A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2007. június 14.*

A C-434/05. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hoge Raad der Nederlanden (Hollandia) a Bírósághoz 2005. december 2-án érkezett, ugyanazon a napon hozott határozatával terjesztett elő az előtte

a **Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)**

és

a **Staatssecretaris van Financiën**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Klučka, J. N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (előadó) és P. Lindh bírák,

* Az eljárás nyelve: holland.

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2006. december 14-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) képviseletében G. C. Bulk advocaat és A. van Dongen adviser,

– a holland kormány képviseletében H. G. Sevenster és P. van Ginneken, meghatalmazotti minőségben,

– a görög kormány képviseletében E. Mamouna, O. Patsopoulou és S. Trekli, valamint K. Georgiadis és S. Spyropoulos, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében D. Triantafyllou és A. Weimar, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2007. március 8-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke A. része (1) bekezdése i) pontjának értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az alkmaari (Hollandia) székhelyű Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), (a továbbiakban: Horizon College) és a Staatssecretaris van Financiën (pénzügyi államtitkár) között az utóbbinak a Horizon College által fizetendő hozzáadottérték-adóra (a továbbiakban: HÉA) vonatkozó, adókötelezettséget módosító értesítése tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A hatodik irányelv 13. cikke az alábbiak szerint rendelkezik:

„A. Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége

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

[...]

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 [összehasonlítható] céllal létrehozott intézmények nyújtanak;

[...]

(2) a) A tagállamok nem közintézményeknek minősülő intézmények esetén az e cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában előírt adómentességek megadását esetenként a következő feltételek teljesítésétől tehetik függővé:

– az érintett intézmények nem törekedhetnek rendszeres nyereség elérésére, az ennek ellenére keletkező esetleges nyereséget azonban nem szabad kiosztani, hanem a teljesített szolgáltatások fenntartására vagy javítására kell felhasználni,

– a vezetést és az igazgatást, alapvetően önkéntes alapon, olyan személyeknek kell ellátniuk, amelyeknek sem saját személyükben, sem közvetítő személyeken keresztül nem fűződik közvetlen vagy közvetett érdekük az érintett tevékenységek eredményéhez,

– hatósági árakat kell alkalmazni, illetve olyanokat, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat; olyan tevékenységeknél pedig, amelyekre nincs hatósági ár, olyan árakat kell alkalmazni, amelyek alacsonyabbak a hozzáadottérték-adó alá tartozó üzleti vállalkozások hasonló szolgáltatásainak árainál,

– az adómentességek nem eredményezhetik a hozzáadottérték-adó fizetésére kötelezett üzleti vállalkozások rovására a verseny torzulását.

b) az (1) bekezdés b), g), h), i), l), m) és n) pontjában előírt adómentesség nem vonatkozik a szolgáltatásnyújtásra és a termékértékesítésre, amennyiben az:

– nem elengedhetetlen az adómentes tevékenységekhez,

– alapvetően arra szolgál, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a hozzáadottérték-adó megfizetésére kötelezett üzleti vállalkozások tevékenységeivel."

A nemzeti szabályozás

4 Az 1968. június 28-i forgalmi adóról szóló 1968. évi törvény (Wet op de omzetbelasting 1968, *Staatsblad* 1968, 329. sz.) 11. cikkének (1) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) A közigazgatási rendeletben meghatározott feltételek mellett adómentesek

[...]

o. a következő ügyletek:

1. e célra létrehozott intézmények által nyújtott, az oktatásra vonatkozó jogszabályok értelmében, vagy azok által meghatározott, jogszabályi rendelkezés alapján a Királyság iskolai felügyelete vagy az oktatási szolgáltatásokért felelős minisztérium által gyakorolt egyéb felügyelete alá tartozó, oktatási szolgáltatás;

2. a közigazgatási rendelet által rögzítendő oktatási szolgáltatás, e rendelet maghatározhatja, hogy a mentesség kizárólag ezen oktatásra vonatkozó tevékenységet nem nyereségszerzési céllal folytató vállalkozásokra alkalmazandó;

[...]"

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

5 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a Horizon College „oktatási intézmény".

6 A Horizon College az alapeljárás tekintetében érintett évben más oktatási intézmények (a továbbiakban: fogadó intézmények) rendelkezésére bocsátotta néhány tanárát, akik tevékenységüket a fogadó intézmények felelőssége mellett végezték.

7 Minden egyes rendelkezésre bocsátásra vonatkozóan szerződést kötött a Horizon College, az érintett tanár és a fogadó intézmény. A szerződés feltételei szerint a fogadó intézmény feladata volt az érintett tanár feladatainak meghatározása, tekintettel a rendelkezésre bocsátás időtartamára, és arra, hogy a tanár milyen feladatkörrel rendelkezett a Horizon College-nél. A fogadó intézmény ezen felül köteles volt fizetni a tanár felelősségbiztosítását a rendelkezésre bocsátás idejére. A tanár illetményét továbbra is a Horizon College folyósította. A fogadó intézménynek felár nélkül meg kellett fizetnie az illetmény összegét a Horizon College részére, amely nem tüntetett fel HÉÁ-t a számlán.

8 Az illetékes adóhatóság adókötelezettséget módosító értesítést bocsátott ki a Horizon College számára az 1995-999 közötti időszakra esedékes HÉA, összesen 463 828 NLG tekintetében, amelyet a Horizon College panaszát követően az adóhatóság 299 308 NLG-re csökkentett.

9 A Horizon College keresetet nyújtott be a határozat ellen a Gerechtshof te Amsterdamhoz, amely a 2003. november 3-i ítéletében elutasította azt mint megalapozatlant azon indokkal, hogy a szóban forgó szolgáltatások nem tartoznak a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontjában meghatározott adómentesség körébe.

10 A Horizon College felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Hoge Raad der Nederlandennél (Legfelsőbb Bíróság) a határozat megsemmisítése végett.

11 Mivel az érintett jogvita kimenetele a hatodik irányelv, és különösen az irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésnek i) pontjában foglalt „oktatás" fogalmának értelmezésétől függ, a Hoge Raad der Nederlanden úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé

„1) Úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikkének A. részét, hogy az oktatás fogalma egyaránt magában foglalja valamely tanár oktatási intézmény részére történő visszterhes rendelkezésre bocsátását, ahol a tanár, akiért a felelősséget ezen intézmény viseli, ideiglenesen oktatási feladatokat lát el?

2) Az első kérdésre adott nemleges válasz esetén a »szorosan kapcsolódó szolgáltatások« kifejezést úgy kell-e értelmezni, hogy az egyaránt magában foglalja az előző kérdésben leírt szolgáltatást?

3) Az előző kérdésekre adandó válasz szempontjából jelentőséggel bír-e az a körülmény, hogy a tanárt biztosító személy maga is oktatási intézmény?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

12 A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdéssel együttesen vizsgálandó első kérdésével lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy az abban szereplő „gyermek- és ifjúságnevelés, iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés vagy szakmai átképzés" kifejezés az e rendelkezés szerinti „oktatási intézményre" vonatkozik, amely visszterhesen tanárokat bocsát valamely intézmény rendelkezésére, ahol a tanár ezen intézmény felelőssége mellett ideiglenesen oktatási feladatokat lát el.

13 A Horizon College úgy véli, hogy igennel kell válaszolni e kérdésre, mivel az ismeretek és a szaktudás tényleges átadása, amely közvetlenül a tanár és a diák vagy tanuló között, az átadás megvalósulásának jogi keretétől függetlenül történik, az oktatási tevékenység lényegét képezi. A görög és a holland kormány, valamint az Európai Közösségek Bizottsága azt állítja, hogy az első kérdésre nemleges választ kell adni.

14 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. részének célja, hogy a HÉA alól mentesítsen bizonyos közhasznú tevékenységeket. E rendelkezés azonban nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységeket mentesíti a HÉA alól, amelyeket az irányelv itt felsorol és részletesen meghatároz (lásd a C-149/97. sz., Institute of the Motor Industry ügyben 1998. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-7053. o.] 18. pontját, a C-394/04. sz. és C-395/04. sz. Ygeia egyesített ügyekben 2005. december 1-jén hozott ítélet [EBHT 2005., I-10373. o.] 16. pontját és a C-401/05. sz., VDP Dental Laboratory ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-12121. o.] 24. pontját).

15 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a hatodik irányelv 13. cikkében foglalt adómentességek a közösségi jog autonóm fogalmai, és céljuk a HÉA-rendszer egyes tagállamokban történő eltérő alkalmazásának elkerülése (lásd a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 15. pontját, a C-240/99. sz. Skandia-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-1951. o.] 23. pontját és a fent hivatkozott Ygeia egyesített ügyekben hozott ítélet 15. pontját).

16 A fent említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek kivételt jelentenek a főszabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után HÉÁ-t kell fizetni (lásd a C-287/00. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2002. június 20-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-5811. o.] 43. pontját és a C-8/01. sz. Taksatorringen-ügyben 2003. november 20-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13711. o.] 36. pontját). Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi HÉA-rendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit (lásd C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12911. o.] 42. pontját, a C-498/03. sz., Kingscrest Associates és Montecello ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-4427. o.] 29. pontját és a C-106/05. sz. L.u.P-ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-5123. o.] 24. pontját). A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (lásd ebben az értelemben a C-284/03. sz., Temco Europe ügyben 2004. november 18-án hozott ítélet [EBHT 2004., I-11237. o.] 17. pontját, valamint a felsőfokú oktatás tekintetében a fent hivatkozott Németország kontra Bizottság ügyben hozott ítélet 47. pontját).

17 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja nem tartalmazza a rendelkezés által említett oktatási tevékenységek különböző formáinak meghatározását.

18 Igaz, hogy az ismeretek és a szaktudás tanár és diák között történő átadása az oktatási tevékenység különösen fontos eleme, amint azt a Horizon College lényegében állítja.

19 Azonban tekintettel a jelen ítélet 14–16. pontjában említett ítélkezési gyakorlat követelményeire, az ilyen átadás ténye önmagában nem elégséges ahhoz, hogy egy tanár valamely oktatási intézmény részére, annak felelőssége mellett, oktatási tevékenység ellátása céljából történő puszta rendelkezésre bocsátása oktatási tevékenységnek minősüljön.

20 Ugyanis, amint azt a Bizottság a tárgyaláson lényegében kifejtette, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontjában foglalt oktatási tevékenység a tanár és a diák közötti kapcsolatra vonatkozó körülmények mellett a kérdéses intézmény szervezeti keretét alkotó körülményeket is magában foglaló elemek összességéből áll.

21 Azonban, amint arra a jelen ítélet 7. pontja utal, az alapeljárásban szóban forgó rendelkezésre bocsátásra vonatkozó szerződés szerint a fogadó intézmény feladata az érintett tanár feladatainak meghatározása, figyelembe véve a rendelkezésre bocsátás időtartamát, és azt, hogy a Horizon College milyen feladatkörben alkalmazta a tanárt. A fogadó intézmény ezen felül köteles volt a rendelkezésre bocsátás időtartamára biztosítást kötni a tanár tevékenységére.

22 Ezért valamely tanár ilyen feltételek mellett, fogadó intézmények részére történő rendelkezésre bocsátása önmagában nem tekinthető olyan tevékenységnek, mint amely a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja szerinti „oktatás" fogalom alá tartozhat. Amint arra a görög és a holland kormány, valamint a Bizottság lényegében rámutat, a Horizon College, a fogadó intézmény és a tanár között létrejött szerződés célja legfeljebb a fogadó intézmény oktatási tevékenységének megkönnyítése.

23 Ezen értelmezést nem érinti az a tény, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság harmadik kérdése vonatkozik, hogy a fogadó intézményhez hasonlóan maga a

rendelkezésre bocsátó intézmény is a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja szerinti oktatási intézmény. Ugyanis ha az adott tevékenység maga sem tartozik az „oktatási tevékenység" fogalma alá, nem változtat e következtetésen az a körülmény, hogy azt oktatási céllal létrehozott közintézmény vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert összehasonlítható céllal létrehozott intézmény végezte.

24 A harmadik kérdéssel együttesen vizsgált első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontját úgy kell értelmezni, hogy „a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés vagy szakmai átképzés" kifejezések még akkor sem vonatkoznak valamely tanárnak az e rendelkezés szerinti oktatási intézmény részére történő visszterhes rendelkezésre bocsátására, ahol e tanár ezen intézmény felelőssége mellett ideiglenesen oktatási feladatot lát el, ha a rendelkezésre bocsátó intézmény maga is oktatási céllal létrehozott közintézmény, vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert összehasonlítható céllal létrehozott intézmény.

A második kérdésről

25 A kérdést előterjesztő bíróság a harmadik kérdéssel együttesen vizsgálandó második kérdésével azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy valamely tanárnak az e rendelkezés szerinti oktatási intézmény általi, azon fogadó intézmény részére történő visszterhes rendelkezésre bocsátása, ahol a tanár ezen intézmény felelőssége mellett ideiglenesen oktatási feladatokat lát el, e rendelkezés szerinti „szorosan kapcsolódó" szolgáltatásként mentesülhet a HÉA alól.

26 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a kérdést olyan helyzetre vonatkozóan tették fel, amelyben a tanár ilyen rendelkezésre bocsátása úgy történik, hogy a fogadó intézmény ellenértékként díjat fizet az e tevékenységet végző intézmény részére, amelynek összege megegyezik az utóbbi által a tanár részére fizetett illetménnyel.

27 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja nem határozza meg az oktatáshoz „szorosan kapcsolódó" szolgáltatás fogalmát (a felsőoktatási tevékenység tekintetében lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 46. pontját). E rendelkezés kifejezéseiből azonban kitűnik, hogy azok nem vonatkoznak olyan szolgáltatásnyújtásokra vagy termékértékesítésekre, amelyek nem állnak semmilyen kapcsolatban „a gyermek- és az ifjúságneveléssel, az iskolai vagy felsőfokú oktatással, továbbképzéssel vagy szakmai átképzéssel".

28 A szolgáltatásnyújtásokat és termékértékesítéseket kizárólag akkor lehet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontja szerinti, az oktatáshoz „szorosan kapcsolódó" ügyletnek tekinteni, és így azokat ugyanolyan elbírálásban részesíteni, ha azokat ténylegesen az oktatási tevékenységhez járulékosan kapcsolódó szolgáltatásként nyújtják (lásd analógia útján a C-76/99. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2001. január 11-én hozott ítélet [EBHT 2001., I-249. o.] 27–30. pontját, a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 34–35. pontját, valamint a fent hivatkozott Ygeia egyesített ügyekben hozott ítélet 17–18. pontját).

29 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy valamely szolgáltatást akkor kell járulékosnak tekinteni a főszolgáltatáshoz képest, ha az nem önálló célként jelenik meg az ügyfelek számára, hanem arra irányul, hogy a gazdasági szereplő főszolgáltatását a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni (lásd e tekintetben 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.] 24. pontját és a C-349/96. sz. CPP-ügyben 1999. február 25-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-973. o.] 30. pontját, a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 34. pontját és a fent hivatkozott Ygeia egyesített ügyekben hozott ítélet 19. pontját).

30 Amint azt a Horizon College és a Bizottság lényegében előadja, egy tanárnak valamely oktatási intézmény által más oktatási intézmény részére az utóbbi felelősségével oktatási feladatok ideiglenes ellátása érdekében történő rendelkezésre bocsátása olyan tevékenységnek minősül, amely főszabály szerint alkalmas arra, hogy az oktatáshoz szorosan kapcsolódó szolgáltatásnak minősüljön. Ugyanis egyes oktatási intézmények átmeneti tanárhiánya esetén a más oktatási intézményekhez tartozó képzett tanárok előbbiek számára történő rendelkezésre bocsátása lehetővé teheti a diákok számára, hogy azok a legjobb oktatási feltételek mellett vehessék igénybe a fogadó intézmény által biztosított oktatást.

31 Amint azt a görög és a holland kormány is hangsúlyozta, e következtetést nem érinti az a körülmény, hogy az érintett tanárok rendelkezésre bocsátása a fogadó intézmény javára anélkül történt, hogy közvetlen kapcsolat állt volna fenn a Horizon College és az utóbbi oktatási intézmény hallgatói között. Ugyanígy a holland kormány által hangoztatott azon tény, miszerint a tanárok rendelkezésre bocsátása elkülönül a Horizon College által a saját számlájára biztosított oktatási tevékenységtől, nem befolyásolja a fenti következtetéseket.

32 Ugyanis ahhoz, hogy a fogadó intézmények hallgatói a legjobb feltételek mellett vehessék igénybe az utóbbi intézmények által nyújtott oktatási szolgáltatást, nem szükséges, hogy az ezen oktatási tevékenységhez szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat közvetlenül a fenti hallgatók részére nyújtsák. Ugyanakkor a tanárokat rendelkezésre bocsátó intézmény fő tevékenysége és az oktatáshoz szorosan kapcsolódó szolgáltatásokból álló másodlagos tevékenysége közötti szoros kapcsolat esetleges hiánya főszabály szerint irreleváns.

33 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontjában foglalt mentességek bizonyos, e cikkből következő feltételek teljesítésétől függnek.

34 Először is mind a fő tevékenységet, mind az ilyen tevékenységhez szorosan kapcsolódó termékértékesítéseket, illetve szolgáltatásnyújtásokat a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontjában említett intézménynek kell nyújtania.

35 Ugyanis, amint az a 13. cikk A. része (1) bekezdése i) pontja első franciabekezdésének szövegezéséből következik, ahhoz, hogy a tanárok fogadó intézmény javára történő rendelkezésre bocsátása adómentes lehessen e rendelkezés értelmében, az szükséges, hogy e tevékenységet oktatási céllal létrehozott közintézmény vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert összehasonlítható céllal létrehozott intézmény végezze. Amint az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, és különösen a harmadik kérdésből következik, ezen feltétel teljesülhet az alapügyben.

36 Másfelől a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének b) pontjából következik, hogy ahhoz, hogy valamely szolgáltatásnyújtás, illetve termékértékesítés ne legyen kizárva az adómentességek, és így az e cikk (1) bekezdésének i) pontjában előírt adómentesség köréből, szintén mentességet kell élveznie annak a fő tevékenységnek, amelyhez e szolgáltatás, illetve értékesítés szorosan kapcsolódik (lásd a C-415/04. sz., Stichting Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1385. o.] 22. pontját).

37 E tekintetben érdemes megjegyezni, hogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozat szerint a fogadó intézmény maga is „a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének i) pontja szerinti oktatási intézmény"

38 Másrészről, amint az a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése b) pontjának első franciabekezdéséből is következik, a fő tevékenységhez szorosan kapcsolódó,

többek között e cikk (1) bekezdésének i) pontjában említett szolgáltatásnyújtások, illetve a termékértékesítések csak akkor élvezhetnek adómentességet, ha azok az adómentes tevékenységhez elengedhetetlenek (lásd még ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Németország ügyben hozott ítélet 48. pontját, a fent hivatkozott Ygeia egyesített ügyekben hozott ítélet 26. pontját és a fent hivatkozott Stichting Kinderopvang Enschede ügyben hozott ítélet 25. pontját).

39 Ahhoz, hogy tanároknak az olyan ideiglenes rendelkezésre bocsátása, mint amilyen az alapeljárásban felmerült, a fentiek szerint minősüljön, annak olyan jellegűnek és minőségűnek kell lennie, hogy az ilyen szolgáltatás igénybevétele nélkül ne legyen biztosított a fogadó intézmény által, és ebből következően annak hallgatói számára nyújtott oktatás egyenértékűsége (lásd analógia útján a Stichting Kinderopvang Enschede ügyben hozott ítélet 27., 28. és 30. pontját).

40 E tekintetben emlékeztetni kell arra, amint azt a holland kormány megjegyezte, hogy nem zárható ki, hogy léteznek olyan kereskedelmi közvetítő ügynökségek, amelyek például tanárok iskolai vagy felsőoktatási intézmények részére történő kölcsönzéséből álló tevékenysége nem adómentes. Ahhoz, hogy az alapeljárásban a tanárok Horizon College által történő rendelkezésre bocsátása a fogadó intézmény oktatási tevékenységéhez elengedhetetlennek minősüljön, annak olyan jellegűnek kell lennie, hogy – például az érintett alkalmazottak képzettsége vagy a rendelkezésre bocsátás feltételeinek rugalmassága miatt – pusztán az ilyen közvetítő ügynökségek igénybevételével ne lehessen biztosítani az oktatás azonos szintjét és minőségét.

41 A kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az általa tárgyalt ügy valamennyi egyedi körülménye alapján meghatározza, hogy a Horizon College által nyújtott szolgáltatás a fentiekhez elengedhetetlen-e vagy sem.

42 Harmadszor, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése b) pontjának második franciabekezdése értelmében ki vannak zárva az e cikk (1) bekezdésének

i) pontjában előírt adómentességből a szolgáltatásnyújtások és termékértékesítések, ha azok alapvetően arra szolgálnak, hogy az intézmények számára kiegészítő bevételeket szerezzenek azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA-köteles üzleti vállalkozások tevékenységeivel.

43 E kizárás az adósemlegesség elvének sajátos kifejezése, amellyel különösen ellentétes az, ha a HÉA szempontjából eltérően kezelnek hasonló, és ezért versenyhelyzetben lévő szolgáltatásokat (lásd a C-109/02. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2003. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-12691. o.] 20. pontját és a fent hivatkozott Ygeia egyesített ügyekben hozott ítélet 32. pontját).

44 Az alapeljárásban tehát a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak meghatározása, hogy a Horizon College egyes tanárainak ezen intézmény által más oktatási intézmények számára történő rendelkezésre bocsátása lényegében arra irányul-e, hogy kiegészítő bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA-köteles üzleti vállalkozások, például a kereskedelmi közvetítő ügynökségek tevékenységeivel. E tekintetben az, hogy az ilyen rendelkezésre bocsátási tevékenységet végző intézmény a rendelkezésre bocsátott tanára részére utalt fizetéssel megegyező díjazásban részesül, önmagában nem elégséges annak megállításához, hogy az adott tevékenység nem irányul kiegészítő bevétel szerzésére.

45 Végül meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdésének a) pontja felhatalmazza a tagállamokat arra, hogy a nem közintézményeknek minősülő intézmények esetén az adómentességek, így az e cikk A. része (1) bekezdésének i) pontjában előírt adómentesség megadását esetenként a (2) cikk a) pontjában felsorolt egy vagy több feltétel teljesítésétől tehetik függővé. A kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy ezen adómentességet megadták-e Hollandiában, és amennyiben igen, az alkalmazandó-e az alapeljárásra.

46 Ezért a második és a harmadik kérdésre, azokat együttesen vizsgálva, azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontját e cikk A. részének (2) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy valamely tanárnak azon oktatási intézmény részére történő visszterhes rendelkezésre bocsátása, ahol e tanár ezen intézmény felelőssége mellett ideiglenesen oktatási feladatokat lát el, olyan tevékenységnek minősülhet, amely e rendelkezés szerinti, az oktatáshoz „szorosan kapcsolódó" tevékenységként mentes a HÉA alól, ha a tanár rendelkezésre bocsátása arra irányul, hogy a főszolgáltatásnak tekintett oktatási tevékenységet a legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni, azzal, hogy a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy:

– mind e főszolgáltatást, mind az ahhoz szorosan kapcsolódó rendelkezésre bocsátást a 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontjában említett szervezetek végzik, adott esetben figyelembe véve az érintett tagállam által az e cikk (2) bekezdésének a) pontja alapján esetlegesen meghatározott feltételeket,

– a fent hivatkozott rendelkezésre bocsátás olyan jellegű és minőségű, hogy az ilyen szolgáltatás igénybevétele nélkül nem lenne biztosított a fogadó intézmény által, és ebből következően annak hallgatói számára nyújtott oktatás egyenértékűsége, és

– az ilyen rendelkezésre bocsátás nem irányul alapvetően arra, hogy kiegészítő bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a HÉA-köteles üzleti vállalkozások tevékenységeivel.

A harmadik kérdésről

47 A jelen ítélet 12., 23–25., 34. és 35. pontjából következik, hogy a harmadik kérdésre adott válasz szerves részét képezi az előző két kérdés vizsgálatának és az azokra adott válasznak. Ezért a harmadik kérdést nem kell külön megválaszolni.

A költségekről

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

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

1) **A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontját úgy kell értelmezni, hogy „a gyermek- és az ifjúságnevelés, az iskolai vagy felsőfokú oktatás, továbbképzés vagy szakmai átképzés" kifejezések még akkor sem vonatkoznak valamely tanárnak az e rendelkezés szerinti oktatási intézmény részére történő visszterhes rendelkezésre bocsátására, ahol e tanár ezen intézmény felelőssége mellett ideiglenesen oktatási feladatot lát el, ha a rendelkezésre bocsátó intézmény maga is oktatási céllal létrehozott közintézmény vagy egyéb, az érintett tagállam által elismert összehasonlítható céllal létrehozott intézmény.**

2) **A 77/388/EGK hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontját e cikk A. részének (2) bekezdésével összefüggésben úgy kell értelmezni, hogy valamely tanárnak azon oktatási intézmény részére történő visszterhes rendelkezésre bocsátása, ahol e tanár ezen intézmény felelőssége mellett ideiglenesen oktatási feladatokat lát el, olyan tevékenységnek minősülhet, amely e rendelkezés szerinti, az oktatáshoz „szorosan kapcsolódó" tevékenységként mentes a hozzáadottérték-adó alól, ha a tanár rendelkezésre bocsátása arra irányul, hogy a főszolgáltatásnak tekintett oktatási tevékenységet a legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni, azzal, hogy a nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy:**

– **mind e főszolgáltatást, mind az ahhoz szorosan kapcsolódó rendelkezésre bocsátást a 13. cikk A. része (1) bekezdésének i) pontjában említett szervezetek végzik, adott esetben figyelembe véve az érintett tagállam által az e cikk (2) bekezdésének a) pontja alapján esetlegesen meghatározott feltételeket,**

– **a fent hivatkozott rendelkezésre bocsátás olyan jellegű és minőségű, hogy az ilyen szolgáltatás igénybevétele nélkül nem lenne biztosított a fogadó intézmény által, és ebből következően annak hallgatói számára nyújtott oktatás egyenértékűsége, és**

– **az ilyen rendelkezésre bocsátás nem irányul alapvetően arra, hogy kiegészítő bevételeket szerezzen azon tevékenységeken keresztül, amelyek közvetlenül versenyeznek a hozzáadottértékadó-köteles üzleti vállalkozások tevékenységeivel.**

Aláírások