A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2005. október 6. *

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,

* Az eljárás nyelve: angol.

főtanácsnok: P. Léger,
hivatalvezető: 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 HÉA-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 össze-

egyeztethetőnek 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