

C?288/07. sz. ügy

Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs

kontra

Isle of Wight Council és társai

(a High Court of Justice [England & Wales] [Chancery Division] [Egyesült Királyság] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 4. cikk (5) bekezdése – Közintézmény által folytatott tevékenységek – Fizető parkolók üzemeltetése – Versenytorzulás – Az »eredményezné« és a »jelent?s« kifejezések jelentése”

Az ítélet összefoglalása

1. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adóalanyok – Közintézmények*

(77/388 tanácsi irányelv, 4. cikk, (5) bekezdés, második albekezdés)

2. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adóalanyok – Közintézmények*

(77/388 tanácsi irányelv, 4. cikk, (5) bekezdés, második albekezdés)

3. *Adórendelkezések – Jogszabályok harmonizálása – Forgalmi adók – Közös hozzáadottértékadó-rendszer – Adóalanyok – Közintézmények*

(77/388 tanácsi irányelv, 4. cikk, (5) bekezdés, második albekezdés)

1. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a verseny jelent?s torzulását, amelyet a hatóságként eljáró közintézmények nem adóalanyként való kezelése eredményezne, a szóban forgó tevékenység, mint olyan vonatkozásában kell értékelni, anélkül hogy ezen értékelés valamely meghatározott helyi piacra vonatkozna.

A közintézmény ugyanis a nemzeti jog alapján a rá alkalmazandó különleges jogrendszer keretében végezhet?en gazdasági jelleg? tevékenységet, és mivel e tevékenységeket párhuzamosan magánjogi gazdasági szerepl?k is folytathatják, az említett intézmény nem hozzáadottértékadó-alanyként való kezelése bizonyos versenytorzuláshoz vezethet.

A hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése e nem kívánatos eredményt kívánja elkerülni azáltal, hogy előírja, hogy az ezen irányelv D. mellékletében pontosan meghatározott tevékenységek „minden esetben” hozzáadottértékadó-kötelesek, feltéve hogy e tevékenységek terjedelme nem elhanyagolható, még ha azokat a közintézmények hatóságként is végzik. Más szóval a közintézmények nem hozzáadottértékadó-alanyként való kezelése e tevékenységek tekintetében vélelmezhet?en versenytorzuláshoz vezet, feltéve hogy az említett tevékenységek nem elhanyagolhatók. Így a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdéséből kit?nik, hogy az említett intézmények hozzáadottértékadó-alanyként való

kezelése az ugyanezen irányelv D. mellékletében felsorolt tevékenységek, mint olyanok gyakorlásából következik, függetlenül annak kérdésétől, hogy az adott közintézmény versenyhelyzetben van-e azon helyi piac szintjén, amelyen e tevékenységeket folytatja.

Továbbá nemzeti szinten lehetnek olyan alapvetően gazdasági jellegű, a hatodik irányelv D. mellékletében nem szereplő tevékenységek, amelyek köre tagállamonként vagy gazdasági ágazatonként változhat, és amelyeket hatósági minőségükben a közintézmények, valamint ezzel párhuzamosan magánjogi gazdasági szereplők is végeznek. Pontosan ezekre a tevékenységekre alkalmazandó a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése, amely elírja, hogy a közintézményeket, még ha hatósági minőségben is járnak el, adóalanynak kell tekintetni, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné.

Az említett 4. cikk (5) bekezdésének második és harmadik albekezdései következésképpen szorosan összekapcsolódnak, mivel ugyanazon célkitűzést követik, vagyis azt, hogy a közintézményeket akkor is hozzáadottértékadóalanyként kezeljék, ha hatóságként járnak el. Ezen albekezdések így ugyanazt a logikát követik, amellyel a közösségi jogalkotó korlátozni kívánta a közintézmények nem adóalanyként való kezelésének hatályát az ezen irányelv 2. cikkének 1. pontjában és 4. cikkének (1) és (2) bekezdésében említett azon általános szabály figyelembevételére céljából, miszerint a szabály szerint minden gazdasági jellegű tevékenység hozzáadottértékadóköteles. Következésképpen a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második és harmadik albekezdését együttesen kell értelmezni. Ebből következik, hogy a közintézmények hozzáadottértékadóalanyként való kezelése akár a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése, akár e rendelkezés harmadik albekezdése alapján magából az adott tevékenységből következik, függetlenül attól, hogy a kérdéses közintézmény versenyhelyzetben van-e azon helyi piac szintjén, amelyen e tevékenységet folytatja.

Az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása így biztosított, hiszen vagy minden közintézmény hozzáadottértékadóalany, vagy egyik sem az, mivel ezen elv megsértése csak a szóban forgó közintézmények és a magánjogi gazdasági szereplők közötti viszonyokban merül fel, és csak akkor, ha a versenytorzulás csekély marad. A versenytorzulások fennállásának azon helyi piacokra tekintettel történő értékelése, amelyeken a helyhatóságok működnek, sok helyi piac olyan versenyfeltételeinek a gyakran összetett gazdasági elemzés alapján végzett szisztematikus elemzéses értékelését feltételezi, amelyeknek a meghatározása különösen bonyolultnak bizonyulhat, ha azok körülhatárolása nem esik feltétlenül egybe a helyhatóságok illetékességi területével. Ebben az esetben sem a helyhatóságok, sem a magánjogi gazdasági szereplők nem lesznek abban a helyzetben, hogy az üzletvezetésükhöz megkívánt pontossággal előre lássák, hogy a helyhatóság által az adott piacon gyakorolt tevékenység hozzáadottértékadóköteles lesz-e, vagy sem, ami veszélyeztetheti az adósemlegesség és a jogbiztonság elvét.

(vö. 33–41., 46., 49., 51–53. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „eredményezné” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy az nemcsak a tényleges versenyt, hanem a lehetséges versenyt is magában foglalja, feltéve hogy a magánjogi gazdasági szereplő számára az érintett piacra történő belépésnek a lehetősége valós és nem tisztán elméleti jellegű.

Ugyanis a közintézmények nem hozzáadottértékadóalanyként való kezelése a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése alapján eltérést jelent azon általános szabályhoz képest, miszerint valamennyi gazdasági jellegű tevékenység adóköteles, és ezért ezt a rendelkezést szigorúan kell értelmezni. Márpedig ezen irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése visszaállítja az említett általános szabályt annak elkerülése érdekében, hogy ezen intézmények nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását

eredményezze. E rendelkezést nem lehet tehát megszorítóan értelmezni.

Azonban a magánjogi gazdasági szereplő számára az érintett piacra történő belépésnek a tisztán elméleti lehetősége, amelyet nem támaszt alá semmiféle ténybeli elem, objektív bizonyíték vagy piacelemzés, nem minősül a verseny lehetséges fennállásának. Annak fennállásához e lehetőségnek valósnak, és nem tisztán elméleti jellegnek kell lennie.

(vö. 60., 64–65. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról szóló 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „jelentősen” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy a tényleges vagy lehetséges versenytorzulásnak az elhanyagolhatónál nagyobb mértéknek kell lennie.

Ezt a kifejezést ugyanis úgy kell értelmezni, mint amely a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése alapján a közintézmények nem adóalanyként való kezelésének hatályát az említett tevékenységek tekintetében korlátozni kívánja. Márpedig, ha e kifejezésnek a lényeges, sőt a kivételes jelentést kellene tulajdonítani, a közintézmények nem adóalanyként való kezelésének hatályát jogszerűtlenül kiterjesztenék. Ezzel szemben, ha ez utóbbiak nem adóalanyként való kezelését csak abban az esetben engedélyeznék, ha az csupán a verseny elhanyagolható torzulásához vezet, hatálya ténylegesen körülhatárolt lenne.

Továbbá a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdéséből kitűnik, hogy a közintézmények ezen irányelv D. mellékletében felsorolt tevékenységek esetében nem hozzáadottértékdóalanyként való kezelése annyiban engedélyezett, amennyiben e tevékenységek elhanyagolhatók, feltételezve így azt, hogy az azokból következő versenytorzulás is elhanyagolható. Mivel a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második és harmadik albekezdései szorosan összekapcsolódnak, hiszen ugyanazon célkitűzést és logikát követik, a „jelentős” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy a közintézmények nem adóalanyként való kezelését csak abban az esetben lehet engedélyezni, ha az csupán a verseny elhanyagolható torzulásához vezetne.

Végül pedig a közintézmények nem hozzáadottértékdóalanyként való kezelése abban az esetben sértené a lehető legcsekélyebb mértékben az adósemlegesség elvét, ha egyáltalán nem eredményezne versenytorzulást vagy elhanyagolható torzuláshoz vezetne.

(vö. 72–76., 78–79. pont és a rendelkezés rész 3. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2008. szeptember 16.(*)

„Hatodik HÉA-irányelv – A 4. cikk (5) bekezdése – Közintézmény által folytatott tevékenységek – Fizető parkolók üzemeltetése – Versenytorzulás – Az »eredményezné« és a »jelentős« kifejezések jelentése”

A C-288/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) (Egyesült Királyság) a Bírósághoz 2007. június 14-én érkezett, 2007. március 6-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs**

és

az **Isle of Wight Council,**

a **Mid-Suffolk District Council,**

a **South Tyneside Metropolitan Borough Council,**

valamint

a **West Berkshire District Council**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: V. Skouris elnök, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas és K. Lenaerts tanácselnökök, G. Arestis, U. Löhmus, A. Borg Barthet, M. Ilešić, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh és A. Arabadjiev (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Poiares Maduro,

hivatalvezető: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. április 1-jei tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Isle of Wight Council, a Mid-Suffolk District Council, a South Tyneside Metropolitan Borough Council és a West Berkshire District Council képviselőiben J. Ghosh QC, J. Henderson barrister és R. Genn solicitor, valamint L. Leach adviser,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőiben Z. Bryanston-Cross, meghatalmazotti minőségben, segítői: C. Vajda QC és B. Rayment barrister,
- Írország képviselőiben D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, segítői: A. Aston SC és N. Travers BL,
- az olasz kormány képviselőiben I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. DeBellis avvocato dello Stato,
- az Európai Közöségek Bizottsága képviselőiben R. Lyal és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2008. június 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elzetes 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 tanács irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelv? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o., a továbbiakban: hatodik irányelv) 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 Ezt a kérelmet a Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (a továbbiakban: Commissioners) és négy helyhatóság, vagyis az Isle of Wight Council, a Mid-Suffolk District Council, a South Tyneside Metropolitan Borough Council és a West Berkshire District Council (a továbbiakban együtt: érintett helyhatóságok) között a nem utcai gépjárműparkolási szolgáltatási tevékenységekre („offstreet parking”, a továbbiakban: parkolók üzemeltetése) tekintettel e hatóságoknak a hozzáadottértékadó (a továbbiakban: HÉA) alanyaként való kezelése tárgyában folyamatban lévő peres eljárás keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

3 A hatodik irányelvnek „Az alkalmazási kör” elnevezés? II. címe alá tartozó 2. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„A hozzáadottérték-adó alá tartozik:

1. az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]

4 A hatodik irányelvnek az „Adóalanyok” elnevezés? IV. címe alá tartozó 4. cikke el?írja:

„(1) »Adóalany«: az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

(2) Az (1) bekezdésben említett gazdasági tevékenység a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét magában foglalja, beleértve a kitermel?ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül azon tevékenység is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában.

[...]

(5) Az állami, regionális és helyi közigazgatási szervek [helyesen: az államok, a régiók, a megyék és a települések] és közintézmények nem min?sülnek adóalanyoknak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak, még akkor sem, amikor e tevékenységekkel, illetve ügyletekkel összefüggésben közterheket, illetékeket, járulékokat vagy egyéb adókat szednek be.

Ha azonban ilyen tevékenységeket, illetve értékesítéseket végeznek, akkor ezeket illet?en adóalanyoknak min?sülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelent?s torzulását eredményezné.

Az előbbiekben megnevezett szervek minden esetben adóalanynak minősülnek a D. mellékletben felsorolt tevékenységeket illetően, amennyiben e tevékenységek terjedelme nem elhanyagolható.

A tagállamok az előbbiekben megnevezett intézmények olyan tevékenységeit, amelyek a 13. vagy 28. cikk értelmében adómentességet élveznek, olyan tevékenységként kezelik [helyesen: kezelhetik], amelyeket azok hatóságként folytatnak.”

5 A hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében hivatkozott D. melléklet tizenhárom tevékenységkategóriát sorol fel. A parkolók üzemeltetése azonban nem szerepel köztük.

6 A hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdését, amelynek közvetlen hatályát a Bíróság elismerte a 231/87. és 129/88. sz., Comune di Carpaneto Piacentino és társai egyesített ügyekben 1989. október 17-én hozott ítélet (EBHT 1989., 3233. o.) 33. pontjában, nem ültették át az Egyesült Királyság jogába.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

7 Az érintett helyhatóságok parkolókban található parkolóhelyeket adnak bérbe. A magánszektor szintén nyújt hasonló szolgáltatásokat.

8 Történetileg az Egyesült Királyságban a helyhatóságok HÉA-alanynak minősülnek a parkolási szolgáltatásokból származó jövedelmeik tekintetében. Azonban a C-446/98. sz. Fazenda Pública ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-11435. o.) kihirdetése következtében körülbelül 127 helyhatóság nyújtott be kérelmet a korábban megfizetett HÉA visszatérítése iránt, mivel véleményük szerint a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése alapján ezen adót nem kellett volna megfizetniük. A benyújtott visszatérítési kérelmekben szereplő követelések összege 129 millió GBP-t tesz ki. Azon összeggel kapcsolatban, amely az összes benyújtható panaszban szerepelhet, az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban feltüntették, hogy Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága területén 468 helyhatóság található.

9 Az alapügyekben követelt összeg 1,6 millió GBP. A kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy ezen ügyek próbaperek, mivel az érintett helyhatóságok a helyhatóságok összességének reprezentatív keresztmetszetét adják. Az Isle of Wight Council ugyanis szigetet, a Mid-Suffolk District Council mezőgazdasági jellegű térséget, a South Tyneside Metropolitan Borough Council városi területet, a West Berkshire District Council pedig vidéki térséget igazgat.

10 Mivel az érintett helyhatóságok úgy vélték, hogy a közösségi jog helyes értelmezése alapján a szóban forgó tevékenység tekintetében nem HÉA-kötelesek, a korábban kifizetett HÉA visszatérítését követelték. A Commissioners azonban elutasították annak visszatérítését. Ezért e helyhatóságok keresetet nyújtottak be a VAT and Duties Tribunal, Londonhoz. Mivel úgy döntött, hogy a közintézmények adóalanyként való kezelésének kérdését a 4. cikk (5) bekezdésének második albekezdése alapján minden egyes érintett helyhatóság esetében külön, vagyis adóalanyonként kell vizsgálni, a VAT and Duties Tribunal, London arra a következtetésre jutott, hogy e hatóságok nem HÉA-alanyként való kezelése nem eredményezi a verseny jelentős torzulását. Az említett hatóságok tehát HÉA-mentességet élveznek a parkolási szolgáltatásokból származó bevételeik tekintetében.

11 A Commissioners fellebbezést nyújtottak be a VAT and Duties Tribunal, London határozata ellen a High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division)-hoz. Fő érvüket arra alapították, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének országos hatálya van, ami átfogó

értékelését követeli meg azon hatásnak, amelyet a helyhatóságok parkolási szolgáltatások utáni HÉA?mentessége az egész magánszektorra gyakorol. A fellebbezés kiterjed a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdésében szereplő „amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelent?s torzulását eredményezné” tagmondatban található „eredményezné” és „jelent?s” kifejezések jelentésére is.

12 Ilyen körülmények között a High Court of Justice (England & Wales) (Chancery Division) úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) A »verseny torzulása« kifejezést minden egyes közintézmény esetében külön-külön kell-e értékelni oly módon, hogy a jelen ügy körülményei között azon terület vagy területek vonatkozásában kell értelmezni, amelyen az adott közintézmény a nem utcai parkolási szolgáltatást nyújtja, vagy a tagállam területének egésze vonatkozásában?

2) Mit jelent az »eredményezné« kifejezés? Különösen: a valószínűség milyen fokának vagy a bizonyosság milyen szintjének kell fennállnia e feltétel teljesüléséhez?

3) Mit jelent a »jelent?s« szó? Különösen: a »jelent?s« a versenyre gyakorolt, az elhanyagolhatónál vagy elenyész?nél nagyobb, illetve »lényeges« vagy »kivételes« hatást jelent-e?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések?

Az els? kérdés?

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

13 Az érintett helyhatóságok úgy vélik, hogy a „verseny torzulása” kifejezést minden egyes közintézmény esetében külön kell értékelni oly módon, hogy azt a jelen ügy körülményei között azon terület vagy területek vonatkozásában kell értelmezni, amelyen az adott közintézmény parkolóhelyeket ad bérbe, nem pedig egy adott tagállam területének egészét magában foglaló feltételezett piac vonatkozásában. Az ezzel ellentétes megközelítés a „verseny” kifejezésre tekintettel inkoherens lenne. E helyhatóságok szerint a számukra nyújtott HÉA?mentesség semmiképpen sem vezetne a verseny torzulásához a magánszolgáltatókkal vagy például a Glasgow?ban található helyhatóságokkal kapcsolatban, és még kevésbé vezetne annak „jelent?s” torzulásához. Ugyanígy a Wight?szigeten bevásárolni szándékozó személy nem parkolna gépjárm?vével Manchesterben.

14 Az Egyesült Királyság Kormánya ? f?leg az adósemlegesség és a jogbiztonság elvére hivatkozva ? úgy véli, hogy f?szabály szerint a tevékenységenkénti, vagyis az egész nemzeti piacot és nem az egyes helyi piacokat figyelembe vev? megközelítés sokkal ésszer?bb a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdése értelmezésének a céljából. A kereslet helyi természete azt jelenti, hogy még egy adott helyhatósághoz tartozó területen is több helyi piac lehet, amelyek közül néhányon versenyhelyzet alakulhat ki, míg más piacokon nem.

15 Írország véleménye szerint a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kit?nik, hogy a tagállamok szabadon megválaszthatják a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második és harmadik albekezdése nemzeti jogba történ? átültetésének legmegfelel?bb módját. Az egyes tagállamok feladata annak meghatározása, hogy melyek az állam és a közjogi jogalanyok által végzett azon tevékenységek, amelyek – amennyiben nem HÉA?kötelesek – a verseny jelent?s torzulását eredményeznék. A tagállamok így alkalmazhatnak helyi, regionális vagy nemzeti megközelítést.

16 Az olasz kormány azt javasolja, hogy a versenyjog területének sajátos elvei nyerjenek

alkalmazást. E tekintetben utal a közösségi versenyjog alkalmazásában az érintett piac meghatározásáról szóló bizottsági közleményre (HL 1997. C 372., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 8. fejezet, 1. kötet, 155. o.), és ez alapján úgy véli, hogy az alapügyekben érintett földrajzi piac semmi esetre sem foglalhatja magában az egész nemzeti piacot. A parkolóhelyek bérbeadásának területén semmiféle versenyhelyzet nem állhat fenn a különböző városok által nyújtott szolgáltatások között.

17 Az Európai Közösségek Bizottsága azon a véleményen van, hogy a verseny torzulása kockázatának értékelésénél a tevékenység jellegét és nem a helyi versenyfeltételeket kell figyelembe venni. Az ilyen megközelítés megalapozottsága levezethető abból a tényből, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdése előírja, hogy a D. mellékletben felsorolt tevékenységek mindenképpen HÉA-kötelesek, kivéve ha azok terjedelme elhanyagolható. Ezáltal a hatodik irányelv világosan abból a feltételezésből indul ki, hogy a versenyhelyzetet és az abból fakadó torzulás kockázatát az ügylet jellegéhez képest elvontan és a helyi viszonyokra való tekintet nélkül kell meghatározni.

A Bíróság válasza

18 Mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdésével összhangban az államok, a régiók, a megyék, a települések és más közintézmények nem minősülnek adóalanynak az olyan tevékenységekre, illetve ügyletekre vonatkozóan, amelyeket hatóságként folytatnak.

19 Amint arra a Bíróság többször is emlékeztetett, e rendelkezés alkalmazásához két feltételnek kell együttesen teljesülnie, vagyis a tevékenységeket közintézménynek kell folytatnia, és ennek során hatóságként kell eljárnia (lásd e tekintetben többek között a C-202/90. sz. Ayuntamiento de Sevilla ügyben 1991. július 25-én hozott ítélet [EBHT 1991., I-4247. o.] 18. pontját és a fent hivatkozott Fazenda Pública ügyben hozott ítélet 15. pontját).

20 Az első feltétellel kapcsolatban vitathatatlan, hogy az érintett helyhatóságok a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése értelmében vett közintézmények.

21 A második feltételt illetően emlékeztetni kell arra, hogy az ugyanezen rendelkezés értelmében vett hatósági minőségben folytatott tevékenységek esetében olyan tevékenységekről van szó, amelyeket a közintézmények a rájuk vonatkozó sajátos közjogi szabályozás keretében folytatnak, kivéve azokat a tevékenységeket, amelyeket a magánjogi gazdasági szereplőkkel azonos jogi feltételek mellett végeznek (lásd többek között a fent hivatkozott Fazenda Pública ügyben hozott ítélet 17. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

22 Az elvégzendő elemzés jellegét figyelembe véve a nemzeti bíróság feladata az alapügyben szóban forgó tevékenységeknek a fent meghatározott kritérium alapján történő megítélése (a fent hivatkozott Comune di Carpaneto Piacentino és társai ügyben 1989. október 17-én hozott ítélet 16. pontja, a C-4/89. sz., Comune di Carpaneto Piacentino és társai ügyben 1990. május 15-én hozott ítélet [EBHT 1990., I-1869. o.] 11. pontja és a fent hivatkozott Fazenda Pública ügyben hozott ítélet 23. pontja).

23 Mivel azt a kérdést, hogy az alapügyekben érintett helyhatóságok az alapügy körülményei között hatóságként járnak-e el, nem terjesztették a Bíróság elé, a kérdést előterjesztő bíróság vizsgálatától függően abból a feltevésből kell kiindulni, hogy az alapügyben szóban forgó tevékenységet a jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelem céljából a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése alá tartozónak kell tekinteni.

24 Emlékeztetni kell arra is, hogy még ha a helyhatóságok hatóságként is végeznek ilyen

tevékenységet, azokat a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése alapján adóalanyoknak kell tekinteni, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné. A kérdést elterjesztő bíróság számára ezzel kapcsolatban felmerül az a kérdés, hogy e torzulást azon helyi piacok vonatkozásában kell-e vizsgálni, amelyeken az egyes érintett helyhatóságok tevékenykednek, vagy azon tevékenység vonatkozásában, amelyet az egész nemzeti területen gyakorolnak.

25 E kérdés megválaszolására ? a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második albekezdésének szövegében adott útmutatás hiányában ? figyelembe kell venni ezen irányelv szerkezetét és célját, valamint a 4. cikk (5) bekezdésének a helyét az említett irányelvvel létrehozott közös HÉA-rendszerben.

26 E tekintetben hangsúlyozni kell, hogy f?szabály szerint és ugyanezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdésével összhangban a HÉA alá tartoznak az ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtások.

27 A hatodik irányelv 4. cikkének (1) bekezdése értelmében az min?sül adóalanynak, aki az ugyanezen cikk (2) bekezdésében meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére. A „gazdasági tevékenység” e fogalmát az említett (2) bekezdés úgy határozza meg, hogy az magában foglalja a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét (a C?284/04. sz., T?Mobile Ausztria és társai ügyben 2007. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2007., I?5189. o.] 33. pontja).

28 A hatodik irányelv 4. cikke így nagyon tágan határozza meg a HÉA alkalmazási körét (lásd a 235/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26-án hozott ítélet [EBHT 1987., 1471. o.] 7. pontját és a C?186/89. sz. van Tiem-ügyben 1990. december 4-én hozott ítélet [EBHT 1990., I?4363. o.] 17. pontját).

29 E tekintetben meg kell azonban jegyezni, hogy az utóbbi rendelkezés kizárólag a gazdasági jelleg? tevékenységekre vonatkozik (lásd ebben az értelemben a C?306/94. sz. Régie dauphinoise ügyben 1996. július 11-én hozott ítélet [EBHT 1996., I?3695. o.] 15. pontját; a C?777/01. sz. EDM-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I?4295. o.] 47. pontját; a C?465/03. sz. Kretztechnik-ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I?4357. o.] 18. pontját, valamint a fent hivatkozott T?Mobile Ausztria és társai ügyben hozott ítélet 34. pontját).

30 Csak e f?szabálytól való eltéréssel lehetséges az, hogy bizonyos gazdasági tevékenységek nem tartoznak a HÉA alá. Ilyen eltérést ír el? a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése, amely alapján a közintézmények által hatóságként folytatott tevékenységek után nem vetnek ki ilyen adót.

31 Ezen eltérés első sorban olyan tevékenységekre vonatkozik, amelyeket a közintézmények hatóságként folytatnak, amely tevékenységek bár gazdasági jelleg?ek, szorosan kapcsolódnak a közhatalom el?jogainak gyakorlásához. Ilyen körülmények között annak, hogy az említett közintézményeket e tevékenységek tekintetében nem kezelik HÉA-alanyként, lényegében nincs versenyellenes hatása, mivel ez utóbbiakat általában a közszektor kizárólagosan vagy majdhogynem kizárólagosan végzi.

32 Azonban, még ha e közintézmények az ilyen tevékenységet hatóságként is végzik, azokat adóalanyoknak kell tekinteni a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése második és harmadik albekezdésének megfelelően, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné, vagy amennyiben az említett tevékenységek, ha azok nem elhanyagolhatók, ugyanezen irányelv D. mellékletében szerepelnek.

33 Így a közintézmény a nemzeti jog alapján a rá alkalmazandó különleges jogrendszer keretében végezhet alapvetően gazdasági jellegű tevékenységet, és mivel e tevékenységeket párhuzamosan magánjogi gazdasági szereplők is folytathatják, az említett intézmény nem HÉA-alanyként való kezelése bizonyos versenytorzuláshoz vezethet.

34 Ez olyan nem kívánatos eredmény, amelyet közösségi jogalkotó el akart kerülni azáltal, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésében előírja, hogy az ugyanezen irányelv D. mellékletében pontosan meghatározott tevékenységek (vagyis a távközlés, a víz- gáz- villamos- és hőenergia-szolgáltatás, az áruszállítás, a kikötői és repülőtéri szolgáltatások, a személyszállítás; stb.) „minden esetben” HÉA-kötelesek, feltéve hogy e tevékenységek terjedelme nem elhanyagolható, még ha azokat a közintézmények hatóságként is végzik.

35 Más szóval a közintézmények nem HÉA-alanyként való kezelése e tevékenységek tekintetében vélelmezhetően versenytorzuláshoz vezet, feltéve hogy az említett tevékenységek nem elhanyagolhatók. Így a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének szövegéből világosan kitűnik, hogy az említett intézmények HÉA-alanyként való kezelése az ugyanezen irányelv D. mellékletében felsorolt tevékenységek, mint olyanok gyakorlásából következik, függetlenül annak kérdésétől, hogy az adott közintézmény versenyhelyzetben van-e azon helyi piac szintjén, amelyen e tevékenységeket folytatja.

36 Továbbá nemzeti szinten lehetnek olyan alapvetően gazdasági jellegű, a hatodik irányelv D. mellékletében nem szereplő tevékenységek, amelyek köre tagállamonként vagy gazdasági ágazatonként változhat, és amelyeket a magánjogi gazdasági szereplők, valamint ezzel párhuzamosan hatósági minőségükben a közintézmények is végeznek.

37 Pontosán ezekre a tevékenységekre alkalmazandó a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése, amely előírja, hogy a közintézményeket, még ha hatósági minőségben is járnak el, adóalanynak kell tekintetni, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné.

38 Az említett 4. cikk (5) bekezdésének második és harmadik albekezdései következésképpen szorosan összekapcsolódnak, mivel ugyanazon célkitűzést követik, vagyis azt, hogy a közintézményeket akkor is HÉA-alanyként kezeljék, ha hatóságként járnak el. Ezen albekezdések így ugyanazt a logikát követik, amellyel a közösségi jogalkotó korlátozni kívánta a közintézmények nem adóalanyként való kezelésének hatályát az ezen irányelv 2. cikkének 1. pontjában és 4. cikkének (1) és (2) bekezdésében említett azon általános szabály figyelembevételével, miszerint főszabály szerint minden gazdasági jellegű tevékenység HÉA-köteles.

39 Következésképpen a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második és harmadik albekezdését együttesen kell értelmezni.

40 Ebből következik, hogy a közintézmények HÉA-alanyként való kezelése akár a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése, akár e rendelkezés harmadik albekezdése alapján magából az adott tevékenységből következik, függetlenül attól, hogy a kérdéses közintézmény versenyhelyzetben van-e azon helyi piac szintjén, amelyen e tevékenységet folytatja.

41 Ezt a következtetést továbbá megerősítik a közösségi jognak az adójog területén alkalmazandó általános elvei, úgymint az adósemlegesség elve és a jogbiztonság elve.

42 Így az adósemlegesség elve, a HÉA közös rendszerének egyik alapelve (lásd többek között

a C?255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I?1609. o.,] 92. pontját) tiltja, hogy az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket eltérően kezeljék a HÉA kivetése során (lásd többek között a C?216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. december 7-én hozott ítélet [EBHT 1997., I?4947. o.] 20. pontját).

43 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése arra irányul, hogy biztosítsa az adósemlegesség elvének tiszteletben tartását (a C?430/04. sz. Feuerbestattungsverein Halle ügyben 2006. június 8-án hozott ítélet [EBHT 2006., I?4999. o.] 24. pontja).

44 Habár a hatodik irányelv előír bizonyos eltéréseket, amelyek bizonyos mértékig ütköznek az adósemlegesség elvének alkalmazásával (lásd e tekintetben a C?378/02. sz. Waterschap Zeeuws Vlaanderen ügyben 2005. június 2-án hozott ítélet [EBHT 2005., I?4685. o.] 43. pontját), mivel e rendelkezés lehetővé teszi, hogy a közintézményeket ne tekintsék adóalanyoknak, amennyiben azok nem adóalanyként való kezelése a verseny csupán csekély mértékű torzulásához vezet, ezt az eltérést úgy kell értelmezni, hogy ezen alapelv a legkisebb mértékben sérüljön.

45 Az érintett helyhatóságok által képviselt nézet azt eredményezi, hogy – attól függően, hogy a versenytorzulás előfordul-e egyes olyan helyi piacokon, amelyeken a helyhatóságok működnek – csak néhány helyhatóságot kezelnének HÉA-alanyként, míg a többi nem, jóllehet a szóban forgó szolgáltatásnyújtás, vagyis a parkolási szolgáltatás, alapvetően ugyanaz. Ez a nézet így nemcsak azzal jár, hogy a magánjogi gazdasági szereplőket a közintézményektől eltérő bánásmódban részesítik, amennyiben ez utóbbiak nem adóalanyként való kezelése csak a verseny csekélyebb torzulásához vezet, hanem azzal is, hogy még a közintézmények között is eltérő bánásmódot vezet be.

46 Ezzel szemben, ha a versenytorzulást a tevékenység, mint olyan vonatkozásában elemzik, függetlenül az adott helyi piacon érvényesülő versenyfeltételektől, az adósemlegesség elvének tiszteletben tartása biztosított, hiszen vagy minden közintézmény HÉA-alany, vagy egyik sem az, mivel így a fenti elv megsértése csak a szóban forgó közintézmények és a magánjogi gazdasági szereplők közötti viszonyokban merül fel, és csak akkor, ha a versenytorzulás csekély marad.

47 Továbbá, amint arra a Bíróság számos alkalommal emlékeztetett, a közösségi jognak biztosnak, alkalmazásának pedig a jogalanyok számára kiszámíthatónak kell lennie (lásd többek között a C?301/97. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 2001. november 22-én hozott ítélet [EBHT 2001., I?8853. o.] 43. pontját, valamint a fent hivatkozott Halifax és társai ügyben hozott ítélet 72. pontját). A jogbiztonság e követelményének még szigorúbban kell érvényesülnie a pénzügyi következményekkel járó szabályok esetén annak érdekében, hogy az érintettek pontosan megismerhessék a rájuk rótt kötelezettségek mértékét (lásd többek között a 326/85. sz., Hollandia kontra Bizottság ügyben 1987. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1987., 5091. o.] 24. pontját és a C?17/01. sz. Sudholz-ügyben 2004. április 29-én hozott ítélet [EBHT 2004., I?4243. o.] 34. pontját).

48 Azonban a közösségi jogrend részét képező jogbiztonság elvét a közösségi irányelvek által rájuk ruházott hatáskörök gyakorlása során a tagállamoknak is tiszteletben kell tartaniuk (lásd a C?376/02. sz. „Goed Wonen” ügyben 2005. április 26-án hozott ítélet [EBHT 2005., I?3445. o.] 32. pontját).

49 Így az a nézet, miszerint a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében vett versenytorzulásokat azon helyi piacokra tekintettel kell értékelni, amelyeken a helyhatóságok parkolóban található parkolóhelyeket adnak bérbe, sok helyi piac olyan versenyfeltételeinek a gyakran összetett gazdasági elemzés alapján végzett szisztematikus előzetes értékelését feltételezi, amelyeknek a meghatározása különösen bonyolultnak bizonyulhat,

ha azok körülhatárolása nem esik feltétlenül egybe a helyhatóságok illetékességi területével. Ezenkívül számos helyi piac létezhet ugyanazon helyhatóság területén.

50 Következésképpen ilyen helyzet számos vitás helyzethez vezethet az adott helyi piacon érvényesülő versenyfeltételeket érintő bármely változás következtében.

51 Így sem a helyhatóságok, sem a magánjogi gazdasági szereplők nem lesznek abban a helyzetben, hogy az üzletvezetésükhöz megkívánt pontossággal előre lássák, hogy az adott helyi piacon a fizetős parkolók helyhatóság által történő köztetése HÉA-köteles lesz-e, vagy sem.

52 Ez a helyzet így veszélyeztetheti az adósemlegesség és a jogbiztonság elvét.

53 Következésképpen az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a verseny jelentős torzulását, amelyet a hatóságként eljáró közintézmények nem adóalanyként való kezelése eredményezne, a szóban forgó tevékenység, mint olyan vonatkozásában kell értékelni, anélkül hogy ezen értékelés valamely meghatározott helyi piacra vonatkozna.

A második kérdésről

54 A második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében vett, a verseny jelentős torzulására vonatkozó „eredményezné” kifejezést úgy kell-e értelmezni, hogy az kizárólag a tényleges versenyre vonatkozik, vagy úgy, hogy az kiterjed a lehetséges versenyre is. E bíróság kéri továbbá annak pontosítását, hogy a valószínűség milyen fokának kell fennállnia e feltétel teljesüléséhez.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

55 Kokott főtanácsnok a C-369/04. sz., 2007. június 26-én hozott Hutchinson 3G és társai ítélet (EBHT 2007., I-5249. o.) alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványának 139. pontjára hivatkozva az érintett helyhatóságok azt állítják, hogy az „eredményezné” („would lead to”) kifejezést úgy kell értelmezni, hogy az a verseny torzulásának valószínűs és komoly kockázatát követeli meg.

56 Az Egyesült Királyság Kormánya úgy véli, hogy az „eredményezné” („would lead to”) kifejezés felcserélhető a Bíróság által a fent hivatkozott Comune di Carpaneto Piacentino és társai egyesített ügyekben hozott ítéletben alkalmazott „járna” („could lead to”) kifejezéssel, ami koherens a Kokott főtanácsnok fent hivatkozott Hutchinson 3G és társai ítélet alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványának 127. és 131. pontjában végzett elemzéssel is. Hozzáteszi, hogy egyrészt az Egyesült Királyság számos régiójában már fennáll verseny a magánjogi vállalkozások és a helyhatóságok között, és másrészt már fennáll a verseny lehetősége más olyan régiókban, ahol jelenleg nincs magánjogi gazdasági szereplő.

57 Írország szerint az „eredményezné” kifejezés magában foglalja a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdését alkalmazni köteles illetékes nemzeti hatóságok számára, hogy bizonyosodjanak meg arról, hogy a verseny torzulásának veszélye valószínű, és nem csupán előfordulhat.

58 Az olasz kormány azon a véleményen van, hogy bár abszolút bizonyosságra nincs szükség e területen, az „eredményezné” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy a nem HÉA-köteles tevékenység gyakorlásából következő versenytorzulás veszélye erős valószínűséget jelent, és nem csupán egyszerű lehetőséget.

59 A Bizottság hangsúlyozza, hogy annak biztosítása céljából, hogy a hatóságok és a magánjogi gazdasági szereplők a versenyfeltételeket illetően egyenrangúak legyenek, a magánjogi gazdasági szereplők számára az alapügyben szóban forgó piacra történő lépésnek nem lehet akadálya. Úgy véli ezért, hogy az „eredményezné” kifejezés magában foglalja a lehetséges versenyt. E tekintetben elegendő az, hogy az érintett közintézményekkel versengő magánjogi gazdasági szereplőknek valós lehetősége legyen az említett piacra való belépésre.

A Bíróság válasza

60 Emlékeztetni kell arra, amint a jelen ítélet 30. pontjából is következik, hogy a közintézmények nem adóalanyként való kezelése a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése alapján eltérést jelent azon általános szabályhoz képest, miszerint valamennyi gazdasági jellegű tevékenység adóköteles, és hogy ezért azt szigorúan kell értelmezni. Azonban ugyanezen bekezdés második albekezdésével kapcsolatban meg kell állapítani, hogy az visszaállítja az általános szabályt annak elkerülése érdekében, hogy ezen intézmények nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezze. E rendelkezést nem lehet tehát megszorítóan értelmezni.

61 Azonban a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése első albekezdésének hatályát indokolatlanul terjesztenék ki, ha ezen intézmények ezen irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése alapján történő adóalanyként való kezelését csak a tényleges versenytorzulás eseteire kellene korlátozni, ami lehetővé tenné az említett intézmények nem adóalanyként való kezelését, ha azok csak potenciális versenyhelyzetben lennének.

62 Ezenkívül ezen intézmények nem HÉA-alanyként való kezelése önmagában elriasztaná a potenciális versenytársakat attól, hogy a parkolókból kialakított parkolóhelyek bérbeadásának piacára lépjenek.

63 Ebből következik, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „eredményezné” kifejezés nem csak a tényleges versenyt, hanem a lehetséges versenyt is magában foglalja.

64 Azonban a magánjogi gazdasági szereplők számára az érintett piacra történő belépésnek a tisztán elméleti lehetősége, amelyet nem támaszt alá semmiféle ténybeli elem, objektív bizonyíték vagy piacelemzés, nem minősül a verseny lehetséges fennállásának. Annak fennállásához e lehetőségnek valósnak, és nem tisztán elméleti jellegűnek kell lennie.

65 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „eredményezné” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy az nemcsak a tényleges versenyt, hanem a lehetséges versenyt is magában foglalja, feltéve hogy a magánjogi gazdasági szereplők számára az érintett piacra történő belépésnek a lehetősége valós és nem tisztán elméleti jellegű.

A harmadik kérdésről

66 A harmadik kérdés a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „jelentős” kifejezés értelmezésére vonatkozik, és különösen arra, hogy azt úgy

kell-e értelmezni, mint „több mint elhanyagolható vagy elenyész?”, vagy „lényeges”, sőt „kivételes” hatást jelent.

A Bíróság elé terjesztett észrevételek

67 Az érintett helyhatóságok szerint a „jelentős” kifejezés a közintézmények versenytársai esetében „jelentésen kedvezőtlen hatásra” vagy „kivételes hatásra” utal, illetve olyan hatás fennállását jelöli, amely eltér az azon egyszerű tényből fakadó hatástól, hogy a közintézmények nem fizetnek HÉA-t, míg azok magánjogi versenytársai igen. E tekintetben hangsúlyozzák Jacobs főtanácsnok fent hivatkozott Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványának 41. pontját, miszerint a „jelentős” kifejezés a „kivételes” szinonimája.

68 Az Egyesült Királyság Kormánya úgy véli, hogy a „jelentős” kifejezés minden olyan versenytorzulásra vonatkozik, amely nem elhanyagolható vagy elenyésző. A Jacobs főtanácsnok fent hivatkozott Waterschap Zeeuws Vlaanderen ítélet alapjául szolgáló ügyre vonatkozó indítványának 41. pontjában használt „kivételes” kifejezéssel kapcsolatban hozzáteszi, hogy a Bíróság nem követte ezen indítványt, és nem alkalmazta a kifejezést.

69 Írország szerint a „jelentős” kifejezés azt jelenti, hogy a versenytorzulásnak jelentékenynek és érzékelhetőnek kell lennie abban az értelemben, hogy fennálljon azon versenyfeltételek jelentős megváltoztatásának a veszélye, amelyek egyébként a szóban forgó piacon érvényesülnek, és ennek az érintett magánjogi gazdasági szereplők sérelmére kell történnie.

70 Az olasz kormány úgy véli, hogy a „jelentős” kifejezést „legalább figyelemre méltóként vagy lényegesként és nem kizárólag elhanyagolhatóként” kell értelmezni.

71 A Bizottság azon a véleményen van, hogy a „jelentős” kifejezés olyan torzulásra utal, amely nem jelentéktelen vagy elhanyagolható. E tekintetben a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének harmadik albekezdésére összefüggésben annak D. mellékletével hivatkozik, miszerint e D. mellékletben felsorolt tevékenységek HÉA-kötelesek, amennyiben azok terjedelme „nem elhanyagolható”. Az említett harmadik albekezdés szerepe mindenesetre az, hogy elírja olyan tevékenységkategóriák HÉA-köteleességét, amelyeket egyébként a 4. cikk (5) bekezdésének második albekezdése alapján kellene értékelni. E két albekezdés ugyanazon logikát követi, és ebből azt a következtetést lehet levonni, hogy az „elhanyagolható” kifejezést használva a jogalkotó olyan tevékenységeket akart leírni, amelyek nem vezetnek a verseny „jelentős” torzulásához.

A Bíróság válasza

72 Mindenekelőtt hangsúlyozni kell, hogy – amint a jelen ítélet 60. pontjából kitűnik – a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése alapján a közintézmények adóalanyként való kezelése olyan gazdasági jellegű tevékenységek esetében, amelyeket ezek hatósági minőségükben gyakorolnak, visszaállítja a valamennyi gazdasági jellegű tevékenység adóköteleességére vonatkozó általános szabályt annak elkerülése érdekében, hogy az ezen intézmények nem adóalanyként való kezelése a verseny jelentős torzulását eredményezze, és hogy ezért e rendelkezést nem lehet megszorítóan értelmezni.

73 Ezért a „jelentős” kifejezést úgy kell értelmezni, mint amely a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése alapján a közintézmények nem adóalanyként való kezelésének hatályát az említett tevékenységek tekintetében korlátozni kívánja.

74 Azonban, ha e kifejezésnek a lényeges, sőt a kivételes jelentést kellene tulajdonítani, a közintézmények nem adóalanyként való kezelésének hatályát jogszerűtlenül kiterjesztenék. Ezzel szemben, ha ez utóbbiak nem adóalanyként való kezelését csak abban az esetben

engedélyeznék, ha az csupán a verseny elhanyagolható torzulásához vezet, hatálya ténylegesen körülhatárolt lenne.

75 Továbbá emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdése harmadik albekezdésének megfelelően a közintézmények adóalanyának minősülnek az ugyanezen irányelv D. mellékletében felsorolt tevékenységek esetében, ha ezek nem „elhanyagolhatók”. Más szóval a közintézmények nem HÉA-alanyként való kezelése annyiban engedélyezett, amennyiben a tevékenységek elhanyagolhatók, feltételezve így azt, hogy az azokból következő versenytorzulás is elhanyagolható.

76 Márpedig, mivel ahogyan a jelen ítélet 38. pontjából is következik – a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második és harmadik albekezdései szorosan összekapcsolódnak, mivel ugyanazon célkitűzést és logikát követik, a „jelentős” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy a közintézmények nem adóalanyként való kezelését csak abban az esetben lehet engedélyezni, ha az csupán a verseny elhanyagolható torzulásához vezetne.

77 Végül pedig ezen értelmezés megfelel az adósemlegesség elvének. Ugyanis az érintett helyhatóságok által fenntartott azon nézet, miszerint a közintézményeket csak abban az esetben kell HÉA-alanyként kezelni, ha a nem HÉA-alanyként való kezelés által eredményezett versenytorzulás lényeges, sőt kivételes, olyan adójogi helyzetet teremtene, amelyben az ezen intézmények által végzett ügyletekkel megegyező ügyleteket végző számos magánjogi gazdasági szereplő a HÉA kivétele során az elbírástól eltérő bánásmódban részesítené, ami az adósemlegesség elvét jelentősen sértené.

78 Ezzel szemben az említett intézmények nem HÉA-alanyként való kezelése, feltéve hogy az nem eredményezné a verseny torzulását vagy annak csak elhanyagolható torzulását eredményezné, a lehető legkorlátozottabb mértékben sértené az adósemlegesség elvét.

79 Ezért a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „jelentős” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy a tényleges vagy lehetséges versenytorzulásnak az elhanyagolhatónál nagyobb mértékűnek kell lennie.

A költségekről

80 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 (nagytanács) 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 tanács irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdését úgy kell értelmezni, hogy a verseny jelentős torzulását, amelyet a hatóságként eljáró közintézmények nem adóalanyként való kezelése eredményezne, a szóban forgó tevékenység, mint olyan vonatkozásában kell értékelni, anélkül hogy ezen értékelés valamely meghatározott helyi piacra vonatkozna.**

2) A 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „eredményezné” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy az nemcsak a tényleges versenyt, hanem a lehetséges versenyt is magában foglalja, feltéve hogy a magánjogi gazdasági szereplő számára az érintett piacra történő belépésnek a lehetősége valós és nem tisztán elméleti jellegű.

3) A 77/388 hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése értelmében vett „jelentősen” kifejezést úgy kell értelmezni, hogy a tényleges vagy lehetséges versenytorzulásnak az elhanyagolhatónál nagyobb mértékűnek kell lennie.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: angol.