

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2019. november 20.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (hóa) – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 13. cikk A. része (1) bekezdésének f) pontja – Adómentességek – Személyek önálló csoportjai által nyújtott szolgáltatások – Tagoknak és a tagokon kívüli személyeknek nyújtott szolgáltatások”

A C-400/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Hof van Cassatie (semmit?szék, Belgium) a Bírósághoz 2018. június 18-án érkezett, 2018. április 19-i határozatával terjesztett el?

az **Infohos**

és

a **Belgische Staat**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: A. Arabadjiev tanácselnök, P. G. Xuereb (el?adó), T. von Danwitz, C. Vajda és A. Kumin bírák,

f?tanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezet?: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- az Infohos képviseletében F. Soetaert advocat,
- a belga kormány képviseletében J.-C. Halleux, P. Cottin és C. Pochet, meghatalmazotti min?ségben,
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, P. Barros da Costa és J. Marques, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviseletében L. Lozano Palacios és W. Roels, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2019. július 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

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

2 E kérelmet az Infohos és a Belgische Staat (belga állam) között a hozzáadottértékadónak (héta) a 2002 és 2004 közötti időszak tekintetében történő utólagos megállapítása tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.) 2007. január 1-jétől hatályon kívül helyezte a hatodik irányelvet, és annak helyébe lépett. Mindazonáltal tényállása megvalósulásának időpontjára figyelemmel az alapügyre továbbra is a hatodik irányelv vonatkozik.

4 A hatodik irányelv kilencedik és tizenegyedik preambulumbekzdése a következőket mondta ki:

„mivel az adóalapot szintén össze kell hangolni ahhoz, hogy a közösségi adómértéknek az adóköteles tevékenységekre történő alkalmazása a tagállamokban összehasonlítható eredményekhez vezessen;

[...]

mivel a Közösség saját forrásainak egységes módon történő beszedése érdekében egységes adómentességi lista elkészítésére van szükség”.

5 A hatodik irányelv 2. cikke elírta:

„A hozzáadottértékadó alá tartozik:

az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]”

6 A hatodik irányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikke elírta:

„A. Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége

(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:

[...]

f) szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek

tevékenysége adómentes vagy amelyek tevékenységükért nem tartoznak adókötelezettséggel, és e szolgáltatásokat tagjaik részére a tevékenység gyakorlásának közvetlen céljaiért nyújtják, feltéve, hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek mindenkor részéhez történő hozzájárulást követelik meg, és hogy e mentesség nem eredményezi a verseny torzulását;

[...]"

7 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja megfelel a 2006/112 irányelv 131. cikkének és 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának.

A belga jog

8 A Btw-wetboeknak (héatörvénykönyv) az alapügy tényállására alkalmazandó változata 44. cikke 2. §-ának 1 bis pontja úgy rendelkezett, hogy: „az olyan szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége e cikk értelmében adómentes, vagy amelyek tevékenységük tekintetében nem minősülnek adóalanynak, és e szolgáltatásokat tagjaik részére a tevékenység gyakorlásának közvetlen céljaiért nyújtják, feltéve hogy az ilyen csoport a tagjaitól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítését követeli meg, és hogy e mentesség nem eredményez versenytorzulásokat; e mentesség alkalmazásának feltételeit királyi rendelet szabályozza”.

9 A Koninklijk Besluit nr. 43 van 5 juli 1991 met betrekking tot de vrijstelling op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de door zelfstandige groeperingen van personen aan hun leden verleende diensten (az autonóm személyegyesülések által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások hozzáadottértékadó mentességéről szóló, 1991. július 5-én 43. sz. királyi rendelet; Belgisch Staatsblad 1991. augusztus 6. 17215. o.) 2. cikke elírta:

„A személyek 1. cikkben szabályozott önálló csoportjai által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások adómentesek, amennyiben:

1° a csoport tevékenységei kizárólag közvetlenül tagjai javára történő szolgáltatásnyújtásokban állnak, és amely tagok tevékenysége a törvénykönyv 44. cikke értelmében adómentes, vagy amelyek tevékenységük tekintetében nem minősülnek adóalanynak.”

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

10 Az Infohos a kórházinformatika területén specializálódott személyegyesülés. Egyfelől kórházinformatikai szolgáltatásokat nyújt a vele társult kórházaknak mint tagoknak, másfelől pedig a tagjain kívüli személyeknek nyújt szolgáltatásokat.

11 Az Infohos 2000. szeptember 5-én együttműködési megállapodást kötött az IHC-Group NV társasággal a célból, hogy közösen, de az Infohos megrendelésére új vagy újszerű szoftveralkalmazásokat fejlesszenek ki a tagként csatlakozott kórházak számára.

12 Az Infohos azon okból nem vetette magát nyilvántartásba héaalanynak, mivel úgy ítélte meg, hogy a héatörvénykönyv 6. cikke értelmében nem tekinthető adóalanynak, vagy legalábbis élhet az e törvénykönyv 44. cikke 2. §-ának 1 bis pontjában elírt mentességgel.

13 Az adóhatóság egy általa 2005. április 20-án végzett ellenőrzést követően megállapította, hogy az Infohos és az IHC-Group közötti kölcsönös szolgáltatásnyújtások héa kötelesek. Ezenfelül az adóhatóság szerint az adóköteles ügyleteknek az Infohos tagjain kívüli személyek részére történő teljesítése azzal a következménnyel jár, hogy az Infohosnak a tagjai viszonylatában teljesített ügyletei is a héa hatálya alá tartoznak, így az Infohos nem élvezheti többé a saját tagjai részére nyújtott szolgáltatások után járó, a héatörvénykönyv 44. cikke 2. §-ának 1 bis pontja

szerinti adómentességet.

14 2005. december 13-án az adóhatóság jegyzőkönyvbe foglalta e szabálysértéseket, majd végrehajthatónak nyilvánított fizetési meghagyást bocsátott ki.

15 2007. május 22-én a rechtbank van eerste aanleg Bruggéhez (bruggei elsőfokú bíróság, Belgium) benyújtott keresetével az Infohos azt kérte e bíróságtól, hogy nyilvánítsa e keresetet elfogadhatónak és megalapozottnak, következésképpen függessze fel az adóhatóság által kiállított fizetési meghagyás végrehajtását, mondja ki, hogy a követelt összegeket nem kellett volna megfizetnie; másodlagosan pedig azt kérte, hogy rendelje el a kiszabott szankciók törlését vagy – legalábbis – azokat jelentősen mérsékelje, rendelje el az e fizetési meghagyás alapján beszedett valamennyi összeg visszatérítését a késedelmi kamatokkal együtt, és a Belgische Staatot kötelezze a költségek viselésére.

16 2009. február 23-i ítéletében a rechtbank van eerste aanleg Brugge (bruggei elsőfokú bíróság) úgy határozott, hogy nem állnak fenn a héatörvénykönyv 44. cikke (2) bekezdésének 1 bis pontjában elírt mentesség alkalmazásának feltételei, és az Infohosnak valamennyi általa – a tagjainak és a tagjain kívüli személyeknek – nyújtott szolgáltatás után héát kell fizetnie.

17 Az Infohos fellebbezést nyújtott be ezen ítélettel szemben a hof van beroep te Genthez (genti fellebbviteli bíróság, Belgium).

18 2010. szeptember 21-én hozott ítéletében e bíróság úgy határozott, hogy az Infohos nem veheti igénybe a héatörvénykönyv 44. cikke (2) bekezdésének 1 bis. pontjában elírt adómentességet, mivel az torzítaná a versenyt. Egyébiránt e bíróság úgy ítélte meg, hogy az Infohos vegyes jogállású adóalanyként visszatérítési igényt érvényesíthet a Belgische Staattal szemben.

19 Az adóhatóság ekkor felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Hof van Cassatie (semmitűszék, Belgium).

20 2014. október 31-i ítéletében e bíróság azon okból helyezte hatályon kívül a hof van beroep te Gent (genti fellebbviteli bíróság) ítéletét, hogy az ellentmondásosan állapította meg, hogy egyrészt az Infohos nem hivatkozhatott volna a héatörvénykönyv 44. cikke (2) bekezdésének 1 bis pontjára, tehát azt a teljes körű adókötelezettség alá tartozó adóalanynak kell minősíteni, másrészt pedig teljes joggal hivatkozhat vegyes adóalany jogállására.

21 A Hof van Cassatie (semmitűszék) visszautalta az ügyet a Hof van beroep te Antwerpen (antwerpeni fellebbviteli bíróság, Belgium) elé.

22 2016. szeptember 20-i ítéletében ez utóbbi bíróság úgy határozott, hogy az Infohos nem hivatkozhat a héatörvénykönyv 44. cikke (2) bekezdésének 1 bis pontjában elírt adómentességre, mivel a tagjain kívüli személyeknek is nyújt szolgáltatásokat.

23 Az Infohos elsősorban azon okból nyújtott be felülvizsgálat iránti kérelmet ezen ítélettel szemben a Hof van Cassatiéhez (semmitűszék), hogy a héamentesség alkalmazásának a 43. sz. királyi rendelet 2. cikkének 1. §-ában foglalt azon feltételét, miszerint személyek önálló csoportja kizárólag a tagjai részére nyújthat szolgáltatásokat, nem írja elő a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja, tehát az ellentétes e rendelkezéssel.

24 A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a hof van beroep te Antwerpen (antwerpeni fellebbviteli bíróság) úgy határozott, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának, és különösen az e rendelkezésben elírt azon feltétel szigorú

értelmezéséből, miszerint a csoportok a saját tagjaiktól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítését követelik meg, az következik, hogy ez az értelmezés kizárta annak lehetőségét, hogy a személyek ezen önálló csoportjai a tagjaikon kívüli személyeknek is nyújthassanak szolgáltatásokat. A hof van beroep te Antwerpen (antwerpeni fellebbviteli bíróság) azt is megállapította, hogy az Infobos, mivel nem kizárólag a tagjai részére nyújtott szolgáltatásokat, hanem az alkalmazásoftvereket harmadik személyek részére is értékesítette, tevékenységeinek összessége tekintetében nem hivatkozhatott a mentességre.

25 A kérdést elterjesztő bíróság szerint az így elterjesztett kérelem kizárólag a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának értelmezésével bírálható el.

26 E körülmények között a Hof van Cassatie (semmit?szék) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni [a hatodik irányelv] 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját, jelenleg a [2006/112/EK irányelv] 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját, hogy az lehetővé teszi a tagállamoknak az abban elírt adómentességre olyan kizárólagossági feltétel megállapítását, amely által az olyan önálló csoport, amely a tagjain kívüli személyeknek is szolgáltatásokat nyújt, a csoport tagjainak nyújtott szolgáltatások tekintetében szintén teljes mértékben héakötelessé válik?”

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

27 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját, hogy azzal ellentétes az alapügyben szerepl?höz hasonló olyan nemzeti rendelkezés, amely a héamentesség biztosítását annak a feltételnek rendeli alá, hogy a személyek önálló csoportjai kizárólag saját tagjaiknak nyújtsanak szolgáltatásokat, ami azzal a hatással jár, hogy az ilyen csoportok közül azokat, amelyek tagjaikon kívüli személyeknek is nyújtanak szolgáltatásokat, teljes kör? héakötelezettség terheli, a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások tekintetében is.

28 Ahhoz, hogy választ lehessen adni e kérdésre, emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja értelmében a tagállamok annak érdekében, hogy biztosítsák az e rendelkezésben elírt mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket, az általuk meghatározott feltételek mellett mentesítik az adó alól azokat a szolgáltatásokat, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes vagy amelyek tevékenységükért nem tartoznak adókötelezettséggel, és e szolgáltatásokat tagjaik részére a tevékenység gyakorlásának közvetlen céljaiért nyújtják, feltéve hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek mindenkor részéhez történ? hozzájárulást követelik meg, és hogy e mentesség nem eredményezi a verseny torzulását.

29 E tekintetben a hatodik irányelv kilencedik és tizenegyedik preambulumbekkezdéséből az következik, hogy az irányelv célja a héa adóalapjának harmonizálása, valamint az, hogy ezen adómentességek az uniós jog autonóm fogalmai, amelyeket a az említett irányelv által megállapított közös héarendszer általános összefüggésébe kell beilleszteni (2008. december 11?i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C?407/07, EU:C:2008:713, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Egyébiránt az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a hatodik irányelv 13. cikkében szabályozott adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek a mentességek kivételt jelentenek azon f?szabályhoz képest, amely szerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében nyújtott valamennyi termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás héaköteles.

Mindazonáltal e kifejezések értelmezésének összhangban kell állnia a fent említett mentességek által elérni kívánt célokkal, és tiszteletben kell tartania a közösségi héarendszer lényegéből következő adósemlegesség elvének követelményeit. A szigorú értelmezés e szabálya ennek megfelelően nem jelenti azt, hogy a fent említett 13. cikk szerinti adómentességek meghatározására használt kifejezéseket úgy kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat. A Bíróság ítélkezési gyakorlatának nem célja olyan értelmezés előírása, amely az említett adómentességeket a gyakorlatban szinte alkalmazhatatlanná teszi (2008. december 11-ii Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának megfogalmazását illetően, amint az a jelen ítélet 28. pontjában megállapításra került, az e rendelkezésben előírt mentesség a személyek önálló csoportjai által a tagjai javára nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik. Ezzel szemben e megfogalmazásból nem következik az, hogy azok a szolgáltatások, amelyeket e csoportok nyújtanak a tagjaiknak, ki vannak zárva az említett mentességből, ha ezek a csoportok egyébként a tagjaikon kívüli személyeknek is nyújtanak szolgáltatásokat.

32 Ennek megfelelően, bár e rendelkezés szerint az említett mentesség csak a személyek önálló csoportjai által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatásokra vonatkozik, annak megfogalmazásából nem vonható le az a következtetés, hogy e mentesség csak akkor alkalmazható, ha e csoportoknak kizárólag a tagjaik számára kell szolgáltatásokat nyújtaniuk.

33 Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit, hanem szövegkörnyezetét, és annak a szabályozásnak a célkitűzéseit is figyelembe kell venni, amelynek az részét képezi (2019. október 3-ii Wasserleitungsverband Nördliches Burgenland és társai ítélet, C-197/18, EU:C:2019:824, 48. pont).

34 Azon szövegkörnyezetet illetően, amelybe a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja illeszkedik, hangsúlyozni kell, hogy ezen irányelv 13. cikkének A. része a „Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége” címet viseli, és ezen irányelvnek a mentességekre vonatkozó X. címében található. A rendelkezés e címe arra utal, hogy az említett irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában előírt mentesség csak a személyek azon önálló csoportjaira vonatkozik, amelyek közhasznú tevékenységet gyakorolnak (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 21-ii Bizottság kontra Németország ítélet, C-616/15, EU:C:2017:721, 44. pont).

35 Márpedig ez a szövegkörnyezetben nincsenek olyan elemek, amelyekből az következne, hogy az említett mentesség a személyek azon önálló csoportjaira korlátozódik, amelyek kizárólag tagjaik javára nyújtanak szolgáltatásokat.

36 A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának célkitűzését illetően emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy e rendelkezés célja héamentesség bevezetése annak elkerülése érdekében, hogy az a személy, aki bizonyos szolgáltatásokat nyújt, köteles legyen az említett adó megfizetésére olyankor is, amikor együttműködik más szakmabeliekkel valamely, az említett szolgáltatások teljesítéséhez szükséges tevékenységeket átvállaló közös struktúrán keresztül (2008. december 11-ii Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 37. pont).

37 Ennek megfelelően meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése rendelkezései összességének célkitűzése bizonyos közhasznú tevékenységek mentesítése a héa alól annak érdekében, hogy megkönnyítse a bizonyos szolgáltatásokhoz történő hozzáférést, valamint az egyes termékek értékesítését a héakötelessé tételükből eredő

többletköltségek elkerülésével (lásd ebben az értelemben: 2016. október 5-ii TMD ítélet, C-412/15, EU:C:2016:738, 30. pont; 2017. szeptember 21-ii Aviva ítélet, C-605/15, EU:C:2017:718, 28. pont).

38 Az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezés szerint a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában elírt héamentességet szisztematikusan meg kell tagadni a személyek önálló csoportjai által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások tekintetében, ha e csoportok a tagjaikon kívüli személyeknek is nyújtanak szolgáltatásokat, mivel az összes szolgáltatás héaköteles.

39 Mindenesetre annak ellenére, hogy személyeknek egy, az Infohoshoz hasonló önálló csoportja a tagjain kívüli személyek számára is nyújt szolgáltatásokat, az általa a tagjainak nyújtott szolgáltatások az e rendelkezésben szereplő közhasznú tevékenységek gyakorlásához járulnak hozzá. Márpedig a személyek önálló csoportja által nyújtott szolgáltatások a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában elírt mentesség körébe tartoznak, ha azok közvetlenül a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdésében foglalt közhasznú tevékenységek végzéséhez járulnak hozzá.

40 E körülményekre figyelemmel meg kell állapítani, hogy az a tény, hogy az e rendelkezésben szereplő mentességet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában elírt összes feltételnek megfelelő személyek önálló csoportja tekintetében kizárólag azon okból tagadják meg, hogy e csoport a tagjain kívüli személyeknek is nyújt szolgáltatásokat, azzal a hatással jár, hogy leszűkíti az említett rendelkezés hatályát, mivel kizárja a héamentesség kedvezményéből az e csoport által a tagjainak nyújtott szolgáltatásokat, a hatály ilyen leszűkítését pedig nem támasztja alá ezen irányelvnek a jelen ítélet 36. pontjában említett célkitűzése (lásd analógia útján: 2008. december 11-ii Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 36. és 37. pont).

41 Ily módon e rendelkezésnek az olyan szolgáltatásokra történő alkalmazása, amelyeket személyek önálló csoportja nyújt közvetlenül saját tagjainak, akiknek adómentes tevékenységet kell gyakorolniuk, vagy akik e tevékenység tekintetében nem minősülnek adóalanyoknak, megfelelő a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontja célkitűzésének, ez a célkitűzés pedig nem akadályozza az ilyen csoportot abban, hogy tagjain kívüli személyeknek is nyújtson szolgáltatásokat.

42 Minderre figyelemmel a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja értelmében kizárólag azok a szolgáltatások adómentesek, amelyeket személyek önálló csoportja a tagjaiknak nyújtanak, mivel e szolgáltatások azon célok keretében nyújtott szolgáltatások maradnak, amelyek elérésére az önálló csoportot létrehozták, és így azokat e csoport céljának megfelelően kínálják (lásd ebben az értelemben: 2008. december 11-ii Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 39. pont). E tekintetben a kérdést elterjesztő bíróság feladata annak ellenőrzése, hogy az Infohos által nyújtott szolgáltatások megfelelnek-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában elírt feltételeknek.

43 Ezzel szemben a tagokon kívüli személyeknek nyújtott szolgáltatásokra nem vonatkozhat e mentesség, és azok továbbra is héakötelesek. Mivel ugyanis e szolgáltatásnyújtások nem tartoznak a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában említett adómentesség hatálya alá, ezen irányelv 2. cikkének (1) bekezdése megköveteli, hogy az említett szolgáltatásnyújtások, amelyeket az adóalanyként eljáró személy valamely tagállam területén ellenérték fejében nyújt, a héa hatálya alá tartozzanak.

44 Ily módon a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának

megfogalmazására és célkitűzésére tekintettel az e rendelkezésben elírt héamentesség nincs alárendelve annak a feltételnek, hogy az érintett szolgáltatások nyújtását kizárólag a személyek érintett önálló csoportja tagjainak kínálják fel.

45 A belga kormány arra hivatkozik, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjával nem ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás, mivel az a verseny bármely torzulásának megelőzésére irányul az ugyanezen rendelkezésben elírt feltételnek megfelelően.

46 Emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja értelmében az e rendelkezésben elírt mentesség azzal a feltétellel alkalmazható, hogy az nem eredményezi a verseny torzulását.

47 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy a héamentesség önmagában nem eredményezheti a verseny torzulását, mégpedig egy olyan piacon, amelyen a verseny mindenesetre azon okból érintett, hogy e piacon jelen van egy olyan szereplő, amely tagjainak nyújt szolgáltatásokat, és amely számára tiltott a haszonszerzésre törekvés. A verseny torzulását, ami miatt e mentességet megtagadható, az a tény eredményezheti, hogy a csoport által nyújtott szolgáltatások mentesülnek az adó alól, nem pedig az a tény, hogy e csoport megfelel a szóban forgó rendelkezés más feltételeinek (2003. november 20-i Taksatorringen ítélet, C-8/01, EU:C:2003:621, 58. pont).

48 Ennek megfelelően a Bíróság megállapította, hogy a héamentességet meg kell tagadni, ha annak valóságos kockázata áll fenn, hogy a mentesség önmagában, azonnal vagy a jövőben a verseny torzulását okozhatja (2003. november 20-i Taksatorringen ítélet, C-8/01, EU:C:2003:621, 64. pont).

49 Annak megállapítása céljából, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában foglalt adómentességnek egy adott tevékenységre való alkalmazása versenytorzulást eredményezhet-e, a nemzeti jogalkotó kétségkívül megteheti, hogy a hatáskörrel rendelkező hatóságok által könnyen kezelhető és ellenőrizhető szabályokat vezet be (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 21-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-616/15, EU:C:2017:721, 65. pont).

50 Mindazonáltal az e rendelkezésben elírt, a versenytorzulásra vonatkozó feltétel nem teszi lehetővé az abban szereplő mentesség hatályának általános jellegű leszűkítését (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 21-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-616/15, EU:C:2017:721, 67. pont).

51 Márpedig éppen ezzel a hatással jár az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezés, amely a versenytorzulás fennállásának általános vélelmét állítja fel, és általános jelleggel szűkíti le a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában elírt mentesség hatályát, kizárva a héamentesség kedvezményéből a személyek önálló csoportjai által a tagjainak nyújtott szolgáltatásokat, amennyiben e csoportok a tagjaikon kívüli személyeknek is nyújtanak szolgáltatásokat, ha – amint az a jelen ítélet 43. pontjából is kitűnik – ezen utóbbi szolgáltatások nem tartoznak e mentesség hatálya alá, és ily módon héakötelesek.

52 Egyébiránt a belga kormány azt állítja, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti rendelkezés lehetővé teszi bármely adókiírást, adókikerülés és az esetleges visszaélés megelőzését.

53 E tekintetben elegendő arra emlékeztetni, hogy jöllehet a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének bevezető mondata értelmében a tagállamok fektetik le a mentességek feltételeit

annak érdekében, hogy biztosítsák a megfelelő és egyértelmű alkalmazásukat, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket, e feltételek nem befolyásolhatják az előírt mentességek tartalmának meghatározását (2012. november 15-én Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 39. pont). Márpedig éppen az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által támasztott azon feltételek, amelyek a személyek azon önálló csoportjait illetik, amelyek a tagjaikon kívüli más személyek számára is nyújtanak szolgáltatásokat, állítják fel az adókijátszás, a visszaélés vagy az adókikerülés általános és megdönthetetlen vélelmét, egyébként anélkül, hogy pontosan meghatároznák azon visszaélés, adókijátszás vagy adókikerülés típusát, amelyek megelőzésére ez a szabályozás irányul.

54 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti rendelkezés, amely a héamentesség biztosítását annak a feltételnek rendeli alá, hogy a személyek önálló csoportjai kizárólag saját tagjaiknak nyújtsanak szolgáltatásokat, ami azzal a hatással jár, hogy az ilyen csoportok közül azokat, amelyek tagjaikon kívüli személyeknek is nyújtanak szolgáltatásokat, teljes körű héakötelezettség terheli, a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások tekintetében is.

A költségekről

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

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

A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap megállapításról szóló, 1977. május 17-én 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti rendelkezés, amely a hozzáadottértékadó (héa) alóli mentesség biztosítását annak a feltételnek rendeli alá, hogy a személyek önálló csoportjai kizárólag saját tagjaiknak nyújtsanak szolgáltatásokat, ami azzal a hatással jár, hogy az ilyen csoportok közül azokat, amelyek tagjaikon kívüli személyeknek is nyújtanak szolgáltatásokat, teljes körű héakötelezettség terheli, a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások tekintetében is.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: holland.