

Downloaded via the EU tax law app / web

C-200/04. sz. ügy

Finanzamt Heidelberg

kontra

ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH

(a Bundesfinanzhof által benyújtott elzáró döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – Az utazási irodákra és az utazásszervezőkre vonatkozó különös szabályozás – A 26 cikk (1) bekezdése – Hatály – A rendeltetési hely szerinti országba történő szállításból és/vagy ott tartózkodásból, valamint nyelvoktatásból álló utazási csomagok – Fő és járulékos szolgáltatások – Fogalom – A szervezett utazási formákról szóló 90/314/EGK rendelet”

M. Poiares Maduro főtanácsnok indítványa, az ismertetés napja: 2005. június 16.

A Bíróság ítélete (második tanács), 2005. október 13.

Az ítélet összefoglalása

Adórendeletek – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adó – Közös hozzáadottértékadórendszer – Az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás – Hatály – Nyelvtanulási, illetve oktatási célú utazások szervezéséből álló szolgáltatásokat kínáló, az utazási irodáktól eltérő gazdasági szereplők – Bennfoglaltság

(77/388 tanácsi irányelv, 26. cikk)

Az ítélkezési gyakorlat szerint a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 irányelv 26. cikkében rögzített, az utazási irodákra és az utazásszervezőkre alkalmazandó különös szabályozás mögött meghúzódó okok abban az esetben is érvényesek, ha a gazdasági szereplő a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint nem utazási iroda, illetve utazásszervező, viszont valamely más tevékenység keretében hasonló ügyleteket bonyolít. Azonban nem e cikknek megfelelően kell adóztatni a gazdasági szereplőt, ha az ilyen jellegű tevékenységhez általában kapcsolódó szolgáltatások nyújtása érdekében harmadik személyektől igénybevett szolgáltatások a gazdasági szereplő önértékelt szolgáltatásaihoz képest pusztán járulékos jellegűek maradnak.

Azonban amennyiben valamely gazdasági szereplő a nyelvi képzéshez, illetve a nyelvoktatáshoz kapcsolódó szolgáltatáson kívül rendszeresen olyan utazási szolgáltatásokat is kínál az ügyfelei részére, mint például a célországba történő beutazás és/vagy ott tartózkodás, amelyek teljesítése érezhetően befolyásolja az utazási csomag árát, e szolgáltatásokat nem lehet pusztán a járulékos szolgáltatások alá sorolni. Ugyanis a szóban forgó szolgáltatások értéke ezen gazdasági szereplő által az ügyfelei részére kínált nyelvi képzéshez, illetve nyelvoktatáshoz kapcsolódó szolgáltatások értékéhez képest nem pusztán másodlagos.

E körülmények között akként kell értelmezni a hatodik irányelv 26. cikkét, hogy az kiterjed arra a gazdasági szereplőre, amely külföldön nyelvtanulási, illetve oktatási célú utazások szervezéséből álló szolgáltatásokat nyújt, és utazási csomagok keretében a saját nevében háromtól tíz hónapig terjedő időtartamú külföldi utazásokat kínál ügyfelei részére, amelynek érdekében igénybe veszi más adóalanyok szolgáltatásait.

(vö. 22., 24., 27–29., 48. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2005. október 13.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – Az utazási irodákra és az utazásszervezőkre vonatkozó különös szabályozás – A 26 cikk (1) bekezdése – Hatály – A rendeltetési hely szerinti országba történő szállításból és/vagy ott-tartózkodásból, valamint nyelvoktatásból álló utazási csomagok – Fő és járulékos szolgáltatások – Fogalom – A szervezett utazási formákról szóló 90/314/EGK rendelet”

A C-200/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2004. május 5-én érkezett, 2004. március 18-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Heidelberg**

és

az **ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH,**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, P. Kriš és G. Arestis (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezető: M. Ferreira előtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. április 28-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH képviseletében H. J. Philipp és R. Binder Wirtschaftsprüfer Steuerberater, segítők: G. Wegscheider Rechtsanwalt,
- a német kormány képviseletében A. Tiemann és C. Schulze-Bahr, meghatalmazotti minőségben,

- a görög kormány képviselőjében S. Spyropoulos és D. Kalogiros, valamint M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben,
- a ciprusi kormány képviselőjében E. Simeonidou, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében D. Triantafyllou és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2005. június 16? i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes 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 nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: a hatodik irányelv) 26. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Finanzamt Heidelberg (a továbbiakban: a Finanzamt) és az ISt internationale Sprach? und Studienreisen GmbH között (a továbbiakban: ISt) az ISt által az 1995? 1997 folyamán elért árbevételére vonatkozóan az illetékes hatóságok által végzett ellen?rzés keretében fizetend? hozzáadottérték? adó (a továbbiakban: HÉA) tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv adómenteségr?l rendelkező X. címének „Adómentességek belföldön” cím? 13. cikke ekként rendelkezik:

„A. Bizonyos közhasznú tevékenységek adómentessége

(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

i) a gyermek? és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy fels?fokú oktatás, továbbképzés, vagy szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatások nyújtását vagy termékek értékesítését, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

[...]”

4 A hatodik irányelv „Különös szabályozások” elnevezés? XIV. címe tartalmazza „Az idegenforgalmi tevékenységre [helyesen: utazási irodákra] vonatkozó különös szabályozás” cím? 26. cikket, amelynek (1) és (3) bekezdése szerint:

„(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 közvetít?ként tevékenykednek, és amelyekre a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját kell alkalmazni. E cikk értelmében idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodák] min?szülnek az utazásszervez?k is.

[...]

(3) Amennyiben azon ügyleteket, amelyekre az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany más adóalanyoknak adott megbízást [helyesen: amelyeket az utazási iroda más adóalanyoktól vett igénybe], ezen más adóalanyok a Közösségen kívül teljesítették, úgy az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] szolgáltatása a 15. cikk 14. pontja szerinti adómentes közvetít?i 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.”

5 A szervezett utazási formákról szóló, 1990. június 13? i 90/314/EGK tanácsi irányelv (HL L 158., 59. o.; magyar nyelv? különkiadás 13. fejezet, 10. kötet, 132. o.) 1. cikke értelmében ezen irányelv célja, hogy „közelítse a tagállamoknak a Közösség területén értékesített vagy értékesítésre kínált szervezett utazási formákra vonatkozó törvényeit, rendeleteit és közigazgatási rendelkezéseit”.

6 Az irányelv 2. cikkében rögzített meghatározás szerint a szervezett utazási forma „az alábbiak közül legalább két tényez? el?re szervezett kombinációja, amennyiben azokat egy összesített áron értékesítették vagy értékesítésre kínálták, és amennyiben a szolgáltatás huszonnég óránál hosszabb id?szakra terjed, vagy éjszakai szállást is tartalmaz:

- a) utaztatás;
- b) szállás;
- c) az utaztatáshoz vagy a szálláshoz nem közvetlenül kapcsolódó egyéb idegenforgalmi szolgáltatások, amelyek a szervezett utazási forma jelent?s részét teszik ki.”

A nemzeti szabályozás

7 Az alapügyre irányadó nemzeti szabályozás vonatkozó rendelkezései a forgalmi adóról szóló 1993. évi törvény (Umsatzsteuergesetz) (BGBl. 1993. I, 565. o., a továbbiakban: UStG 1993. 4. §?ának (23) bekezdése és 25. §?a.

8 E törvény 4. §?ának (23) bekezdése szerint adómentes a nevelési, képzési, továbbképzési vagy csecsem?gondozási célból túlnyomórészt fiatakorúakat befogadó személyek, illetve intézmények által nyújtott szállás, ellátás, valamint szokásos természetbeni szolgáltatás, amennyiben e szolgáltatásokat a fiatakorúak, vagy azok nevelését, képzését, továbbképzését vagy gondozását biztosító személyek részére nyújtják.

9 Az UStG 1993? nak az utazási szolgáltatásokra vonatkozó 25. §?a ekként rendelkezik:

„(1) A következ? rendelkezések a vállalkozó azon utazási szolgáltatásaira vonatkoznak, amelyeket nem a megrendel? üzleti tevékenysége érdekében nyújt, feltéve ha a vállalkozó a

megrendelővel szemben a saját nevében jár el, és harmadik személyek utazási szolgáltatásait veszi igénybe. A vállalkozás által nyújtott szolgáltatást egyéb szolgáltatásnak kell tekinteni. A vállalkozó által a megrendelő részére egy utazás keretében nyújtott több ilyen jellegű szolgáltatás egyetlen egyéb szolgáltatásnak minősül. Az egyéb szolgáltatások nyújtásának teljesítési helyét a 3a. § (1) bekezdésének megfelelően kell meghatározni. A harmadik személyek utazási szolgáltatásai a harmadik személyek által közvetlenül az utasok javára nyújtott értékesítések és egyéb szolgáltatások.

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

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

(4) A 15. § (1) bekezdésben foglaltaktól eltérve a vállalkozó nem jogosult elzetesen felszámított HÉA-ként levonni a részére harmadik személyek utazási szolgáltatásaiért kiszámlázott összeget. E szabály egyebekben nem érinti a 15. §-t. [...]"

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

10 Az ISt német korlátolt felelősségű társaság. Tevékenységei keretében egyebek mellett ún. „High School” és „College” programokat kínál ügyfelei részére.

11 A „High School” programot olyan 15 és 18 év közötti diákok számára szánják, akik 3, 4 vagy 5 hónapot szeretnének eltölteni külföldi, különösen angolszász országokban található „high school”-ban vagy ahhoz hasonló középiskolában. Azon jelentkezők, akik részt kívánnak venni a programban, az ISt-hez nyújtják be jelentkezésüket, amely társaság elbeszélgetést követően dönt a felvételükről. Az ISt vállalja, hogy a kiválasztott személyek részére helyet biztosít a kiválasztott „high school”-ban.

12 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy amennyiben a „High School” program az Egyesült Államokban valósul meg, a diákot az ott tartózkodás időtartamára egy család fogadja be, amelynek kiválasztása az ISt-vel együttműködő helyi partnerszervezet bevonásával történik. E szervezet kapcsolattartó személyt biztosít a diák részére abban a városban, ahol a „high school” és a fogadó család lakóhelye található. A diák ugyanezen szervezet közreműködésével más cserediákokkal együtt busszal vagy repülővel megvalósuló körutazáson vehet részt a fogadó állam területén.

13 Ilyen esetekben az ISt által kínált utazási csomag tartalmazza az Egyesült Államokba való oda- és visszautat Frankfurt am Main-i indulással és idegenvezető biztosításával, a csatlakozó repülőjáratokat Németországon belül, a csatlakozó repülőjáratokat az Egyesült Államokon belül az odaútra az úti célig és a visszaútra, a fogadó család által nyújtott szállást és étkezést, a kiválasztott „high school”-ban történő oktatást, a partnerszervezet és annak helyi munkatársa által a tartózkodás alatt végzett kapcsolattartást, az előkészületi összejeveleteket és anyagokat és az utazás lemondására szóló biztosítást.

14 Az érettségizettek és egyetemisták számára kínált „College” programok esetén a partnerszervezet, amely az ISt-től kapott díjából kifizeti a kiválasztott „college” tandíját, gondoskodik arról, hogy a résztvevő egytől három negyedévig terjedő időtartamra e „college”-ba felvételt nyerjen. A fogadó családok helyett a kiválasztott „college” biztosítja a szállást és az ellátást azon résztvevők számára, aki maguk intézik repülőjegyeik beszerzését.

15 Azt követően, hogy a Finanzamt először az UStG 1993. 25. §-a alá tartozó „utazási szolgáltatásoknak” minősítette az ISt által végzett tevékenységet, úgy ítélte meg, hogy valójában oktatási vagy képzési célú szolgáltatásokról van szó, amelyek e törvény 23. §-a (4) bekezdése alapján adómentesek. Mivel a Finanzamt a nyújtott szolgáltatásokat adómentesnek minősítette, amellyel kapcsolatban az előzetesen felszámított HÉA levonása nem lehetséges, csökkentette a társaság 1995? 1997 évekre vonatkozóan bevallott adóra vonatkozó többlet összegét.

16 A ISt keresettel támadta meg a határozatot az illetékes Finanzgericht előtt, amelyben kérte a három érintett évre vonatkozó előzetesen felszámított adó összegének felemelését. Határozatában a Finanzgericht helyt adott a társaság kérelmének, mivel megítélése szerint a nyújtott szolgáltatások az UStG 1993. 25. §-a szerinti utazási szolgáltatások, és e törvény 4. §-ának (23) bekezdése nem alkalmazható.

17 A Finanzamt fellebbezést nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amely akként határozott, hogy az elfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„A 77/388/EGK irányelv 26. cikkében meghatározott, utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás egyaránt kiterjed-e az olyan programszervező tevékenységére, amely saját nevében kínál háromtól tíz hónapig terjedő időtartamú külföldi tartózkodást biztosító ún. »High School«? és »College«? programokat, amelyek teljesítéséhez más adóalanyok szolgáltatásait veszi igénybe?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés?

18 A kérdést előterjesztő bíróság a kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 26. cikke (1) bekezdésének alkalmazási feltételei teljesülnek-e az olyan gazdasági szereplő tekintetében, amely utazási csomagok keretében háromtól tíz hónapig terjedő időtartamú, nyelvtanulási célú külföldi tartózkodásból álló ún. „High School”- és „College”-programokat kínál ügyfelei számára.

19 A feltett kérdés megválaszolása érdekében meg kell vizsgálni, hogy az olyan társaság, mint az ISt, a saját nevében jár-e el, az utazási irodákra vonatkozó különös szabály alá tartozó gazdasági szereplőnek minősül-e, és tevékenységéhez igénybe veszi-e más adóalanyok értékesítéseit és szolgáltatásait.

20 Először is az ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazására vonatkozó jogvitát tárgyaló nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy teljesül-e, vagy sem, e feltétel, tekintettel az ügy valamennyi körülményére és különösen az érintett gazdasági szereplő ügyfelei felé vállalt szerződéses kötelezettségeinek jellegére (lásd e tekintetben a C-163/91. sz., Van Ginkel ügyben 1992. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1992., I? 5723. o.] 21. pontját). Másfelől, amint az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kiderül, kétségtelen, hogy az alapügy felperese nem megbízottként jár el azon tevékenységek gyakorlása során, amelyeket e határozat elsődlegesen említ.

21 Másodszor, azon kérdést illetően, hogy valamely gazdasági szereplő a hatodik irányelv 26. cikke alá tartozik-e, rá kell mutatni, hogy az ítélkezési gyakorlat szerint az utazási irodák és utazásszervezők által nyújtott szolgáltatások jellemzője, hogy legtöbbször több, például szállítási, szállásadási részzolgáltatásból állnak, amelyeket a vállalkozás székhelye vagy állandó telephelye szerinti tagállam területén belül vagy azon kívül teljesítenek. Az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a nyújtott szolgáltatások helye nagy száma miatt olyan gyakorlati nehézséggel járna

e vállalkozások számára, amelyek meggátolhatják tevékenységük folytatását. Annak érdekében, hogy közösségi jogalkotó hozzáigazítsa az alkalmazandó szabályokat e tevékenység jellegzetességeihez, a hatodik irányelv 26. cikkének (2), (3) és (4) bekezdésében megállapította a HÉA különös szabályait (lásd a fent hivatkozott Van Ginkel ügyben hozott ítélet 13-15. pontját, 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.] 18. pontját és a C-149/01. sz., First Choice Holidays ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-6289. o.] 23. és 24. pontját).

22 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy az utazási irodákra és az utazásszervezőkre alkalmazandó különös szabályozás mögött meghúzódó okok abban az esetben is érvényesek, ha a gazdasági szereplő a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint nem utazási iroda, illetve utazásszervező, viszont valamely más tevékenység keretében hasonló ügyleteket bonyolít. Ugyanis a hatodik irányelv 26. cikkének olyan értelmezése, amely annak alkalmazását azon gazdasági szereplőkre korlátozza, amelyek a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint utazási irodák vagy utazásszervezők, azt eredményezné, hogy hasonló szolgáltatások a gazdasági szereplő formális minősítésétől függetlenül más rendelkezések alá tartoznának (a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 20. és 21. pontja).

23 Kétségtelen, hogy az alapügyben az ISt a kifejezések általánosan elfogadott jelentése szerint nem utazási iroda vagy utazásszervező. Azonban meg kell határozni, hogy e társaság az utazási irodák vagy utazásszervezők által végzetthez hasonló tevékenységet folytat-e.

24 Meg kell állapítani, hogy az ISt a „High School” és „College” programok szervezése keretében az utazási irodák vagy utazásszervezők tevékenységével azonos, de legalábbis ahhoz hasonló tevékenységeket végez. E társaság ugyanis ügyfelei repülőgépen történő szállításával és a célországban történő tartózkodásukkal kapcsolatos szolgáltatásokat kínál, és az ilyen jellegű tevékenységhez általában kapcsolódó szolgáltatások nyújtása érdekében a hatodik irányelv 26. cikkének megfelelően más adóalanyok, azaz valamely helyi partnerszervezet és több légitársaság szolgáltatásait veszi igénybe.

25 Ilyen körülmények között azt kell tisztázni, hogy az ISt a hatodik irányelv 26. cikke szerinti HÉA-szabályok alá tartozik-e az általa végzett és azon tevékenységek tekintetében, amelyekhez más adóalanyok értékesítéseit és szolgáltatásait veszi igénybe.

26 E tekintetben nem zárható ki, hogy az utazáshoz szokásosan kapcsolódó szolgáltatásokat nyújtó gazdasági szereplők harmadik személyektől vesznek igénybe utazási szolgáltatásokat, amelyek e társaságok egyéb szolgáltatásaihoz képest kisebb részt képviselnek az utazási csomag árában. E harmadik személyek által ellátott szolgáltatások az ügyfelek számára nem önálló célként jelennek meg, hanem arra szolgálhatnak, hogy a gazdasági szereplő szolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 24. pontját).

27 Meg kell állapítani, hogy ilyen feltételek mellett a harmadik személyek igénybevételével nyújtott szolgáltatások a gazdasági szereplő önmagától nyújtott szolgáltatásaihoz képest pusztán járulékos jellegűek maradnak, és így nem a hatodik irányelv 26. cikke alapján kell megadóztatni a gazdasági szereplőt (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Madgett és Baldwin ügyben hozott ítélet 25. pontját).

28 E tekintetben azonban meg kell jegyezni, hogy amennyiben az olyan gazdasági szereplő, mint az ISt, a nyelvi képzéshez, illetve a nyelvoktatáshoz kapcsolódó szolgáltatáson kívül rendszeresen olyan utazási szolgáltatásokat is kínál az ügyfelei részére, mint például a célországba történő beutazás és/vagy ott tartózkodás, amelyek teljesítése érezhetően befolyásolja az utazási csomag árát, e szolgáltatásokat nem lehet pusztán a járulékos

szolgáltatások alá sorolni. Ugyanis, amint az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, a szóban forgó szolgáltatások értéke az ISt által az ügyfelei részére kínált nyelvi képzéshez, illetve nyelvoktatáshoz kapcsolódó szolgáltatások értékéhez képest nem pusztán másodlagos.

29 Ilyen körülmények mellett a hatodik irányelv 26. cikként akként kell értelmezni, hogy az kiterjed az ISt? hez hasonló olyan gazdasági szerepl?re, amely ügyfelei részére utazási csomag keretében azok nyelvi képzéséhez, illetve nyelvoktatásához kapcsolódó szolgáltatáson kívül rendszeresen kínál harmadik személyek igénybevételével nyújtott, a célországba történ? beutazás és/vagy ott?tartózkodáshoz hasonló, utazási szolgáltatásokat.

30 A Bíróság elé észrevételeket terjeszt? egyes tagállamok azonban vitatják a fenti cikk alkalmazhatóságát azon az alapon, hogy az ISt által végzett tevékenység semmiképpen sem tartozik az e cikkben meghatározott tevékenységek körébe.

31 A hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazását el?ször is a német kormány vitatja azon okból, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem tartoznak a 90/314 irányelv szerinti utazás fogalma alá az iskolacsere keretében végzett, az egy szemesztert?l kb. egy évig terjed? id?tartamú olyan utazások, amelyek célja, hogy a diák látogathassa valamely vendégország oktatási intézményét annak érdekében, hogy megismerhesse annak lakóit és kultúráját, és amelynek folyamán a diákot valamely fogadó család ellenszolgáltatás nélkül családtagként vendégül látja (a C? 237/97. sz., AFS Intercultural Programs Finland ügyben 1999. február 11?én hozott ítélet [EBHT 1999., I? 825. o.] 34. pontja). A ciprusi kormány ezt azzal egészíti ki, hogy tekintettel az ISt által folytatott tevékenység átfogó jellegére, a kínált f?szolgáltatás nyelvi képzés folytatását teszi lehetővé, és e szolgáltatás nem tartozik a hatodik irányelv 26. cikke szerinti szokásos utazási szolgáltatások alá.

32 A holland és a ciprusi kormány az érvelésében lényegében azt kívánja el?adni, hogy az ISt által „High? School”? és „College”? programok keretében kínált nyelvtanulási célú tartózkodás nem tartozik a hatodik irányelv 26. cikke szerinti „utazás” fogalma alá.

33 Azon túlmen?en, hogy a Bíróságnak a fent hivatkozott AFS Intercultural Programs Finland ügyben hozott ítéletben kifejtett értékelése nem a hatodik irányelv alkalmazását érint? kérdésre vonatkozott, e tekintetben meg kell állapítani, hogy ezen ítéletben kimondottak semmilyen módon nem érintik ezen irányelv 26. cikkének alkalmazását.

34 Kétségtelen, hogy a fenti cikk nem tartalmazza az utazás fogalmának meghatározását. Mindazonáltal e cikk alkalmazása érdekében nem szükséges el?zetesen meghatározni az utazás alkotóelemeit. E rendelkezés ugyanis azon feltételek mellett alkalmazható, hogy a szóban forgó gazdasági szerepl? az utazási irodákra vonatkozó különös szabályok alá tartozó társaság, az a saját nevében lép fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítéseit és szolgáltatásait használja fel. Közelebbr?l: a hatodik irányelv 26. cikkének a gazdasági szerepl? tevékenységére történ? alkalmazásának egyetlen irányadó feltétele az utazási szolgáltatás járulékos vagy nem járulékos jellege.

35 Ráadásul, ha e tekintetben – különösen a német kormány által – el?terjesztett észrevételeket elfogadnánk, a hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazását a kínált utazás céljától, valamint a célországban történ? tartózkodás id?tartamától tennék függ?vé. Az ilyen értelmezéssel e cikk alkalmazásának további feltételét állapítanánk meg.

36 Semmi nem enged ugyanis arra következtetni, hogy a közösségi jogalkotó korlátozni kívánta a hatodik irányelv 26. cikkének hatályát két együttesen vagy külön?külön alkalmazandó szempont, vagyis az utazás célja és a célországban történ? tartózkodás id?tartama alapján. Az ezzel ellentétes következtetés jelent?sen lesz?kítené e cikk terjedelmét, és összeegyeztethetetlen lenne

az általa rögzített különös szabályozással.

37 Nyilvánvaló egyébként, hogy a hatodik irányelv 26. cikke alkalmazásának e további feltétele alkalmas lenne arra, hogy különbséget tegyen a gazdasági szereplők között az általuk a célországban kínált tartózkodás célja szerint, és kétségtelenül torzítaná az érintett társaságok közötti versenyt, valamint veszélyeztetné a hatodik irányelv egységes alkalmazását.

38 A német kormány másodsorban úgy véli, hogy a hatodik irányelv 26. cikke az alapügyben nem alkalmazható, mivel az ISt által a nyelvi képzésre, illetve nyelvoktatásra vonatkozóan végzett tevékenységek valójában az adómentes tevékenységek körébe tartoznak az UStG 4. §-ának (23) bekezdése alapján. E kormány lényegében azt adja elő, hogy amennyiben a végzett tevékenység tárgyából fakadóan az adómentességnek a hatodik irányelv, annak is a 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontjában rögzített esetei alá tartoznak, az irányelv 26. cikkében foglalt különös adózási rendszer nem alkalmazható.

39 E tekintetben semmi nem enged arra következtetni, hogy a szóban forgó 26. cikk alkalmazása ezen feltételtől függ. Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 26. cikkének a gazdasági szereplő harmadik személyek értékesítését és szolgáltatását felhasználó tevékenységére történő alkalmazásának egyetlen irányadó feltétele az utazási szolgáltatás járulékos vagy nem járulékos jellege.

40 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 26. cikkében rögzített, a HÉA-szabályoknak az utazási irodák, illetve azokkal azonos vagy az azokéhoz hasonló tevékenységet végző gazdasági szereplőkre történő alkalmazását előíró rendszer nem speciális adómentességi szabály, hanem e társaságok által végzett egyes tevékenységre alkalmazandó különös adóztatási rendszer.

41 A fentiek alapján a német kormánynak a jelen ügyben előadott érvelése irreleváns, és ennél fogva az nem támasztja alá a hatodik irányelv 26. cikke alkalmazásának az alapügyben történő mellőzését.

42 E megállapítás azonban nem jelenti azt, hogy a hatodik irányelv X. címe alatti adómentességi szabályokra egyáltalán ne lehetne hivatkozni olyan esetekben, amikor felmerül a 26. cikk esetleges alkalmazásának kérdése.

43 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy e cikk (3) bekezdése szerint amennyiben azon ügyleteket, amelyeket az utazási iroda más adóalanyoktól vett igénybe, ezen más adóalanyok a Közösségen kívül teljesítették, az utazási iroda szolgáltatása a 15. cikk 14. pontja szerinti adómentes közvetítői tevékenységgel azonos elbírálás alá tartozik. Ebből következően a közösségi jogalkotó nem zárta ki annak lehetőségét, hogy a hatodik irányelvben meghatározott HÉA-mentesség szabályait alkalmazni lehessen a 26. cikk alapján végzett tevékenységek keretében.

44 Azonban a hatodik irányelv 26. cikkének (3) bekezdésére egyáltalán nem lehet hivatkozni annak alátámasztása érdekében, hogy a jelen esetben a hatodik irányelvben meghatározott különleges rendszer nem alkalmazható az utazási irodákra azon az alapon, hogy az ISt által végzett tevékenység annak célja és jellege alapján adómentes. A hatodik irányelv fenti bekezdésének megfelelően valamely tevékenység HÉA-mentességének irányadó feltétele a német kormány állításával szemben nem a végzett tevékenység célját vagy jellegét, hanem a nyújtott szolgáltatás teljesítési helyét veszi figyelembe.

45 Még akkor is, ha az ISt-nek az ügyfelek nyelvi képzésére, illetve nyelvoktatására vonatkozóan végzett tevékenysége a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i)

pontja alá tartozik, e cikk nem alkalmazható, mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az ISt gazdasági társaság, és nem e cikk alá tartozó közintézmény vagy ahhoz hasonló szervezet. E cikk rendelkezéseinek az olyan társaságra történő alkalmazása, mint az ISt, a hatodik irányelv adómentességi szabályainak kiterjesztő értelmezését jelenti.

46 Meg kell említeni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében szabályozott adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni (lásd különösen a C-472/03. sz., Arthur Andersen ügyben hozott ítélet [EBHT 2003., I-1719. o.] 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

47 Ebből következően a német kormánynak a jelen ügyben előadott érveit bármely esetben el kell utasítani.

48 A fenti megfontolások összessége alapján a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy akként kell értelmezni a hatodik irányelv 26. cikkét, hogy az kiterjed arra a gazdasági szereplőre, amely külföldön nyelvtanulási, illetve oktatási célú utazások szervezésében álló olyan szolgáltatásokat nyújt, mint a „High School” és „College” programok, és utazási csomagok keretében a saját nevében háromtól tíz hónapig terjedő időtartamú külföldi utazásokat kínál ügyfelei részére, amelynek érdekében igénybe veszi más adóalanyok szolgáltatásait.

A költségekről

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 26. cikkét akként kell értelmezni, hogy az kiterjed arra a gazdasági szereplőre, amely külföldön nyelvtanulási, illetve oktatási célú utazások szervezésében álló olyan szolgáltatásokat nyújt, mint a „High School” és „College” programok, és utazási csomagok keretében a saját nevében háromtól tíz hónapig terjedő időtartamú külföldi utazásokat kínál ügyfelei részére, amelynek érdekében igénybe veszi más adóalanyok szolgáltatásait.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.