



Határozatok Tára

JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2016. december 21.¹

C-699/15. sz. ügy

**Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
kontra
Brockenhurst College**

**(a Court of Appeal [England & Wales] [Civil Division] [fellebbviteli bíróság {Anglia és Wales}
{polgári tanács}, Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)**

„Hozzáadottérték-adó — A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentesség —
Az oktatáshoz szorosan kapcsolódó szolgáltatások — Fizető harmadik felek részére valamely oktatási
intézmény által a képzés keretében nyújtott éttermi és előadóművészi szolgáltatások”

I – Bevezetés

1. A Bíróság a jelen ügyben a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv² (a továbbiakban: héairányelv) 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában szereplő adómentességgel foglalkozik. Tisztázandó az adómentesség hatálya, mivel az nemcsak konkrétan felsorolt szolgáltatásokra vonatkozik, hanem azokhoz „szorosan kapcsolódó” szolgáltatásokat vagy értékesítéseket (a továbbiakban: szolgáltatások) is mentesít a héa alól.

2. Az adómentesség szorosan kapcsolódó szolgáltatásokra való kiterjesztésének e technikáját az irányelvet elfogadó uniós jogalkotó más adómentességek esetében is alkalmazza (például a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének b) és n) pontjában). Azonban ezekben az esetekben is állandó nehézséget jelent a még szorosan kapcsolódó szolgáltatásoknak a már nem szorosan kapcsolódó szolgáltatásoktól való elhatárolása. Ezen elhatárolási kérdéssel kapcsolatban a Bíróságnak is van már ítélkezési gyakorlata. Ez idáig azonban nem kellett még elmélyülten foglalkoznia azzal a kérdéssel, hogy a harmadik feleknek (azaz nem az oktatandó diákoknak [vagy kezelendő betegeknek], és nem is más adómentes oktatási intézményeknek³) nyújtott szolgáltatások is az adómentesség hatálya alá tartoznak-e. Ez olyan helyzeteket takar, amelyekben az adóalany (például az iskola vagy a kórház) olyan szolgáltatásokat nyújt e harmadik feleknek, amelyek bizonyos mértékben összefüggésben állnak adómentes (oktatási vagy kórházi gyógykezelési) szolgáltatásával.⁴

3. A jelen ügyben a „Brockenhurst College” (a továbbiakban: College) „gyakorlóétterme”, illetve „gyakorló előadóterme” kapcsán merül fel a „szorosan kapcsolódó” szolgáltatások adómentessége hatályának kérdése. Ezekben a College a gyakorlati képzés keretében éttermi, illetve előadóművészi szolgáltatásokat nyújt a diákok közreműködésével ellenérték fejében harmadik felek részére, és kéri,

¹ — Eredeti nyelv: német.

² — HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítés: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.

³ — A Bíróság ezzel kapcsolatos ítélete a 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343).

⁴ — A 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítéletben (C-287/00, EU:C:2002:388) már szerepelt ugyanez a kérdés, mert Németország adómentesként kezelte az egyetemek harmadik felek számára végzett kutatási tevékenységét.

hogyan az ebből származó bevétel a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja alapján adómentes szolgáltatás ellenértékékként kezeljék. A kérdés a gyakorlati képzés összes változata kapcsán feltehető. Németországban például egy fodrászszakiskola tulajdonosa próbálta a képzésében részt vevők által ügyfelek részére – csökkentett áron – végzett hajvágások adómentes kezelését elérni.⁵ Az elképzelhető helyzeteknek szinte semmi sem szab határt. Ugyanez lenne a kérdés ugyanis akkor, ha – mint azt a Bizottság a tárgyaláson felvetette – egy pékképző intézmény a képzés keretében kenyeret és zsemlet árúsíttatna diákjaival, vagy ha egy épülettakarítási képzést nyújtó intézmény a képzés keretében fizető ügyfeleknek dolgoztatná diákjait.

II – Jogi háttér

A – Az *uniós jog*

4. A jelen eljárás olyan időszakot fog át, amelyben hatályos volt:

a) 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 1997. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) és

b) a héairányelv,

de a két irányelv releváns rendelkezései tartalmukat tekintve azonosak.

5. A héairányelv 131. cikke (korábban a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése) értelmében:

„A 2–9. fejezetben említett adómentességeket az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az említett adómentességek helyes és egyszerű alkalmazása, valamint az esetleges adócsalás, adókikerülés és visszaélés megelőzése céljából a tagállamok által meghatározott feltételekkel kell alkalmazni.”

6. A héairányelv IX. címének 2. fejezetén belül található a 132. cikk (1) bekezdése (korábban a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése), amelynek értelmében a tagállamok mentesítenek az adó alól meghatározott ügyleteket, az i) pont alatt különösen a következőket:

„a gyermek- és ifjúságnevelés, az iskolai, illetve egyetemi oktatás, a továbbképzés, illetve szakmai átképzés, beleértve az ezekhez szorosan kapcsolódó szolgáltatásokat vagy termékértékesítéseket, amelyeket az ilyen céllal létrehozott közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által elismerten hasonló céllal létrehozott intézmények nyújtanak;”

7. A héairányelv 134. cikke (korábban a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (2) bekezdése) a következőképpen rendelkezik:

„A 132. cikk (1) bekezdésének b), g), h), i), l), m) és n) pontjában meghatározott adómentesség az alábbi esetekben nem vonatkozik a termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra:

a) amennyiben azok nem elengedhetetlenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez;

5 — Lásd a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) 1989. október 26-i ítéletét (V R 25/84., BStBl. II 1990., 98.), amely azért utasította el az adómentességet, mert a fodrászat ügyfelek részére nyújtott fodrászati szolgáltatásait megkülönböztette a képzésben részt vevőknek nyújtott oktatási szolgáltatásaitól.

- b) amennyiben azok alapvető célja, hogy olyan ügyletek révén biztosítsanak kiegészítő bevételt az intézmény számára, amelyek közvetlenül versenyeznek a héa-adóalany [helyesen: héaalany] üzleti vállalkozások ügyleteivel.”

B – A nemzeti jog

8. A héairányelv 132. cikkében szereplő adómentességet a kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a Value Added Tax Act 1994 (a hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény) 31. cikke ültette át az Egyesült Királyság jogába. E rendelkezés értelmében adómentes a szolgáltatásnyújtás, ha megfelel a hivatkozott törvény 9. mellékletében szereplő meghatározásnak.

9. A hozzáadottérték-adóról szóló 1994. évi törvény 9. melléklete II. része 6. csoportjának 1. és 4. pontja, amennyiben releváns, a következőket foglalja magában: „1. A jogosult szerv által nyújtott

- a) oktatási szolgáltatás;

[...]

- c) továbbképzési szolgáltatás.

[...]

4. A főszolgáltatást nyújtó jogosult szerv által vagy részére nyújtott, az 1. pont szerinti meghatározáshoz tartozó szolgáltatáshoz (főszolgáltatás) szorosan kapcsolódó bármely szolgáltatásnyújtás vagy termékértékesítés (kivéve a vizsgálati szolgáltatásokat), amennyiben

- a) a főszolgáltatást igénybe vevő (adott esetben) tanítvány, diák vagy hallgató közvetlenül használja az árut vagy veszi igénybe a szolgáltatást; és
- b) a főszolgáltatást nyújtó jogosult szerv részére nyújtott szolgáltatás esetén azt valamely másik jogosult szerv nyújtja.”

10. A „jogosult szervet” a 9. melléklet II. része 6. csoportjának 1. értelmező megjegyzése határozza meg. Nem vitatott a jelen eljárásban, hogy e tekintetben a College „jogosult szerv”.

III – Az alapjogvita

11. Az alapjogvita tárgyát a College által nyújtott éttermi és szórakoztató szolgáltatások (azaz a nyilvánosság étteremben étkező vagy előadásokat megtekintő tagjai számára a College által nyújtott szolgáltatások) képezik.

12. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a College üzletszerűen oktatási szolgáltatásokat nyújt diákjainak, beleértve a vendéglátóipari szolgáltatásokra irányuló, valamint előadóművészi tanfolyamok tartását.

13. A vendéglátóipari szolgáltatásokra irányuló tanfolyamokon részt vevő diákok gyakorlati oktatása érdekében a College gyakorlóéttermet üzemeltet. Az étterem valamennyi étkeztetési funkcióját a College diákjai látják el tanáraik felügyelete mellett. Idegen harmadik felek (a nyilvánosság tagjai) étkeznek az étteremben, és ételeik költségének körülbelül 80%-ának megfelelő összeget fizetnek ezért.

14. Hasonlóképpen, az előadóművészi tanfolyamokon a részt vevő diákok gyakorlati oktatása érdekében a College – ugyancsak diákjainak közreműködésével – a nyilvánosság tagjai számára rendez belépődíj ellenében koncerteket és előadásokat.

15. A gyakorlóétteremnek biztosítania kell a vendéglátóipari szolgáltatásokra irányuló tanfolyamokon részt vevő diákok képzését. Az étterem valójában e diákok tanterme.

16. A gyakorlóéttermet önmagában nem látogathatja a nyilvánosság. A College adatbázist tart fenn az éttermet látogatni kívánó helyi csoportokról és magánszemélyekről. A College rendezvényeiről a vendéglátási részleg által létrehozott hírlevélen keresztül értesülnek.

17. A gyakorlóétterem tekintetében a College előírja, hogy a szolgáltatás diákok általi, lehető legjobb feltételek melletti igénybevétele érdekében (30–40 személyt kiszolgáló) teltházás étteremnek kell működnie, egy napon két kiszolgálással és a diákok két csoportjának közreműködésével. Ezek nem teljesülése esetén törlik az étkeztetést.

18. Az előadóművészi tanfolyamok keretében rendezett koncertek és színházi előadások a gyakorlóétterem által ellátottakhoz hasonló funkciót töltenek be az ilyen tanfolyamokon részt vevő diákok tekintetében.

19. Hasonlóképpen, az előadások esetében a nézők köre korlátozott abban az értelemben, hogy rendszerint a diákok barátaiból és családtagjaiból, vagy a College által nyilvántartásba vett személyek adatbázisában szereplő személyekből áll.

20. A gyakorlóéttermet vagy valamely előadást látogató személyek tudják, hogy csökkentett árat fizetnek az ételért vagy az előadásért, amelyet a diákok képzésének keretében készítenek elő és szolgálnak fel, illetve adnak elő.

21. A gyakorlati oktatást a tanfolyamok részeként alakították ki. Az szerepelt a diákok megfelelő végzettség megszerzésére való jelentkezésekor érvényes tanrendben. Ha az ételfelszolgálást és színházi előadások és koncertek rendezését magában foglaló gyakorlati képzés nem lenne elérhető, akkor a diákok nem vehetnék a lehető legjobb feltételek mellett igénybe a tanfolyamokat. A szolgáltatásnyújtásra a diákok oktatása keretében kerül sor. Az – a kérdést előterjesztő bíróság megállapítása szerint – oktatásuk lényeges részét képezi.

22. A felek között nem vitatott, hogy az éttermi és szórakoztató szolgáltatásoknak nem az volt az alapvető célja, hogy további jövedelmet biztosítson a College számára a kereskedelmi vállalkozásokkal közvetlen versenyben álló tevékenységekből.

23. 2012. november 5-i határozatában a First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) megállapította, hogy a College által a nyilvánosság tagjai részére nyújtott éttermi szolgáltatások és szórakoztató szolgáltatások héamentesek a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja értelmében, mivel azok oktatáshoz szorosan kapcsolódó szolgáltatások.

24. A Commissioners (az Egyesült Királyság adóhatósága) fellebbezésére az Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (másodfokú közigazgatási bíróság [adóügyi és kancelláriai tanács]) 2014. január 30-i határozatával helybenhagyta a First-tier Tribunal (elsőfokú bíróság) határozatát. A Commissioners által elé terjesztett felülvizsgálati kérelem tekintetében a Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) (fellebbviteli bíróság, Anglia és Wales [polgári tanács]) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatali eljárást indít.

IV – A Bíróság előtti eljárás

25. A jogvitával foglalkozó Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári tanács], Egyesült Királyság) ezért 2015. december 24-én az EUMSZ 267. cikk alapján a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatal céljából:

- 1) A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjára tekintettel a nyilvánosság fizető tagjai (akik nem az oktatási főszolgáltatás igénybe vevői) részére valamely oktatási intézmény által nyújtott éttermi szolgáltatások és szórakoztató szolgáltatások az oktatási szolgáltatáshoz „szorosan kapcsolódónak” tekinthetők-e olyan körülmények között, amelyekben a hivatkozott szolgáltatásokat a diákok (az oktatási főszolgáltatás igénybe vevői) nyújtják képzésük keretében és az oktatás lényeges részeként?
- 2) Annak megállapítása során, hogy az éttermi szolgáltatások és a szórakoztató szolgáltatások a 132. cikk (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentesség hatálya alá tartoznak, mivel „szorosan kapcsolódnak” az oktatási szolgáltatáshoz:
 - a) lényeges-e, hogy a diákoknak inkább a kérdéses szolgáltatások nyújtásában való részvételből származik előnye, nem pedig a hivatkozott szolgáltatások tárgyából;
 - b) lényeges-e, hogy a hivatkozott szolgáltatásokat sem közvetlenül, sem közvetetten nem a diákok, hanem a nyilvánosság olyan tagjai veszik igénybe, akik fizetnek érte, és akik nem veszik igénybe az oktatási főszolgáltatást;
 - c) lényeges-e, hogy a kérdéses szolgáltatás tipikus igénybe vevői (azaz a nyilvánosság fizető tagjai) szempontjából a szolgáltatás nem a főszolgáltatás lehető legjobb feltételek melletti igénybevételére szolgál, hanem önálló célként jelenik meg;
 - d) lényeges-e, hogy a diákok szempontjából a kérdéses szolgáltatások nem önálló célként jelennek meg, hanem a szolgáltatásnyújtásban való részvétel az oktatási főszolgáltatás lehető legjobb feltételek melletti igénybevételére szolgál;
 - e) milyen mértékben kell figyelembe venni az adósemlegesség elvét?

26. E kérdésekkel kapcsolatban a College, az Egyesült Királyság és a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett elő. A 2016. november 10-i tárgyaláson a College, az Egyesült Királyság és a Bizottság vett részt.

V – A jogkérdésről

A – Az első kérdésről

27. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság végső soron arra keres választ, hogyan kell értelmezni a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában szereplő „szorosan kapcsolódó” szolgáltatások feltételt. Különösen azt szeretné megtudni, hogy olyan szolgáltatások is megfelelhetnek-e e feltételnek, amelyeket a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontjában említett intézmény harmadik feleknek nyújt. Ezt a kérdés különösen azért teszi fel a kérdést előterjesztő bíróság, mert e harmadik felek olyan szolgáltatásokat vesznek igénybe, amelyeket a diákok oktatásuk során és annak keretében nyújtanak.

28. Ahogyan azt a Bíróság a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének i) pontjával kapcsolatban már megállapította, a héairányelv (immár annak 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja) nem határozza meg az oktatáshoz „szorosan kapcsolódó” szolgáltatás fogalmát.⁶ 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”.

1. Főszolgáltatás, járulékos szolgáltatás és szorosan kapcsolódó szolgáltatás

29. A Bíróság megállapította továbbá, hogy a szolgáltatásnyújtásokat és termékértékesítéseket kizárólag akkor lehet „szorosan kapcsolódó” ügyletnek tekinteni, ha azok egyúttal a főszolgáltatáshoz járulékosan kapcsolódó szolgáltatásnak tekintendők.⁷ Valamely szolgáltatást azonban csak akkor kell a főszolgáltatáshoz járulékosan kapcsolódó szolgáltatásnak tekinteni, ha az nem önálló célként jelenik meg, hanem csak arra irányul, hogy a főszolgáltatást a lehető legjobb feltételek mellett lehessen igénybe venni.⁸ Ez másfelől arra utal, hogy a főszolgáltatás és a járulékos szolgáltatás igénybe vevőjének azonosnak kell lennie, ellenkező esetben ugyanis tulajdonképpen két önálló (fő)szolgáltatásról lenne szó.

30. E következtetés nem bír azonban kötelező erővel. Már a héairányelv 132. cikke (1) bekezdése i) pontjának és 134. cikkének szövege is az ellen szól, hogy a szorosan kapcsolódó szolgáltatásoknak ilyen értelemben vett járulékos szolgáltatásoknak kellene lenniük. A nem önálló járulékos szolgáltatás fogalmilag a főszolgáltatás sorsát osztja (jelen esetben az „oktatási szolgáltatásokat” a háa szempontjából), és így önmagában adómentes. Csak akkor van értelme az adómentes szolgáltatáshoz szorosan kapcsolódó szolgáltatások külön mentesítésének egyes adómentességet előíró rendelkezésekben, ha az irányelvet elfogadó uniós jogalkotó abból indult ki, hogy ezek a szolgáltatások az általános elvek szerint alapjában véve adókötelesek, ám adott esetben mégis adómentesnek minősülnek.

31. A Horizon College ügyben⁹ egyébként a Bíróság is kiterjesztette a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentességet az egyik oktatási intézmény által a másik oktatási intézmény (és így nem közvetlenül a diákok) részére nyújtott szolgáltatásokra. A Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ügyben¹⁰ a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének m) pontja szerinti – némileg azonban eltérő megfogalmazású – adómentességet végeredményben szintén kiterjesztette a harmadik feleknek (azaz nem sportolónak) nyújtott szolgáltatásokra is.

32. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja tehát abból indul ki, hogy a „szorosan kapcsolódó” szolgáltatás nem pusztán egy nem önálló járulékos szolgáltatás, hanem egy önálló (fő)szolgáltatás. Mivel azonban ez még szoros kapcsolatban áll az adómentes (fő)szolgáltatással, (kivételesen) rá is kiterjed az utóbbira vonatkozó adómentesség. Ez megmagyarázza azt is, hogy a héairányelv 134. cikke miért követeli meg csak ezekben az esetekben kifejezetten azt is, hogy az önmagában önálló főszolgáltatás elengedhetetlen legyen az adómentes (fő)szolgáltatás teljesítéséhez.

6 — 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-287/00, EU:C:2002:388, 46. pont); 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343, 27. pont).

7 — 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343, 28. pont); 2003. november 6-i Dornier-ítélet (C-45/01, EU:C:2003:595, 34. és azt követő pont); 2005. december 1-jei Ygeia-ítélet (C-394/04 és C-395/04, EU:C:2005:734, 17. és azt követő pont); 2001. január 11-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-76/99, EU:C:2001:12, 27. és az azt követő pontok).

8 — 1998. október 22-i Madgett és Baldwin ítélet (C-308/96 és C-94/97, EU:C:1998:496, 24. és az azt követő pont); 2003. november 6-i Dornier-ítélet (C-45/01, EU:C:2003:595, 34. pont); 2005. december 1-jei Ygeia-ítélet (C-394/04 és C-395/04, EU:C:2005:734, 19. pont).

9 — 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343).

10 — 2008. október 16-i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C-253/07, EU:C:2008:571).

33. A „szorosan kapcsolódó” szolgáltatás ilyen értelmezése mellett az idegen harmadik felek részére nyújtott szolgáltatások is nagyobb eséllyel tartozhatnak az adómentességet előíró rendelkezés hatálya alá, mint a nem önálló járulékos szolgáltatásként való értelmezés mellett. Mindazonáltal az ilyen még „szorosan kapcsolódó” szolgáltatásokat továbbra is el kell határolni a már nem „szorosan kapcsolódó” szolgáltatásoktól. Ez pedig az adómentesség értelmétől és céljától függ.

2. Az „oktatási szolgáltatásokhoz” szorosan kapcsolódó tevékenységek adómentességének értelme és célja

34. A héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentesség értelme és célja, hogy az oktatási szolgáltatásokhoz való hozzáférés – a tanítványok, diákok és hallgatók számára – ne legyen költségesebb a héa miatt.¹¹ Ahogyan azt a Bizottság és az Egyesült Királyság a tárgyaláson hangsúlyozta, ez alighanem azzal függ össze, hogy az egyes egyének képzése nemcsak számukra hasznos, hanem közhasznú is egyben (lásd a héairányelv IX. címe 2. fejezetének címét).

35. A héairányelv 132. cikkében szabályozott adómentességek kizárják az adólevonást. Ezért csak részleges mentességet jelentenek a szolgáltatás igénybe vevője számára. Annak mértéke a szolgáltató (nem levonható) héaterhétől függ. Amennyiben a jelen esetben adókötelesek a College által nyújtott szolgáltatások, a beszerzett termékek tekintetében a College-ot megilleti az adólevonás joga, és ezért a harmadik felektől kért árat „csupán” az adóteher és az adólevonás összege közötti különbözettel kell megemelni ahhoz, hogy a College ugyanarra a gazdasági eredményre jusson.¹²

36. Ez azt mutatja, hogy a héairányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja szerinti adómentesség célja nem az érintett adóalanyok (jelen esetben az „oktatási intézmények”) előnyben részesítése. Gazdaságilag ugyanis az adómentesség kizárólag a szolgáltatás igénybe vevőjének kedvez, akinek így kisebb héaterhet kell viselnie.

37. Ez megfelel a héa fogyasztásiadó-jellegének, a fogyasztási adót ugyanis a végfogyasztónak kell viselnie, és az kizárólag őt terheli.¹³ Ebből kiindulva nehezen indokolható a közvetlenül harmadik felek által igénybe vett és pusztán a képzés alkalmából „előállított” szolgáltatások mentesítése.

38. Ezen túlmenően az adósemlegesség elvét a héairányelv adómentességeinek értelmezésekor is figyelembe kell venni. Az említett elvvel ellentétes többek között az, hogy a héafelszámítás tekintetében eltérő bánásmódban részesüljenek az ugyanolyan ügyleteket teljesítő gazdasági szereplők.¹⁴ A végfogyasztó (jelen esetben a harmadik fél) szemszögéből a héaterhe szempontjából irreleváns az az alapján történő különbségtétel, hogy az ételt egy rendes étteremben vagy egy gyakorlóétteremben fogyasztja-e el. Mindkét esetben kiszolgálják és ellátják a fogyasztót, aki mindkét esetben pénzt fizet a fogyasztásért. Amint azt az Egyesült Királyság is hangsúlyozta a tárgyaláson, az a tény, hogy egy gyakorlóétteremben esetleg nagyobb a hibalehetőség, csak az ellenérték mértékének meghatározásakor kerül figyelembevételre (jelen esetben ez a mérték az ételek költségének csupán 80%-a). Az éttermi szolgáltatás minősége nem kérdőjelezi meg, hogy éttermi szolgáltatásról van szó.

11 — Lásd: 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. pont); 2013. november 28-i MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 26. pont); lásd analógia útján a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének b) pontjával kapcsolatban: 2001. január 11-i Bizottság kontra Franciaország ítélet (C-76/99, EU:C:2001:12, 23. pont).

12 — A Bizottság álláspontjával ellentétben az éttermi szolgáltatások költségeket nem fedező ellenérték fejében történő nyújtása nem eredményez önmagában többletet az előzetesen felszámított adó tekintetében, mivel az élelmiszerek beszerzése a lehető legnagyobb mértékben kedvezményes adómérték alá tartozhat, ami megmagyarázza a College adómentességhez fűződő érdekét.

13 — 1996. október 24-i Elida Gibbs ítélet (C-317/94, EU:C:1996:400, 19. pont); 2013. november 7-i Tulică és Plavoşin ítélet (C-249/12 és C-250/12, EU:C:2013:722, 34. pont); 2011. december 9-i Connoisseur Belgium végzés (C-69/11, nem tették közzé, EU:C:2011:825, 21. pont).

14 — 1999. szeptember 7-i Gregg-ítélet (C-216/97, EU:C:1999:390, 20. pont); 2008. október 16-i Canterbury Hockey Club és Canterbury Ladies Hockey Club ítélet (C-253/07, EU:C:2008:571, 30. pont); 1998. június 11-i Fischer-ítélet (C-283/95, EU:C:1998:276, 22. pont).

39. Az adósemlegesség elvére figyelemmel nem helyes a fogyasztót pusztán amiatt mentesíteni a héa alól, mert egyúttal más személyek adómentes képzése is zajlik. Ez akkor is így van, ha a gyakorlóétterem és a gyakorló színházi előadóterem ténylegesen csak a nyilvánosság egy korlátozott köre által látogatható. Amennyiben a héa szempontjából gazdasági tevékenységről van szó, az ügyfélkörnek az ügyfelek megfelelő adóztatása érdekében történő korlátozása – a Bizottság és az Egyesült Királyság álláspontjával összhangban – nem releváns. Az is az adósemlegesség elve alá tartozó gazdasági tevékenység, amikor egy vendéglátó úgynevezett „membersclubokban” nyújt szolgáltatást. Ugyanez vonatkozik az olyan étteremre is, amely csak olyan ügyfeleket fogad, akiknek neve „A” betűvel kezdődik. Az étterem ugyanis ettől még ugyanúgy versenyben áll azokkal az éttermekkel, amelyek nem tulajdonítanak jelentőséget a kezdőbetűnek. Ugyanez igaz a jelen esetben is, amelyben előzetes regisztráció szükséges ahhoz, hogy valaki vendég lehessen.

B – A második kérdés a)–d) pontjáról

40. A kérdést előterjesztő bíróságnak az a)–d) pontban foglalt kérdései lényegében azon elhatárolási kritériumok tisztázására irányulnak, amelyek alapján különbség tehető a még szorosan kapcsolódó szolgáltatás és a már nem szorosan kapcsolódó szolgáltatás között.

41. Ezen elhatárolás esetében figyelembe kell venni, hogy a Bíróság álláspontja szerint az adómentességeket szigorúan kell értelmezni, minek során az újabb ítélkezési gyakorlat szerint mindenekelőtt az adott rendelkezés értelme és célja az irányadó.¹⁵ Így a Bíróság kifejezetten a következőket állapítja meg: „Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania adósemlegesség követelményeit. Így a szigorú értelmezés e szabálya nem jelenti azt, hogy az említett 132. cikkben említett adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat.”¹⁶

42. Ennek körében nem elegendő az, hogy a harmadik feleknek nyújtott szolgáltatások csupán a képzési cél optimalizálását szolgálják. Sokkal inkább az szükséges, hogy azok a héairányelv 134. cikkének megfelelően elengedhetetlenek legyenek az adómentes ügyletek teljesítéséhez. Ennek megfelelően döntött úgy a Bíróság a Bizottság kontra Németország ítéletében, hogy az idegen harmadik felek számára végzett visszterhes tevékenység nem adómentes, még akkor sem, ha rendkívül hasznosnak tekinthető a főiskolai képzés szempontjából, de nem elengedhetetlen e képzés céljának eléréséhez.¹⁷

43. A döntő az, hogy e szolgáltatások megadóztatása megdrágítja-e az adómentes szolgáltatáshoz való hozzáférést. Példa erre a Horizon College ügy¹⁸ két vállalkozás közötti, közvetlenül a héa alól mentesítendő végfogyasztók javát szolgáló együttműködése. Az ügy tárgyát két oktatási intézmény közötti, előzetesen felszámított elemekkel kapcsolatos szolgáltatásnyújtása esetében fennálló munkamegosztáson alapuló együttműködése képezte. A Bíróság adómentesnek tekintette a két adómentes oktatási intézmény közötti szolgáltatásnyújtást annak elkerülése érdekében, hogy a kedvezményezett diákokat ne terhelje héa csak azért, mert az oktatási szolgáltatást nem közvetlenül,

15 — 2013. március 21-i PFC Clinic ítélet (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont); 2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet (C-86/09, EU:C:2010:334, 30. pont); 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. pont); 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. pont); 2013. november 28-i MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 25. pont).

16 — 2013. március 21-i PFC Clinic ítélet (C-91/12, EU:C:2013:198, 23. pont); 2010. június 10-i Future Health Technologies ítélet (C-86/09, EU:C:2010:334, 30. pont); 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343, 16. pont); 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-287/00, EU:C:2002:388, 47. pont); 2013. november 28-i MDDP-ítélet (C-319/12, EU:C:2013:778, 25. pont).

17 — 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-287/00, EU:C:2002:388, 48. pont).

18 — 2007. június 14-i Horizon College ítélet (C-434/05, EU:C:2007:343).

hanem csak közvetetten, egy másik oktatási intézmény közbeiktatásával nyújtják nekik. Nem ez a helyzet azonban a jelen esetben. Itt ugyanis az áthárított elemek terén egyszerre van szó a diákok számára ellenérték fejében nyújtott oktatási szolgáltatásokról és harmadik feleknek ellenérték fejében nyújtott éttermi, illetve előadóművészi szolgáltatásokról.

44. A „szorosan kapcsolódó” szolgáltatás feltételezéséhez nem elegendő, hogy a szolgáltatásokat „csak” alkalmanként, egyfajta terméként nyújtják az adómentes szolgáltatás keretében harmadik feleknek. Ebben az esetben ugyanis a termékek megadóztatása nem növeli a szolgáltatás kedvezményezett igénybe vevőinek költségeit (a diákok oktatási szolgáltatásokhoz való hozzáféréseinek költségeit).¹⁹ Éppen ellenkezőleg, a szolgáltatások megadóztatása jelen esetben „csupán” az éttermi és előadóművészi szolgáltatásokhoz való hozzáférést drágítja meg az étterem vendégei és az előadások közönsége számára.²⁰ Következésképpen nem beszélhetünk az adómentes oktatási szolgáltatáshoz szorosan kapcsolódó szolgáltatásról.

45. Ez az eredmény végül a héa fogyasztásiadó-jellegének is megfelel. Ha ugyanis a fogyasztót (ügyfelet) a héa a fogyasztáshoz felhasznált vagyonnal összhangban terheli, az az elsődleges kérdés, hogy mire használta fel vagyonát. A harmadik fél azonban a jelen esetben az összeget elsődlegesen és közvetlenül (vagyis azzal közvetlen kapcsolatban) az éttermi étkezésért (illetve az előadásért) fizeti, nem pedig azért, hogy a diákok/hallgatók képzést kapjanak.

VI – Véggkövetkeztetések

46. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (fellebbviteli bíróság [Anglia és Wales] [polgári tanács], Egyesült Királyság) előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéseire a következőképpen válaszoljon:

- 1) A héairányelv 132. cikkének (1) bekezdése szerinti szorosan kapcsolódó ügyletek olyan önálló szolgáltatások, amelyek megadóztatása révén az önmagukban adómentes szolgáltatásokhoz való hozzáférés is megdrágul. Nem tartoznak ide az olyan éttermi és szórakoztató szolgáltatások, amelyeket valamely oktatási intézmény a nyilvánosság olyan fizető tagjai részére nyújt, akik nem igénybe vevői az adómentes oktatási szolgáltatásnak.
- 2) Az elhatárolás szempontjából lényeges (és az adómentességet hátrányosan érinti), hogy a kedvezményezett személyek más fogyasztók ellátásában vesznek részt. Szintén lényeges, hogy a harmadik felek az ellenértéket saját fogyasztásukért, azaz nem a diákok oktatásáért fizetik. Végül az is lényeges, hogy a harmadik feleknek nyújtott szolgáltatások – mind ezen harmadik felek, mind a diákok szempontjából – önálló céllal (harmadik felek ellátása) rendelkeznek, amely a továbbra is adómentes oktatási cél melletti célként jelenik meg.

19 — Ez utóbbi például akkor lehetne feltételezhető, ha az oktatási intézmény a saját maga által kidolgozott képzési anyagot értékesítené diákjainak.

20 — E tekintetben egyértelmű a hasonlóság a 2002. június 20-i Bizottság kontra Németország ítélettel (C-287/00, EU:C:2002:388).