

DÁMASO RUIZ?JARABO COLOMER

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

2005. február 22.(1)

C?498/03. sz. ügy

Kingscrest Associates Ltd

Montecello Ltd

kontra

Commissioners of Customs & Excise

(A VAT and Duties Tribunal, London [Egyesült Királyság] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Hatodik HÉA?irányelv – Adómentességek – A szociális gondozással és a szociális biztonsággal, valamint a gyermek? és ifjúságvédelemmel szorosan összefügg? szolgáltatások és termékértékesítések – »Karitatív jelleg?nek« elismert intézmények – Nyereségszerzésre törekv? magánjogi intézmény – A 13. cikk A. része (1) bekezdése g) és h) pontjainak értelmezése”

1. Ezen el?zetes döntéshozatali eljárás esetében az Els?fokú Bíróságot a „karitatív jelleg? intézmények” fogalmáról kérdezik, amelyet a hozzáadottérték?adóról (a továbbiakban: HÉA) szóló hatodik irányelv(2) 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontja arra alkalmaz, hogy meghatározza a szociális gondozással és szociális biztonsággal, valamint a gyermek? és ifjúságvédelemmel szorosan összefügg? szolgáltatásokra és termékértékesítésekre vonatkozó adómentességeket.(3)
2. A VAT & Duties Tribunal (Egyesült Királyság) (a HÉA és speciális adók tekintetében hatáskörrel rendelkező bíróság) el?tt folyó jogvita tárgya az, hogy bentlakásos gondozóotthonok m?ködtetése céljából létrehozott „partnership” (személyegyesítő társaság) adóköteles tevékenységet folytat?e. E bíróság három kérdést fogalmaz meg, amelyek közül csak a második indokolja a szóbeli szakasz lefolytatását, mivel az első és az utolsó kérdésre az eljárási szabályzat 104. cikkének 3. §-a útján gyorsabb választ lehetett adni, tekintve, hogy a válaszok világosan következnek az ítélezési gyakorlatból.

I – **Az értelmezés tárgyát képez? közösségi jogszabályok**

3. A hatodik irányelv X. címe szabályozza az adómentességeket. A 13. cikk a belföldi ügyletek keretében szabályozza bizonyos közhasznú tevékenységek adómentességét [A. rész (1) bekezdés]:

„[...]

g) szociális gondozással és szociális biztonsággal szorosan összefügg? szolgáltatások és termékértékesítések[(4)], beleértve a szociális otthonok, közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jelleg?nek elismert intézmények szolgáltatásait és termékértékesítéseit;

h) közintézmények vagy egyéb, az érintett tagállam által karitatív jelleg?nek elismert intézmények által végzett, a gyermek? és ifjúságvédelemmel szorosan összefügg? szolgáltatások és termékértékesítések;

[...]”

4. A hivatkozott rendelkezés A. része 13. cikke (2) bekezdésének a) pontja lehet?vé teszi, hogy a tagállamok nem közintézményeknek min?sül? intézmények esetén az el?írt adómentességek megadását a következ? feltételek teljesítését?l tegyék függ?vé:

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

– a vezetést és az igazgatást, alapvet?en önkéntes alapon, olyan személyeknek kell ellátniuk, amelyeknek sem saját személyükben, sem közvetít? személyeken keresztül nem f?z?dik közvetlen vagy közvetett érdekük az érintett tevékenységek eredményéhez;

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

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

II – Az alapügy és a nemzeti szabályozás

5. 1997. április 22?én a Kingscrest Associates Limited és a Montecello Limited létrehozta a „Kingscrest Residencial Care Homes” (a továbbiakban: a Kingscrest) nev? „partnership”?et, hogy nyereségszerzés céljából négy id?sgondozó otthont és két gyermekgondozó otthont üzemeltethessen, amelyeket a Registered Homes Act 1984 (a nyilvántartásba vett gondozóotthonokról szóló törvény), illetve a Children Act 1989 (gyermekvédelemr?l szóló törvény) értelmében 2002. április 1?jét?l, a Care Standards Act 2000 (a gondozási követelményekr?l szóló 2000. évi törvény, amely hatályon kívül helyezte az el?z? két törvényt) hatálybalépését?l kezd?d?en vettek nyilvántartásba; a hat otthont az e vonatkozásban hatáskörrel rendelkező National Care Standards Commissionnél vették nyilvántartásba.

6. A Charities Act 1993 a karitatív intézményekre vonatkozik, és 96. cikkében úgy határozza meg ezeket, mint olyan jogi személyiséggel rendelkező vagy nem rendelkező intézményeket, amelyeket karitatív céllal hoztak létre („*charitable purposes*”), és a High Court ellenőrzése alá tartoznak. A 97. cikk értelmében az említett célokat „Anglia és Wales jogával összhangban” kell meghatározni.(5)

7. 2002. március 21-én elfutott a Value Added Tax Act 1994 (a HÉÁ-ról szóló törvény) 9. melléklete 7. csoportjának 9. pontja az e csoportba tartozó társaság vagy közintézmény által nem nyereségszerzés céljából nyújtott szociális szolgáltatásokat és az e szolgáltatásokhoz kapcsolódó termékértékesítéseket mentesítette, így ebben az időszakban a Kingscrest tevékenysége adóköteles volt, mivel e társaság mindig nyereségszerzésre törekedett.

8. Kétségtelen, hogy a Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762) (a hozzáadottérték-adóról szóló, a szociális védelem és az egészségügy területén alkalmazandó rendelet) a szóban forgó időponttól kezdődően oly módon módosította a hivatkozott 9. pontot, hogy a mentesség megadásának már nem feltétele a tevékenység nem nyereségszerző jellege, ha ezt valamely „államilag szabályozott” magánintézmény végzi.

9. A jelen ügy szempontjából lényeges, hogy a 7. csoporthoz fűzött 6. megjegyzés a „szociális gondozói szolgáltatásokat” úgy határozza meg, mint „amelyek közvetlenül kapcsolódnak az időse, beteg, rázoruló vagy fogyatékos személyek testi vagy mentális jólétének javítása céljából nyújtott gondozáshoz, kezeléshez vagy oktatáshoz, illetve a gyermekek vagy fiatalok felügyeletéhez és védelméhez”. Márpedig ha ezeket a szolgáltatásokat valamely „államilag szabályozott” magánintézmény nyújtja, csak azt a tevékenységet kell figyelembe venni, amelynek folytatására létrehozták.

10. A 8. megjegyzés értelmében „államilag szabályozott” a bejegyzett, engedélyezett, vagy a parlament valamely általános törvénye értelmében miniszter vagy hatóság által e kötelezettség alól mentesített intézmény.(6)

11. Vitathatatlan, hogy a Kingscrest rendelkezik ezzel a jelleggel, mivel 2002. március 21-én óta HÉÁ-mentes gondozó szolgáltatásokat nyújt, és ez okból a Commissioners of Customs and Excises (a közvetett adók hatósága) e napi hatállyal törölte az adóalanyok nyilvántartásából.

III – Az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések

12. A Kingscrest a VAT & Duties Tribunal elfutott megtámadta ezt a határozatot, arra hivatkozva, hogy tevékenységének adómentessé minősítése sérti a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontját, a nemzeti bíróság pedig felfüggesztette az eljárást, és a következő kérdéseket terjesztette elzeter döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„1) Felhasználhatók-e a 77/388/EGK hatodik irányelv más nyelvi változatai a 13. cikk A. része (1) bekezdésének g) és h) pontjában szereplő »*charitable*« kifejezés értelmének megállapításához, vagy e kifejezés értelme ugyanaz kell, hogy legyen, mint a belső jogban?

2) Ha a [hatodik irányelv] 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontját úgy kell értelmezni, hogy alkalmazandó a szociális jellegként elismert intézményekre, úgy kell-e értelmezni, hogy alkalmazandó az olyan nyereségszerzésre törekvő jogalanyra is, mint a Kingscrest Residential Care Homes »*partnership*«?

3) A [hatodik] irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontját úgy kell-e értelmezni, hogy mérlegelési jogkört biztosít a tagállamoknak arra, hogy e rendelkezés hatálya alá

es?nek tekintsék a Care Standards Act 2000 (vagy a Registered Homes Act 1984, illetve a Children Act 1989) alapján nyilvántartásba vett intézményt, amely azonban nem közintézmény, és amelynek az érintett tagállam bel? joga szerint nincs karitatív jelleg? jogállása?”

IV – A Bíróság el?tti eljárás

13. A Bíróság Alapokmányának 20. cikkében el?írt határid?n belül az Egyesült Királyság Kormánya, a Kingscrest és a Bizottság terjesztett el? írásbeli észrevételeket, amelyek képvisel?i részt vettek a 2005. január 27?én tartott tárgyaláson, ahol megtették szóbeli észrevételeiket.

V – Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések vizsgálata

A – El?zetes megállapítások: a közösségi HÉA eredend? b?ne(7)

14. Meglep az a tény, hogy az olyan vállalkozás, amely mentes a szóban forgó adó alól, vitatja ezt a helyzetet, és az adó alanyává akar válni, de az adómentesség hátrányosan érinti, mert nem képes levonni a tevékenysége folytatásához szükséges termékek és szolgáltatások beszerzése során kifizetett adót, mivel ? került a végs? fogyasztó helyére.

15. Ez a helyzet természetellenes hatásokkal jár a rendszerre nézve, mivel a mentesség alkalmazására kötelezett alany az eladási árakon próbálja majd meg behozni veszteségeit, oly módon, hogy – objektív, meghatározott tevékenységek el?mozdítása vagy bizonyos ipari ágazatok fejlesztése céljából kialakított mentességekr?l lévén szó – a kit?zött célnak az ellenkez?je valósul meg, mivel az „adókedvezmény” drágábbá teszi a gazdasági tranzakciókat.

16. Egyes szerz?k nem ok nélkül állítják, hogy a HÉA közös rendszerének mentességei sértik az adó általánosságának elvét, és megtörik semlegességét(8), mivel úgy ítélik meg, hogy ezen adó jellegéhez mérten megfelel?bb volna csökkentett vagy akár minimális adókulcsokat megállapítani, amelyeknek hasonló következményeik lennének a végs? beszédés tekintetében, de nem torzítanák a rendszer m?ködését(9).

B – Az értelmezés szempontjai, különösen a „nyelvi szempont” (els? kérdés)

17. Az egyesült királysági bíróság a Bírósággal való párbeszédét olyan kérdéssel kezdi, amely két, az ítélkezési gyakorlat által már elosztatott kétséget tartalmaz. Az els? arra irányul, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontjában alkalmazott „karitatív jelleg” kifejezést a nemzeti jog fényében vagy a közösségi jogrend sajátos szükségleteinek megfelel?en kell-e értelmezni; abban az esetben, ha a válasz ez utóbbi értelmezés felé mutat, a második kérdés arra irányul, hogy ezen értelmezés során figyelembe lehet-e venni a jogszabály egyéb nyelvi változatait is.

18. A megoldás szempontjából hasznos lehet, amint arra már utaltam a CSC Financial Services ügyre vonatkozó 2001. július 12?i és a Cimber Air ügyre vonatkozó 2004. március 25?i indítványomban(10), ha emlékeztetek a bizonyos jogügyleteket a HÉA alól mentesít? rendelkezések értelmezése céljából elfogadott szempontokra.

19. Ezen ügyekben hangsúlyoztam, hogy mivel a HÉA?kötelezettség az általános szabály a hatodik irányelv 2. cikkének (1) bekezdése értelmében, a mentességek kivételt képeznek, és ezeket – mint minden eltérést az adókötelezettségt?l – megszorítóan kell értelmezni(11), amint azt az ítélkezési gyakorlat is elismeri, még ha ez az elvárás a kit?zött cél elérését akadályozó magyarázatok által nem is foszthatja meg e mentességeket tartalmuktól.(12)

20. A semlegességnek a HÉA közös rendszerében meghatározó elvére is hangsúlyt helyeztem, amely elvet torzítja a mentességek rendszere, mivel ez utóbbi sérti az adókötelezettség általános

jellegét, amely az egységes piacon folyó verseny szolgáltatásban álló eszköz, és ily módon annak érdekében, hogy biztosítható legyen az adórendszer koherenciája és kohéziója minden tagállamban, azt a következtetést kell levonni, hogy a hatodik irányelv X. címe a közösségi jog autonóm fogalmait alkalmazza.

21. A jelen ügy szempontjából a hatodik irányelv 13. cikke, amint ezt tizenegyedik preambulumbekézése is jelzi, közös adómentességi listát tartalmaz abból a célból, hogy minden tagállamban egységes módon szedjék be a Közösség saját forrásait, amiből az következik, hogy a hivatkozott adóügyi intézkedések olyan sajátos fogalmak, amelyeket az Európai Unió jogrendszeréből kiindulva, annak strukturális szükségletei szerint kell meghatározni, amint arra újabban a fent hivatkozott Temco Europe ügyben hozott ítélet 16. pontja is emlékeztetett.(13)

22. Következésképpen a 13. cikk kifejezéseit csak akkor lehet az egyes nemzeti jogrendszerek sajátos kategóriáinak segítségével értelmezni, ha így olyan meghatározáshoz lehet jutni, amely ugyanazon terjedelmet biztosítja a Közösség minden pontján, ellenkező esetben azonban egyéb, az állami rendszerektől eltérő forrást kell igénybe venni a közösségi jog hatékonyságának megőrzése érdekében. E kutatásban az úgynevezett „nyelvi szempont” nagyon hasznos eszköz, mivel a jogintézmény lényegét és az elismerését igazoló okot kutatva, kellő tiszteletben tartva az adósemlegességnek a HÉA közös rendszerétől elválaszthatatlan elvét, mindenképpen segítségül kell hívni a különböző nyelvi változatokat(14), hogy meg lehessen határozni a hatodik irányelv kifejezéseinek jelentését.

23. Azt javaslom tehát, hogy a Bíróság olyan értelemben válaszoljon az első kérdésre, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontjában szereplő „karitatív jelleg” (angolul „charitable”) kifejezés jelentése meghatározásának érdekében az összehangolt értelmezés céljából figyelembe lehet venni a Közösség egyéb hivatalos nyelvein elfogadott változatokat is, mivel e kifejezésnek nem lehet a nemzeti jogból származó jelentést tulajdonítani, amennyiben ez eltérő értelmezésekhez vezethet.

24. Ezen utóbbi pont arra készítet, hogy túllépjünk azon, amit a kérdés megfogalmazása sugall, mivel – tekintve, hogy a közösségi jog egységes értelmezésének biztosításáról van szó – ez a feladata a Bíróság hatáskörébe tartozik, amely az egyes fordítások átfogó vizsgálata után jelzi a nemzeti bíróságnak, hogy amikor a jogszabály „karitatív jellegűnek” elismert intézményeket említ (angolul „organizations recognized as charitable”), akkor, mint azt a Bizottság is megállapítja írásbeli észrevételeiben, azokra az intézményekre utal, amelyek gondozás jellegű szolgáltatást nyújtanak.

25. Nem csak azért kell ezt a megoldást alkalmazni, mert az irányelv nyelvi változatainak többsége(15) a spanyol „carácter social”-hoz hasonló kifejezéseket használ (angolul „social nature”),(16) hanem azért is, mert ez a legmegfelelőbb a jelen ügy szempontjából. A 13. cikk A. részének (1) bekezdését elemezve felfedezhető az a szándék, hogy adómentesek legyenek azok az ügyletek, amelyek – a szociális és demokratikus jogállam valódi célkitűzéseivel szoros összefüggésben állva(17) – közérdekeknek minősülnek, és azon tevékenységekben gyökereznek, amelyeket hagyományosan a közhatalom támogatott és irányított közvetlenül vagy köztes jogi személyeken keresztül (postai és televíziós szolgáltatások, egészségügy, oktatás, társadalombiztosítás, gyermek- és ifjúságvédelem, a szabad vallásgyakorlás, a testnevelés és a sport, a kultúra előmozdítása). E körülmények között vitathatatlan, hogy az angol „charitable” kifejezés nem a *caritas*-ra vagy a jótékonyagra utal, ami valamely magánjellegű, a rászorultakat támogató cselekvésre utal,(18) hanem valamely más, sokkal tágabb közérdekek fogalomra, amely ugyan magába foglalhatja az altruista jellegű cselekvéseket, de beletartozik minden, a leghátrányosabb csoportokat támogató politika.

26. A fenti megállapítások nem érintik az egyesült királysági bíróság által előterjesztett többi

kérdést.

C – „Karitatív jelleg” kontra nyereségszerzés? (második kérdés)

27. Második kérdésével az el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja tudni, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése g) és h) pontjának értelmében „karitatív”?nak min?síthet?e valamely nyereségszerzésre törekv? magánjogi intézmény?

28. Az igenl? választ két érv is alátámasztja: az egyik teleologikus jelleg?, a másik pedig rendszertani.

29. Nem szabad elfelejteni, hogy a mentességek, amint arra már utaltam a fenti 18. pontban hivatkozott CSC Financial Services ügyre vonatkozó indítványomban, olyan adóel?nyöknek min?sülnek, amelyeket gazdasági jelleg? és negatív el?jel? támogatási eszköznek kell tekinteni. A hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése objektív jelleg? feltételeket állapít meg a vonatkozó ágazatok bátorítása céljából felszabadítva az adó alól bizonyos olyan tényeket, amelyek egyébként adókötelesek lennének. A mentesség tehát a jogügyletekre, és nem az ezeket végrehajtó jogalanyokra vonatkozik, bár ez utóbbiak a kedvezményezettjei.(19) Amikor tehát a hatóságok és „karitatív jelleg?” szervezetek gondozási feladatainak el?mozdítása és bátorítása a cél, lényegtelen, hogy ez utóbbiak nyereségszerzésre törekszenek-e, vagy sem. Az ezzel ellentétes megoldás megtörheti a HÉA közös rendszerét, és sértheti a semlegesség elvét, mivel az egyes tagállamok hatályos jogrendszereinek megfelelően eltér? bánásmódot tesz lehetővé az azonos tevékenységek vonatkozásában.

30. A Bizottság által javasolt, két évr? hivatkozó rendszertani magyarázat az el?bbi érvelést támasztja alá. Az els? érv szerint, ha a hatodik irányelv 13. cikke A. részének (1) bekezdése kizárja a mentesség alól a nyereségszerzésre törekv? gazdasági egységek tevékenységét, ezt kifejezett módon teszi, mint az l) és m) pontban.(20) A második érv ellenben azon alapul, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése a) pontjának nem lenne értelme, mert ez a rendelkezés, mivel arra jogosítja a tagállamokat, hogy az (1) bekezdés g) és h) pontjában el?írt mentességek magánjogi társaságok részére történ? megadását ahhoz a feltételhez köthessék, hogy e társaságok célja ne a rendszeres nyereségszerzés legyen, elismeri, hogy az el?z?ekben hivatkozott szabály azokat a eseteket is magában foglalja, amelyekben a kit?zött cél a nyereség szerzése.

31. Az általam javasolt megoldást hallgatólagosan az ítélezési gyakorlat is elfogadta. A Bulthuis?Griffioen?ügyben hozott ítéletben(21) ugyanis nem történt döntés e tekintetben, és az ítélet kizárta a mentességb?l a természetes személyek tevékenységét, hangsúlyozva, hogy ilyen körülmények között irreleváns lett volna nyereségszerzési cél fennállásáról határozni, a Gregg?ügyben hozott ítélet(22) korigálta ezt a kezdeti irányt, és elismerte, hogy a g) pont magában foglalja a vállalkozást üzemeltet? jogalanyokat, oly módon, hogy a mentességet a nyereség szerzésére törekv? szervezetek gondozási tevékenységére is kiterjeszti, mivel a „vállalkozás m?ködtetésének” ténye a nyereségszerzésre való törekvést is magában hordozza.(23) Másfel?l a Hoffmann?ügyben hozott ítélet(24) kimondta, hogy a hatodik irányelv 13. cikkének A. része keretében valamely tevékenység kereskedelmi jellege nem zárja ki a tevékenység közérdek? jellegét (a 38. pont vége), mert a cél a társadalom javára végzett tevékenységek el?mozdítása, a szolgáltatás gazdasági és jogi rendszerét?l függetlenül.

32. Összességében az a körülmény, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontjában foglaltak értelmében m?köd? jogalanyok nyereség szerzésére törekszenek, nem jelenti akadályát annak, hogy ezeket a jogalanyokat „karitatív jelleg? intézmények”?nek lehessen min?síteni, amiért is elvben a Kingscrest is megkaphatja ezt a min?sítést.

D – *A tagállamok arra vonatkozó mérlegelési jogköre, hogy a magánjogi intézményeket „karitatív jellegűnek minősítsék (harmadik kérdés)*

33. Harmadik kérdésével az elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy a nemzeti hatóságoknak van-e mérlegelési jogkörük arra, hogy karitatív jellegűnek ismerjék el a nem a közjog által szabályozott intézményeket. A közösségi ítélkezési gyakorlat már igenlő választ adott két, viszonylag új keletű ítéletben: az első a Kügler-ügyben(25), a másodikat pedig a Dornier-ügyben(26) hozták. Az elzetes döntéshozatalra utaló végzés e része megoldásának tekintetében elegendő lenne ezekre az ítéletekre hivatkozni, de a kérdés megfogalmazásában, bár rejtett módon, felvetődik annak kétsége, hogy a Care Standards Act 2000 (korábban a Registered Homes Act 1984 és a Children Act 1989) alapján történt nyilvántartásba vétel e mérlegelési jogkör megfelelő alkalmazását jelenti-e.

34. A hivatkozott ítéletek e jogkör gyakorlásában nem biztosítanak korlátlan szabadságot a tagállamok számára, amely jogkörre vonatkozóan a közösségi elveket kell alkalmazni, különösen az egyenlő bánásmód elvét (a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 56. pontja), majd ez után számos egyéb elemet is figyelembe kell venni, mint az érintett adóalany tevékenységeinek közérdeke voltát, azt, hogy az ugyanilyen tevékenységeket végző más adóalanyok már hasonló elismerést élveznek, valamint azt, hogy a kérdéses szolgáltatások költségeit nagyrészt a betegbiztosítási pénztár vagy más társadalombiztosítási szerv viseli (lásd a fent hivatkozott Kügler-ügyben hozott ítélet 57. és 58. pontját, valamint a fent hivatkozott Dornier-ügyben hozott ítélet 72. pontját).

35. Következésképpen e fogalom olyan jelentését, valamint néhány olyan stabil szabályt kell meghatározni, amelyek segítségével pontosabban behatárolható ez a mérlegelési jogkör, és így jól meghatározott keretet lehet biztosítani a kérdést elterjesztő bíróság számára, amelyen belül meghozhatja a nemzeti jogszabályra vonatkozó, kizárólagos hatáskörébe tartozó döntést.

36. Mindenekelőtt arra kell emlékeztetni, hogy a HÉA, különösen az objektív mentességek jogterületén az adóhatóságoknak oly módon kell gyakorolniuk jogkörüket, hogy ne sértsék az adósemlegességet és az egyenlőség imperatív követelményét, és nem szabad megfélemlíteniük a mentességek kivételes jellegét. E tekintetben a Bíróság által is elismert két korlát létezik: az egyik, amely a közérdekre irányuló tevékenység jellegét veszi figyelembe, és a másik, amely a HÉA tekintetében egyenlő bánásmódot ír elő a hasonló helyzetben lévő gazdasági szereplők vonatkozásában(27), amiből az következik, hogy a minősítés szempontjainak semlegesnek, elvonatkoztatottnak és előre meghatározottnak kell lenniük.

37. Ugyanerre a következtetésre juthatunk, ha azokat a korlátokat vesszük tekintetbe, amelyekről a hatodik irányelv 13. cikkének A. része rendelkezik: az (1) bekezdés arra kötelezi a tagállamokat, hogy mentesítsék a szociális gondozással és szociális biztonsággal, valamint a gyermek- és ifjúságvédelemmel szorosan összefüggő, közintézmények vagy egyéb „karitatív jellegűnek” elismert intézmények által végzett tevékenységeket; a (2) bekezdés a) pontja értelmében a tagállamok az előírt adómentességek megadását az előírt feltételek, vagy ezek valamelyikének teljesítésétől tehetik függővé, amelyek között szerepel, hogy az intézmények ne törekedjenek rendszeres nyereség szerzésére, legyenek jótékonyági jellegűek, vagy hatósági, illetve olyan árakat kell alkalmazniuk, amelyek nem haladják meg a hatósági árakat.

38. Már megállapítottam, hogy ez a rendelkezés nem zárja ki, hogy „karitatív jellegűnek” lehessen minősíteni valamely nyereség szerzésére törekvő intézményt, most azonban hangsúlyoznom kell, hogy – amint azt a Bizottság is állítja – ugyanakkor nem is kötelez arra, hogy ilyennek kelljen minősíteni bármely olyan vállalkozót, aki az adómentes tevékenységekkel összefüggő szolgáltatásokat nyújt, mivel ez az eljárás, túl azon, hogy megfosztaná értelmétől e két

rendelkezést, éppen a kivételt tenné általános szabállyá. Következésképpen a tagállamoknak nemcsak a tevékenység jellegét kell értékelniük, hanem az ezt végző intézményi struktúráját is, valamint azt a módot, ahogyan ezt a tevékenységet az intézmény végzi.(28)

39. E körülmények között az olyan rendszer, mint amelyet a Care Standards Act 2000 ír el, amely a National Care Standards Commission általi nyilvántartásba vétel útján ismeri el a nemzeti jogszabályok által elírt összes feltételnek megfelelő gondozó intézmények „karitatív” jellegét, az ellenőrzést olyan *ad hoc* szervezetre bízva, amely a jogalkotó által meghatározott szigorú mérlegelési határokon belül további feltételeket is elírhat, megfelelhet a fent hivatkozott követelményeknek, még akkor is, ha – amint azt a Kügler és a Dornier ügyben hozott ítélet rögzítette (57., illetve 74. pont) – ez az értékelés a kérdést elterjesztő bíróság feladata.

VI – Véggkövetkeztetések

40. A fenti megállapításokra figyelemmel azt indítványozom, hogy a Bíróság az alábbi értelemben válaszoljon a VAT & Duties Tribunal által elterjesztett kérdésekre:

„1) A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontjában szereplő »karitatív jelleg« (angolul: *charitable*) kifejezés jelentésének tisztázásához e jogszabály egyéb nyelvi változatait is figyelembe kell venni, anélkül hogy e kifejezésnek a nemzeti jogban alkalmazott jelentést lehessen tulajdonítani, ha ez eltér értelmezésekhez vezet.

2) Az a körülmény, hogy valamely, a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének g) és h) pontja értelmében adómentes tevékenységet végző gazdasági szereplő nyereség szerzésére törekszik, nem zárja ki, hogy ez »karitatív jellegűnek« minősüljön.

3) A tagállamok a hivatkozott rendelkezések értelmében mérlegelési jogkörrel rendelkeznek a tekintetben, hogy »karitatív jellegű« jogállással rendelkezőnek ismerjenek el valamely intézményt, de ezt a jogkört egyfelől a HÉA semlegessége elvének és az adóalanyok közötti egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartásával, másfelől a tevékenység tartalmának és folytatása céljának figyelembevételével kell gyakorolniuk, oly módon, hogy e meghatározás megfeleljen azon előre meghatározott, objektív és elvonatkoztatott feltételeknek, amelyek figyelembe veszik a tevékenység jellegét, az ezt végző szervezeti struktúráját, és azt a módot, ahogyan e tevékenységet az intézmény végzi. Minden esetben a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik annak értékelése, hogy ezeket a korlátokat túllépték-e.”

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

2 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.).

3 – A jelen indítványban olyan kifejezéseket alkalmazok, mint „szociális gondozás”, „szociális támogatás”, „gondozási tevékenység” és hasonló, az említett jogi aktusokat a hivatkozott jogszabályokba beleértve.

4 – Csak a spanyol nyelvi változatot érintő megjegyzés.

5 – Az előzetes döntéshozatalra utaló végzés 17. pontjából kiderül, hogy egy 1981-ben hozott határozatában (Income Tax Commissioners contra Pemsel [1981] AC 531) a House of Lords

megállapította, hogy a „charitable” kifejezés jogi jelentése nem egyezik meg köznapi jelentésével, mivel a jog szempontjából releváns főbb karitatív célokat a szegények segítése, az oktatás és a vallás támogatása, valamint egyéb, a közösség számára hasznos tevékenységek jelentik.

6 – A helyi hatóságok területén különböző időpontban hatályba lépő rendelkezések kizárásával.

7 – E kifejezést Ibáñez García, I., „Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario” c. művében? kölcsönöztem, megjelent: *Noticias de la Unión Europea*, 2003, n° 226., 103–115. o.

8 – Lásd Pérez Herrero, L. M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, editorial Cedecs, Barcelona 1997, 201. o., Ibáñez García, I., egy példa segítségével magyarázza el idézett művében (103. és 104. o.), hogy a semlegesség elve nem egyeztethető össze a levonható hányadnak a hatodik irányelv 17. cikke (2) bekezdésében és 19. cikkében előírt szabályával, annak ellenére, hogy a közösségi ítélkezési gyakorlat az ellenkezőjét állítja: a C?306/94. sz., Régie Dauphinoise ügyben 1996. július 11-én hozott ítélet (EBHT 1996., I?3695. o.) megállapítja, hogy e rendelkezések célja „a HÉA közös rendszere által garantált tökéletes semlegesség célkitűzése tiszteletben tartásának biztosítása”.

9 – Ibáñez García szerint, id. mű 105. o.

10 – A C?235/00. sz., CSC Financial Services ügyben 2001. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2002., I?10237. o.) és a C?382/02. sz., Cimber Air ügyben 2004. december 16-án hozott ítélet (az EBHT-ban nem tették közzé).

11 – A C?185/89. sz., Velker Internacional Oil Company ügyben 1990. június 26-án hozott ítélet (EBHT 1990., I?2561. o.) 19. pontja, a C?2/295. sz. SDC-ügyben 1997. június 5-én hozott ítélet (EBHT 1997. I?3017. o.) 20. pontja, a C?359/97. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2001., I?6355. o.) 64. pontja, a C?240/99. sz. Skandia-ügyben 2001. március 8-án hozott ítélet (EBHT 2001., I?1951. o.) 32. pontja. Az előzőek mellett még három, 2003. november 3-án hozott ítéletre kell hivatkozni: a C?8/01. sz. Taksatorringen-ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I?13711. o.) 36. pontjára, a C?212/01. sz. Unterpertinger-ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I?13859. o.) 34. pontjára és a C?307/01. sz. d’Ambrumenil-ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I?13989. o.) 52. pontjára. Újabban a Bíróság a C?284/03. sz., Temco Europe ügyben 2004. november 18-án hozott ítélete (EBHT 2004., I?0000. o.) 17. pontjában megerősítette a mentességek szigorú értelmezésének elvét.

12 – Amint azt a már hivatkozott Temco Europe ügyre vonatkozó indítványom 37. pontjában kiemeltem, az ítélet a 17. pontban fogadja el ezt a szempontot.

13 – Ebben az ítéletben a következő ítéletekre történik hivatkozás: a C?358/97. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2001., I?6301. o.) 51. pontja, a C?315/00. sz. Maierhofer-ügyben 2003. január 16-án hozott ítélet (EBHT 2003., I?563. o.) 25. pontja és a C?275/01. sz. Sinclair Collis ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I?5965. o.) 22. pontja. Ugyanebben az értelemben lásd a C?359/97. sz., Egyesült Királyság kontra Bizottság ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2001., I?6355. o.) 63. pontját, a C?326/99. sz. „Goed Wonen” ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2002., I?6831. o.) 47. pontját és a C?269/00. sz. Seeling-ügyben 2003. május 8-án hozott ítélet (EBHT 2003., I?4101. o.) 46. pontját.

14 – A nyelvi sokszínűség és problémái már korán megjelennek az irodalomban, 1605-ben M. de Cervantes így írt a *Don Quijote* (RBA, Edición de Martín de Riquer, Barcelona, 1994) első része második fejezetében (113. o.): „Péntek volt, s a fogadóban csupán néhány adag olcsó keszeg volt

ennivalónak [amelyet Kasztíliaiban *abadejónak*, Andalúziában *bacallaónak*, máshol *curadillónak*, megint máshol *truchuelának* hívnak].

15 – Az elzetes döntéshozatalra utaló végzés időpontjában (2003. november 26.) hivatalos közösségi nyelvekről van szó.

16 – A francia („*caractère social*”), a portugál („*carácter social*”), az olasz („*carattere sociale*”), a német („*soziale Charakter*”), a holland („*sociale aard*”), a görög („*?????????? ??????????*”) és a finn („*luonteeltaan yhteiskunnallisuus*”) nyelvű szövegek a spanyol „*carácter social*” kifejezéshez hasonló elemeket tartalmaznak. Kétségtelen, hogy a svéd („*välgörenhetsorganisationer*”) és a dán („*almennyttig karakter*”) kifejezések közelebb állnak az angolhoz.

17 – Az elmélet a „jóleti állam” szolgáltatásairól szól (lásd: Pérez Herrero, L. M.: *La Sexta Directiva comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial, S. L., Barcelona, 1997, 204. o.).

18 – Ch. Dickens, a *The Life and Adventures of Martin Chuzzlewit* című művében (Penguin Books, 1968, 515. o.) a Tigg nevű szereplő pénzügyi nehézségeivel kapcsolatban ezt mondhatja vele: „*charity begins at home, and justice begins next door*”.

19 – A Kingscrest, hogy ne tartozzon a mentességekre vonatkozó jogszabály hatálya alá, megpróbálja bizonyítani, hogy nyereségszerzésre törekszik, de súlyos hibát követ el, mivel ez esetben nem szubjektív mentességről van szó. A C-174/00. sz. Kennemer Golf ügyben 2002. március 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-3293. o.) 19. pontja így minősíti, mivel elismeri, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének h)–p) pontjában előírt mentességek célja kedvezőbb bánásmód biztosítása bizonyos, nem kereskedelmi célú tevékenységet folytató intézmények számára; mindenesetre ezt a megállapítást egyszer *obiter dictumként* megvizsgálva az éppen az ellenkező állítást támasztja alá, tehát a mentesség végső oka a folytatott tevékenység jellegében rejlik. Pont Clemente, J. F. a *La exención tributaria* című műben (*análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y al IVA*, Editorial EDESA, 1986, 26. és 27. o.): csak akkor lehet objektív mentességről beszélni, amikor a törvény különböztet meg meghatározott tevékenységeket, és – annak ellenére, hogy ezek éppen a törvény értelmében adókötelesek – mentesíti ezeket az adókötelezettség alól. Ezzel szemben, a jogalkotó, ha adóügyi szempontból nem vesz figyelembe valamely adóalanyt vagy az adóalanyok valamely kategóriáját – akiknek, ha nem létezne ez a kizáró jogszabály, teljesíteniük kellene kötelezettségüket – szubjektív mentességet hoz létre. Az előbbieket lehetetlenné teszik az adójogviszony létrejöttét, míg az utóbbiak csak a mentesített adóalany kötelezettségét szüntetik meg, amely körülmény azonban nem zárja ki, hogy ez a kötelezettség másokra háruljon.

20 – Az l) pont „politikai, szakszervezeti, vallási, hazafias, világnézeti elkötelezettség, jótékonyági vagy társadalmi célokat követő” intézményeket említ, míg az m) pont „nonprofit jellegű intézmények” által „olyan személyek felé” teljesített szolgáltatásokra vonatkozik, „amelyek [helyesen: akik] sportolnak vagy edzenek.”

21 – A C-453/93. sz. Bulthuis-Griffioen-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet (EBHT 1995. I-2341. o.).

22 – A C-216/97. sz. Gregg-ügyben 1999. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-4947. o.).

23 – Érdekesek Cosmas főtanácsnoknak a Gregg-ügyre vonatkozó indítványa 24. és ezt követő pontjai.

- 24 – A C-144/00. sz. Hoffmann-ügyben 2003. április 3-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-2921. o.).
- 25 – A C-141/00. sz. Kügler-ügyben 2002. szeptember 10-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-6833. o.) 54. pontja.
- 26 – A C-45/01. sz. Dornier-ügyben 2003. november 6-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-12911. o.) 69. pontja.
- 27 – Nem véletlen, hogy a hatodik irányelv 13. cikke A. része (2) bekezdése a) pontjának utolsó francia bekezdése megtiltja a tagállamoknak, hogy mérlegelési jogkörük gyakorlása során az adó fizetésére kötelezett vállalkozások rovására torzítsák a versenyt.
- 28 – Ezek a megállapítások nem cáfolják a mentesség objektív jellegét, amely mentesség továbbra is a tevékenység jellegére vonatkozik, attól függetlenül, hogy azt szubjektív módon korlátozzák, az elny hatékonyságának biztosítása céljából feltételeket szabva a mentesített szolgáltatásokat nyújtó intézményekkel szemben.