

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (kilencedik tanács)

2021. október 21.(*)

„Elzeteres döntéshozatal – Hozzáadottértékadó (héta) – 2006/112/EK irányelv – A 132. cikk (1) bekezdésének i) és j) pontja – Egyes közhasznú tevékenységek adómentessége – Gyermekek és ifjúságnevelés, iskolai, illetve egyetemi oktatás – Iskolai, illetve egyetemi oktatás – Alapvető oktatásoktatás”

A C-373/19. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeteres döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2019. május 13-án érkezett, 2019. március 27-i határozatával terjesztett el

a **Finanzamt München Abteilung III**

és

a **Dubrovin & Tröger GbR – Aquatics**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (kilencedik tanács),

tagjai: K. Jürimäe, a harmadik tanács elnöke, a kilencedik tanács elnökeként eljárva, S. Rodin (előadó) és N. Piçarra bírák,

előtanácsnok: M. Szpunar,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a német kormány képviseletében S. Eisenberg és J. Möller, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében N. Gossement és R. Pethke, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az elzeteres döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL

2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.) 132. cikke (1) bekezdése i) és j) pontjának az értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Finanzamt München Abteilung III (müncheni adóhivatal, III. részleg, Németország; a továbbiakban: adóhivatal) és a Dubrovin & Tröger – Aquatics (a továbbiakban: Dubrovin & Tröger) között annak tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették el, hogy az adóhivatal elutasította a Dubrovin & Tröger által nyújtott úszásoktatási szolgáltatások hozzáadottértékadó (héta) alóli mentesítését.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2006/112 irányelv „Adómentesség” című IX. címe tartalmazza többek között az „[e]gyes közhasznú tevékenységek adómentességéről” szóló 2. fejezetet, amelyben szerepel ezen irányelv 132. cikke, amelynek (1) bekezdése a következőképpen szól:

„A tagállamok mentesítik az adó alól a következő ügyleteket:

[...]

i) 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;

j) az iskolai vagy egyetemi oktatáshoz kapcsolódó, tanárok által adott magánórák;

[...]”

A német jog

4 A 2005. február 1-jei Umsatzsteuergesetznek (a forgalmi adóról szóló törvény; BGBl. 2005. I, 386. o.) az alapeljárásra alkalmazandó változata (a továbbiakban: UStG) 21. §-ának (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A következő ügyletek hozzáadottértékadó alá tartoznak:

1. azok a termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások, amelyeket egy vállalkozó a vállalkozása keretében, ellenérték fejében belföldön teljesít. [...]

[...]”

5 Az UStG-nek „A termékértékesítés és az egyéb szolgáltatások adómentessége” című 4. §-a a következőképpen rendelkezik:

„A jelen törvény 1. §-a (1) bekezdése 1. pontjának hatálya alá tartozó ügyletek közül adómentesek:

[...]

21. a) a magániskolák és egyéb általános vagy szakképzési intézmények közvetlenül iskolai és képzési célokat szolgáló szolgáltatásai,

aa) ha e magániskolák és egyéb intézmények a Grundgesetz [(alaptörvény)] 7. cikke (4)

bekezdésének megfelelően az állam által akkreditált vagy tartományi jog által engedélyezett helyettesítő iskolák, vagy

bb) ha a tartomány hatáskörrel és illetékességgel rendelkező hatósága igazolja, hogy e magániskolák és egyéb intézmények valamely szakmára vagy egy közjogi jogi személy előtt leteendő vizsgára megfelelően felkészítenek,

b) az egyéni oktatók közvetlenül iskolai és képzési célokat szolgáló oktatási szolgáltatásai, ha azokat

aa) a Hochschulrahmengesetz [(a felsőfokú képzésről szóló kerettörvény)] 1. és 70. §-a értelmében vett egyetemeken és nyilvános általános vagy szakképzési iskolákban vagy

bb) az a) alpont szerinti feltételeket teljesítő magániskolákban és egyéb általános vagy szakképzési intézményekben nyújtja;

22. a) a közjogi jogi személyek, államigazgatási és gazdasági akadémiák, népiskolák vagy közhasznú intézmények, illetve szakmai szövetségek által szervezett tudományos vagy oktatási célú előadások, tanfolyamok és egyéb rendezvények, ha a bevételek túlnyomó részét a költségek fedezésére fordítják,

b) az a) pontban megjelölt vállalkozások által szervezett más kulturális és sportrendezvények, amennyiben a szolgáltatást részvételi díj ellenében nyújtják;

[...]"

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

6 A Dubrovin & Tröger úszóiskolát mekkortet polgári jogi társaság formájában. Tevékenysége keretében elsősorban gyermekeknek kínál különböző szintű tanfolyamokat az úszás alapjainak és technikáinak elsajátítása érdekében. Ennek megfelelően úgy véli, hogy e szolgáltatásoknak mentesnek kell lenniük a hía alól.

7 Mivel az adóhatóság a 2007 és 2011 közötti évekre vonatkozó adóellenőrzést követően úgy ítélte meg, hogy az említett szolgáltatások nem tartoznak az UStG 4. §-ának 21. és 22. pontjában előírt héamentesség hatálya alá, 2011. november 22-én, 2012. szeptember 3-án és 2013. augusztus 12-én ezen évekre vonatkozóan éves héamegállapító határozatokat bocsátott ki.

8 A Dubrovin & Tröger panasszal, majd annak elutasítását követően a Finanzgerichthez (pénzügyi bíróság, Németország) benyújtott keresettel vitatta ezen adómegeállapításokat.

9 Noha e kereset elbírálása folyamatban volt, az adóhivatal 2017. december 21-én módosított éves adómegeállapításokat bocsátott ki, amelyekben – fenntartva az alapügyben szóban forgó szolgáltatások adóköteles ügyletnek való minősítését – figyelembe vette és levonta az előzetesen felszámított héát. Az alkalmazandó adóeljárás szabályoknak megfelelően e módosított éves adómegeállapítások váltak a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) előtti eljárás tárgyává.

10 E bíróság helyt adott az említett keresetnek, hangsúlyozva, hogy habár az alapügyben szóban forgó szolgáltatások a nemzeti jog szerint nem adómentesek, a 2006/112 irányelvnek a Bíróság és a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) által értelmezett 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja alapján annak kellene lenniük.

11 A Finanzgericht (pénzügyi bíróság) ugyanis úgy ítélte meg, hogy az alapvető úszási

technikák oktatása iskolai oktatásnak minősül, és hogy ezenkívül valamely polgári jogi társaság ugyanazon a címen hivatkozhat a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontjára, mint egy egyéni vállalkozó.

12 Az adóhivatal felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Finanzgericht (pénzügyi bíróság) ítéletével szemben a kérdést előterjesztő bíróság, a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) előtt. Többek között arra hivatkozik, hogy az alapügyben szóban forgó szolgáltatások sem az uniós jogban, sem pedig a nemzeti jogban nem tartoznak a héamentesség hatálya alá, mivel a Dubrovin & Tröger nem minősül a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja értelmében vett, magánórákat adó tanárnak.

13 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság először is úgy véli, hogy a Dubrovin & Tröger által nyújtott szolgáltatás a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja értelmében vett oktatásnak minősül, mivel az úszás mint alapvető képesség elsajátításához nyomós közérdek fűződik, amellyel minden embernek rendelkeznie kell, többek között ahhoz, hogy a vízi vészhelyzetekkel szembe tudjanak nézni.

14 E bíróság hozzáteszi, hogy a jelen ügy különbözik a 2019. március 14-én A & G Fahrschul-Akademie ítélet (C-449/17, EU:C:2019:202) alapjául szolgáló üggyel, amelyben a Bíróság megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja értelmében vett „iskolai, illetve egyetemi oktatás” fogalma nem foglalja magában az autósiskola által végzett gépjárművezetési tanfolyamot. Azonkívül ugyanis, hogy ez utóbbi szakképzésnek minősül, miközben a különböző úszótanfolyamoknak szorosan össze kell kapcsolódniuk egymással, az nem képvisel általános érdeket.

15 Másodszor, a kérdést előterjesztő bíróság arra keresi a választ, hogy mely kritériumok meghatározók ahhoz, hogy valamely szervezetet a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja értelmében vett, gyermek- és ifjúságneveléssel, iskolai, illetve egyetemi oktatással, továbbképzéssel vagy szakmai átképzéssel „hasznos céllal létrehozottnak” lehessen elismerni.

16 E bíróság hajlik arra, hogy úgy tekintse, hogy a 2012. november 15-én Zimmermann ítéletben (C-174/11, EU:C:2012:716) szereplő, valamely intézmény „szociális jellegének” a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének g) pontja szerinti elismerésére vonatkozó kritériumokat analógia útján alkalmazni kell valamely szervezet ezen irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja keretében „hasznos céllal létrehozott” intézményként történő elismerésére. Így Dubrovin & Tröger „hasznos céllal létrehozott” intézményként való elismerése következhetne azon közérdekből, amely az úszás mint alapvető képesség elsajátításához fűződik.

17 Harmadszor a kérdést előterjesztő bíróság azt a kérdést vizsgálja, hogy milyen követelmények érvényesülnek a „magánórákat adó tanári” minőség kapcsán, amellyel a vállalkozónak rendelkeznie kell a héa-irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja szerinti adómentességben való részesüléshez. E tekintetben az adósemlegesség elvével ellentétes lehet, ha az azonos tevékenységet végző gazdasági szereplőket a héa szempontjából eltérően kezeli attól függően, hogy egyéni vállalkozók, vagy pedig polgári jogi társaságok. Ezenfelül a Bíróság már megállapította, hogy nem zárja ki valamely tevékenység magántanári tevékenységként történő elismerését, ha az oktató egyszerre több személy részére tart órát (2007. június 14-én Haderer ítélet, C-445/05, EU:C:2007:344, 30. és 31. pont).

18 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Az úszásoktatás nyújtását is magában foglalja-e a [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontjában szereplő iskolai, illetve egyetemi oktatás fogalma?

2) Valamely intézménynek a gyermek- és ifjúságnevelés, az iskolai, illetve egyetemi oktatás, a továbbképzés, illetve szakmai átképzés céljával létrehozott közintézményekéhez hasonló céllal létrehozott intézményként a [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) pontja értelmében történő elismerése következhet-e abból, hogy az ezen intézmény által nyújtott oktatás esetében alapvető képesség (a jelen ügyben az úszás) elsajátításáról van szó?

3) Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre adandó nemleges válasz esetén: Feltétele-e a [2006/112] irányelv 132. cikke (1) bekezdésének j) pontja szerinti adómentességnek, hogy az adóalany egyéni vállalkozó legyen?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

19 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az „iskolai, illetve egyetemi oktatás” 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti fogalmát úgy kell-e értelmezni, hogy az magában foglalja az úszóiskola általi úszásoktatást.

20 A 2006/112 irányelv 132. cikke olyan adómentességeket állapít meg – amint azt azon fejezet címe is mutatja, amelynek e cikk a részét képezi –, amelyek célja egyes közhasznú tevékenységek előmozdítása. Mindazonáltal e mentességek célja nem valamennyi, hanem kizárólag azon közhasznú tevékenységek mentesítése a héa alól, amelyeket az irányelv itt felsorol, és részletesen meghatároz (2017. május 4-én Brockenhurst College ítélet, C-699/15, EU:C:2017:344, 22. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. március 14-én A & G Fahrschul-Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 17. pont).

21 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az említett adómentességek az uniós jog autonóm fogalmainak minősülnek, amelyek célja annak elkerülése, hogy a héarendszer alkalmazása tagállamonként eltérjen (lásd ebben az értelemben: 2017. október 26-án The English Bridge Union ítélet, C-90/16, EU:C:2017:814, 17. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. március 14-én A & G Fahrschul-Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 18. pont).

22 A Bíróság már megállapította, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikkében említett adómentességek leírására használt kifejezéseket szigorúan kell értelmezni, mivel ezek az ezen irányelv 2. cikkéből eredően kivételt jelentenek a fősabályhoz képest, miszerint az adóalany által ellenszolgáltatás fejében teljesített minden szolgáltatásnyújtás után héát kell fizetni. A szigorú értelmezés e szabálya ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az ezen 132. cikkben szereplő adómentességek meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat (2017. május 4-én Brockenhurst College ítélet, C-699/15, EU:C:2017:344, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. március 14-én A & G Fahrschul-Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 19. pont).

23 Fel kell hívni a figyelmet arra, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja nem határozza meg az „iskolai, illetve egyetemi oktatás” fogalmát.

24 Mindemellett a Bíróság megállapította egyrészt, hogy az ismeretek és a szaktudás tanár és diák között történő átadása az oktatási tevékenység különösen fontos eleme (2007. június 14-én

Horizon College ítélet, C-434/05, EU:C:2007:343, 18. pont; 2019. március 14-i A & G Fahrschul/Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 21. pont).

25 Másrészt a Bíróság pontosította, hogy az „iskolai, illetve egyetemi oktatás” 2006/112 irányelv értelmében vett fogalma nem korlátozódik kizárólag a képesítés megszerzésére irányuló vizsgát vagy szakmai tevékenység gyakorlására irányuló képzésben való részvételt lehetővé tevő oktatási tevékenységekre, hanem magában foglal más tevékenységeket is, amelyek során az oktatás iskolában vagy felsőoktatási intézményben folyik, és amelyek célja a tanulók vagy hallgatók ismereteinek vagy képességeinek fejlesztése, feltéve hogy e tevékenységek nem tisztán szórakoztatási célokat szolgálnak (2010. január 28-i Eulitz ítélet, C-473/08, EU:C:2010:47, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2019. március 14-i A & G Fahrschul/Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 22. és 23. pont).

26 Így a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti „iskolai, illetve egyetemi oktatás” fogalma olyan tevékenységeket foglal magában, amelyek mind a sajátos jellegük, mind pedig a gyakorlásuk kerete alapján megkülönböztethetők (lásd ebben az értelemben: 2007. június 14-i, Horizon College ítélet, C-434/05, EU:C:2007:343, 20. pont; 2019. március 14-i A & G Fahrschul/Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 24. pont).

27 Ebből következik, hogy e fogalom útján az uniós jogalkotó bizonyos, valamennyi tagállamban azonos típusú oktatási rendszerre kívánt utalni, függetlenül az egyes nemzeti rendszerek sajátos jellemzőitől (2019. március 14-i A & G Fahrschul/Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 25. pont).

28 Ennélfogva az „iskolai, illetve egyetemi oktatás” fogalma a héarendszer szempontjából általában a széles és változatos tárgykörökre vonatkozó ismeretek és szaktudás átadásának integrált rendszerére, valamint ezen ismeretek és szaktudásnak a tanulók és hallgatók által – az e rendszert alkotó különböző fokozatokon való előrehaladásuk és szakosodásuk során – való mélyítésére és fejlesztésére utal (2019. március 14-i A & G Fahrschul/Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 26. pont).

29 E megfontolások fényében kell megvizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló úszóiskola által nyújtott úszásoktatás a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja értelmében vett „iskolai, illetve egyetemi oktatás” fogalma alá tartozhat-e.

30 A jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság hangsúlyozza, hogy az úszás oktatásához nyomós közérdek fűződik, és hogy e körülmény lehetővé teszi, hogy ezen oktatást a 2006/112 irányelv 132. cikkének (1) bekezdése szempontjából megkülönböztessék más oktatástól, mint például a 2019. március 14-i A & G Fahrschul/Akademie ítélet (C-449/17, EU:C:2019:202, 24) alapjául szolgáló ügy tárgyát képező, autósiskola által végzett gépjárművezetési oktatástól.

31 Márpedig meg kell jegyezni, hogy az olyan úszóiskola által nyújtott úszásoktatás, mint amely az alapeljárási tárgyat képezi, jóllehet bizonyos jelentőséggel bír, és általános érdekű célt szolgál, továbbra is eseti jelleggel nyújtott szakoktatást képez, amely önmagában nem feleltethető meg széles és változatos tárgykörökre vonatkozó ismeretek és szaktudás átadásának, sem pedig ezen ismeretek és szaktudás mélyítésének és fejlesztésének, amely az iskolai, illetve egyetemi oktatás jellemzője. (lásd analógia útján: 2019. március 14-i A & G Fahrschul/Akademie ítélet, C-449/17, EU:C:2019:202, 29. pont; 2019. október 7-i Finanzamt Hamburg/Barmbek/Uhlenhorst végzés, C-47/19, nem tették közzé, EU:C:2019:840, 33. pont).

32 Egyebekben, és habár nem tagadható a gépjárművezetés és a vitorlázás oktatása keretében átadott ismeretek jelentősége, különösen a vészhelyzetekben való helytállás tekintetében, illetve általánosabban a személyek biztonságának és épségének biztosítása

érdekében, a Bíróság a 2019. március 14-ii A & G Fahrschul-Akademie ítéletben (C-449/17, EU:C:2019:202) és a 2019. október 7-ii Finanzamt Hamburg-Barmbek-Uhlenhorst végzésben (C-47/19, nem tették közzé, EU:C:2019:840) megállapította, hogy ezen oktatások nem tartoznak az a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti „iskolai, illetve egyetemi oktatás” fogalma alá.

33 A fentiekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy „iskolai, illetve egyetemi oktatásnak” a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az nem foglalja magában az úszóiskola általi úszásoktatást.

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett második és harmadik kérdés?

34 Az első kérdésre adott válaszra tekintettel a második és a harmadik kérdésre nem kell válaszolni.

A költségekről

35 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (kilencedik tanács) a következőképpen határozott:

Az „iskolai, illetve egyetemi oktatásnak” a közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-ii 2006/112/EK tanácsi irányelv 132. cikke (1) bekezdésének i) és j) pontja szerinti fogalmát úgy kell értelmezni, hogy az nem foglalja magában az úszóiskola általi úszásoktatást.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.