

MELCHIOR WATHELET

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2013. július 18.(1)

C?300/12. sz. ügy

Finanzamt Düsseldorf?Mitte

kontra

Ibero Tours GmbH

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hozzáadottérték?adó – Utazási irodák ügyletei – Az utazási iroda jutalékának csökkenését eredményez? árkedvezmény nyújtása az utasok részére – A közvetít?i szolgáltatás adóalapjának meghatározása”

I – Bevezetés

1. A Bírósághoz 2012. június 20?án érkezett jelen el?zetes döntéshozatal iránti kérelem lényegében annak meghatározására irányul, hogy az Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben(2) megállapított, a gyártó által az értékesítési láncban keresztül nyújtott árkedvezményre vonatkozó elvek alkalmazhatók-e, és ha igen, akkor milyen feltételekkel alkalmazhatók akkor, ha a közvetít? árkedvezményt biztosít a fogyasztóknak. Ezen eljárásra olyan összefüggésben kerül sor, amikor valamely utazásszervez? és a fogyasztók között közvetít?ként eljáró utazási iroda az utóbbiaknak kedvezményt biztosított az utazás árából, és e kedvezményt le kívánta vonni a hozzáadottértékadó? (a továbbiakban: héa) alapjából.

II – Jogi háttér

A – Az uniós jog

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(3) (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik héairányelv) 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint:

„[...]”

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 teljesít? ezért az értékesítésért az átvev? [helyesen: a vev?], a szolgáltatás címzettjé? vagy harmadik személyt? kap vagy kapnia kell, beleértve az ezen értékesítés árával közvetlenül összefügg? támogatásokat.”

3. A hatodik héairányelv 11. cikke A. részének (3) bekezdése szerint:

„Az adóalapba nem kell beszámítani a következ?ket:

a) a korábbi fizetés miatt adott árengedmények;

b) a vev?nek [helyesen: a vev?nek vagy a szolgáltatás címzettjének] adott és az értékesítés id?pontjában elszámolt árengedmények és visszatérítések;

[...]”.

4. A hatodik héairányelv 11. cikke „Vegyes rendelkezések” cím? C. része az (1) bekezdésének els? albekezdésében el?írja:

„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.”

5. A hatodik héairányelvnek „Az idegenforgalmi tevékenységre [helyesen: Az utazási irodákra] vonatkozó különös szabályozás” cím? 26. cikke el?írja:

„(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 közvetít?ként tevékenykednek, és amelyekre a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját kell alkalmazni. E cikk értelmében idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási irodának] min?sülnek az utazásszervez?k 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 min?sül, vagyis az utasok által fizetend? hozzáadottérték?adó nélküli teljes összeg, és az olyan tényleges, közvetlenül az utasok javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból ered?en 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 adóalany [utazási irodának] más adóalanyok számláztak le a (2) bekezdés szerinti, közvetlenül az utasok javára szolgáló ügyletek miatt.”

B – A német jog

6. 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. [...]”

7. Az UStG 2004. december 16-tól hatályos változata 17. §-ának (1) bekezdése elírja:

„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 helyesbítenie 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. [...]”.

III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

8. A lenti ábra, amely a kérdést előterjesztő bíróság, azaz a Bundesfinanzhof (Németország) és az Európai Bizottság példájában használt számokat⁽⁴⁾ mutatja be, segít a jelen ügy tényállása leírásában és megértésében:

9. Az Ibero Tours GmbH (a továbbiakban: Ibero Tours) német utazási iroda, amely az utasainak utazásszervezők által kialakított utazási szolgáltatásokat nyújt. A kérdést előterjesztő bíróság és a Bizottság által használt példa szerint az utazás bruttó ára 2000 euró, amely 275,86

euró héát tartalmaz. Az utazás értékesítését követően az utazásszervező utazási szolgáltatást nyújt az utasnak és a közvetítői szolgáltatása ellenében jutalékot fizet az utazási irodának. A példában a jutalék bruttó összege 232 euró, amelyből 32 euró a héa.

10. Az értékesítések fokozására az Ibero Tours engedményt biztosít az utazások árából. A példában feltételezik, hogy ezen iroda a fogyasztónak 3%-os, azaz 60 eurós kedvezményt biztosít az utazás bruttó árából. A kedvezmény nem az utazásszervezőt, hanem az említett utazási irodát terheli.

11. A fent hivatkozott példában a fogyasztó az Ibero Toursnak megfizeti a megállapított csökkentett árat, azaz 1940 eurót. Az utóbbi ezt követően az utazásszervezőnek az utazás (árenda nélküli, azaz 2000 eurót kitevő) teljes árának összege és az utazás nem csökkentett ára után kiszámított (héát tartalmazó, azaz 232 euró) jutalék közötti különbségnek megfelelő összeget fizet, amely megfelel az utas által fizetett csökkentett ár (azaz 1940 euró) és az Ibero Tours által a fogyasztónak nyújtott kedvezmény (azaz 60 euró, a héát is ideértve) levonásának figyelembevételével számított jutalék csökkentett összege (azaz 172 euró) közötti különbségnek. A példában ezen összeg 1768 eurónak felel meg (azaz 2000 euró – 232 euró = 1768 euró vagy 1940 euró – 172 euró = 1768 euró).

12. A hatodik héairányelv 26. cikkében az utazási irodákra előírt különös szabályozás szerint az utazásszervező fizeti meg a héát az államkincstárnak az utazás teljes ára után, és nem veheti figyelembe az utazási iroda által az utasnak nyújtott kedvezményt, mivel az Európai Unió belüli utazásról van szó.⁽⁵⁾

13. Előzetesen, az Ibero Tours megfizette az államkincstárnak a héát (a példában 32 eurót) az utazásszervező által fizetett jutalék teljes összege, azaz a példában 232 euró után, anélkül hogy levonta volna belőle a végső fogyasztónak nyújtott, azaz a példában 60 eurót kitevő kedvezményben foglalt 8,28 eurót kitevő héát. Úgy vélte, hogy e tény okán a végül kapott összegnél magasabb összeg után adózott. Álláspontja szerint továbbá ez lehetővé tette az adóhatóság számára, hogy a végső fogyasztó által ténylegesen megfizetett héánál nagyobb összeget kapjon. A példa szerint az alapügy alperese úgy véli, hogy 8,28 euró visszatérítésre jogosult, amely az utazás ára után járó kedvezmény (32 euró) figyelembevétele nélkül kapott jutalék után számított héa és a fogyasztónak biztosított kedvezménynek (23,72 euró) a számítás során történő figyelembevétele után maradt jutalék utáni héa közötti különbségnek felel meg.

14. Ezen összefüggésben az Ibero Tours kérte a Finanzamt Düsseldorf-től (a továbbiakban: Finanzamt) a vitatott, 2002 és 2005 közötti adóévek vonatkozásában megállapított héa módosítását azzal az indokkal, hogy az utasainak nyújtott árkedvezmények az UStG 17. §-a szerint az utazásszervezőnek nyújtott közvetítői szolgáltatások díjazásának csökkentéséhez vezettek.

15. A Finanzamt csak annyiban hagyta helyben a kérelmet, amennyiben az utazásszervezők által nyújtott szolgáltatások a hatodik héairányelv 26. cikkében bevezetett különös szabályozás feltételei szerint adóztak. Ezzel szemben mivel az utazásszervezők által nyújtott szolgáltatások a hatodik héairányelv 26. cikkének (3) bekezdése szerint adómentesek voltak, a Finanzamt elutasította az Ibero Tours javára történő módosítást. A sikertelen panaszt követően az Ibero Tours keresetet indított, amelyet a Finanzgericht helybenhagyott. A Finanzamt ennél fogva fellebbezett a Finanzgericht ezen ítéletével szemben.

16. E körülményekre tekintettel a Bundesfinanzhof az eljárás felfüggesztéséről határozott, és a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Az Európai Unió Bíróságának a C-317/94. sz. Elida Gibbs ügyben 1996. október 24-én

hozott ítélete (EBHT 1996., I/5339. o.) szerinti elvek alapján akkor is csökken-e az adóalap egy értékesítési lánc esetében, ha a közvetítő (a jelen esetben 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 az Európai Unió Bíróságának az Elida Gibbs ügyben hozott ítélete (EBHT 1996., I/5339. o.) szerinti elvek, ha csak az utazásszervező által teljesített közvetített ügylet tartozik a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi 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 tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését megfelelően átültet? 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?”

IV – A Bíróság el?tti eljárás

17. Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmet 2012. június 20-án nyújtották be a Bírósághoz. Az Ibero Tours, a német kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság írásbeli észrevételeket nyújtott be, és a 2013. június 5-ii tárgyaláson ismertették szóbeli észrevételeiket.

V – Elemzés

A – Az első el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésről

18. Az első el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság egy szolgáltatásnyújtással kapcsolatban azt kívánja megtudni, hogy a közvetítő által a végs? fogyasztónak nyújtott árengedményt a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alapján ugyanúgy kell-e kezelni, mint a termék gyártója által nyújtott hasonló árengedményt.

19. Ezen ítéletben a Bíróság olyan tisztálkodási szereket népszerűsít? kampányt vizsgált, amely során a gyártó két típusú népszerűsít? rendszert m?ködtetett:

– Az első rendszer szerint a gyártó árengedményre jogosító utalványt bocsátott ki a végs? fogyasztónak, azt ígérve, hogy ezen utalvány névértékét visszatéríti a terméket a végs? fogyasztónak értékesít? nagykeresked?nek vagy a kiskeresked?nek, ha e nagykeresked? vagy e kiskeresked? a gyártó termékeinek részleges fizetéseként elfogadja a végs? fogyasztó utalványát. E rendszer nem érintette a közvetítő által fizetett vagy kapott nettó összegeket.

– A második rendszer szerint a gyártó visszatérítésre jogosító utalványt bocsátott ki a végs? fogyasztónak (amely utalvány általában úgy volt elhelyezve a terméken, hogy vásárlási igazolásként is szolgált) és közvetlenül számára térítette vissza ezen utalvány névértékét. Ezen változat sem érintette a közvetítő által fizetett vagy kapott nettó összegeket.

20. Ezen ügyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy e feltételek mellett a héalap megegyezett a gyártó kiskeresked?nek vagy a fogyasztónak visszatérített, az utalványon megjelölt összeggel csökkentett eladási árával.(6) A Bíróság elfogadta tehát azt az elvet, amely szerint a gyártó csökkentheti a héalapját, ha átveszi a végs? fogyasztónak nyújtott árkedvezményt a termékeinek a nagykeresked?nek és kiskeresked?knek történ? értékesítését követ?en. Az a tény, hogy a

gyártó nagykereskedőknek és kiskereskedőknek történő értékesítései olyan áron történtek meg, amely nem vette figyelembe a végül a fogyasztónak nyújtott kedvezményeket, nem befolyásolhatja a gyártó azon jogosultságát, hogy adóalapjának csökkentését kérje.

21. A jelen ügyben a kérdést elterjesztő bíróság és a német kormány kételyeinek ad hangot a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben megállapított elveknek a jelen ügyben történő alkalmazhatóságát illetően, mivel a közvetítő szolgáltatásai nem ugyanazon „értékesítési lánc” tartoznak, amelyben azonos adózási feltételekkel többször is hasonló szolgáltatásokat nyújtanak.

22. Különösen a német kormány azon az állásponton van, hogy a jelen ügyben a közvetített szolgáltatás a végső fogyasztónak nyújtott utazási szolgáltatás, amelynek szolgáltatója az utazásszervező. Szerinte az Ibero Tours közvetítő, amely csak e kereskedelmi kapcsolat létrehozása érdekében jár el, amely kapcsolat létrehozásáért jutalékát megkapja anélkül, hogy bármiféleképpen befolyást gyakorolna a közvetített ügyletre.

23. Ebből kiindulva a német kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya azt állítja, hogy a közvetítői szolgáltatás végső fogyasztója az utazásszervező, nem pedig a főszerződés végső fogyasztója, ami egy olyan háromszöglet felálláshoz vezet, amelyben az utazásszervező a közvetített szolgáltatásnak, a jelen esetben az utazásnak a szolgáltatója „a fogyasztó-utas” javára, és az utazási iroda az utazásszervezőnek nyújtott másik közvetítői szolgáltatás szolgáltatója.

24. A német kormány tárgyaláson kifejtett véleménye szerint nem elképzelhető a jelen ügyben egy olyan értékesítési lánc fennállása, amely lehetővé tenné a jelen ügynek a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló üggyel történő összehasonlítását. Álláspontja szerint a jelen ügyben az utazási iroda olyan szolgáltatást nyújt az utazásszervezőnek, amely a szolgáltatásnyújtást követően azonnal eltűnik, mivel az utazásszervező által a fogyasztónak nyújtott szolgáltatás egyáltalán nem egyezik meg az utazási iroda által az utazásszervezőnek nyújtott közvetítői szolgáltatással. Ezzel szemben a német kormány szerint a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügy áruk értékesítési láncát érintette, amely természetesen továbbra is fennmaradt a gyártó által a közvetítőnek és a közvetítő által a fogyasztónak történő értékesítésüket követően.

25. E felfogást nem fogadom el. Amint azt a Bizottság megállapítja, nincs ok arra, hogy kizárjuk a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben megállapított elvek alkalmazását, és hogy megtagadják a csökkentést a közvetítőtől, jöllehet a gyártó vagy a közvetítő adóalap-csökkentésének feltételei egyébiránt megegyeznek.

26. Azon érv, amely szerint az Ibero Tours nem tartozik azon értékláncba, amely végén a végső fogyasztó héaköteles szolgáltatást kap, távol áll a valóságtól. Még ha igen formális szempontokból az olyan utazási iroda, mint az Ibero Tours, utazásszervezőnek jutalék ellenében közvetítői szolgáltatást is nyújt, az utazási iroda biztosítja a kedvezményt a fogyasztónak, és gazdaságilag is viseli annak terhét.

27. Az Egyesült Királyság Kormányának állításával ellentétben az utazási iroda által a fogyasztónak nyújtott árkedvezmény ténylegesen és gazdasági szempontból az utazásszervező által fizetett jutalék csökkentése. Ugyanis a jutalék az egyetlen jövedelem, amelyet az utazási iroda a fogyasztónak nyújtott utazási szolgáltatásnyújtásban történő részvétele okán kap, és a fogyasztónak általa nyújtott kedvezmény szükségszerűen csökkenti a jutalék összegét. Ezzel ellentétes esetben a csökkentés az utazásszervezőt terhelné, amelynek az utazási iroda a fent hivatkozott példában csak 1940 eurót 232 euróval csökkentve, azaz 1708 eurót fizetne, ami nem felelne meg a felek megállapodásának. Az alapügyben az utazási iroda ugyanabban a helyzetben van tehát, mint a gyártó a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben.

28. Amint a Bíróság ezen ítéletben megállapította, „a semlegesség elvének biztosítása érdekében a héaalap kiszámításakor figyelembe kell venni az olyan adóalany esetét, amely mivel nem áll szerződéses kapcsolatban a végső fogyasztóval, de a szerződéshez vezető üzleti lánc első láncszeme, a kiskereskedő révén kedvezményt biztosít számára, vagy közvetlenül visszatéríti számára az utalványok értékét. Ha más lenne a helyzet, akkor az adóhatóság héa címén a végső fogyasztó által ténylegesen fizetett összegnél nagyobb összeget kapna, mégpedig az adóalany terhére.”(7)

29. Még ha a Bíróság az adóalanyt „egy üzleti lánc első láncszemének” tekintette is, itt inkább a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyben szereplő tényállásra – amelyben a végső fogyasztónak árkedvezményt nyújtó gyártó az értéklánc elején találta magát – történő hivatkozásról van szó, mint az adóalapcsökkentésben történő részesülés előzetes feltétele kifejezéséről.

30. Ugyanis ha elfogadnánk a kérdést előterjesztő bíróság és a német kormány álláspontját, nem vennénk figyelembe, hogy a fogyasztónak nyújtott árkedvezmény gazdasági szempontból az Ibero Tours által kapott jutalék csökkenéséhez vezetett, és következésképpen arra köteleznénk az utóbbit, hogy a ténylegesen megvalósítottnál magasabb forgalomra alapítva számított héát fizessen meg.(8)

31. Az ilyen eredmény elfogadhatatlan lenne a Bíróság ítélkezési gyakorlatára tekintettel. Ugyanis a Bíróság a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben megállapította, hogy „figyelembe véve minden esetben a héamechanizmust, annak működését és a közvetítő szerepét, az adóhatóság egyértelműen nem kaphat a végső fogyasztó által fizetett összegnél magasabb összeget”.(9)

32. Ezen eredmény elkerülése érdekében, amint a Bíróság már megállapította, a héaapalnál figyelembe kell venni a közvetítő által végül kapott összeg csökkenését: „ha a gyártó ténylegesen harmadik személynek tekinthető az utalvány értékének megfelelő visszatérítésben részesülő kiskereskedő és a végső fogyasztó közötti ügylet vonatkozásában, ami nem befolyásolja, hogy a visszatérítés a gyártó által a teljesített termékértékesítés ellenében végül kapott összeg megfelelő csökkenésével jár, és ezen ellenérték a héa semlegesség elvét alkalmazva az általa fizetendő adó alapját képezi”.(10)

33. A első előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt kell tehát válaszolni, hogy az adóalapcsökkentésre vonatkozó elvek az olyan vállalkozás esetében, amely árkedvezményt nyújt a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben meghatározott downstream szolgáltatás fogyasztójának, szintén alkalmazandók azon közvetítő (a jelen esetben egy utazási iroda) esetében, amely a saját terhére árkedvezményt nyújt az általa közvetített ügylet (a jelen esetben az utazásszervező által nyújtott szolgáltatás) címzettjének (a jelen esetben az utasnak).

B – A második elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

34. A második elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság azt kérdezi a Bíróságtól, hogy a hatodik héairányelv 26. cikkének (2) bekezdése alá tartozó közvetített szolgáltatások esetében a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet nem alkalmazható-e, vagy e cikk különössége okán, amely cikk szerint adóalap „az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [utazási iroda] árrése” (a továbbiakban: árrés szerinti szabályozás), az említett irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésével ellentétben, amely az adóalapot „a teljesítés [vevőtől kapott] ellenérték[eként]” határozza meg (a továbbiakban: ellenérték szerinti szabályozás) (a fenti 1. cím), vagy mivel e szolgáltatások adott esetben egy átfogó (vegyes) szolgáltatás részeit képezik, amely szolgáltatás más tényezőket is magában foglal (a fenti 2. cím).

1. A hatodik héairányelv „Az idegenforgalmi tevékenységre [Az utazási irodákra] vonatkozó különös szabályozás” című 26. cikkének (2) bekezdése alá tartozó közvetített szolgáltatások esete

35. A fent hivatkozott, az Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló aktában az adóalap a hatodik héairányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerint került kiszámításra, azaz az ellenérték szerinti szabályozás alapján. Ezzel szemben a jelen ügy az említett irányelvnek az utazási irodákra különös adózási szabályozást előíró 26. cikkének hatálya alá tartozik. A kérdést elterjesztő bíróság azt vizsgálja, hogy a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alkalmazható-e még a jelen esetben, mivel ezen akttal ellentétben, ahol az adóalap az ellenérték szerinti szabályozás szerint került kiszámításra, az adóalapot a jelen esetben az árrés szerinti szabályozás szerint kell kiszámítani.

36. A kérdést elterjesztő bíróság szerint, ha a szolgáltatás az árrés szerinti szabályozás alá tartozik, az adóalapnak a hatodik héairányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjában előírt kiszámítása már nem lehetséges, mivel az adóalap nem a fogyasztó által fizetett ellenértéknek, hanem az utas által fizetett teljes, heta nélküli összeg, és az utazási iroda által a más adóalanyoknak történő termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás okán viselt tényleges költség közötti különbségnek felel meg annyiban, amennyiben ezen ügyletek az utas javát szolgálják. A kérdést elterjesztő bíróság és a német kormány megállapítja, hogy figyelembe kell venni azon lehetőséget is, hogy nem áll fenn árrés, ha a piaci ár nem haladja meg az utazás viselt költségét.

37. Amint azt a Bizottság hangsúlyozza, e különbségtétel nem alkalmazható a Bíróság elé benyújtott aktában. Amint a Bíróság már megállapította, „[egységes] adóztatási helyet meghatározva és hetaalapként az utazási iroda vagy utazásszervező árrését – azaz heta nélkül »az utas által fizetendő teljes összeg« és hetaával az utazási iroda vagy utazásszervező által más adóalanyok szolgáltatásnyújtása okán viselt tényleges költség különbségét – figyelembe véve, a hatodik [heta]irányelv 26. cikkének (2) bekezdése a fenti pontban[(11)] említett nehézségek elkerülésére és különösen az elzetesen felszámított adó egyszeresített levonsásának biztosítására irányul, bármely tagállamban kerüljön is az adó beszedésre”.(12)

38. Ugyanakkor a Bíróság a következőképpen határozott:

„26. E cél teljesítéséhez nem szükséges a hatodik [heta]irányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontjától való eltérés, amely az adóalap megállapításakor »a teljesítés ellenérték[e] [...], amelyet [...] a szolgáltatást teljesítő [...] a szolgáltatás címzettjétől vagy harmadik személytől kap vagy kapnia kell« fogalomra hivatkozik.

27. Ezen »ellenérték« ugyanazon gazdasági adatnak felel meg, mint »az utas által fizetendő teljes összeg«, amelyre a hatodik [heta]irányelv 26. cikkének (2) bekezdése hivatkozik. Mind az

általános, mind pedig a különös szabályozásban ezen adat a szolgáltatásnyújtónak fizetett árnak felel meg. Az említett 26. cikk (2) bekezdése által követett céltól függetlenül a szóban forgó fogalomnak ugyanazon jogi meghatározással kell rendelkeznie a két szabályozásban.”(13)

39. Ráadásul meg kell állapítani, hogy a fent hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet ugyanazon tényállásra vonatkozott, mint az alapügy. A First Choice Holidays szervezett utazásokat szervezett az általa vett több összetevő vegyítésével. A First Choice Holidays megbízási szerződések keretében utazási irodákra bízta a végtermék utasoknak történő értékesítését. Mint a jelen esetben, az utasoknak az utazási irodák nyújtottak árkedvezményt.

40. E ténybeli összefüggésben Tizzano főtanácsnok megállapította, hogy „[a]z a tény, hogy az adóalap kiszámítása szabályozásonként eltér, nem jár azzal, hogy az e célból figyelembe veendő egyéb tényezők is különböznek”.(14)

41. Ugyanígy, az a tény, hogy az adóalap kiszámítására vonatkozó két szabályozás eltér, nem jár azzal, hogy a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben kimondott elvek alkalmazását ki kell zárni, ha mint a jelen ügyben, olyan utazási ügyletről van szó, amely a hatodik héairányelv 26. cikkének hatálya alá tartozik.

42. Egyébiránt nem meglepő, hogy ugyanazt az eredményt kapjuk, függetlenül attól, hogy a számítást az árrés szerinti vagy az ellenérték szerinti szabályozás alapján végezzük el. Ezt kellően bizonyítja a jelen indítvány 8. pontjában bemutatott példa.

43. Ha az ellenérték szerinti szabályozás kerül alkalmazásra, az utazási irodának, amely ugyanazon feltételekkel, mint az Ibero Tours, 60 eurós árkedvezményt biztosít a fogyasztónak az utazás árából, 1940 eurót (ideértve 267,58 euró héát) kell fizetnie az utazásszervezőnek. A neki járó bruttó jutalék tehát 232 euróról 172 euróra (héát is ideértve), csökken, mivel őt terheli a 60 eurós kedvezmény, és azt nem vállalja át az utazásszervező.

44. Ez az iroda adóalapját 200 euróról 148,28 euróra csökkenti, a héát pedig 32 euróról 23,72 euróra. Ebben az esetben a heta kedvezménnyel vagy anélkül számított összege közötti különbség 8,28 euró, azaz $32 \text{ euró} - 23,72 \text{ euró} = 8,28 \text{ euró}$.

45. Ezen összeg pontosan megfelel az utazásnak a fogyasztó által az utazási iroda által nyújtott kedvezmény nélkül és a kedvezményt figyelembe véve számított ára utáni heta különbségének, azaz $275,86 \text{ euró} - 267,58 \text{ euró} = 8,28 \text{ euró}$.

46. Ugyanez az eredmény, ha az árrés szerinti szabályozás kerül alkalmazásra. Feltételezzük, hogy ugyanabban az esetben az utazásszervező megvette a fogyasztónak 1000 eurós áron nyújtott szolgáltatásokat. Az 1000 euró különbség azon ár, amelyért a fogyasztónak az utazási szolgáltatást értékesíti és a vételi ár között 862,07 euró jutalékból és az ezen összeg utáni, 16%-os mértékű, 137,93 eurót kitevő héából áll.

47. Ha az utazási iroda bruttó 60 euró összegű kedvezményt nyújt a fogyasztónak, az utóbbi 1940 eurót kitevő összeget kell, hogy fizessen neki, amely egy 1000 eurós „tényleges költség?”, egy 810,35 eurós „jutalékból” és 129,6 euró összegű héából áll.

48. Még e szabályozás szerint is a két (kedvezménnyel és anélkül számított) hetaösszeg közötti különbség 8,28 eurónak, azaz $137,93 \text{ euró} - 129,65 \text{ euró} = 8,28 \text{ euró}$ felel meg. Éppen ez az az összeg, amelyet az utazási iroda kérhet az adóhatóságoktól abban az esetben, ha a héát a jutaléknak a fogyasztónak nyújtott árkedvezmény figyelembevétele nélkül számított összegéből álló forgalom után fizette meg.

49. Amint azt a Bizottság el?adja, a két esetben ezen azonos összeget az a tény magyarázza, hogy az utazási iroda által nyújtott 60 eurós kedvezmény elkerülhetetlenül tartalmaz egy 8,28 eurót kitev? héaösszeget. Ezen példából tehát világosan kit?nik, hogy az árrés szerinti szabályozás szintén nem befolyásolja a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben megállapított megoldás számtani alapjait.

50. A tárgyalás során a német kormány nem vitatta a Bizottság által használt példa metodológiáját, és nem szolgált jogalappal ahhoz sem, hogy a német államkincstár miért tarthatja meg a 8,28 euró többletét. Ezzel szemben, amint azt az Ibero Tours és a Bizottság az írásbeli észrevételeiben megállapítja, az utazás árkedvezménye összegének az utazási iroda héaalapjából történ? levonása biztosítja, hogy az adóhatóság a fogyasztó által ténylegesen megfizetett összegnek megfelel? héaösszeget kap.

51. Ugyanis ha a fenti példában az ellenérték szerinti szabályozás kerülne alkalmazásra, az adóhatóság 243,86 eurót kapna az utazásszervez?t?, azaz az utazás ára után megfizetett héa (275,86 euró) és az el?zetesen felszámított, a kifizetett jutaléknak megfelel? héa (32 euró) közötti különbséget, valamint 23,72 eurót az utazási irodától, amely a csökkentett jutalék után megfizetett héának felel meg, azaz összesen 267,58 euró összegnek. Az adóhatóság által így kapott héa pontosan megfelel a végs? fogyasztót terhel?, 1940 eurót kitev? általa megfizetett héa összegének.

52. Ugyanígy, ha az árrés szerinti szabályozás kerülne alkalmazásra a fenti példában, az adóhatóság ugyanazon héaösszeget kapná meg, azaz 267,58 eurót, vagyis az utazásszervez? által a végs? fogyasztónak újraértékesített szolgáltatásokért fizetett héának megfelel? 137,93 eurót, a maga az utazásszervez? által fizetend? 105,93 eurót, amely az utóbbi árrése után fizetett héa (137,93 euró) és az utazási irodának az kedvezmény el?tti jutalék után fizetett héa (32 euró) különbségének felel meg, valamint 23,72 eurót, amely az utazási iroda által az utazásszervez?t?l a kedvezmény után kapott jutalék után fizetend? héának felel meg.

53. A fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben megállapított elveket nem befolyásolja tehát az az egyszer? tény, hogy a hatodik héairányelv 26. cikkének (2) bekezdése szerinti esetben nem az ellenérték, hanem az árrés az adóalap. Ez az eset áll fenn, mivel amint azt a Bíróság megmagyarázta, „nem szükséges az adóalap kiigazítása a közvetít?i ügyletek vonatkozásában. [...] mivel ezen ügyleteket illet?en a semlegesség elvének alkalmazását biztosítja a [héa]irányelv XI. címe alatt szerepl? levonásra vonatkozó szabályozás végrehajtása, amely lehet?vé teszi az értékesítési lánc közvetít? láncszemeinek, mint például a nagykeresked?knek vagy a kiskeresked?knek, hogy a saját adóalapjukból levonják az általuk a vonatkozó ügylettel összefüggésben a saját szállítóiknak fizetett héaösszegeket, és így visszaadják az adóhatóságnak a héa azon részét, amely megfelel a szállítóiknak általuk fizetett ár, és azon ár közötti különbségnek, amelyen az árut a vev?iknek értékesítették”.(15)

54. A fent hivatkozott az Elida Gibbs ügyben hozott ítélet elveinek alkalmazása nemcsak hogy összeegyeztethet? a hatodik héairányelv 26. cikke (2) bekezdésének alkalmazásával, hanem ráadásul szükséges is ezen alkalmazás annak elkerülése érdekében, hogy a gyártó mint adóalany által fizetend? héa kiszámításának adóalapja magasabb legyen, mint a véglegesen kapott összeg.(16) A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az ilyen eshet?ség figyelmen kívül hagyná a semlegesség elvét.(17)

55. A kérdést el?terjeszt? bíróság figyelembe veszi annak eshet?ségét is, hogy nincsen árrés. Még ha az álláspontom szerint ez nem is változtat semmit az érvelésen, a Bizottsághoz hasonlóan megállapítom, hogy az el?zetes döntéshozatalra utaló határozat nem hivatkozik az akta olyan elemeire, amelyek arra utalnának, hogy ez az eset állhat fenn az Ibero Tours által közvetített

utazási szolgáltatások esetében. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság ne vizsgálja meg ebből a szempontból a kérdést elterjesztő bíróság által elterjesztett második kérdést.

2. A vegyes szolgáltatások esete

56. Először is a kérdést elterjesztő bíróság annak lehetőségét veszi szemügyre, hogy egy meghatározott utazási szolgáltatás egészében héaköteles, de eltérő adóalapot kell alkalmazni a szolgáltatást alkotó különböző összetevőkre. A maga az utazásszervező által nyújtott elemek az általános szabályozás szerint adóznak, míg a más adóalanyoknál vett elemek az árrés szerinti szabályozás alá tartoznak.

57. Másodszor a kérdést elterjesztő bíróság azt vizsgálja, hogy a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet megállapítja-e, hogy a fent hivatkozott, az Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben meghatározott elvek nem alkalmazhatók, ha az értékesítési lánc utolsó szolgáltatása a hatodik héairányelv 26. cikkének (3) bekezdése szerint adómentes.

58. A kérdést elterjesztő bíróság álláspontja szerint e két eset problémás annyiban, amennyiben az utazásszervező hozzájárulása nélkül a közvetítő számára lehetetlen lenne az utazási szolgáltatás pontos összetételének megismerése.

59. Ami először is az utazásszervező héaköteles vegyes szolgáltatásainak esetét illeti, a kérdést elterjesztő bíróság és a német kormány álláspontja szerint annak elismerése, hogy az utazásszervezők levonhatják a héát a közvetítői szolgáltatások után, fiktív héa visszatérítéséhez vezethet.

60. Álláspontjuk szerint az adóalapnak a közvetítő által javasolt utazási szolgáltatás esetében történő csökkentése csak az utazás árának az utazásszervező árrésének megfelelő részében vehető figyelembe, ami általában az utazás árának csak csekély részét teszi ki.

61. Ezen összefüggésben a kérdést elterjesztő bíróság és a német kormány azt kérdezi, hogy a közvetítő miként tudja a héa e részét megállapítani. Állítják, hogy a közvetítők nem tudnak ugyanis ilyen meghatározást elvégezni addig, amíg nem ismerik az utazásszervező által alkalmazott számítási módot. E technikai lehetetlenség okán a fent hivatkozott, az Elida Gibbs ügyben hozott ítélet elvei nem ültethetők át.

62. Meglátásom szerint ez a következtetés hibás. Ugyanis emlékeztetni kell arra, amint azt az Ibero Tours és a Bizottság a példájával bemutatta, hogy a hatodik héairányelv 11. cikke A. része (1) bekezdésének a) pontja szerinti ellenértéken alapuló általános szabályozás és a hatodik irányelv 26. cikkének (2) bekezdése szerinti árrésen alapuló szabályozás fűszabály szerint egyenértékű a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben megállapított elvekre tekintettel.

63. Ha az egységes utazási szolgáltatás létrehozásához összegyűjtött elemek e két szabályozás alá tartoznak, e körülmény nem kötelezi arra az árkedvezmény nyújtó közvetítőt, hogy külön számítást végezzen. Amint azt a Bizottság megállapítja, ennél fogva nem merül fel annak kérdése, hogy ilyen számítást csak az utazásszervező hozzájárulásával tud-e elvégezni.

64. Ezt követően azon utazási szolgáltatásokat illetően, amely egyes alkotóelemei a hatodik héairányelv 26. cikkének (2) bekezdése szerinti árrés szerinti szabályozás alá tartoznak, míg más elemek az ugyanezen cikk (3) bekezdése szerint adómentesek, szükséges a szolgáltatás elemekre bontása. Ugyanis, ha a közvetítő árkedvezménye a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alkalmazását csak az említett cikk (2) bekezdése alá tartozó esetekben teszi szükségessé, az azonban nem igazolja ezen ítéletnek az említett alkotóelemekre történő

alkalmazhatatlanságát, mivel a szolgáltatásoknak a héakötelesség vagy héamentesség szerinti szükséges szétbontása nehézségekkel járhat.

65. Nem vitatottan igaz, hogy ha a közvetített utazási szolgáltatás bizonyos részei a körülmények szerint az említett irányelv 26. cikkének (3) bekezdése alá tarthatók, a közvetítő feladata annak bizonyítása, hogy mennyiben kell nem ezt a rendelkezést, hanem az árrés szerinti szabályozást (vagy az általános szabályozást) alkalmazni. Mindazonáltal nem igazolt a bizonyítás lehetetlenné tétele a héaalap csökkentésének *a priori* kizárásával.

66. A héacsökkentéshez szükséges bizonyítás keretében esetlegesen felmerül? nehézségeket illet?en lehet, hogy az utazásszervez?k tartózkodnak attól, hogy közöljék a közvetít?ikkel az utazást alkotó egyes elemek bel?leg kiszámított árát, azonban amint azt a Bizottság megállapítja, és a német kormány állításával ellentétben nem látom, hogy e vállalkozások miért utasítanak el az éves alapon felvett számadataik közlését annak érdekében, hogy lehet?vé tegyék a közvetít?k számára a referenciaévben teljesített ügyleteik pontos felbontását.

67. Mindenesetre, amint azt az Ibero Tours a tárgyalás során megállapította, a kérdést el?terjeszt? bíróság, a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya által említett elméleti nehézségek nem adnak okot a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletben megállapított elvekt?l való eltérésre.

68. A második el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre azt kell tehát válaszolni, hogy abban az esetben, ha az utazásszervez? által teljesített közvetített ügylet közvetít?i tevékenységet foglal magában, az utóbbinak az arra irányuló jogosultságát, hogy a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet alapján a kérje a héaalapjának a fogyasztóknak nyújtott árkedvezmény okán történ? csökkentését, nem befolyásolja azon pusztán tény, hogy a közvetített ügylet a hatodik héairányelv 26. cikkének (2) bekezdése szerinti árrés szerinti szabályozás alá tartozik.

C – A harmadik el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

69. A harmadik el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság azt kívánja megtudni, hogy „a közvetített szolgáltatás adómentessége esetén a hatodik héairányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését megfelel?en átültet? 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”.

70. Azt kell tehát vizsgálni, hogy a tagállam elutasíthatja?e az adóalap csökkentését pusztán a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítéletben tartalmazott értelmezés alapján, további feltételek meghatározása nélkül. Az említett ítéletben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy „mivel nem fogadott el olyan rendelkezéseket, amelyek lehet?vé teszik az árendedményre jogosító utalvány visszatérítése esetében az ezen visszatérítést teljesít? adóalany adóalapjának kiigazítását, a Németországi Szövetségi Köztársaság nem teljesítette a [héa]irányelv 11. cikkéb?l ered? kötelezettségeit”(18), különösen a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítéletre tekintettel.

71. Ebben az ügyben a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya hivatkozott arra a feltevésre, amely szerint a kiskeresked? által a végs? fogyasztónak történ? értékesítés adómentes ügylet volt, amely esetben az árendedményre jogosító utalványnak a kiskeresked? adóalapjába történ? figyelembevétele az államkincstár hátrányára levonási többlet lehet vezet az említett utalvány névértékében foglalt héa erejéig.(19)

72. A Bíróság azt válaszolta, hogy „abban az esetben, ha adómentesség okán az

árendedményre jogosító utalványon jelölt érték nem adóköteles azon tagállamban, ahol az árut feladták, az értékesítési lánc e szakaszában vagy azt követően kiszámlázott egyetlen ár sem tartalmaz héát, ami azt jelenti, hogy ezen ár csökkentése vagy részleges visszatérítése sem tartalmaz a gyártó által megfizetett adó csökkentéséhez vezető héát.(20)

73. A Bíróság hozzátette, hogy „az adómentes kiviteli értékesítéseket vagy a Közösségen belüli értékesítéseket illetően az adóhatóságok a [héta]irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdésében foglalt lehetőséget kihasználva megakadályozhatják a gyártót a fiktív héaösszeget kivevő áthárított adója levonásában”.(21)

74. A kérdést elterjesztő bíróság szerint a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügy utóbbi részlete kétféleképpen értelmezhető.

75. Egyrészt a hatodik héairányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdését helyesen átültető tagállamok automatikusan ezen ítéletre hivatkozhatnak az adóalap csökkentésének elutasításához az értékesítési láncban nyújtott árkedvezmény következtében, ha a végső fogyasztónak nyújtott utolsó szolgáltatás adómentes.

76. Másrészt a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügy 65. pontjában szereplő megállapítást, amely pontosítja, hogy „a [héta]irányelv 11. cikke C. részének (1) bekezdésében foglalt lehetőséget kihasználva” úgy is lehet értelmezni, hogy az értékesítési lánc utolsó szolgáltatása adómentességének esetében az adóalapcsökkentés elutasítása érdekében a tagállamnak különös szabályozást kell elfogadnia e cél elérése érdekében.

77. Az Ibero Tours szerint mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság nem határozott meg a héaalapcsökkentése elutasításának igazolására alkalmas különös feltételeket a hatodik héairányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésében foglalt hatásköre keretében, nem megalapozottan utasítja el az adóalap ilyen csökkentését.

78. Maga a német kormány álláspontja szerint a harmadik előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt kell válaszolni, hogy a tagállam a közvetített szolgáltatás adómentessége esetében csak a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítéletre alapítva, és tehát belső jogában különös rendelkezések létrehozása nélkül elutasíthatja az adóalapcsökkentést.

79. E kormány szerint hatodik héairányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésében említett, a „tagállamok által meghatározott feltételek”, amelyek szerint az adóalap csökken, nem az adóalap anyagi tartalmára hivatkoznak, hanem kizárólag az ügyletet követő adóalapcsökkenéshez teljesítendő alaki feltételekre. A német kormány úgy véli tehát, hogy az a tény, hogy a közvetített szolgáltatás héamentes ügyletet képez, érdemi feltétele az adóalapcsökkentés elutasításának, és álláspontja szerint ebben az összefüggésben a nemzeti szabályozásnak nem kell különös feltételeket meghatároznia a csökkentés elutasításához a végső adómentes ügyletek esetében.

80. Amint a Bíróság már megítélte, „a hatodik [héta]irányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésének első albekezdése meghatározza azokat az eseteket, amikor a tagállamok kötelesek megfelelni és a maguk által meghatározott feltételekkel csökkenteni az adóalapot. Így e rendelkezés kötelezi a tagállamokat az adóalap, és így az adóalany által fizetendő héa összegének csökkentésére minden egyes esetben, amikor valamely ügylet teljesítését követően az ellenérték egy részét vagy egészét nem kapja meg az adóalany”.(22)

81. E részben tehát világosan kitűnik, hogy a tagállamok az említett cikk második albekezdésében előírt eltérés alkalmazásának esetét kivéve (amely eset a jelen ügyben nem áll fenn) kötelesek adóalapcsökkentést nyújtani, amint teljesülnek az ugyanezen cikkben foglalt

feltételek. A német kormány tehát jogosan állítja, hogy „a [tagállamok] által meghatározott feltételek” csak a csökkentés módjára vonatkozhatnak, nem pedig a csökkentéshez való jog fennállására.(23)

82. A fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 65. pontját tehát ezt figyelembe véve kell értelmezni. Ugyanis amint azt a Bizottság megállapítja, a Bíróság, úgy ítélve meg ezen ítélet 64. pontjában, hogy „abban az esetekben, amikor adómentesség okán az árendedményre jogosító utalványon jelölt érték nem adóköteles azon tagállamban, ahol az árut feladták, az értékesítési lánc e szakaszában vagy azt követően kiszámlázott egyetlen ár sem tartalmaz héát, ami azt jelenti, hogy ezen ár csökkentése vagy részleges visszatérítése sem tartalmaz a gyártó által megfizetett adó csökkentéséhez vezető héát”, kötelező jogkövetkezményt állapított meg, nem pedig a tagállamoknak felajánlott egyszeri lehetőséget.

83. Még ha az említett ítélet 65. pontjában a Bíróság hivatkozik is továbbá a tagállamoknak a hatodik héairányelv 11. cikke C. része (1) bekezdésében felajánlott bizonyos „lehetőségekre”, azok csak annak lehetősége tételére irányulnak, hogy a tagállamok megfelelően tudják biztosítani az említett irányelv által kívánt adóztatást, mivel az érdemi szabálytól való fakultatív és pontosan körülhatárolt eltérések azonban az említett cikk második albekezdésében külön kerülnek szóba.

84. E végkövetkeztetést megerősíti a Becker-ügyben hozott ítélet(24), amelyben a Bíróság a hatodik héairányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikkére tekintettel – amely cikk B. címének címe „Egyéb adómentességek” – úgy ítélte meg, hogy az „azon feltételekkel, amelyeket [a tagállamok az adómentességek helyes és egyszeri alkalmazása érdekében meghatároznak” mondat, és pontosabban a „feltételek” kifejezés nem vonatkozott „[...] semmiképpen az elírt adómentesség tartalmára”(25), és hogy „[a] tagállam nem róhatja fel annak az adóalanynak, aki bizonyítani tudja, hogy az adójogi helyzete ténylegesen a [hatodik héa]irányelvben elírt adómentességi kategóriák egyikébe tartozik, hogy azon rendelkezésekre hivatkozik, amelyek éppen ugyanezen mentesség alkalmazásának megkönnyítésére irányulnak”.(26)

85. A jelen ügyben analógia útján történő érveléssel még világosabban kitűnik, hogy a „tagállamok által meghatározott feltételek” kifejezés nem teszi lehetővé a tagállamok számára olyan kritériumok elírását, amelyek feltételekhez kötnék vagy semmissé tennék az adóalany adóalapcsökkentésre vonatkozó jogát „[f]elmondás, elállás, megszüntetés, teljes vagy részleges nemfizetés vagy az ügylet teljesítése utáni árendedmény esetén”(27), vagy a gyakorlását gyakorlatilag lehetetlenné tennék.

86. Az említett irányelv helyes átültetése azzal jár tehát, hogy a közvetítő héaalapja nem csökkenthető abban az esetben, ha a közvetített szolgáltatás adómentes ügylet, mivel a hatodik héairányelv rendszeréből anélkül következik, hogy a csökkenés nem jön szóba ebben az esetben, hogy szükséges lenne, hogy a tagállam e célból különös feltételeket hozzon létre.

87. Azt kell tehát válaszolni a harmadik elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésre, hogy a közvetített szolgáltatás adómentessége esetében a hatodik héairányelv rendszeréből következik, hogy a tagállam anélkül utasítja el a héaalapcsökkenést, hogy különös szabályozásban elzetesen további feltételeket határozott volna meg e célból.

VI – Végkövetkeztetések

88. A fenti megfontolások alapján azt indítványozom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof által elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1) Az adóalapcsökkentésre vonatkozó elvek az olyan vállalkozás esetében, amely árkedvezményt nyújt a C-317/94. sz. Elida Gibbs ügyben 1996. október 24-én hozott ítéletben

(EBHT 1996., I?5339. o.) meghatározott downstream szolgáltatás fogyasztójának, szintén alkalmazandók azon közvetít? (a jelen esetben egy utazási iroda) esetében, amely a saját terhére árkedvezményt nyújt az általa közvetített ügylet (a jelen esetben az utazásszervez? által nyújtott szolgáltatás) címzettjének (a jelen esetben az utasnak).

2) Abban az esetben, ha az utazásszervez? által teljesített közvetített ügylet közvetít?i tevékenységet foglal magában, az utóbbinak az arra irányuló jogosultságát, hogy a Bíróság C?317/94. sz. Elida Gibbs ügyben 1996. október 24?én hozott ítélete (EBHT 1996., I?5339. o.) alapján a kérje az adóalapjának a fogyasztóknak nyújtott árkedvezmény okán történ? csökkentését, nem befolyásolja azon pusztá tény, hogy a közvetített ügylet 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. cikkének (2) bekezdése szerinti árrés szerinti szabályozás alá tartozik.

3) A közvetített szolgáltatás adómentessége esetében a 77/388 hatodik irányelv rendszeréb?l következik, hogy a tagállam anélkül utasítja el a hozzáadottértékadóalap?csökkentést, hogy különös szabályozásban el?zetesen további feltételeket határozott volna meg e célból.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A C?317/94. sz. ügyben 1996. október 24?én hozott ítélet (EBHT 1996., I?5339. o.).

3 – A hatodik héairányelv többször is módosításra került 2002 és 2004 között, e módosítások azonban nem érintették a jelen ügyre vonatkozó rendelkezéseket. A jelen indítványban ezen irányelv 2001. január 1?jei konszolidált változatának szövegét veszem tehát át, amely hatályos volt a jelen ügyben érintett id?szak elején.

4 – Az alapügy alperese eltér? számokat használ.

5 – Lásd a C?149/01. sz. First Choice Holidays ügyben 2003. június 19?én hozott ítéletet (EBHT 2003., I?6289. o.).

6 – Lásd a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontját.

7 – Uo. (31. pont).

8 – Uo. (24. pont). Lásd továbbá a C?427/98. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. október 15?én hozott ítélet (EBHT 2002., I?8315. o.) 45. pontját.

9 – A fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet 24. pontja.

10 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 45. pontja.

11 – Az el?z? pontban a Bíróság az adóztatás helyére, az adóalapra és az el?zetesen felszámított adó levonására vonatkozó rendes szabályok alkalmazásának nehézségére hivatkozik, a nyújtott szolgáltatások és az azok nyújtásához kapcsolódó helyszínek sokfélesége okán, valamint az e vállalkozásoknál felmerül? gyakorlati nehézségekre, amelyek megakadályozzák tevékenységül folytatását (lásd a fent hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 24. pontját).

12 – Lásd a fent hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 25. pontját.

13 – Uo. (26. és 27. pont).

14 – Lásd Tizzano f?tanácsnoknak a fent hivatkozott First Choice Holidays ügyben hozott ítélet

alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványának a 26. pontját.

15 – A fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet 33. pontja.

16 – Lásd a C-330/95. sz. Goldsmiths-ügyben 1997. július 3-án hozott ítélet (EBHT 1997., I-3801. o.) 15. pontját.

17 – Lásd a fent hivatkozott Elida Gibbs ügyben hozott ítélet 28. pontját.

18 – Lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 79. pontját.

19 – Uo. (62. pont).

20 – Uo. (64. pont).

21 – Uo. (65. pont).

22 – A fent hivatkozott Goldsmiths-ügyben hozott ítélet 16. pontja. Kiemelés tőlem.

23 – Lásd ebben az értelemben Jacobs főtanácsnoknak a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványának 84. és 85. pontját.

24 – A 8/81. sz. 1982. január 19-én hozott ítélet (EBHT 1982., 53. o.).

25 – Uo. (32. pont).

26 – Uo. (33. pont).

27 – A hatodik héairányev 11. cikk C. részének (1) bekezdése.