

Asia C-200/04

Finanzamt Heidelberg

vastaan

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(Bundesfinanzhofin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Matkatoimistoja ja turistimatkojen järjestäjiä koskeva erityisjärjestelmä – 26 artiklan 1 kohta – Soveltamisala – Matkapaketti, johon sisältyy kuljetus kohdevaltioon ja/tai oleskelu kohdevaltiossa sekä kieltenopetus – Pääsuoritus ja lisäsuoritukset – Käsite – Matkapaketeista, pakettilomista ja pakettikiertomatkoista annettu direktiivi 90/314/ETY

Julkisasiamies M. Poiares Maduron ratkaisuehdotus 16.6.2005

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (toinen jaosto) 13.10.2005

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä – Soveltamisala – Taloudelliset toimijat, jotka eivät ole matkatoimistoja ja jotka tarjoavat palveluja, joissa on kyse kielimatkojen ja ulkomailla suoritettavien opintojen järjestämisestä, kuuluvat erityisjärjestelmän soveltamisalaan

(Neuvoston direktiivin 77/388 26 artikla)

Oikeuskäytännön mukaan matkatoimistoihin tai turistimatkojen järjestäjiin sovellettavan erityisjärjestelmän, josta säädetään jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388 26 artiklassa, perustelut ovat päteviä myös silloin, kun taloudellinen toimija ei ole matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, vaan se suorittaa samanlaisia liiketoimia muun toiminnan yhteydessä. Taloudellista toimijaa ei kuitenkaan ole verotettava mainitun artiklan mukaan, kun palvelut, jotka hankitaan kolmansilta tämäntyyppiseen liiketoimintaan yleensä liittyvien palvelujen suorittamiseksi, ovat puhtaasti lisäpalveluja varsinaiseen palveluun nähden.

Koska taloudellinen toimija tarjoaa asiakkailleen heidän kielikoulutukseensa ja heille annettavaan kieltenopetukseen liittyvien palvelujen lisäksi tavanomaisesti sellaisia matkapalveluja, joiden toteuttaminen välttämättä vaikuttaa kokonaishintaan huomattavasti, kuten kuljetus ja/tai oleskelu kohdevaltiossa, näitä palveluja ei voida rinnastaa puhtaasti lisäpalvelun luontoiisiin suorituksiin. Tällaiset palvelut eivät nimittäin ole vain toisarvoinen osa suhteessa rahamäärään, joka suoritetaan tämän toimijan asiakkailleen tarjoamista kielikoulutukseen ja kieltenopetukseen liittyvistä palveluista.

Näin ollen kuudennen direktiivin 26 artiklaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan taloudelliseen toimijaan, joka tarjoaa palveluja, joissa on kyse kielimatkojen ja ulkomailla suoritettavien opintojen järjestämisestä, ja joka kiinteää hintaa vastaan tarjoaa omissa nimissään asiakkailleen kolmesta kymmeneen kuukauden pituisen oleskelun ulkomailla ja turvautuu tätä tarkoitusta varten muiden verovelvollisten palvelujen suorituksiin.

(ks. 22, 24, 27–29 ja 48 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

13 päivänä lokakuuta 2005 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Matkatoimistoja ja turistimatkojen järjestäjiä koskeva erityisjärjestelmä – 26 artiklan 1 kohta – Soveltamisala – Matkapaketti, johon sisältyy kuljetus kohdevaltioon ja/tai oleskelu kohdevaltiossa sekä kielenopetus – Pääsuoritus ja lisäsuoritukset – Käsite – Matkapaketeista, pakettilomista ja pakettikiertomatkoista annettu direktiivi 90/314/ETY

Asiassa C-200/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 18.3.2004 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 5.5.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Finanzamt Heidelberg

vastaaan

iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. K?ris ja G. Arestis (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 28.4.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH, edustajinaan Wirtschaftsprüfer Steuerberater H.-J. Philipp ja Wirtschaftsprüfer Steuerberater R. Binder, avustajanaan Rechtsanwalt G. Wegscheider,

– Saksan hallitus, asiamiehinään A. Tiemann ja C. Schulze-Bahr,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään S. Spyropoulos, D. Kalogiros ja M. Tassopoulou,

- Kyproksen hallitus, asiamiehenään E. Simeonidou,
 - Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Gross,
- kuultuaan julkisasiamiehen 16.6.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 26 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt Heidelberg (jäljempänä Finanzamt) ja iSt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (jäljempänä iSt) ja jossa on kyse arvonlisäveron maksamisesta toimivaltaisten viranomaisten suorittaman tarkastuksen jälkeen, joka koski tämän yhtiön vuosina 1995–1997 saamaa liikevaihtoa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan, joka kuuluu kyseisen direktiivin vapautuksia koskevaan X osastoon ja jonka otsikko on ”Maan alueella myönnettävät vapautukset”, sanamuoto on seuraava:

”A. Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

i) lasten ja nuorten opetus, koulu? ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenopetus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä;

-- .”

4 Kuudennen direktiivin XIV osastoon otsikoltaan ”Erityisjärjestelmät” sisältyy 26 artikla, jonka otsikko on ”Matkatoimistoja koskeva erityisjärjestelmä” ja jonka 1 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on sovellettava arvonlisäveroa matkatoimistojen liiketoimiin tämän artiklan mukaisesti, jos nämä matkatoimistot toimivat omissa nimissään suhteessa matkustajaan käyttäen muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja matkojen toteuttamisessa. Tätä artiklaa ei sovelleta sellaisiin matkatoimistoihin, jotka toimivat ainoastaan välittäjinä ja joihin on sovellettava 11 artiklan A kohdan 3 alakohdan c alakohdtaa. Matkatoimistoina on tätä artiklaa sovellettaessa pidettävä myös turistimatkojen järjestäjiä.

3. Jos liiketoimet, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan näiden toimesta yhteisön ulkopuolella, matkatoimiston suorittamat palvelut on rinnastettava 15 artiklan 14 alakohdan mukaisesti vapautettuun välittäjien toimintaan. Jos näitä liiketoimia suoritetaan sekä yhteisössä että sen ulkopuolella, on vapautettuna pidettävä vain sitä osaa matkatoimiston palveluista, joka koskee yhteisön ulkopuolella suoritettuja liiketoimia.”

5 Matkapaketeista, pakettilomista ja pakettikiertomatkoista 13 päivänä kesäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/314/ETY (EYVL L 158, s. 59) 1 artiklan mukaan kyseisen direktiivin tarkoituksena on ”lähentää toisiinsa jäsenvaltioiden lakeja, asetuksia ja hallinnollisia määräyksiä, joita sovelletaan yhteisön alueella myytäviin tai myytäväksi tarjottaviin matkapaketteihin, mukaan lukien pakettilomat ja pakettikiertomatkat”.

6 Mainitun direktiivin 2 artiklassa olevan määritelmän mukaan matkapaketilla tarkoitetaan ”etukäteen järjestettyä vähintään kahden jäljempänä mainitun palvelun yhdistelmää, kun ne myydään tai niitä tarjotaan myytäväksi yhdistettyyn hintaan ja kun palvelu kestää yli 24 tuntia tai sisältää majoituksen yön aikana:

- a) kuljetus;
- b) majoitus;
- c) muu matkailupalvelu, joka muodostaa huomattavan osan matkapaketista mutta joka ei välittömästi liity kuljetukseen tai majoitukseen”.

Kansallinen lainsäädäntö

7 Pääasiaan sovellettavat merkitykselliset kansallisen lainsäädännön säännökset ovat Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki), joka annettiin vuonna 1993 (BGBl. 1993 I, s. 565; jäljempänä UStG 1993), 4 §:n 23 momentti ja 25 §.

8 Tämän lain 4 §:n 23 momentissa säädetään, että verottomia ovat henkilöiden ja laitosten suorittamat majoitus- ja ruokailupalvelut sekä tavanomaiset luontoissuoritukset näiden sijoittaessa pääasiallisesti nuoria luokseen opetusta, koulutusta tai jatkokoulutusta varten tai vastasyntyneiden hoitoa varten, siltä osin kuin kyseiset palvelut suoritetaan nuorille tai näiden opetus-, koulutus-, jatkokoulutus- tai hoitotehtävissä toimiville henkilöille.

9 Matkapalvelujen verotukseen liittyvässä UStG 1993:n 25 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Seuraavia säännöksiä sovelletaan yrittäjän matkapalveluihin, joita ei ole tarkoitettu suorituksen vastaanottajan yritykselle, jos yrittäjä toimii tällöin omissa nimissään suhteessa suorituksen vastaanottajaan ja käyttää matkan toteuttamisessa kolmansien matkapalveluita. Yrittäjän palvelun suoritus katsotaan muuksi palveluksi. Jos yritys tarjoaa matkan yhteydessä suorituksen vastaanottajalle useita tällaisia palveluja, ne katsotaan yhdeksi muuksi palveluksi. Muun palvelun suorituspaikka määräytyy 3 a §:n 1 momentin mukaan. Kolmansien matkapalveluja ovat kolmansien suorittamat luovutukset ja muut palvelut, jotka välittömästi koituvat matkustajan hyväksi.

2. Muu palvelu on veroton siltä osin kuin siihen liittyvät kolmansien matkapalvelut on suoritettu yhteisön alueen ulkopuolella. --

3. Muun palvelun arvo on suorituksen vastaanottajan palvelun saamiseksi maksaman määrän

ja yrittäjän kolmansien matkapalveluista maksaman määrän välinen erotus. – –

4. 15 §:n 1 momentista poiketen yrittäjällä ei ole oikeutta vähentää kolmansien matkapalvelujen osalta yrittäjälle laskuun merkittyjä veroja ostoihin sisältyvinä veroina. Tämä ei vaikuta muutoin 15 §:n soveltamiseen. – – ”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

10 iSt on Saksan oikeuden mukaan perustettu rajavastuuyhtiö. Sen toimintaan kuuluu muun muassa High School? ja College-nimisten ohjelmien tarjoaminen asiakkailleen.

11 High School ?ohjelma on suunnattu 15–18-vuotiaille oppilaille, jotka haluavat käydä kolmen, viiden tai kymmenen kuukauden ajan high schoolia tai vastaavaa koulua ulkomailla, erityisesti englanninkielisissä valtioissa. Hakijat, jotka aikovat osallistua tällaiseen ohjelmaan, jättävät hakemuksensa iSt:lle, joka päättää hakijoiden haastattelun jälkeen heidän hyväksymisestään. iSt:llä on velvollisuus järjestää valituksi tulleille henkilöille opiskelupaikka valitussa high schoolissa.

12 Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, että kun High School ?ohjelman kohteena on Yhdysvallat, isäntäperhe, joka valitaan iSt:n kanssa työskentelevän paikallisen kumppaniorganisaation avustuksella, ottaa oppilaan asumaan luokseen oleskelun ajaksi. Tämän organisaation nimeämä henkilö toimii oppilaan yhteyshenkilönä paikkakunnalla, jossa high school ja isäntäperheen asuinpaikka sijaitsevat. Tämän saman organisaation kautta oppilas voi yhdessä muiden oppilasvaihtoon osallistuvien oppilaiden kanssa myös tutustua kohdemaahan linja-autolla tai lentokoneella tehtävällä kiertomatalla.

13 iSt:n näillä ehdoilla tarjoamaan matkapakettiin sisältyy meno-paluulento Frankfurt am Mainista Yhdysvaltoihin saattajineen, yhteyslennot Saksassa, yhteyslennot Yhdysvalloissa määräpaikkaan ja määräpaikasta, majoitus ja ylläpito isäntäperheessä, opetus valitussa high schoolissa, kumppaniorganisaation ja sen paikallisten avustajien tarjoama huolenpito oleskelun aikana, valmennustapaamiset ja ?materiaali sekä matkan peruutusvakuutus.

14 Opiskelijoille ja ylioppilaille suunnatussa College-ohjelmassa puolestaan kumppaniorganisaation, joka maksaa valitun collegen lukukausimaksut niistä suorituksista, jotka se saa iSt:ltä palveluistaan, tehtävänä on varmistua siitä, että osallistujille on paikka kyseisessä collegessa, ja siitä, että he voivat opiskella siellä 1–3 lukukauden ajan. Osallistujien, jotka varaavat itse lentonsa, majoitus ja ylläpito eivät tapahdu isäntäperheissä, vaan valitussa collegessa.

15 Finanzamt luokitteli iSt:n liiketoimet alun perin UStG 1993:n 25 §:ssä tarkoitetuiksi matkapalveluiksi, mutta arvioi myöhemmin, että kyse oli itse asiassa opetus? tai koulutuspalveluista, joiden oli oltava kyseisen lain 4 §:n 23 momentin nojalla verottomia. Finanzamt alensi mainitun yhtiön vuosien 1995–1997 osalta ilmoittamaa arvonlisäveron vähentämättä jäänyttä osaa luokiteltuaan suoritettut palvelut verottomiksi liiketoimiksi, jotka eivät oikeuta perityn arvonlisäveron vähennykseen.

16 iSt nosti tästä päätöksestä kanteen toimivaltaisessa Finanzgerichtissä ja vaati ostoihin sisältyvän veron määrän korottamista kyseessä olevien kolmen vuoden osalta. Finanzgericht hyväksyi päätöksellään iSt:n vaatimuksen ja katsoi, että suoritettut palvelut olivat UStG 1993:n 25 §:ssä tarkoitettuja matkapalveluja ja ettei tämän saman lain 4 §:n 23 momenttia voitu soveltaa.

17 Finanzamt haki muutosta (Revision) Bundesfinanzhofissa, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Sovelletaanko direktiivin 77/388 – – 26 artiklassa tarkoitettua matkatoimistoja koskevaa

erityisjärjestelmää myös sellaisen yrittäjän liiketoimiin, joka järjestää niin sanottuja High School -ohjelmia ja College-ohjelmia, joihin sisältyy kolmesta kymmeneen kuukauden pituinen oleskelu ulkomailla, joita tarjotaan osallistujille yrityksen omissa nimissä ja joiden toteuttamisessa käytetään muiden verovelvollisten suorittamia palveluja?”

Ennakkoratkaisukysymys

18 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään, täyttyvätkö kuudennen direktiivin 26 artiklan 1 kohdan soveltamisedellytykset, kun kyse on taloudellisesta toimijasta, joka kiinteää hintaa vastaan tarjoaa asiakkailleen High School- ja College-nimisiä ohjelmia, joihin sisältyy muun muassa kolmesta kymmeneen kuukauden pituinen kieltenopiskeluun liittyvä oleskelu ulkomailla.

19 Esitettyyn kysymykseen vastaamiseksi on tutkittava, toimiiko iSt:n kaltainen yhtiö omissa nimissään, onko se matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään kuuluva taloudellinen toimija ja käyttääkö se liiketoimiinsa muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja.

20 Ensinnäkin oikeuskäytännön mukaan kansallisen tuomioistuimen, jonka käsiteltävänä on kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamista koskeva oikeusriita, tehtävänä on tutkia kaikkien käsiteltävänä olevaa asiaa koskevien tietojen ja erityisesti kyseessä olevalla taloudellisella toimijalla asiakkaisiinsa nähden olevien sopimusvelvoitteiden luonteen perusteella, täyttyykö tämä edellytys vai ei (ks. vastaavasti asia C-163/91, Van Ginkel, tuomio 12.11.1992, Kok. 1992, s. I-5723, 21 kohta). Lisäksi kuten ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, on riidatonta, ettei pääasian kantaja toimi asiamiehenä niiden liiketoimien osalta, joita kyseinen päätös pääasiallisesti koskee.

21 Toiseksi kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitetun taloudellisen toimijan ominaisuuden osalta on muistettava, että oikeuskäytännön mukaan matkatoimistojen ja turistimatkojen järjestäjien suorittamille palveluille on luonteenomaista, että ne koostuvat useimmiten monista, etenkin kuljetukseen ja majoitukseen liittyvistä suorituksista, jotka toteutetaan sekä siinä jäsenvaltiossa, jossa yrityksellä on kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, että sen ulkopuolella. Palvelujen moninaisuuden ja niiden paikantamisen vuoksi verotuspaikkaa, veron perustetta ja ostoihin sisältyvän veron palautusta koskevien yleisten sääntöjen soveltaminen aiheuttaisi käytännön vaikeuksia näille yrityksille, mikä olisi omiaan estämään näiden toimintaa. Yhteisön lainsäätäjä sääti kuudennen direktiivin 26 artiklan 2, 3 ja 4 kohdassa arvonlisäveroa koskevasta erityisjärjestelmästä, jotta sovellettavat säännöt voitaisiin mukauttaa tämän toiminnan erityisluonteeseen (ks. em. asia Van Ginkel, tuomion 13–15 kohta; yhdistetyt asiat C-308/96 ja C-94/97, Madgett ja Baldwin, tuomio 22.10.1998, Kok. 1998, s. I-6229, 18 kohta ja asia C-149/01, First Choice Holidays, tuomio 19.6.2003, Kok. 2003, s. I-6289, 23 ja 24 kohta).

22 Yhteisöjen tuomioistuin on todennut tältä osin, että matkatoimistoihin tai turistimatkojen järjestäjiin sovellettavan erityisjärjestelmän perustelut ovat päteviä myös silloin, kun taloudellinen toimija ei ole matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, vaan se suorittaa samanlaisia liiketoimia muun toimintansa, kuten hotellitoiminnan harjoittamisen yhteydessä. Mikäli kuudennen direktiivin 26 artiklaa tulkittaisiin niin, että sen soveltaminen rajoitetaan koskemaan vain niitä taloudellisia toimijoita, jotka ovat matkatoimistoja tai turistimatkojen järjestäjiä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä, tämän seurauksena olisi, että samanlaisiin suorituksiin sovellettaisiin eri säännöksiä taloudellisen toimijan muodollisesta luonnehinnasta riippuen (em. asia Madgett ja Baldwin, tuomion 20 ja 21 kohta).

23 Pääasiassa on riidatonta, että iSt ei ole matkatoimisto tai turistimatkojen järjestäjä näiden käsitteiden tavanomaisessa merkityksessä. On kuitenkin määritettävä, suorittaako tämä yhtiö samanlaisia liiketoimia kuin tällainen matkatoimisto tai matkanjärjestäjä.

24 On todettava, että iSt suorittaa High School? ja College-ohjelmia koskevan toimintansa yhteydessä matkatoimiston tai turistimatkojen järjestäjän liiketoimien kanssa samoja tai ainakin niihin rinnastettavia liiketoimia. Se nimittäin tarjoaa palveluja, jotka liittyvät sen asiakkaiden lentokuljetukseen ja/tai heidän oleskeluunsa kohdevaltiossa, ja suorittaakseen tämän tyyppiseen toimintaan yleensä liittyviä palveluja se turvautuu kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitetulla tavalla muihin verovelvollisiin eli paikalliseen kumppaniorganisaatioon ja lentoyhtiöihin.

25 Näin ollen on määritettävä, onko iSt:ltä kannettava arvonlisäveroa mainitun 26 artiklan mukaisesti sen suorittamista liiketoimista, joita varten se käyttää muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja.

26 Tältä osin ei ole poissuljettua, että taloudelliset toimijat, jotka tarjoavat matkoihin tavanomaisesti liittyviä palveluja, joutuvat käyttämään kolmansilta hankittuja matkapalveluja, jotka näiden toimijoiden muihin palveluihin verrattuna vastaavat pienempää osaa paketin kokonaishinnasta. Nämä kolmansilta hankittavat palvelut eivät ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään, vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (ks. vastaavasti em. asia Madgett ja Baldwin, tuomion 24 kohta).

27 On todettava, että tällaisessa tilanteessa kolmansilta hankitut palvelut ovat puhtaasti lisäpalveluja varsinaiseen palveluun nähden ja että taloudellista toimijaa ei kuudennen direktiivin 26 artiklan mukaan veroteta (em. asia Madgett ja Baldwin, tuomion 24 kohta).

28 Tältä osin on kuitenkin huomattava, että koska iSt:n kaltainen taloudellinen toimija tarjoaa asiakkailleen heidän kielikoulutukseensa ja heille annettavaan kieltenopetukseen liittyvien palvelujen lisäksi tavanomaisesti sellaisia matkapalveluja, joiden toteuttaminen välttämättä vaikuttaa kokonaishintaan huomattavasti, kuten kuljetus ja/tai oleskelu kohdevaltiossa, näitä palveluja ei voida rinnastaa puhtaasti lisäpalvelun luontoihin suorituksiin. Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, kyseessä olevat palvelut eivät nimittäin ole vain toisarvoinen osa suhteessa rahamäärään, joka suoritetaan iSt:n asiakkailleen tarjoamista kielikoulutukseen ja kieltenopetukseen liittyvistä palveluista.

29 Näin ollen kuudennen direktiivin 26 artiklaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan iSt:n kaltaiseen taloudelliseen toimijaan, joka kiinteää hintaa vastaan tavanomaisesti tarjoaa asiakkailleen heidän kielikoulutukseensa ja heille annettavaan kieltenopetukseen liittyvien palvelujen lisäksi muilta verovelvollisilta hankittuja palveluja, kuten kuljetus kohdevaltioon ja/tai oleskelu siellä.

30 Tietyt yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet jäsenvaltiot kuitenkin ovat eri mieltä tästä sovellettavuudesta sillä perusteella, että iSt:n suorittamat liiketoimet eivät millään tavoin kuulu tämän saman artiklan kattamiin liiketoimiin.

31 Saksan hallitus ensinnäkin on kuudennen direktiivin 26 artiklan sovellettavuudesta eri mieltä sillä perusteella, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan direktiivissä 90/314 tarkoitettuja matkoja eivät ole matkat, joissa on kyse vaihto-oppilasmatkasta, jonka kesto on noin puoli vuotta tai noin yksi vuosi, joiden tarkoituksena on se, että oppilas käy kohdemaassa koulua tutustuakseen kohdemaan ihmisiin ja kulttuuriin ja joiden aikana oppilas asuu korvauksetta isäntäperheessä, ikään kuin hän olisi sen jäsen (asia C-237/97, AFS Intercultural Programs Finland, tuomio 11.2.1999, Kok. 1999, s. I-825, 34 kohta). Kyproksen hallitus huomauttaa tältä osin lisäksi, että kun otetaan huomioon iSt:n suorittaman liiketoimen koko luonne, tarjottu pääsuoritus muodostuu mahdollisuudesta osallistua kielikoulutukseen ja että tämä suoritus ei voi kuulua kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitettuihin tavanomaisiin matkapalveluihin.

32 Saksan ja Kyproksen hallitukset väittävät argumenteillaan, että iSt:n High School? ja College-ohjelmien yhteydessä tarjoama kieltenopiskeluun liittyvä oleskelu ulkomailla ei kuulu kuudennen direktiivin 26 artiklan mukaiseen matkan käsitteeseen.

33 Tältä osin on todettava sen lisäksi, että yhteisöjen tuomioistuimen arviointi edellä mainitussa asiassa AFS Intercultural Programs Finland ei koskenut kysymystä kuudennen direktiivin soveltamisesta, että kyseisessä tuomiossa annetuilla täsmennyksillä ei ole tämän direktiivin 26 artiklan soveltamisen osalta mitään vaikutusta.

34 On kyllä totta, ettei mainittuun artiklaan sisälly matkan käsitteen määritelmää. Tämän saman artiklan soveltamisen kannalta ei kuitenkaan ole välttämätöntä täsmentää etukäteen, mitä matkojen osatekijät ovat. Tätä säännöstä nimittäin sovelletaan sillä edellytyksellä, että kyseessä oleva taloudellinen toimija on matkatoimistoja koskevaan erityisjärjestelmään kuuluva taloudellinen toimija, että se toimii omissa nimissään ja että se käyttää liiketoimiinsa muiden verovelvollisten luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja. Erityisesti niiden liiketoimien osalta, joista taloudellista toimijaa on verotettava kuudennen direktiivin 26 artiklan nojalla, ainoa merkityksellinen kriteeri, joka mahdollistaa tämän artiklan soveltamisen, koskee sitä, onko matkapalvelu luonteeltaan lisäsuoritus vai ei.

35 Lisäksi jos meneteltäisiin muun muassa Saksan hallituksen tältä osin esittämien huomautusten mukaisesti, kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltaminen määräytyisi tarjotun matkan tarkoituksen ja kohdevaltiossa oleskelun keston mukaan. Tällainen tulkinta johtaisi siihen, että mainitun artiklan mahdolliselle soveltamiselle asetettaisiin lisäedellytys.

36 Millään perusteella ei kuitenkaan voida päätellä, että yhteisön lainsäätäjä olisi halunnut rajoittaa kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamisalaa kahden yhdessä tai erikseen sovellettavan osatekijän, eli matkan tarkoituksen ja kohdevaltiossa oleskelun keston, mukaan. Muunlaisella tätä koskevalla päätelmällä voidaan rajoittaa selvästi mainitun artiklan soveltamisalaa, ja kyseinen päätelmä olisi tällä artiklalla käyttöön otetun erityisjärjestelmän vastainen.

37 Lisäksi on ilmiselvää, että tällaisella kuudennen direktiivin 26 artiklan käyttöönottoa koskevalla lisäedellytyksellä voitaisiin erotella taloudelliset toimijat sen mukaan, mikä niiden tarjoaman kohdevaltiossa oleskelun tarkoitus on, ja tämä lisäedellytys johtaisi kiistämättä kyseessä olevien toimijoiden välisen kilpailun vääristymiseen, ja sillä vaarannettaisiin tämän direktiivin yhdenmukainen soveltaminen.

38 Toiseksi Saksan hallitus katsoo, että kuudennen direktiivin 26 artiklaa ei voida soveltaa pääasiaan siltä osin kuin iSt:n suorittamat sen asiakkaiden kielikoulutusta ja heille annettavaa kieltenopetusta koskevat liiketoimet kuuluvat UStG 1993:n 4 §:n 23 momentin nojalla verottomiin liiketoimiin. Tämä sama hallitus väittää, että siinä tapauksessa, että suoritettu liiketoimi kuuluisi asiallisesti tässä direktiivissä säädettyjen vapautusten ja erityisesti sen 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädetyn vapautuksen piiriin, mainitussa 26 artiklassa säädettyä verotusta koskevaa erityisjärjestelmää ei voitaisi soveltaa.

39 Tältä osin millään perusteella ei voida katsoa, että mainitun 26 artiklan soveltaminen määräytyisi tällaisen olettamuksen mukaan. On muistutettava, että niiden liiketoimien osalta, jotka koskevat kolmansien luovuttamia tavaroita ja suorittamia palveluja ja joista taloudellista toimijaa on tämän saman artiklan nojalla verotettava, ainoa merkityksellinen kriteeri on se, joka perustuu siihen, onko matkapalvelu luonteeltaan lisäsuoritus vai ei.

40 Lisäksi on tärkeää muistuttaa, että kuudennen direktiivin 26 artiklalla perustettu järjestelmä,

jonka tavoitteena on mukauttaa arvonlisäveron alalla sovellettavat säännöt matkatoimistoja ja niiden kanssa samoja tai rinnastettavissa olevia palveluja suorittavia toimijoita varten, on verotusta koskeva erityisjärjestelmä eikä vapautuksia koskeva erityisjärjestelmä, jota sovelletaan tiettyihin näiden toimijoiden suorittamiin toimintoihin.

41 Näin ollen Saksan hallituksen esillä olevassa asiassa esittämällä argumentilla ei ole merkitystä, eikä sillä siis voida perustella kuudennen direktiivin 26 artiklan soveltamatta jättämistä pääasiassa.

42 Tämä toteamus ei kuitenkaan merkitse sitä, ettei mitään kuudennen direktiivin X osastossa säädettyä vapautusjärjestelmää koskevaa argumenttia voitaisi esittää, kun herää kysymys mainitun 26 artiklan mahdollisesta soveltamisesta.

43 Tältä osin on muistutettava, että tämän saman artiklan 3 kohdassa säädetään, että jos liiketoimet, joissa matkatoimisto turvautuu muihin verovelvollisiin, suoritetaan näiden toimesta yhteisön ulkopuolella, matkatoimiston suorittamat palvelut on rinnastettava kuudennen direktiivin 15 artiklan 14 alakohdan mukaisesti vapautettuun välittäjien toimintaan. Tästä seuraa, että yhteisön lainsäätäjä ei ole sulkenut pois mahdollisuutta soveltaa tässä direktiivissä säädettyä arvonlisäveroa koskevaa vapautusjärjestelmää kyseisen direktiivin 26 artiklan mukaisesti suoritettujen liiketoimien yhteydessä.

44 Mitään kuudennen direktiivin 26 artiklan 3 kohtaa koskevaa argumenttia ei kuitenkaan voida esittää sen tueksi, että kyseisessä direktiivissä säädettyä matkatoimistoja koskevaa erityisjärjestelmää ei ole sovellettava esillä olevassa tapauksessa sen vuoksi, että iSt:n suorittamat liiketoimet ovat, kun otetaan huomioon niiden tarkoitus tai luonne, verottomia. Mainitun 26 artiklan 3 kohdan mukaan merkityksellisessä kriteerissä, jonka nojalla liiketoimi voidaan vapauttaa arvonlisäverosta tämän säännöksen mukaisesti, ei nimittäin oteta huomioon, kuten Saksan hallitus väittää, näin suoritettujen liiketoimien tarkoitusta tai luonnetta, vaan siinä otetaan huomioon se, missä suoritus tapahtuu.

45 Joka tapauksessa vaikka iSt:n suorittamat sen asiakkaiden kielikoulutusta ja heille annettavaa kieltenopetusta koskevat liiketoimet kuuluisivat kuudennen direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan nojalla verottomiin liiketoimiin, tätä artiklaa ei voitaisi soveltaa siltä osin kuin ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdystä päätöksestä ilmenee, että iSt on liikeyritys eikä julkisoikeudellinen laitos tai vastaava laitos, joihin mainitussa artiklassa viitataan. Tämän saman artiklan säännösten soveltaminen iSt:n kaltaiseen yhtiöön merkitsisi, että mainitussa direktiivissä säädettyä vapautusjärjestelmää tulkittaisiin laajentavasti.

46 On todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti (ks. mm. asia C-472/03, Arthur Andersen, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1719, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Tästä seuraa, että Saksan hallituksen esillä olevassa asiassa esittämä argumentti on joka tapauksessa hylättävä.

48 Kaiken edellä esitetyn perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 26 artiklaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan taloudelliseen toimijaan, joka tarjoaa High School- ja College-ohjelmien kaltaisia palveluja, joissa on kyse kielimatkojen ja ulkomailla suoritettavien opintojen järjestämisestä, ja joka kiinteää hintaa vastaan tarjoaa omissa nimissään asiakkailleen kolmesta kymmeneen kuukauden pituisen oleskelun ulkomailla ja turvautuu tätä tarkoitusta varten muiden verovelvollisten palvelujen suorituksiin.

Oikeudenkäyntikulut

49 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 26 artiklaa on tulkittava siten, että sitä sovelletaan taloudelliseen toimijaan, joka tarjoaa High School- ja College-ohjelmien kaltaisia palveluja, joissa on kyse kielimatkojen ja ulkomailla suoritettavien opintojen järjestämisestä, ja joka kiinteää hintaa vastaan tarjoaa omissa nimissään asiakkailleen kolmesta kymmeneen kuukauden pituisen oleskelun ulkomailla ja turvautuu tätä tarkoitusta varten muiden verovelvollisten palvelujen suorituksiin.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.