

## POIARES MADURO

## FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. június 16.<sup>1</sup>

1. Előzetes döntéshozatal iránti kérelmében a Bundesfinanzhof (Németország) arra vár választ, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv<sup>2</sup> 26. cikkében foglalt, az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás kiterjed-e a külföldi tanulmányi, különösen nyelvtanulási célú programokat szervezők tevékenységére is.

nemzetközi utazásokat szervez, és ennek keretében ún. „High School”- és „College”-programokat kínál.

3. A „High School”-programokat olyan 15 és 18 év közötti diákok számára szánják, akik három, öt, vagy tíz hónapot szeretnének eltölteni külföldi, különösen angolszász országokban található „high school”-ban vagy ahhoz hasonló oktatási intézményben. Azok a jelentkezők, akik részt kívánnak venni a programban, a felpereshez nyújtják be a jelentkezésüket, amely egy elbeszélgetést követően dönt a jelentkezés elfogadásáról.

**I — Az alapeljárás tényei, a közösségi jog és a nemzeti jog vonatkozó rendelkezései és a Bíróságnak feltett kérdés**

2. Az Ist internationale Sprach- und Studienreisen GmbH (a továbbiakban: a felperes vagy az Ist) korlátozott felelősségű társaság tanulmányi és nyelvtanulási célú

4. A felperes vállalja, hogy helyet biztosít a résztvevők számára a kiválasztott oktatási intézményben, ahol egy mentort (bizalmi tanárt) választanak számára, aki tanácsokkal látja el és támogatja a diákot. Az ott-tartózkodás ideje alatt a részt vevő diákokat egy család fogadja be. A befogadó család kiválasztása a felperessel együttműködő helyi partnerszervezet bevonásával történik. E szervezet kapcsolattartó személyt biztosít a

<sup>1</sup> — Eredeti nyelv: portugál.

<sup>2</sup> — HL L 145., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o. a továbbiakban: a hatodik irányelv.

diák részére abban a városban, ahol az oktatási intézmény és a fogadó család lakóhelye található. Az ott-tartózkodás ideje alatt a diák ugyanezen helyi partnerszervezet közreműködésével a fogadó állam ismert helyeit felkereső, busszal vagy repülővel megvalósuló körutazáson vehet részt.

dik arról, hogy a résztvevő egytől három negyedévig terjedő időtartamra felvételt nyerjen egy „college”-ba. A partnerszervezet feladata az is, hogy a felperestől a szolgáltatásaiért kapott díjból kifizesse a „college” tandíját. A „College”-program keretében a résztvevők magában az oktatási intézményben laknak és étkeznek. Az oda- és visszaútra a „High School”-program szabályaitól eltérő szabályok vonatkoznak. Ebben az esetben a résztvevő foglalja le a repülőjáratot.

5. Az Egyesült Államokban megvalósuló „High School”-program teljes díja például 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 célíg és a visszaútra, az ott-tartózkodás alatt a fogadó család által nyújtott szállást és étkezést, a „high school”-ban történő oktatást, a partnerszervezet és annak helyi munkatársa által a tartózkodás alatt végzett kapcsolattartást, az előkészületi összejöveteleket és anyagokat és az utazás lemondására szóló biztosítást. A teljes díjba azonban nem tartozik bele a zsebpénz, a betegség-, felelősség- és balesetbiztosítás, az Egyesült Államokba irányuló beutazásra szolgáló vízum és az előkészítő tanfolyam.

7. A Finanzamt Heidelberg (a továbbiakban: a Finanzamt) először az utazási szolgáltatások adózási rendszerét megállapító Umsatzsteuergesetz 1993. (a forgalmi adóról szóló 1993. évi német törvény, a továbbiakban: UStG) 25. § alá tartozó utazási szolgáltatásoknak minősítette a felperes által végzett tevékenységeket. Ezt követően azonban egy ellenőrzés során a Finanzamt megállapította, hogy nem utazási szolgáltatásról, hanem az UStG 4. §-ának (23) bekezdése szerinti adómentes egyéb szolgáltatásról van szó

6. A „College”-programot olyan diákoknak szánják, akik befejezték középfokú tanulmányaikat. A helyi partnerszervezet gondosko-

8. Ez utóbbi rendelkezés értelmében mentes az HÉA alól „a nevelési, képzési, továbbképzési vagy csecsemőgondozási célból túlnyomórészt fiatalokúkat befogadó személyek, illetve intézmények által nyújtott szállás, ellátás, valamint szokásos természetbeni

szolgáltatás, amennyiben e szolgáltatásokat a fiatalok vagy azok nevelését, képzését, továbbképzését vagy gondozását biztosító személyek részére nyújtják [...].

9. Az UStG utazási szolgáltatások adózására vonatkozó 25. §-a ekként rendelkezik:

„(1) A következő rendelkezések a vállalkozó azon utazási szolgáltatásaira vonatkoznak, amelyeket nem a megrendelő 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) bekezdésnek 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 egy harmadik állam területén nyújtják. [...]

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

(4) A 15. § (1) bekezdésétől eltérve a vállalkozó nem jogosult előzetesen felszámított HÉA-ként levonni a részére harmadik személyek utazási szolgáltatásaiért kiszámlázott összeget. E szabály egyebekben nem érinti a 15. cikket. [...]

10. Az UStG 25. §-a a hatodik irányelv „utazási irodákra” vonatkozó különös szabályairól szóló azon 26. cikkének átültetésére irányul, amely a következőképpen rendelkezik:

„(1) A tagállamok az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] esetén a hozzáadottérték-adót e cikk rendelkezései szerint alkalmazzák, amennyiben az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodák] az utasokkal szemben saját nevükben lépnek fel, és az utazás lebonyolítása érdekében más adóalanyok értékesítését és szolgáltatását használják fel. E cikk nem vonatkozik azon idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyokra [helyesen: utazási irodákra], amelyek csupán közvetítőként tevékenykednek, és amelyekre a 11. cikk A. része (3) bekezdésének c) pontját kell alkalmazni. E cikk értelmében idegenforgalmi tevékeny-

séget folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodának] minősülnek az utazásszervezők is.

szolgáltatásának csak azon része adómentes, amely a Közösségen kívüli szolgáltatásokra vonatkozik.

(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] árrese minősül, vagyis az utasok által fizetendő hozzáadottérték-adó nélküli teljes összeg és az olyan tényleges, közvetlenül az utasok javára szolgáló költségek közötti különbség, amelyek az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyánál [helyesen: utazási irodánál] más adóalanyok szállításaiból és szolgáltatásaiból eredően merültek fel.

(4) Egyetlen tagállamban sem lehet alkalmazni levonást vagy visszatérítést azon adók tekintetében, amelyeket az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalanyok [helyesen: utazási irodának] más adóalanyok számláztak le a (2) bekezdés szerinti, közvetlenül az utasok javára szolgáló ügyletek miatt.”

11. A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése ekként rendelkezik:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy bizottság az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókielkerüléseket, az adókielkerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

(3) Amennyiben azon ügyleteket, amelyekre az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] más adóalanyoknak adott megbízást, ezen más adóalanyok a Közösségen kívül teljesítették, úgy az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda] szolgáltatása a 15. cikk 14. pontja szerinti adómentes közvetítői tevékenységgel azonos elbírálás alá tartozik. Amennyiben ezen ügyleteket mind a Közösségen belül, mind a Közösségen kívül bonyolítják, az idegenforgalmi tevékenységet folytató adóalany [helyesen: utazási iroda]

[...]

i) a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú 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;

## II — Elemzés

[...]"

12. Mivel a Finanzamt elutasította az UStG 25. §-a szerinti árrés-adóztatás alkalmazását, és a felperes tevékenységeit az UStG 4. §-nak (23) bekezdése alapján adómentes tevékenységnek minősítette, amellyel kapcsolatosan az előlegesen felszámított adó levonása nem lehetséges, csökkentette az 1995–1997. évekre bevallott előzetesen felszámított HÉA-többlet összegét.

13. A felperes keresettel támadta meg ezt a határozatot az illetékes Finanzgericht előtt. A Finanzamt a Finanzgericht határozatával szemben fellebbezést nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amely úgy határozott, hogy felfüggeszti 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?”

14. A hatodik irányelv 26. cikke állapítja meg az utazási irodákra és utazásszervezőkre alkalmazandó különös HÉA-szabályozást, amellyel a Bíróság már foglalkozott különösen a szabályozás alkalmazási körének és a hatálya alá tartozó gazdasági szereplők személyének meghatározása tekintetében <sup>3</sup>.

15. E különös adószabályok azért kerültek be a hatodik irányelvbe, mert az utazási irodák és az utazásszervezők által nyújtott szolgáltatások általában több szolgáltatásból állnak (például utaztatás és szállás), amelyet egyaránt teljesítenek a gazdasági tevékenységük székhelye vagy állandó telephelye szerinti tagállamban és e tagállamon kívül. Így az adóztatás helyére, az adóalapra és az előzetesen felszámított adó levonására vonatkozó általános szabályok alkalmazása a teljesített szolgáltatások nagy száma, illetve helyszíne miatt olyan gyakorlati nehézséggel járna a vállalkozások számára, amelyek meggátolhatják tevékenységük folytatását. <sup>4</sup>

3 — Lásd különösen a C-163/91. sz., Van Ginkel ügyben 1992. november 12-én hozott ítéletet (EBHT 1992., I-723. o.) és a C-308/96. és C-94/97. sz., Madgett és Baldwin egyesített ügyekben 1998. október 22-én hozott ítéletet (EBHT 1998., I-6229. o.).

4 — A fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Van Ginkel ügyben hozott ítélet 13. és 14. pontja, a fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 18. pontja és a C-149/01. sz. First Choice Holidays ügyben 2003. június 19-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-6289. o.) 23. és 24. pontja.

16. Következésképpen a hatodik irányelv 26. cikkének az a célja, hogy hozzáigazítsa a HÉA szabályait az utazási irodák tevékenységének jellegzetességeihez<sup>5</sup>. E célból a 26. cikk különös adózási rendszert vezet be, amely lehetővé teszi az utazási szolgáltatások megfelelő adóztatását, és amely semmiképpen sem tekinthető adómentességre vonatkozó szabálynak.

17. Így a jelen ügy eleinte meglepetést tartogat a HÉA közös rendszerében nem jártas szemlélők, és különösen azok számára, akik nem figyelnek eléggé az adólevonási rendszer finomságaira. Ugyanis szokatlan, ahogy a német kormány a Finanzamtal egyetértésben azt állítja, hogy az IST tevékenységét a HÉA-mentességre vonatkozó szabályok alá kell besorolni. Az adóalany ezzel szemben elutasítja ezen értelmezést arra hivatkozva, hogy az általa megvalósított tevékenységek a 26. cikk alapján HÉA-kötelesek.

18. Az a véleményem, hogy – amint azt az alábbiakban ki fogom fejteni – a német kormány értelmezése védhetetlen, főleg ha figyelembe vesszük a Bíróságnak a 26. cikkre vonatkozóan, különösen a Van Ginkel, illetve a fent hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítéleteiben kifejtett értelmezését.

5 – A fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Van Ginkel ügyben hozott ítélet 15. és 23. pontja, a fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 18. pontja és a fent hivatkozott (4. lábjegyzet) First Choice Holidays ügyben hozott ítélet 23. pontja.

19. Kétségtelen, hogy mivel a 26. cikk a hatodik irányelv általános adózási rendszerétől eltérő szabályozást hoz létre, csak az általa elérni kívánt célkitűzés eléréséhez szükséges mértékben alkalmazható<sup>6</sup>.

20. Márpedig a Bíróság a Van Ginkel ügyben a 26. cikknek e cikk *ratiójára* alapított fenti értelmezésében<sup>7</sup> úgy vélte, hogy az a körülmény, miszerint a vállalkozás nem az utas utaztatásáról, hanem pusztán annak szállásáról gondoskodik, nem zárja ki azt, hogy a vállalkozás által nyújtott szolgáltatások a 26. cikk hatálya alá tartozzanak<sup>8</sup>. A 26. cikk ilyen értelmezése a Bíróság szerint megfelel az e rendelkezés által elérni kívánt céloknak<sup>9</sup>.

21. A Bíróság ugyanezen értelmezési megközelítést alkalmazva a fent hivatkozott Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítéletében kifejezetten megerősítette, hogy az utazási irodákra alkalmazandó különös szabályok nem korlátozódhatnak a formálisan „utazási irodaként” vagy „utazásszervezőként” minősített gazdasági szereplőkre. Úgy véli, hogy a kérdéses szabályozást olyan szállodatulajdonosra is alkalmazni kell,

6 – A fent hivatkozott (4. lábjegyzet) Choice Hollidays ügyben hozott ítélet 22. pontja és a fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 34. pontja.

7 – Lásd fent a 15. és 16. pontot.

8 – A fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Van Ginkel ügyben hozott ítélet 27. pontja.

9 – A fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Van Ginkel ügyben hozott ítélet 23. pontja értelmében „az utazási irodák által nyújtott szolgáltatásoknak a hatodik irányelv 26. cikkének alkalmazási köréből azon indokkal történő kizárása, hogy kizárólag az utas elszállásolását foglalják magukban, az utaztatását viszont nem, olyan összetett adórendszerhez vezetne, amelyben a HÉA területén alkalmazandó szabályok az egyes utasoknak nyújtott szolgáltatások alkotóelemeitől függenének. Egy ilyen adórendszer sértené az irányelv célkitűzéseit”.

aki meghatározott összeg ellenében a szálláson felül bizonyos távoli gyülekezőhelyekről a szállodába történő oda- és visszautaztatást, valamint a szállodában való tartózkodás alatt autóbuszos kirándulásokat is rendszeresen kínál ügyfelei részére<sup>10</sup>.

22. E joggyakorlat szerint a hatodik irányelv 26. cikkének hatálya alá tartozik minden olyan adóalany, amely saját nevében árul utazási szolgáltatásokat, és ezzel kapcsolatban igénybe veszi más adóalanyok berendezéseit és szolgáltatásait. Ezzel szemben, amikor valamely gazdasági szereplő kizárólag közvetítői minőségben jár el, a 26. cikk különös szabályozását nem lehet alkalmazni, hanem a közvetítők által nyújtott szolgáltatások adóztatására alkalmazandó általános HÉA-szabályok szerint kell adóztatni a szolgáltatásokat<sup>11</sup>.

10 — A fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 20. pontja értelmében „meg kell állapítani, hogy az utazási irodákra és az utazásszervezőkre alkalmazandó különös szabályozás hátterében meghízódó rejtett indokok abban az esetben is érvényesek, ha a gazdasági szereplő nem utazási iroda vagy utazásszervező a szó általánosan elfogadott értelmében, azonban hasonló tevékenységet fejt ki valamely más, például a vendéglátói tevékenység keretében”.

11 — Lásd még e tekintetben Bizottságnak a 77/388/EGK irányelv – az utazási irodákra vonatkozó különös szabályozás tekintetében történő – módosítására vonatkozó javaslatában kifejtett indokokat (COM[2002] 64 végleges, HL 2002., C 126. E., 390. o.). A Bizottság által az irányelv módosítására 2002. február 8-án előterjesztett javaslat egyértelműen megerősíti e gondolatot. A Bizottság azt javasolja, hogy a 26. cikk, amely megállapítja, hogy „utazási irodának minősülnek az utazásszervezők is”, egészüljön ki a „bármely más olyan adóalany, amely a fenti feltételekkel nyújt utazási szolgáltatásokat” rendelkezéssel.

23. Kétségtől meg kell vizsgálni, hogy mely szempontok alapján dönthető el, hogy a hatodik irányelv 26. cikkének hatálya alá kell-e sorolni azt a gazdasági szereplőt, amely kezdetben utazási szolgáltatásnak nem minősülő, egyéb szolgáltatásokkal – például tanulmányi szolgáltatásokkal – párhuzamosan saját nevében nyújt utazáshoz kapcsolódó szolgáltatásokat.

24. E tekintetben a Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott, a Léger főtanácsnok indítványában javasolt iránymutatást kifejezetten követő ítéletben foglaltak szerint a meghatározó szempont a gazdasági szereplő járulékos szolgáltatásának és főszolgáltatásának, illetve ezzel egyenértékű szolgáltatásának a megkülönböztetése<sup>12</sup>.

25. A Bíróság megállapítja, hogy a gyakorlatban léteznek olyan gazdasági szereplők, amelyek harmadik személytől igénybe vett szolgáltatások felhasználásával nyújtanak utazáshoz kapcsolódó szolgáltatásokat, azonban e szolgáltatások csupán járulékos jellegűek. E tekintetben Léger főtanácsnok az indítványának az ítélet által kifejezetten hivatkozott pontjában<sup>13</sup> megállapítja, hogy a „szolgáltatás járulékos jellegű, ha az egyrésztől a főszolgáltatás megfelelő teljesítését

12 — Lásd Léger főtanácsnok – a fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Madgett és Baldwin egyesített ügyekre vonatkozó – indítványának 34–38. pontját.

13 — A fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 24. pontja.

szolgálja, másrésről, ha az csomag díjának a főszolgáltatáshoz képest elenyésző részét teszi ki. Azok az ügyfelek számára nem önálló célként vagy igényelt szolgáltatásként jelennek meg, hanem arra szolgálnak, hogy főszolgáltatást a lehető legjobb feltételek mellett tudják igénybe venni<sup>14</sup>. Ilyen „például a szálloda által nyújtott utaztatás, amely segítségével helyben, közeli úti célokhoz juttatja el ügyfeleit”<sup>15</sup>.

26. Ezzel szemben nem járulékos jellegűek azok az utazáshoz kapcsolódó szolgáltatások, amelyeket a gazdasági szereplők harmadik személyek által nyújtott szolgáltatások igénybevételével, saját nevükben rendszeresen nyújtanak, ha ezek az igénybe vett szolgáltatások az utas által fizetendő végösszeg jelentős részét teszik ki, ráadásul az ügyfél sem tekinti járulékosnak azokat.<sup>16</sup>

27. E szempontokat követve a Bíróság a Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítéletben megállapította, hogy „amikor egy szállodatulajdonos a szálláson felül rendszeresen kínál ügyfelei részére hagyományosan a szállodatulajdonosok feladatkörébe tartozó szolgáltatásokat – úgymint az ügyfeleknek a távoli gyülekezési helyről a

szállodába történő utaztatását, amelyek teljesítése tagadhatatlanul érzékelhető hatással van az utazási csomag díjára, ezek a szolgáltatások nem sorolhatók a tisztán járulékos szolgáltatások közé<sup>17</sup>. Következésképpen a hatodik irányelv 26. cikkét alkalmazni kell az olyan vendéglátó-ipari vállalkozásra, amely „az utazási csomag díja ellenében a szálláson felül rendszeresen ajánl ügyfelei számára bizonyos távoli gyülekezési helyekről a szállodába történő oda- és visszautaztatást, valamint a szállodában való tartózkodás alatt autóbuszos kirándulást, és ehhez harmadik személyek szállítási szolgáltatásait veszi igénybe”<sup>18</sup>.

28. Figyelembe véve a megkülönböztetésnek a Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítéletben elfogadott szempontjait, az Ist-t a hatodik irányelv 26. cikke szerinti utazási irodának kell tekinteni. Ugyanis még ha el is fogadjuk, hogy az Ist ténylegesen oktatási szolgáltatást nyújt ügyfeleinek, a Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítéletben meghatározott szempontok szerint az utazási szolgáltatás mindenképpen „érezhető hatással van az ügyfél által fizetendő, alkalmazott árakra”. Ennélfogva egyértelmű, hogy az ügyfelek nem tekinthetik olyan járulékos szolgáltatásnak az utaztatást és a célországban való tartózkodás szervezését magában foglaló, a szó szoros értelmében vett utazási szolgáltatást, mint amely pusztán elenyésző részt képvisel az Ist által szintén az ügyfelek részére nyújtott oktatási szolgáltatáshoz képest.

14 — Lásd Léger főtanácsnok – a fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Madgett és Baldwin egyesített ügyekre vonatkozó – indítványának 36. pontját.

15 — Ugyanott, 37. pont.

16 — Ugyanott, 38. pont.

17 — A fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 26. pontja, kiemelés tőlem.

18 — Ugyanott, 27. pont.



29. Ugyanakkor meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak a 26. cikk jelen ügyben történő alkalmazhatóságát illető kételyei lényegében a Bíróságnak a szervezett utazási formákról szóló 1990. június 13-i 90/314/EGK tanácsi irányelv<sup>19</sup> keretében megvalósuló iskolai csereprogramokra vonatkozó ítélkezési gyakorlatából erednek. Felmerül tehát a kérdés, hogy szükséges-e a már tárgyalt fogalmak szerint módosítani a hatodik irányelv hatálya alá tartozó adóköteles tevékenységek meghatározását, figyelemmel a Bíróságnak ezen párhuzamos területen hozott újabb ítélkezési gyakorlatára, különösen az AFS Intercultural Programs Finland ügyben hozott ítéletre<sup>20</sup>.

30. A Bíróság ezen ítéletében úgy vélte, hogy nem tartoznak a 90/314 irányelv szerinti szervezett utazási forma alá az iskolacsere keretében végzett, egy szemesztertől kb. egy évig terjedő időtartamú olyan utazások, amelyek célja, hogy a diák látogathassa valamely vendégország oktatási intézményét annak érdekében, hogy megismerhesse annak lakóit és kultúráját, és amelynek folytán valamely fogadó család ellenszolgáltatás nélkül családtagként vendégül látja a diákok<sup>21</sup>.

31. Nyilvánvaló, hogy ez az ítélet nem használható fel a jelen ügy központi kérdésének megválaszolásához, amely – amint azt fent már kifejtettem – pusztán arra vonatkozik, hogy az IST tevékenységének keretében nyújtott utazási szolgáltatások tisztán járulékos jellegűek-e az IST által nyújtott egyéb szolgáltatásokhoz képest.

32. Hozzá kell tenni másodsorban, hogy a 26. cikk a 90/314 irányelv által kitűzött céloktól nagymértékben eltérő célok elérésére irányul, ilyen különösen annak elkerülése, hogy a HÉA közös rendszere akadályozza az utazási irodák tevékenységének folytatását.

33. Következésképpen nem igazolható a 26. cikk olyan megszorító értelmezése, miszerint az nem alkalmazható azon gazdasági szereplőkre, amelyek saját nevükben a 90/314<sup>22</sup> irányelv szerinti értelemben vett „utazásokat” nyújtanak. E tekintetben megjegyzem, hogy a 26. cikk ilyen értelmezése összeegyeztethetetlen a fent hivatkozott Van Ginkel ügyben hozott ítélettel, amelyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a 26. cikket azon szereplőkre is alkalmazni kell, amelyek nem nyújtanak a szó szoros értelmében vett utazási szolgáltatásokat – azaz az ügyfél utaztatását –, hanem pusztán szállást biztosítanak<sup>23</sup>.

19 — Hl. L 158., 59. o.; magyar nyelvű kiadása: 13. fejezet, 10. kötet, 132. o.

20 — A C-237/97. sz. ügyben 1999. február 11-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-825. o.).

21 — Ugyanott, 34. pont és az ítélet rendelkező része.

22 — Semmiképp sem gondolom, hogy lehetséges volna az AFS Intercultural Programs Finland ügyben hozott ítéletből azt a következtetést levonni, hogy az IST nem tekinthető a 90/314 irányelv szerinti utazási szolgáltatásokat nyújtó társaságnak. Amint írásbeli észrevételeiben a felperes joggal hangsúlyozza, az IST az AFS Intercultural Programs Finlanddal ügyben hozott ítéletben említett szervezettel ellentétben nem nonprofit szervezet.

23 — Lásd fent, 24. pont.

34. Véleményem szerint a felperesnek a 26. cikk szerinti utazási irodaként történő minősítése szempontjából ugyanígy lényegtelen a gazdasági szereplő által szervezett és saját nevében kínált, e célból harmadik személy által nyújtott szolgáltatást igénybe vevő utazások céljára és időtartamára alapított érvelés is. Az a körülmény, hogy a külföldi tartózkodás célja, mint a jelen esetben is, végeredményben a tanulás, ebben az esetben az angol nyelv elsajátítása, nem befolyásolhatja az Ist-nek a 26. cikk szerinti utazási irodaként történő minősítését. A német kormány ezzel ellentétes álláspontra helyezkedik, amely szerint az Ist *sui generis* tevékenységet végez, amely figyelemmel az ügyfeleknek ajánlott utazások tanulmányi céljára és időtartamára, nem tartozik a 26. cikk alkalmazási körébe.

35. Számomra egyértelműen kizárt a 26. cikk rendszere alá tartozó utazásszervező gazdasági szereplőknek az utazás célja és időtartama szerinti megkülönböztetése azon szereplőktől, amelyekre e cikk nem alkalmazható. A tisztán szabadidős utazások mellett nagy választékban léteznek olyanok, amelyek valamely célra irányulnak. E tekintetben elegendő felidézni a nyelv és a helyi kultúra megismerésére irányuló utazásokon túl az edzőtáborok, a gyógyfürdős vagy antistresszkurák, a főző- és borászati tanfolyamok céljából szervezett utazásokat, vagy azokat, amelyek célja valamely zenekarhoz hosz-

szabb-rövidebb időre történő csatlakozás repertoár bővítés céljából. Ha az utazások és szervezett külföldi tartózkodások időtartama és céljai a meghatározóak, jelentős bizonytalansági tényezők merülnek fel a hatodik irányelv 26. cikke szerinti „utazási iroda” fogalom alkalmazási körének meghatározását illetően.

36. Egy ilyen szempont nemcsak teljesen idegen a 26. cikk szövegétől (amely semmilyen említést nem tesz az utazások időtartamáról vagy céljáról), hanem összeegyeztethetetlen is az ebben a cikkben megállapított különös szabályozás célkitűzéseivel. Végül is nem egyszerű az utazás céljának és időtartamának szempontját összhangba hozni a 26. cikk szabályozásának elfogadása során figyelembe vett egyszerűség követelményével. Éppen ellenkezőleg, amennyiben elfogadjuk az utazási irodák által végzett tevékenységek helyszíneinek nagy száma miatt követendő egyszerűség követelményét, amely igazolja a 26. cikkben foglalt árrés-adóztatást, a jelen ügyben pontosan akkor felelünk meg e követelménynek, ha az Ist-t az e cikk szerinti rendszerbe tartozó adóalanynak tekintjük<sup>24</sup>.

24 – Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint az Ist olyan utazásokat kínál saját nevében az ügyfeleinek, amelyek magukban foglalják az utaztatást a célállomásig, a felvételt oktatási intézményekbe és családokba. Az Ist nem a légitársaságok vagy partnerszervezet célszínhelyi közvetítőjeként jár el, és emellett a szóban forgó tevékenységek nagyszámú helyszínen zajlanak, ami a 26. cikk *ratioja* fényében teljes mértékben igazolja e cikk alkalmazását.

37. A 26. cikk szerinti utazási iroda fogalom jelentésének az utazási szolgáltatások célja alapján történő korlátozása mindenképpen összeegyeztethetetlen azon objektív szempontokon alapuló elemzéssel, amelyek világosan következnek egy olyan, nagymértékben objektív jellegű adó rendszeréből, mint a HÉA<sup>25</sup>.

38. Az utazási iroda fogalmának kizárólag olyan független, nem szűkítő értelmezésével lehet elkerülni a gazdasági szereplők közötti verseny torzulását és biztosítani a hatodik irányelv egységes alkalmazását, amely a Bíróság által a Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítéletben kifejtetthez hasonló objektív szempontokon alapul, és nincs tekintettel az utazások céljára és időtartamára<sup>26</sup>.

39. Végül emlékeztetni kívánok arra, hogy a 26. cikk az utazási szolgáltatások megfelelő

adóztatását állapítja meg. Nem HÉA-mentességről, hanem az adózás általános rendszeréhez képest különös szabályozásról van szó.

40. Következésképpen a német kormány által javasolt értelmezés, amely szerint az IST tevékenysége a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentes szolgáltatások keretébe illeszkedik, összeegyeztethetetlen a Bíróság által a hatodik irányelv adómentességet megállapító rendelkezéseinek értelmezésére tárgyában hozott ítélkezési gyakorlattal.

41. Az IST valójában kereskedelmi vállalkozás, amely egyáltalán nem tűnik „közintézménynek” vagy a hatodik irányelv 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontja szerinti hasonló jogállású szervezetnek. Ha az IST a mentességek rendszere alá tartozna, az e rendszer olyan értelmezéséhez vezetne, amely már eleve ellentétes lenne a Bíróság ítélkezési gyakorlatával, amely szerint „a hatodik irányelv 13. cikke által szabályozott adómentességek meghatározására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel azok kivételnek minősülnek az általános elvhez képest, amely szerint forgalmi adót kell fizetni minden olyan szolgáltatás után, amelyet a jogalany ellenszolgáltatás fejében végez”<sup>27</sup>.

25 — A HÉA-rendszer egyik vezérelve a nemzeti és közösségi szintű verseny torzítására alkalmas tényezők megszüntetése. Márpedig, amint azt Léger főtanácsnok a fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Madgett és Baldwin egyesített ügyekben ismertetett indítványának az ítélet 22. pontjában kifejezetten hivatkozott 32. pontjában kifejtette, „a verseny ilyen torzulásai elkerülhetőek a 26. cikk alkalmazásával, amely *objektív szempontok alapján* és nem a piaci szereplőknek valamely előre rögzített szakmai csoportba történő besorolása alapján foglalja magában a hasonló tevékenységeket, még akkor is, ha tevékenységének egy jelentős részében valamely más csoportba tartozó szolgáltatások nyújtásával foglalkozik”, kiemelés tőlem.

26 — Lásd e tekintetben a fent hivatkozott (3. lábjegyzet) Madgett és Baldwin egyesített ügyekben hozott ítélet 22. pontját, és Léger főtanácsnok ebben az ügyben előterjesztett indítványának 32. pontját.

27 — A 348/87. sz., Stichting Uitvoering Financiële Acties ügyben 1989. június 15-én hozott ítélet (EBHT 1989., 1737. o.) 13. pontja, a C-2/95. sz. SDC-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-3017. o.) 20. pontja és a C-472/03. sz. Arthur Andersen ügyben 2005. március 3-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-1735. o.) 24. pontja.

### III — Véggövetkeztetések

42. Az ismertetett megfontolások fényében javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof által feltett kérdésre az alábbi választ adja:

„Akként kell értelmezni 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, hogy az kiterjed valamely programszervező azon tevékenységeire, amely során háromtól tíz hónapos külföldi tartózkodásból álló, úgynevezett »High School«- és »College«-programokat nyújt, amelyeket saját nevében ajánl, és amelyek megvalósításához más adóalanyok által nyújtott szolgáltatásokat vesz igénybe.”