az előzetes utazási szolgáltatásokért kiszámlázott adóösszegeket. E szabály egyebekben nem érinti a 15. §-t. […]”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

7 A P 1997 és 1999 között Németországban általában „*Kaffeefahrtennek*” (szó szerint „kávézással egybekötött kirándulások”) nevezett kirándulásokat szervezett, amelyek során termékeket értékesített. Ezeken a kirándulásokon a résztvevőket autóbuszokkal különböző turisztikai célpontokhoz szállították, ahol ellátást kaptak, és esetleg további turisztikai programokban részesültek. Egyébiránt meghívták őket olyan termékbemutatókon való részvételre, amelyeken a P által értékesített különböző termékeket vásárolhattak.

8 A P más adóalanyoktól szerezte be az e kirándulásokhoz szükséges szállítási szolgáltatásokat, és azokat a saját nevében kínálta a résztvevőknek. E résztvevők a kiránduláson való részvételért díjat fizettek, amely azonban nem fedezte teljes mértékben a P szállítási szolgáltatások megszerzésével kapcsolatban felmerült költségeit. E költségek fennmaradó részét, valamint az egyéb olyan szolgáltatások költségeit, amelyekért a résztvevők nem fizettek díjat, az értékesített termékekből származó bevételekből fedezték, azzal, hogy a termékek megvásárlása nem volt kötelező. A héaszabályozás szempontjából ezek az értékesítések azoktól a szállítási szolgáltatásoktól elkülönülő termékértékesítéseknek minősülnek, amelyek árát a résztvevők megfizették. Ezen évek során P fokozatosan egyre több kirándulást kínált a résztvevőknek teljesen ingyenesen, amelyek teljes költségét a termékek értékesítéséből származó bevételből fedezte.

9 A P az általános héaszabályok szerint adózott tevékenysége után, és élt a más adóalanyoktól igénybe vett szolgáltatások után fizetett teljes héa levonásának jogával, amit kezdetben nem kifogásolt a német adóhatóság. Mindazonáltal az adóellenőrzéseket és az azt követő közigazgatási és bírósági eljárásokat követően P számára csak annyiban ismerték el a szállítási költségeket terhelő héa levonásához való jogot, amennyiben e költségek olyan szállítási szolgáltatásokra vonatkoztak, amelyek megfizetését a résztvevőktől nem követelték meg. Azon kirándulásokkal kapcsolatban azonban, amelyek tekintetében a P a szállítási szolgáltatás költségeinek egy részét fedező díjat számított fel a résztvevőknek, a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi pénzügyi bíróság, Németország), a német adóhatóság erre vonatkozó álláspontját helybenhagyva, 2022. május 12-i ítéletében elismerte, hogy e szolgáltatások az utazási irodákra vonatkozó különös adószabályozás hatálya alá tartoznak, és ezért P nem vonhatta le az említett szolgáltatások más adóalanyoktól való igénybevétele során fizetett héát. P fellebbezést nyújtott be e határozattal szemben a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország), amely a kérdést előterjesztő bíróság.

10 E bíróság arra keresi a választ, hogy a P által végzett tevékenység „kirándulások” összetevője a hatodik irányelv 26. cikkében előírt, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozik-e. E kérdés azért merül fel, mert az utazási irodák helyzetével ellentétben P tevékenységének „kirándulások” összetevője rendszeresen negatív árrést eredményez P számára. Így, ha P e különös szabályozás hatálya alá tartozna, ebből az következne, hogy a P által a részére nyújtott turisztikai szolgáltatások után előzetesen megfizetett héa nem vonható le, és nem is fedezhető a résztvevőktől kért kirándulások árából. Mivel ugyanis az említett különös szabályozás alkalmazandó az általában nyereséges adóalany által elért árrésre, felmerül a kérdés, hogy ilyen alkalmazás lehetséges-e, ha a szóban forgó tevékenység rendszeresen negatív árrést eredményez.

11 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A [hatodik] irányelv 26. cikke (2) bekezdésének első mondata értelmében vett, »[a]z utazási csomag tekintetében az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] által végzett összes tevékenység[ről]« van-e szó a [85/577] irányelv 1. cikke (1) bekezdésének első franciabekezdése értelmében vett, »a kereskedő üzleti körútja […] az üzlethelyiségén kívül [helyesen: a kereskedő által az üzlethelyiségén kívül szervezett út]« esetében?

2) Az első kérdésre adandó igenlő válasz esetén: akkor is alkalmazni kell-e a [hatodik] irányelv 26. cikke szerinti, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozást, ha a[z ezen] irányelv 26. cikke (2) bekezdésének harmadik mondata szerint adóalapnak minősülő árrés negatív, mert a tényleges költségek meghaladják az utasok által fizetendő, »hozzáadottérték-adó nélküli teljes összeg[et]«?

3) Az első és a második kérdésre adandó igenlő válasz esetén: akkor is alkalmazni kell-e a [hatodik] irányelv 12. cikke (1) bekezdésének első mondatát a[z ezen] irányelv 26. cikke (2) bekezdésének harmadik mondata értelmében vett, adóalapnak minősülő árrésre, ha az árrés negatív, és így a negatív árrés az adóalany részére történő visszatérítéshez vezet?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első és második kérdésről

12 Az együttesen vizsgálandó első és második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 26. cikkét úgy kell-e értelmezni, hogy az alkalmazandó az olyan helyzetre, amelyben az adóalany harmadik személyektől idegenforgalmi jellegű szolgáltatásokat, különösen szállítási szolgáltatásokat vesz igénybe annak érdekében, hogy azokat a saját nevében, kirándulások formájában értékesítse a fogyasztóknak, amennyiben az e címen kapott ár nem fedezi e szolgáltatások teljes költségét, és e költségek fennmaradó részét az ezen adóalany által e fogyasztóknak e kirándulások során kínált termékek értékesítéséből származó bevételekből finanszírozzák.

13 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 26. cikkében foglalt szabályozás azokra a gazdasági szereplőkre alkalmazandó, akik saját nevükben utazásokat vagy társasutazásokat szerveznek, és akik az ilyen tevékenységhez általában kapcsolódó szolgáltatások nyújtása érdekében harmadik személyeket vesznek igénybe, még akkor is, ha formálisan nem rendelkeznek utazási irodai vagy utazásszervezői minőséggel (1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet, C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 23. pont).

14 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy az utazási irodák és utazásszervezők által nyújtott szolgáltatások jellemzője, hogy a legtöbbször több, pl. szállítási, szállásadási részszolgáltatásból állnak, amelyeket a vállalkozás székhelye vagy állandó telephelye szerinti tagállam területén belül vagy azon kívül teljesítenek. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a nyújtott szolgáltatások helye nagy száma miatt olyan gyakorlati nehézséggel járna a vállalkozások számára, amelyek meggátolhatják tevékenységük folytatását. Annak érdekében, hogy az alkalmazandó szabályokat hozzáigazítsa e tevékenység jellegzetességeihez, a közösségi jogalkotó a hatodik irányelv 26. cikkének (2), (3) és (4) bekezdésében megállapította a héa különös szabályait (1998.

október 22-i Madgett és Baldwin ítélet, C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 18. pont; 2005. október 13-i ISt ítélet, C-200/04, EU:C:2005:608, 21. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

15 Mindazonáltal a Bíróság azt is kimondta, hogy bár az e 26. cikkben előírt, árrésre vonatkozó különös szabályozást elsősorban az olyan utazási szolgáltatásokkal kapcsolatos problémák indokolják, amelyek egynél több tagállamban nyújtott szolgáltatásokat tartalmaznak, e rendelkezés a szövege szerint az egyetlen tagállamon belül nyújtott szolgáltatásokra is alkalmazandó (1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet, C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 19. pont).

16 Ezenkívül az utazási irodákra és az utazásszervezőkre alkalmazandó különleges szabályok mögött meghúzódó okok arra a gazdasági szereplőre is érvényesek, amely a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint nem utazási iroda, illetve utazásszervező, viszont egy másik tevékenység keretében hasonló ügyleteket bonyolít. Ugyanis a hatodik irányelv 26. cikkének olyan értelmezése, amely annak alkalmazását azon gazdasági szereplőkre korlátozza, amelyek a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint utazási irodák vagy utazásszervezők, azt eredményezné, hogy az azonos vagy legalábbis hasonló szolgáltatások más rendelkezések alá tartoznának a gazdasági szereplő formális minősítésétől függően (lásd ebben az értelemben: 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet, C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 20. és 21. pont; 2005. október 13-i ISt ítélet, C-200/04, EU:C:2005:608, 22. és 24. pont).

17 Az EUMSZ 267. cikk alapján létrehozott együttműködés keretében a nemzeti bíróságok feladata annak meghatározása, hogy az adott ügy körülményei között az érintett szolgáltatás a hatodik irányelv 26. cikkében szereplő különös szabályozás hatálya alá tartozik-e, és e tekintetben a tényállás végleges értékelése. A Bíróság azonban köteles tájékoztatni e bíróságokat az uniós jog alá tartozó valamennyi olyan értelmezési szempontról, amely hasznos lehet a bíróságok által tárgyalt ügyek eldöntéséhez (lásd: 2008. július 1-jei MOTOE ítélet, C-49/07, EU:C:2008:376, 30. pont; 2024. április 18-i Companhia União de Crédito Popular ítélet, C-89/23, EU:C:2024:333, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

18 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó ügyletek autóbuszos kirándulásokból állnak, amelyek az utazási szolgáltatások jellemzőivel rendelkeznek. Ezenkívül nem vitatott, hogy a szállítási szolgáltatásokat más adóalanyoktól vásárolják meg, majd azokat P a saját nevében továbbértékesíti. Ebből következik, hogy a szóban forgó ügyletek hasonlóságot mutatnak az utazási irodák vagy utazásszervezők által e kifejezéseknek általában tulajdonított értelemben végzett ügyletekkel, és főszabály szerint a hatodik irányelv 26. cikkében szereplő utazási irodákra vonatkozó szabályozás hatálya alá tartozhatnak.

19 Mindemellett a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseire tekintettel meg kell határozni, hogy az a körülmény, hogy ezen ügyleteket rendszeresen veszteségesen hajtották végre, és hogy azok költségét a P által forgalmazott termékek értékesítésére irányuló külön tevékenység fedezte, alkalmas-e ezen értékelés megdöntésére.

20 E tekintetben először is az alapügyben szóban forgó szállítási szolgáltatások és a termékértékesítés közötti kapcsolatot illetően emlékeztetni kell arra, hogy azon ügyletek tekintetében, amelyek vonatkozásában a hatodik irányelv 26. cikke alapján valamely gazdasági szereplőt meg kell

adóztatni, a 26. cikk alkalmazását lehetővé tévő egyetlen irányadó feltétel az utazási szolgáltatás járulékos vagy nem járulékos jellegére alapított feltétel (lásd ebben az értelemben: 2005. október 13-i ISt ítélet, C-200/04, EU:C:2005:608, 34. pont).

21 Egyes esetekben ugyanis több, alakilag különálló olyan szolgáltatást, amelyeket külön-külön nyújthatnak, és ennek megfelelően önmagukban adókötelesnek vagy adómentesnek minősülhetnek, egységet képező ügyletnek kell tekinteni abban az esetben, ha e szolgáltatások egymástól nem függetlenek. Ez az eset áll fenn különösen akkor, ha egy vagy több elem egyetlen főszolgáltatást alkot, míg a többi elemet úgy kell tekinteni, mint amelyek egy vagy több, a főszolgáltatás adójogi sorsát osztó járulékos szolgáltatást képeznek. Az e tekintetben figyelembe veendő egyik kritérium az átlagfogyasztó szempontjából a szolgáltatás önálló céljának hiánya. Így valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra szolgál, hogy a főszolgáltatást a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (lásd ebben az értelemben: 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet, C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 24. és 25. pont; 2024. április 18-i Companhia União de Crédito Popular ítélet, C-89/23, EU:C:2024:333, 36. és 37. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 A jelen ügyben a Bíróság elé terjesztett iratokból kitűnik, hogy bár a P-hez hasonló gazdasági szereplő szempontjából az olyan kirándulások szervezésének, mint amelyekről az alapügyben szó van, vitathatatlanul az a célja, hogy a résztvevőket arra ösztönözze, hogy az annak során nekik kínált termékeket megvásárolják, a vásárlás egyáltalán nem kötelező. A résztvevők valójában szorítkozhatnak arra, hogy bármilyen vásárlás nélkül kihasználják a kirándulást. Úgy tűnik tehát, hogy az ügyfelek számára az autóbuszos kirándulás önmagában is lehet cél, és nem csupán annak eszköze, hogy a termékek eladásra való felkínálása a lehető legjobb feltételek mellett valósuljon meg. Ezenkívül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó utazási szolgáltatások nem csupán elenyésző részt tesznek ki a termékek értékesítésének megfelelő összeghez képest, mivel a szállítási szolgáltatásért kapott díj átlagosan e szolgáltatás költségének 60%-át fedezi.

23 E körülmények között meg kell állapítani, hogy a P-hez hasonló gazdasági szereplő által az ügyfeleinek rendszeresen és meghatározott áron kínált utazási szolgáltatások nem minősíthetők tisztán járulékos szolgáltatásoknak. E következtetést nem befolyásolja az a tény, hogy a szolgáltatásokból származó bevétel negatív árrést eredményez e gazdasági szereplő számára, amelynek gazdasági tevékenysége abban áll, hogy az említett szolgáltatások fennmaradó költségét az ezen kirándulások során értékesített termékek révén finanszírozza. Ebből következik, hogy az e szolgáltatások és a termékértékesítés közötti kapcsolat nem zárja ki a hatodik irányelv 26. cikkében szereplő különös szabályozásnak az alapügyben szóban forgó ügyletekre történő alkalmazását.

24 Másodszor az adósemlegesség elvére alapított érvnek az előző pontban elvégzett értékelésre gyakorolt hatását azon körülményre tekintettel kell megvizsgálni, hogy a szállítási szolgáltatásokat rendszeresen veszteségesen nyújtották, így e különös szabályozás alkalmazása ahhoz vezetne, hogy a gazdasági szereplő nem vonhatja le az előzetesen felszámított héa összegét.

25 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a levonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog nevezetesen a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy a vállalkozót teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer tehát biztosítja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően az

semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, amennyiben e tevékenységek maguk a héa alá tartoznak (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14-i Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 25. és 26. pont; 2018. február 8-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-380/16, EU:C:2018:76, 52. pont).

26 Az állandó ítélkezési gyakorlatból az is következik, hogy a hatodik irányelv 26. cikkében szereplő különös szabályozás a közösségi jogalkotó által az utazási irodák tevékenysége sajátos jellegének figyelembevétele érdekében kifejezetten előírt, eltérést engedő rendszernek minősül (2018. február 8-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-380/16, EU:C:2018:76, 53. pont).

27 E tekintetben pontosítani kell, hogy az adósemlegesség elve nem olyan elsődleges jogi szabály, amely meghatározhatja az eltérés érvényességét, hanem olyan értelmezési elv, amelyet más elvekkel párhuzamosan kell alkalmazni. Így ez az elv nem lehet ellentétes a jogalkotó által kifejezetten előírt eltéréssel, és nem sértheti annak hatékony érvényesülését (2018. február 8-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-380/16, EU:C:2018:76, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Márpedig az ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy a közösségi jogalkotó nem kívánta korlátozni a hatodik irányelv 26. cikkének hatályát az utazás célja vagy az érintett ügyletek eredménye alapján. Az ezzel ellentétes következtetés jelentősen leszűkítené e cikk terjedelmét, és összeegyeztethetetlen lenne az általa rögzített különös szabályozással (2005. október 13-i ISt ítélet, C-200/04, EU:C:2005:608, 36. pont). Amint ugyanis az a jelen ítélet 16. és 20. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatból következik, e rendelkezés kizárólag azokra a feltételekre alkalmazandó, amelyek mellett az érintett gazdasági szereplő az utazási irodákkal vagy az utazásszervezőkkel azonos vagy legalábbis hasonló ügyleteket hajt végre, akár a saját nevében jár el, akár az ügyleteihez más adóalanyok értékesítéseit és szolgáltatásait használja fel, hozzátéve, hogy az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás alkalmazását lehetővé tévő egyetlen releváns kritérium az utazási szolgáltatás járulékos vagy nem járulékos jellegén alapuló kritérium.

29 Következésképpen azon utazási szolgáltatásoknak az említett különös szabályozás hatálya alá vonása, amelyek célja, hogy a résztvevőket az ezen szolgáltatások során számukra kínált és rendszeresen negatív árrést eredményező termékek megvásárlására ösztönözzék, valamint a héasemlegesség elve alóli, ebből következő állítólagos kivétel a hatodik irányelv 26. cikke alkalmazási feltételeinek következménye (lásd analógia útján: 2018. február 8-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-380/16, EU:C:2018:76, 55. pont).

30 Ez a következtetés egyébként annál is inkább érvényes, mivel az adóhatóság azon kötelezettsége, hogy vizsgálatokat folytasson az adóalany szándékának, valamint az érintett ügyletek eredményének meghatározása érdekében, ellentétes lenne az utazási irodák tevékenységére alkalmazandó különös héaszabályozás azon céljaival, amelyek a gazdasági szereplők számára a hatodik irányelvnek a harmadik személyektől igénybe vett szolgáltatások nyújtásával járó ügyletekre vonatkozó általános elveiből eredő nehézségek elkerülésére irányulnak (lásd ebben az értelemben: 2006. július 6-i Kittel és Recolta Recycling ítélet, C-439/04 és C-440/04, EU:C:2006:446, 42. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A fenti indokok összességére tekintettel az első és a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 26. cikkét úgy kell értelmezni, hogy az alkalmazandó az olyan helyzetre, amelyben az adóalany harmadik személyektől idegenforgalmi jellegű szolgáltatásokat, különösen szállítási szolgáltatásokat vesz igénybe annak érdekében, hogy azokat a saját nevében, kirándulások formájában értékesítse a fogyasztóknak, amennyiben az e címen kapott ár nem fedezi e

szolgáltatások teljes költségét, és e költségek fennmaradó részét az ezen adóalany által e fogyasztóknak e kirándulások során kínált termékek értékesítéséből származó bevételekből finanszírozzák.

A harmadik kérdésről

32 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv 12. cikke (1) bekezdésének első mondatát és 26. cikke (2) bekezdésének harmadik mondatát úgy kell-e értelmezni, hogy azok az adóalany számára jogot biztosítanak az előzetesen felszámított héa visszatérítésére, ha az egységet képező szolgáltatás árrése negatív.

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 12. cikke (1) bekezdésének első mondata értelmében az adóköteles ügyletekre azon adómértéket kell alkalmazni, amely az adóköteles esemény időpontjában hatályos.

34 A hatodik irányelv 26. cikke (2) bekezdésének megfelelően az ezen irányelv 26. cikkében foglalt különös szabályozás keretében az adóalap az utas által fizetendő héa nélküli teljes összeg és a más adóalanyoktól beszerzett termékértékesítésekkel és szolgáltatásnyújtásokkal kapcsolatban az utazási iroda által viselt tényleges költségek különbözete.

35 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint ezt az adóalapot e rendelkezés alapján kell meghatározni, kimutatva minden egyes egységes szolgáltatást, amelyet az utazási iroda nyújtott, nem pedig összesítve (lásd ebben az értelemben: 2013. szeptember 26-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-189/11, EU:C:2013:587, 103. pont).

36 Ezenkívül a hatodik irányelv 26. cikke (4) bekezdésének megfelelően egyetlen tagállamban sem vonhatók le és nem téríthetők vissza azok a héaösszegek, amelyeket más adóalanyok az e 26. cikk (2) bekezdésében említett, közvetlenül az utasok javára szolgáló ügyletek miatt számláznak le az utazási irodának.

37 E tekintetben, amint arra a jelen ítélet 14. pontja lényegében emlékeztetett, a hatodik irányelv 26. cikkében előírt különös szabályozás célja az utazási irodákra alkalmazandó héaszabályok egyszerűsítése. Az is a célja, hogy az ezen adó beszedéséből származó bevételeket kiegyensúlyozottan megossza a tagállamok között, biztosítva egyrészről, hogy minden egyes szolgáltatás után a héabevétel ahhoz a tagállamhoz kerüljön, ahol a szolgáltatás végső felhasználására sor kerül, másrészről pedig, hogy az utazási iroda árkülönbözete utáni adó ahhoz a tagállamhoz kerüljön, amelyben ez utóbbi iroda székhellyel rendelkezik (2013. szeptember 26-i Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-189/11, EU:C:2013:587, 59. pont).

38 A jelen ügyben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy a P által nyújtott utazási szolgáltatásokat rendszeresen veszteségesen nyújtották, így a hatodik irányelv 26. cikke (2) bekezdésének harmadik mondata értelmében vett árrés negatív. Nem vitatott, hogy ez az árrés nem tette lehetővé a P számára, hogy a szállítási szolgáltatások harmadik személyektől történő beszerzése során előzetesen felszámított teljes héát fedezze.

39 Mindazonáltal a hatodik irányelv 26. cikke (2) és (4) bekezdésének egymással összefüggésben értelmezett rendelkezéseiből az következik, hogy az irányelv nem ír elő olyan héa-visszatérítési jogosultságot, amelyre P az általa, a szállítási szolgáltatások harmadik személyektől való beszerzése során előzetesen megfizetett héa címén hivatkozhatna.

40 Márpedig ez a hatodik irányelv 26. cikke alkalmazási feltételeinek egyszerű következménye (lásd analógia útján: 2018. február 8-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-380/16, EU:C:2018:76, 55. pont).

41 Ezenkívül, amint azt az Európai Bizottság megjegyezte, ha negatív árrés esetén biztosítani kellene a héa visszatérítéséhez való jogot az utazási iroda székhelye szerinti tagállam részéről, e tagállam arra kényszerülhetne, hogy több tagállam területén nyújtott utazási szolgáltatások esetén visszatérítse a másik tagállamban megfizetett héa összegét. Ez megfosztaná lényegétől a héabevételek tagállamok közötti kiegyensúlyozott elosztásának célját azáltal, hogy a más tagállam által beszedett adónak megfelelő költségvetési terhet róna a letelepedés helye szerinti tagállamra. Az ilyen eredmény összeegyeztethetetlen lenne magával a hatodik irányelv 26. cikkében szereplő különös szabályozásnak a jelen ítélet 37. pontjában felidézett céljával.

42 Az ilyen eredmény ellentétes lenne az árrés átfogó módon történő kiszámításának a jelen ítélet 35. pontjában felidézett tilalmával is, mivel az lehetővé tenné a P-hez hasonló gazdasági szereplő tevékenységéből származó veszteségek és nyereségek közötti kompenzációt. Egyébiránt emlékeztetni kell arra, hogy a P szabadon választotta üzleti modelljét, annak ismeretében, hogy utazási szolgáltatásai strukturálisan veszteségesek.

43 A fenti indokok összességére tekintettel a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 12. cikke (1) bekezdésének első mondatát és 26. cikke (2) bekezdésének harmadik mondatát úgy kell értelmezni, hogy azok az adóalany számára nem biztosítanak jogot az előzetesen felszámított héa visszatérítésére, ha az egységet képező szolgáltatás árrése negatív.

A költségekről

44 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 (második tanács) a következőképpen határozott:

1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 26. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

az alkalmazandó az olyan helyzetre, amelyben az adóalany harmadik személyektől idegenforgalmi jellegű szolgáltatásokat, különösen szállítási szolgáltatásokat vesz igénybe annak érdekében, hogy azokat a saját nevében, kirándulások formájában értékesítse a fogyasztóknak, amennyiben az e címen kapott ár nem fedezi e szolgáltatások teljes költségét, és e költségek fennmaradó részét az ezen adóalany által e fogyasztóknak e kirándulások során kínált termékek értékesítéséből származó bevételekből finanszírozzák.

2) A 77/388 hatodik irányelv 12. cikke (1) bekezdésének első mondatát és 26. cikke (2) bekezdésének harmadik mondatát

a következőképpen kell értelmezni:

azok az adóalany számára nem biztosítanak jogot az előzetesen felszámított hozzáadottérték-adó visszatérítésére, ha az egységet képező szolgáltatás árrése negatív.

Aláírások