

DÁMASO RUIZ?JARABO COLOMER

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2009. július 7.1(1)

C?246/08. sz. ügy

Az Európai Közösségek Bizottsága

kontra

Finn Köztársaság

„Tagállami kötelezettségszegés – HÉA – A »gazdasági tevékenység« fogalma – Állami és magán jogi tanácsadási szolgáltatások – Térítés a jövedelemre való tekintettel – Közhatalom – A verseny torzulása”

I – Bevezetés

1. A Finn Köztársaság 2002?ben úgy döntött, hogy a hagyományosan csak a legalacsonyabb jövedelm? polgároknak biztosított ingyenes jogi tanácsadást kiterjeszti a lakosság egy másik olyan rétegére is, amely ugyan valamivel magasabb jövedelemmel rendelkezik, de csak nehézségek árán képes e szolgáltatás teljes költségét viselni. Ezekben az esetekben azonban a törvény el?írja, hogy a kedvezményezett az anyagi körülményeihez igazodó mértékben köteles részben megtéríteni a közalkalmazott vagy szabadfoglalkozású ügyvéd munkáját.
2. A finn jogszabályok a fent említett jogi tanácsadást mentesítik a hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: HÉA) alól, ha azt az erre létrehozott jogi tanácsadó irodák egyike nyújtja, és az ügyfél azok díját részben téríti. A jelen ügyben az Európai Közösségek Bizottsága úgy véli, hogy e finn jogszabály a 77/388/EGK irányelv(2) több rendelkezését sérti.
3. Az ilyen jelleg? tevékenységek adójogi szabályozásának vizsgálata lehet?vé teszi azt, hogy bizonyos közszolgáltatásoknak a magánszektorba való kihelyezésével foglalkozzunk, azzal a módszerrel, amely egyre inkább terjed az olyan különösen túlterhelt közszektorokban, mint az egészségügy vagy az oktatás.

II – Jogi háttér

A – *A közösségi jog*

4. A Bizottság keresete a hatodik irányelven alapul, jöllehet 2007. január 1?je óta a 2006/112/EK(3) irányelv van hatályban.

5. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a HÉA alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”.

6. A 4. cikk (1) bekezdése szerint „adóalany» az a személy, aki a (2) bekezdésben meghatározott bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.” A (2) bekezdés szerint e „gazdasági tevékenység” magában foglalja „a termelők, a kereskedők, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenységét [...], beleértve a kitermelő ipari és mezőgazdasági tevékenységeket, valamint az egyéb szakmai tevékenységeket is”, és „azon tevékenység[et] is, amely bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítását foglalja magában”.

7. A 4. cikk (5) bekezdése azon közintézmények adókötelezettségét szabályozza, amelyek „nem minősülnek adóalannak 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”. A második albekezdés azonban leszögezi, hogy „ezeket [a tevékenységeket, illetve értékesítéseket] illetően adóalannak minősülnek, amennyiben nem adóalanyként való kezelésük a verseny jelentős torzulását eredményezné”.

B – A finn jog

8. A finn jogi tanácsadó rendszer négy, 2002-ben elfogadott jogszabályon alapul, amelyek: a jogi tanácsadásról szóló 2002. április 5-ii törvény,(4) az állami jogi tanácsadó irodákról szóló törvény,(5) a jogi tanácsadásról szóló, 2002. május 23-ii miniszteri rendelet(6) és a jogi tanácsadás díjazásának feltételeiről szóló, szintén 2002. május 23-ii miniszteri rendelet.(7)

9. E rendelkezések szerint az államkincstár biztosítja a jogi tanácshoz való hozzáférést, ha valakinek bírósági eljárásban vagy bíróságon kívül jogi képesítéssel rendelkező személy tanácsára van szüksége, az anyagi helyzete azonban nem teszi lehetővé számára, hogy a szolgáltatás díját teljes egészében megtérítse.

10. A tanácsadást kérelemre nyújtják, és az történhet teljesen térítésmentesen vagy olyan részleges térítés ellenében, amelyet a kérelmező havi jövedelme és vagyona alapján állapítanak meg.(8) E „részben térítésmentes” jogi tanácsadást 2002-ben vezették be, és így módon a tanácsadást a csekély mértékben magasabb jövedelemmel rendelkező személyekre is kiterjesztették. A kérelmező által fizetendő díj ez esetben két részből áll: az „alap-hozzájárulásból” és a „kiegészítő hozzájárulásból”.

11. Az „alap-hozzájárulás” (*perusomavastuu*) a kedvezményezett jövedelmének arányában a szolgáltatás díjának és folyó költségeinek 0-75%-a között ingadozik.(9) Azon egyedülálló személyek, akik havonta több, mint 1400 euró, és azon házaspárok, akik havonta (háztársanként) több, mint 1200 euró jövedelemmel rendelkeznek, e támogatásra nem jogosultak.(10)

12. A „kiegészítő hozzájárulást” (*lisäomavastuu*) kizárólag azon jogi tanácsadásra jogosult személyek viselik, akik 5000 euró feletti értékben rendelkeznek forgó vagy könnyen lehívható eszközökkel, mégpedig az 5000 eurót meghaladó értékű vagyontárgy felének erejéig.(11)

13. A tanácsadást általában a Finnországban létrehozott 65 jogi tanácsadó irodában foglalkoztatott állami jogi tanácsadók nyújtják. A bírósági eljárásban történő képviselőre azonban megnevezhető beleegyezéséről nyilatkozó magán jogi tanácsadó is, és ha a kérelmező a szükséges követelményeket teljesíti szakembert javasol, őt választják ki a képviselőre, hacsak

nem állnak fenn ezt kizáró okok.(12)

14. Az állami jogi tanácsadó irodákat nagyrészt az államkincstárból finanszírozzák. Az ügyfelek által „alap?hozzájárulásként” vagy „kiegészít? hozzájárulásként” fizetett összegeket az egyes irodák költségvetésének bevételeként könyvelik el.(13) Az ezen irodákban dolgozó jogi tanácsadók közalkalmazottak, akik az államtól kapják a fizetésüket.

15. A magán jogi tanácsadóknak – a szükséges tevékenység és az id?ráfordítás figyelembevételével – megfelel? díjazást, valamint költségtérítést biztosítanak. Ha valamely fél ingyenes jogi tanácsadásra jogosult, az állam viseli a szolgáltatás valamennyi költségét; részben térítésmentes tanácsadás esetén az érintett a törvényben megállapított részt, az állam pedig a fennmaradó összeget fedezi.

16. A magán jogi tanácsadó és az állami iroda tiszteletdíját ugyanazon szempontok alapján számítják.(14) Következésképpen az ügyfél által viselend? rész azonos, függetlenül attól, hogy ki nyújtja a szolgáltatást.

17. Az egyetlen különbség a HÉA?rendszerben rejlik, mivel a magánügyvéd a jogi tanácsadásról szóló törvény alapján mindig alanya a HÉA?nak, míg a közalkalmazottak által nyújtott jogi tanácsadás adómentes, függetlenül attól, hogy azt térítésmentesen vagy részleges térítés ellenében nyújtják.(15)

III – A pert megel?z? eljárás

18. A 2004. október 13?i els? levelében a Bizottság felhívta a finn hatóságok figyelmét az azonos jogi tanácsadásnak a HÉA?törvényben aszerint történ? eltér? kezelésére, hogy azt magánügyvédek vagy állami irodában dolgozó jogászok nyújtják. A Bizottság hozzátette, hogy e szabályozás a rendelkezésére álló információk alapján a verseny jelent?s torzulását eredményezi a magánügyvédek hátrányára.

19. 2004. december 17?i levelükben a finn hatóságok ismertették a kifogásolt HÉA?rendszert, amely ugyan torzítja a versenyt, ezt azonban csak nagyon korlátozottan teszi, mivel a kérelmez?nek az állami és a magán tanácsadó közötti választását nemcsak a HÉA?kötelezettség, hanem más olyan tényez?k is meghatározzák, mint a kiválasztott személy képzettsége vagy az állami irodák nagy munkaterhe.

20. Mivel a fenti nyilatkozatokat elégtelennek tartotta, a Bizottság 2005. december 19?én felszólító levelet küldött a Finn Köztársaság részére, amelyben felhívta, hogy az állami jogi tanácsadók által bírósági eljárás keretében teljesített jogi szolgáltatásokra – amelyeket tehát magánügyvéd is nyújthat – vessen ki HÉA?t, amennyiben azok díjának egy részét a kérelmez? viseli. A Bizottság véleménye szerint a közalkalmazottak ebben az esetben nem folytatnak olyan hatósági tevékenységet, amely feljogosítaná ?ket arra, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének els? albekezdése alapján mentesüljenek a HÉA alól, így a mentességük a verseny 4. cikk (5) bekezdésének második albekezdése szerinti jelent?s torzulását eredményezné.

21. 2006. február 16?i válaszlevelében a Finn Köztársaság amellet, hogy megismételte a 2004. évi levelében már ismertetett érveit, er?ltetettnek nevezte a Bizottság azon el?feltevését, miszerint az állami tanácsadó irodák akkor járnak el hatóságként, ha bírósági eljáráson kívül, nem pedig ilyen eljárás keretén belül nyújtanak jogi tanácsadást, továbbá ha a tanácsadást térítésmentesen biztosítják, nem pedig esetleges részleges térítés ellenében.

22. Mivel ezt az indokolást a Bizottság nem találta kielégít?nek, 2006. december 15?én indokolással ellátott véleménnyel fordult a finn kormányhoz. 2007. február 15?i levelükkel a finn

hatóságok ellentmondtak a véleménynek. Ezt követően a Bizottság úgy határozott, hogy keresetet nyújt be a Bíróságnál.

IV – A Bíróság el?tti eljárás és a felek kérelmei

23. A Bizottság keresete 2008. június 3-án, a finn kormány ellenkérelme 2008. július 17-én érkezett a Bíróság Hivatalához.

24. A választ 2008. október 3-án, a viszonzválaszt pedig 2008. november 13-án nyújtották be.

25. Mivel a résztvevők egyike sem kérelmezte tárgyalás tartását, 2009. április 28-án el lehetett kezdeni a jelen ügy indítványának kidolgozását.

26. A Bizottság annak megállapítását kéri, hogy a Finn Köztársaság megszegte a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontjából, valamint 4. cikkének (1), (2) és (5) bekezdéséből eredő kötelezettségeit azzal, hogy az állami jogi tanácsadó irodák által részleges térítés ellenében nyújtott jogi tanácsadásra nem vet ki adót, míg a magán jogi tanácsadók megfelelő szolgáltatásai HÉA-kötelesek. A Bizottság kéri továbbá a Finn Köztársaság költségek viselésére való kötelezését.

27. Az alperes állam a kereset elutasítását és a Bizottságnak a költségek viselésére való kötelezését kéri.

V – A kötelezettségsszegés vizsgálata

28. A magánszemélyeknek bírósági eljárás esetén nyújtott jogi tanácsadásra vonatkozó finn szabályozás, mint ismertettük, két változatról rendelkezik. Egyrészt a kérelmező a szolgáltatást jövedelme nagyságától függően teljesen térítésmentesen vagy részleges térítés ellenében veheti igénybe; másrészt a jogi tanácsadást az e célra létrehozott jogi tanácsadó irodák alkalmazottai vagy ügyvédek nyújthatják. A finn HÉA-törvény az ágazatba tartozó szakemberek által e különös keretben gyakorolt tevékenységre adót vet ki, a jogi tanácsadó irodák tevékenységére azonban nem, mindkét esetben függetlenül attól, hogy az érintettnek kell-e díjat fizetnie.

29. Ez az eltérő adójogi kezelés keltette fel a Bizottság figyelmét, amely a kifogásait a finn szabályozás egyik igen konkrét aspektusára összpontosítja. A felperes helyesnek tartja, hogy a magán jogi tanácsadók által nyújtott tanácsadás mindig HÉA-köteles, és hogy a közalkalmazottak bírósági tevékenysége – ha az teljesen térítésmentes – nem tartozik az adó hatálya alá. Ezzel szemben abban az esetben, ha a tevékenységet állami iroda gyakorolja, és az érintett térítést fizet, a Bizottság vitatja e tevékenység adóztatásának elmaradását.

30. A Bizottság keresete három kifogásra tagolódik, amelyek helytállóságát a jelen indítványban vizsgálom.

31. Először is a Bizottság azt az álláspontot képviseli, hogy ha az állami tanácsadók a szóban forgó szolgáltatást részleges térítés ellenében nyújtják, a hatodik irányelv 4. cikkének (1) és (2) bekezdése szerinti „gazdasági tevékenységet” folytatnak, amely „ellenszolgáltatás fejében teljesített szolgáltatásnyújtásnak” minősül, és az irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a HÉA alá tartozik.

32. Másodszor a Bizottság emlékeztet arra, hogy ebben az esetben az állami tanácsadók nem hatóságként járnak el, ezért az adóalanyiságnak a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első albekezdése szerinti hiánya esetükben nem alkalmazható.

33. Harmadszor a Bizottság eladja, hogy az állami irodák által támasztott verseny ráadásul a

verseny jelentős torzulását is eredményezi, ez az állami irodákat, még ha abból indulnánk is ki, hogy hatósági minőségükben jártak el, a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése szerint adóalanynak kell tekinteni.

A – A „gazdasági tevékenység” HÉA szempontjából vett fogalmáról (a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja és 4. cikkének (1) bekezdése)

34. Mint már utaltunk rá, a Bizottság a keresetét arra a feltevésre alapozza, hogy a finn jogi tanácsadó irodák által nyújtott jogi tanácsadás gazdasági jellegű, amennyiben a tanácsadás jogosultja ellenszolgáltatásként valamilyen összeget fizet, bármilyen csekély legyen is az. Ez a kereset legfontosabb eleme, amelyet azonban a Bizottság meglepő módon a legkevésbé részletesen fejt ki.

35. A hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint a HÉA alá tartozik „az adóalany által belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás”. A 4. cikk (1) bekezdése teljessé teszi e fogalommeghatározást azáltal, hogy hozzáfűzi, adóalanynak az minősül, aki az ugyanazon cikk (2) bekezdésében megjelölt „gazdasági tevékenységeket” folytatja, amelyekben belül „az egyéb szakmai tevékenységeket” és a „bevétel elérése érdekében [...] immateriális javak tartós hasznosítását” jelöli meg.

36. „Gazdasági tevékenység” hiányában ezért adóztatásról sem lehet beszélni.(16) Az ítélezési gyakorlat már kialakított néhány szempontot e fogalom tisztázására, de a jelen ügy megkívánja az értelmezés további elmélyítését, mivel tudomásom szerint nem létezik hasonló tényálláson alapuló korábbi jogeset.

1. Az ítélezési gyakorlat

37. Először is, a Bíróság emlékeztetett arra, hogy a „gazdasági tevékenység” objektív fogalom, és azt önmagában, céljától és eredményétől függetlenül kell értelmezni.(17) Következésképpen nem releváns, hogy az itt szóban forgó tevékenységet közérdekből, törvényi előírás alapján vagy tanácsadás (a polgárok részére nyújtott tanácsadás a bírósági eljáráshoz való hozzáférés biztosítása vagy annak megkönnyítése érdekében) céljából végzik és nem tisztán kereskedelmi érdekből vagy meghatározott eredmények elérése érdekében. E körülmények önmagukban nem engednek arra következtetni, hogy a vitatott tevékenység nem gazdasági természetű.

38. A „gazdasági tevékenység” a HÉA kötelezettségre tekintettel nem szükségszerűen nyereségszerzésre irányuló tevékenység; ezt bizonyítja az a tény is, hogy az irányelv a nonprofit szervezeteket adóalanyként sorolja be, jóllehet ezt követően a 13. cikk A. részének 1. pontja szerinti különböző mentesítési tényállásokat alkalmazza rájuk. Önmagáért beszél a második irányelv 4. cikkének(18) szövege is, amely szerint adóalanynak az minősül, „aki rendszeresen, *nyereségszerzési szándékkal vagy anélkül* olyan önálló szolgáltatást nyújt, amely a termelő, a kereskedő, illetve a szolgáltatók tevékenységéhez tartozik”.

39. Kétségtelen, hogy ez a gondolat alapvetően megcáfolható a Floridienne ügyben hozott ítélet szövegére való hivatkozással, amely szerint valamely holdingtársaság azon tevékenysége, amely abból áll, hogy tőkét ad át a leányvállalatainak, csak akkor minősül önmagában véve – e tőkének tartós kamatbevétel elérése érdekében való hasznosítása formájában megjelenő – gazdasági tevékenységnek, ha azt nem csak alkalomszerűen folytatják, és az nem korlátozódik – a magánbefektető esetéhez hasonlóan – a befektetések kezelésére, hanem „*vállalkozói cél keretében vagy üzleti célból történik*, amelyet különösen a befektetett tőke jövedelmezőségéhez fűződő érdek jellemez”.(19) Véleményem szerint e megfogalmazás azon feltételek meghatározását célozza, amelyek mellett a „bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítása” formájában megvalósuló gazdasági tevékenységről lehet

szó; ez azonban nem terjeszthet? ki az irányelv 4. cikke (2) bekezdésében szerepl? valamennyi további esetre.(20) Minden ett?l eltér? értelmezés sértené a fogalom objektív jellegét. A bevételek elérése más esetekben is elengedhetetlen, de nem hatékonysági követelményként, hanem – ahogy ismertetni fogom – „szolgáltatás?egyenérték?ségként”.

40. Másodszor, az ítélkezési gyakorlat azt is tisztázta, hogy a szóban forgó tevékenységnek térítés ellenében kell megvalósulnia.(21) Maga az irányelv 2. cikke az adóztatható forgalmat a visszterhesség ismertet?jegyével ruházza fel, mivel alkalmazhatóságához feltételezi – mint a nevéb?l már következik – az adóköteles termékek és szolgáltatások hozzáadott értékének létezését.(22)

41. Ezt a Bíróság a Hong?Kong Trade Development Council ügyben hozott ítéletben mondta ki, amely szerint a térítésmentes szolgáltatások nem tartoznak a HÉA alá, amit azzal indokolt, hogy ha valamely szolgáltató tevékenysége kizárólag arra korlátozódik, hogy közvetlen ellenszolgáltatás nélkül nyújtson szolgáltatásokat, hiányzik az adóalap. Az adóköteles ügyletek visszterhes jellegét meger?síti, hogy a jogalanyok gazdasági tevékenységei szükségszer?en olyan tevékenységek, amelyeket azzal a céllal folytatnak, hogy azokért ellenszolgáltatást kapjanak, vagy amelyek esetében az ellenszolgáltatás nem kizárt; ha ugyanis e tevékenységek kizárólag térítésmentesek, ezeket nem lehet a HÉA?rendszerbe besorolni, mert ezek a 8. cikk szerint nem képezhetnek adóalapot.(23)

42. A HÉA olyan tevékenységre való alkalmazását, amelyért részbeni térítést fizetnek, mindazonáltal nem kell eleve kizárni,(24) jóllehet nem tanácsos azt a következtetést sem levonni, hogy a díj pusztán létezése, legyen az bármilyen alacsony, a tevékenységet gazdasági jelleg?vé min?síti. Az ítélkezési gyakorlat árnyaltabb megoldást dolgozott ki az ilyen esetekre annak megállapításával, hogy valamely szolgáltatást csak akkor nyújtanak a hatodik irányelv 2. cikkének 1. pontja szerint „ellenérték fejében”, tehát az akkor adóköteles, ha a szolgáltató és a szolgáltatást igénybe vev? között olyan jogviszony áll fenn, amelynek keretében kölcsönös szolgáltatásokat cserélnek ki, miközben a szolgáltató által kapott díjazás a szolgáltatást igénybe vev? részére nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét képezi.(25) Ugyanígy közvetlen összefüggésnek kell fennállnia a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között.(26)

43. Ilyen módon a Bíróság arra az eredményre jutott, hogy az olyan tevékenységek, mint az Apple and Pear Development Council(27) tevékenysége, nem HÉA?kötelesek, mivel a mez?gazdasági termékek értékesítésének e közintézmény révén való el?mozdítása az egész érintett gazdasági ágazat javára válik, és nem csak azon alma? és körtetermel?k javára, akik az éves díjat a Council részére megfizették. Az ítélet szerint nem állt fenn közvetlen összefüggés az e termel?k által szerzett el?ny és az általuk kötelez?en fizetett díj között. Ugyanezen szempont alkalmazásával a Tolsma?ügyben hozott ítéletben a Bíróság arra az eredményre jutott, hogy nem min?sül ellenszolgáltatás fejében nyújtott szolgáltatásnak az olyan utcai zenélés, amelynek tekintetében nem állapodtak meg díjazásban, még ha az érintett pénz fizetését is kéri, és bizonyos szerény összegeket kap is, mivel e bevételek nem tekinthet?k a szolgáltatás ellentételezésének, és nem áll fenn közöttük összefüggés. Ezzel szemben az ítélkezési gyakorlat gazdasági tevékenységként ismerte el valamely közúti infrastruktúra olyan útdíj ellenében történ? rendelkezésre bocsátását, amelynek összege többek között a használt járm? fajtájától és a megtett távolságtól függ.(28)

2. A jelen ügyben történ? alkalmazás

44. A Hong?Kong Trade ügyben hozott ítélettel összhangban a Bizottság elismeri, hogy nem létezik gazdasági tevékenység, ha állami irodák teljesen térítésmentes jogi tanácsadást nyújtanak valamely polgárnak. A Bizottság gondolatmenete e tekintetben azonban ellentétes azon végleges álláspontjával, miszerint az ilyen szolgáltatásokat ellenszolgáltatás nélkül nyújtják, mivel „az állami

jogi tanácsadó iroda által foglalkoztatott tanácsadó egyetlen díjazása a rendes fizetése". Ez az érv a Bizottság kérelme tekintetében kontraproduktívnak bizonyul, mert az állami jogi tanácsadó fizetése nem változik, ha a kérelmezőnek bizonyos összeget fizetnie kell a közigazgatás részére, ezért a részleges díjazás ezen eseteiben is hiányzik az elengedhetetlen visszterhesség.

45. Véleményem szerint az e perekben részt vevő tisztviselő díjának megfizetése nem releváns annak megállapítása során, hogy az állami jogi tanácsadó irodák tevékenysége HÉA-köteles-e. A teljesen térítésmentes szolgáltatások adóztatása elmaradásának oka – mint ahogyan azt az ítélkezési gyakorlat kifejti – abban rejlik, hogy szolgáltatáscsere nélkül nem képzelhető el „gazdasági tevékenység, és hogy hiányzik az adóalap.

46. A részbeni térítés ellenében nyújtott jogi tanács esetében elengedhetetlen a kifizetés természetének és összetételének figyelembevétele annak érdekében, hogy így megállapítható legyen, hogy az a nyújtott szolgáltatás „tényleges ellenértékének” minősül-e, és hogy a kettő között fennáll-e a „közvetlen, szükséges összefüggés”.

47. Ha a támogatott jogi tanácsot ügyvéd nyújtja, a közvetlen összefüggés könnyen megállapítható, mivel függetlenül attól, hogy az ügyfél a díjat nem fizeti meg, vagy annak csak egy részét fizeti meg, az állam a teljes összeget téríti. A szakember mindig kap tényleges ellenszolgáltatást, a törvény alapján folyósított összeget, amely következésképpen HÉA-köteles. Akár egészben, akár részben származik állami forrásból, a díj egyedül és kizárólag a nyújtott szolgáltatás jellegétől függ.

48. Az állami irodák esetében azonban a kedvezményezett által fizetendő díj és a nyújtott tanácsadás közötti összefüggés nehezen teljesíti az ítélkezési gyakorlat által megkívánt „közvetlen és szükséges” jelleg feltételét. A közigazgatás által kapott díjazás nem egyezik a szolgáltatás tényleges értékével, sem a törvény által előírt összeggel (vagyis azzal az összeggel, amelyet a magánügyvédnek fizetnek), hanem az utóbbi bizonyos százalékos mértékére korlátozódik. Az iroda legfeljebb a finn szabályozásban meghatározott díjak 75%-át(29) érvényesíti. Az érintett jövedelme alapján ezen összeg 20, 30, 40 vagy 55%-át kapja meg.

49. A kérelmező ellenszolgáltatása nem egyedül és kizárólag a munka költségétől, hanem nagy mértékben az ügyfél anyagi helyzetétől is függ. Ezért felismerhető bizonyos kapcsolat a szolgáltatás és a fizetett összeg között (mivel ezt az összeget a teljesített jogi tanácsadás törvény szerinti értékétől kiindulva számítják), de ez a kapcsolat nem közvetlen, és nem is olyan intenzív, mint amennyire az az ítélkezési gyakorlat szerint a visszterhes szolgáltatás megállapításához szükséges, mivel azt az ügyfél jövedelmének és vagyonának figyelembevétele „befolyásolja”. Minél szerényebb a kérelmező jövedelme, annál kevésbé közvetlen e kapcsolat.

50. A finn kormány által az állami jogi tanácsadó irodái finanszírozásáról rendelkezésre bocsátott információk nagyon szemléletesek. Ezek szerint a 2007. évben az irodák által nyújtott jogi tanácsadásoknak csak 34%-át térítették részlegesen, és a magánszemélyek által e keretben fizetett díjak összege 1,9 millió euró volt, szemben a támogatásuk 24,5 millió euró összegű bruttó költségével.

51. Jóllehet egyetértek Verloren van Themaat főtanácsnokkal abban, hogy „a[z] [irányelv] 4. cikk[é]ben az érintett tevékenységek gazdasági jellegének, és nem a jogi konstrukciónak, és nem is annak van jelentősége, hogy hogyan finanszírozzák e tevékenységeket”,(30) a jelen ügyben ismertetett adatok azt igazolják, hogy a magáneredetű kifizetések a finn állam által nyújtott jogi tanácsadás költségeinek minimális részét fedezik. Ha emellett figyelembe vesszük azt, hogy a kedvezményezettek által fizetett hozzájárulás a progresszivitása miatt bizonyos mértékben adóügyi eszköz látszatát kelti, és hogy a Götz-ügyben hozott ítélet szerint önmagában a díjbeszedés nem minősül gazdasági jellegűvé egy adott tevékenységet,(31) nyilvánvalónak tűnik,

hogya a finn közigazgatás által részben térítésmentesen nyújtott jogi tanácsadás nem felel meg a HÉA?köteles gazdasági tevékenység követelményeinek.

52. A közjegyz?k, adóbeszed?k és más, hatóságként eljáró személyek HÉA?alanyiságára vonatkozó ítélkezési gyakorlat véleményem szerint nem elégséges ahhoz, hogy e gondolatot megcáfolja. A Bizottság kontra Hollandia ügyben és az Ayuntamiento de Sevilla ügyben hozott ítéletben, továbbá a Mihal?ügyben(32) hozott végzésben kifejezésre jutott, hogy az ilyen szabadfoglalkozású személyek feladatai valódi gazdasági tevékenységnek min?sülnek, mivel jöllehet e tevékenységeket számukra a törvény jelöli ki közérdekb?l, ennek következményeként tartósan szolgáltatást nyújtanak magánszemélyek részére díjazás ellenében, és az irányelv nem tartalmaz kivételt a szabályozott szakmák javára. Az ezen ügyek és a jelen ügy közötti különbség az ellenszolgáltatás jellegében rejlik, mivel az ismertetett ügyekben semmi nem utal arra, hogy a díjak más tényez?kt?l függenének, mint magától a szolgáltatás lényegét?l.

53. A fentiek alapján az a következtetés vonható le, hogy a Bizottság nem szolgáltatott elegend? bizonyítékot arra vonatkozóan, hogy a finn jogi tanácsadó irodák tevékenysége a HÉA tekintetében „gazdasági tevékenységnek” min?sül. Ezen indok elégséges lenne a Bizottság keresetének elutasításához anélkül, hogy a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdésében szabályozott kivételt vizsgálni kellene.

54. Arra az esetre azonban, ha a Bíróság nem értene egyet a fenti értékeléssel, és arra az eredményre jutna, hogy a Bizottság ilyen bizonyítékot szolgáltatott, az alábbiakban, a jelen ügy keretében megvizsgálom a „közhatalom” és a „jelent?s versenykorlátozás” fogalmát.

B – *A „közhatalom” fogalmáról a HÉA területén (a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének els? albekezdése)*

55. A rendelkezésre álló információk szerint az állami jogi tanácsadó irodákat beillesztették a finn közigazgatás rendszerébe. E feltételek mellett – amennyiben elfogadjuk azt az el?feltevést, hogy ezen irodák „gazdasági tevékenységet” folytatnak – meg kellene állapítani azt, hogy ez a tevékenység a hatodik irányelv 4. cikkének (5) bekezdése szerinti kivétel alapján adómentes?e.

56. E rendelkezés az els? albekezdésben el?írja, hogy a közintézmények „nem min?sülnek adóalanynak 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”.

57. Az adókötelezettség alóli fenti kivétel alkalmazásához következésképpen két feltételnek kell együttesen teljesülnie, mégpedig a közintézménynek tevékenységet kell végeznie, és e tevékenységet hatóságként kell folytatnia.(33)

58. A Bíróság e második feltételt pontosan meghatározta annak megállapításával, hogy „a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének els? albekezdésében megjelölt közintézmények az e rendelkezés szerinti »hatóságként« folytatnak tevékenységeket, ha ennek során a külön rájuk vonatkozó jogi szabályozás keretében járnak el. Ezzel szemben, ha a magán gazdasági szerepl?kkel azonos jogi feltételek mellett járnak el”, ilyen fajta tevékenységet nem folytatnak.(34)

59. Mindez nem jelenti azt, hogy a magánvállalkozóknak vagy a szabadfoglalkozású személyeknek az ugyanazon a tevékenységi területen való pusztán jelenléte kizárná azt, hogy a szóban forgó szervezet valamely szolgáltatást „hatóságként” nyújtson. E fogalmat kiterjeszt?en kell értelmezni abban az értelemben, hogy az magában foglalja mind a tulajdonképpeni értelemben vett, magánszemélyek számára nem hozzáférhet? állami feladatokat, mind pedig azokat, amelyek tekintetében versenyhelyzet keletkezik a magánszektorral.(35) Ellenkez? esetben

nehezen lenne alkalmazható a 4. cikk (5) bekezdésének második albekezdése szerinti „kivétel a kivétel alól”, amely az ilyen „tevékenységeket, illetve értékesítéseket”(36) a HÉA alá vonja, ha fennáll a verseny jelentős torzulásának veszélye.

60. A 4. cikk (5) bekezdésének első albekezdése szerinti kivétel azért objektív jellegű, mivel jöllehet annak alapján „a közintézmények nem minősülnek adóalanyoknak”, egyedül a szóban forgó tevékenység folytatásának feltételei határozzák meg az ilyen intézmények adóalanyisága hiányának hatályát. Ennek megfelelően az ítélkezési gyakorlat megállapította, hogy az irányelv a közintézmények nem adóalanykénti kezelését kizárja, ha tevékenységüket „nem a közjog jogalanyaiként, hanem a magánjog jogalanyaiként” folytatják, és az egyetlen kritérium, amely a kétféle tevékenység közötti biztos különbségtételt lehetővé teszi, az a nemzeti jog szerint alkalmazható jogi szabályozás.(37)

61. Jelen ügyben a Bizottság azt az álláspontot képviseli, hogy a finnországi jogi tanácsadó irodák, ha bírósági eljárás keretében nyújtanak szolgáltatást, ugyanazon jogi feltételek mellett járnak el, mint az ilyen szolgáltatásokra engedéllyel rendelkező szabadfoglalkozású személyek, mivel a szóban forgó tevékenységre ugyanaz a szabályozás vonatkozik, függetlenül attól, hogy ki látja el a bíróság elotti képviseletet. Konkrétabban, a Bizottság hozzáteszi, hogy álláspontja „kizárólag arra a kérdésre támaszkodik, hogy a jogi tanácsadó irodák a szolgáltatásaikat olyan különös rendelkezések alapján nyújtják-e, amelyek a magánirodákra nem alkalmazhatók”; mivel ez a feltétel bírósági eljárások esetében nem áll fenn, a jogi tanácsadók nem hatóságként járnak el, és így módon a HÉA alanyai.(38)

62. Véleményem szerint e gondolatmenet téves feltevéseken alapul, mivel az ítélkezési gyakorlat csak azt követeli meg, hogy a közintézmények által „hatóságként” folytatott tevékenységeket a külön számukra előírt jogi szabályozás keretében teljesítsék, de azt nem, hogy e rendelkezések alkalmazhatók legyenek rájuk. A jelen ügyben a magánjogi gazdasági szereplők dolgoznak különös törvényi felhatalmazás alapján a közintézményekre jellemző jogi kereten belül, és nem fordítva, ahogyan azt a Bizottság véli.

63. A jogi tanácsadás – függetlenül attól, hogy azt állami jogi tanácsadó vagy magánügyvéd nyújtja – közfeladatnak minősül, és arra mindkét esetben a 2002. évi törvény rendelkezései vonatkoznak. Az alkalmasint e keretben eljáró magánügyvédre nem kizárólag a szakmája gyakorlására jellemző azon szabályok alkalmazandók, mint egyéb ügyfelei képviselete esetében, mivel az alkalmazandó szabályozás további követelményeket is támaszt: először is a közigazgatás dönti el (az állami irodák közvetítésével), hogy az érintett elláthatja-e az ügyfél képviseletét, és ennek során megvizsgálja azt, hogy a törvényi feltételek teljesülnek-e, és nem állnak-e fenn különleges kizáró okok,(39) másodszor, a díjazásuk a hivatalos díjszabáshoz igazodik, amely eltér a díjak megállapításánál alkalmazott általános díjszabástól,(40) végül pedig a kifizetés az államtól, és nem a kérelmezőtől érkezik. A szakmai etikai szabályokon és a szigorú értelemben vett eljárásjogi rendelkezéseken felül nincs sok hasonlóság az ügyvédi szakma törvényi szabályozása és azon szabályozás között, amely a jogi tanácsadónak e különleges ügyfelekkel való kapcsolatát szabályozza.

64. Nem olyan tevékenységről van tehát szó, amelyre a piac általános szabályai vonatkoznak, hanem olyan hatósági ügyletekről, amelyek, ha azokat közvetlenül a közigazgatás nyújtja, mentesek a HÉA alól.

65. A finn törvényhozó azért hozta létre e különleges állami feladatot, hogy a polgárok számára minőségi, magas szintű jogi tanácsadást tegyen hozzáférhetővé, és annak érdekében, hogy ezt a célt elérje, e feladat teljesítését nem csak állami alkalmazottakra ruházta, hanem magánjogászokra is, akik ilyen módon „hatósági feladatokat” teljesítenek. A HÉA-mentesség azonban nem alkalmazandó, mert azt a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének első

albekezdése a közintézményeknek tartja fenn.

66. E következmény nem meglepő. Az ítélkezési gyakorlat megállapította, hogy bizonyos szabadfoglalkozású személyek, még ha feltételezzük is, hogy állami kirendelés alapján hatósági jogkörben járnak el, nem részesülhetnek a 4. cikk (5) bekezdése szerinti adómentességben, mivel tevékenységüket szabad foglalkozás keretében folytatják anélkül, hogy beillesztették volna őket az állami közigazgatás rendszerébe.(41)

67. Következésképpen a szóban forgó irodák a közjog alanyaiként járnak el, ha bírósági eljárás keretében a törvény által rájuk ruházott jogi tanácsadási feladatokat teljesítik. Hatóságként folytatják tehát tevékenységüket, jóllehet ellenszolgáltatásként bizonyos díjazást kapnak, és magánirodák is folytatják e gyakorlatot. E kötelezettségszegési kifogás tehát nem fogadható el.

C – A „jelentős versenytorzulás” HÉA értelmében vett fogalmáról (a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése)

68. A harmadik és utolsó érv, amelyet a Bizottság a keresete keretében elad, annak bizonyítására irányul, hogy még ha úgy is ítéljük, hogy a szóban forgó irodák hatóságként folytatják tevékenységüket, HÉA-alanyiságuk hiánya a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése szerint „a verseny jelentős torzulását” eredményezheti abban az esetben, ha bírósági eljárás keretében járnak el. E rendelkezés szerint e tevékenységek adókötelesek, még ha hatóság folytatja is azokat. Ezzel az intézkedéssel a közösségi jogalkotó az adóztatás általánossága és semlegessége elvének megsértését kívánta megakadályozni.(42)

69. A Bizottság a keresetében eladja, hogy az állami irodák adómentessége 22%-kal(43) megdrágítja a magánügyvéd megbízását, és emlékeztet arra, hogy a jogi tanácsadás kedvezményezettjei végső fogyasztók, akik nem jogosultak a HÉA levonására, ami alapvető szempont a verseny torzulásának megállapítása során.(44)

70. Védekezését a finn kormány azzal egészíti ki, hogy a magániroda és az állami iroda közötti választás nem kizárólag az ártól függ, hanem olyan tényezőktől is, mint a jogi tanácsadásban részesülő személynek az ügyvéddel fennálló korábbi szakmai kapcsolata, az ügyvéd hírneve, egy bizonyos területre való specializálódása, azon munkateher, amelynek az állami jogi tanácsadók ki lehetnek téve vagy a lehetséges érdekkonfliktusok. A finn kormány utal arra is, hogy a 2002-2006. évi statisztikák szerint a magánügyvédet felkereső kérelmezőknek csak kis hányada nyújtott részleges ellenszolgáltatást (hosszvetőleg 20%, a maradék 80% esetében az állam fedezte a szolgáltatások teljes költségét), és az olyan ügyek aránya, amelyekkel az állami irodák, illetve a magánirodák a részleges költségmentesség ismertetett feltételei mellett foglalkoztak, a 2004-2006. évben állandó maradt, továbbá ezen időszakban a részleges díjat fizető és magánügyvédet felkereső ügyfelek száma erősebben emelkedett (155%), mint azok száma, akiket ugyanazon feltételek mellett állami alkalmazottak képviseltek (30%-os emelkedés).

71. A Bizottság e számadatokat nem tekinti meghatározóknak, mivel úgy véli, hogy az ezekben kifejezésre jutó tények „számos tényezőre visszavezethetők, és önmagukban nem értéktelenítik az azonos helyzetek nyilvánvalóan eltérő kezelésére való hivatkozást”.(45)

72. Az Isle of Wight Council és társai ügyben a közelmúltban hozott ítéletben(46) megállapítást nyert, hogy a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének második albekezdése szerinti jelentős versenytorzulásnak a kérdéses tevékenységet kell hátrányosan érintenie, és ennek során nemcsak a tényleges, hanem a lehetséges versenyt is figyelembe kell venni, feltéve, hogy a magánjogi gazdasági szereplő számára az érintett piacra történő belépésnek a lehetősége valós, és nem tisztán elméleti jellegű. Ezenkívül a verseny torzulásának „az elhanyagolhatónál nagyobb mértékűnek kell lennie”.

73. Ezen értelmezési szabályok erősen korlátozzák azokat az eseteket, amelyekben valamely közintézmény tevékenységét nem terheli HÉA. Egyrészt nem elengedhetetlen annak bizonyítása, hogy az adószabályozásban rejlő különbség a közintézmény számára a múltban versenyelőnyt eredményezett. Elégséges, ha a verseny jövőbeni torzulása felismerhető. Másrészt nagyon alacsonynak tűnik számomra a piaci zavar azon minimális szintje, amely a közintézmények mentességének kizárását eredményezi, mivel elegendő, ha a piaci zavar „az elhanyagolhatónál nagyobb mértékű”.

74. A finn kormány által közölt statisztikai adatok azt mutatják, hogy alkalmazásának első éveiben a jogi tanácsadásról szóló törvény főként a magánirodáknak kedvezett, mivel azt a személyt, aki egy olyan szabadfoglalkozású személyt választ, akinek a szolgáltatásait az állam részben támogatja, az ártól független szempontok befolyásolják. Ezen okok egyike sem bizonyul azonban önmagában elengedhetetlennek.

75. Van azonban egy olyan szempont, amely – jóllehet az eljárás során nem adták elő – az itt szóban forgó, adózási szempontú eltérő bánásmód lehetséges versenyellenességét enyhítené, az állami és a magán tanácsadó közötti választás ugyanis nem mindig az ügyfél szándékától függ. A jogi tanácsadásról szóló törvény szerint abban az esetben, ha az állampolgár magánügyvédet javasol, megteszik a szükséges intézkedéseket a megbízása érdekében; jóllehet a közigazgatásnak lehetősége van a kezdeményezés megtételére,(47) például az olyan munkateher elosztása érdekében, amelyet az állami tanácsadók már nem tudnak viselni (ez elkerülhetetlenül bekövetkezne, ha minden magánszemély úgy döntene, hogy az állami irodák tanácsadását veszi igénybe).

76. Következésképpen – anélkül, hogy a 22%-os árkülönbségnek a jogi tanácsadás egyik vagy másik formája közötti választásra gyakorolt hatásait minimalizálnám – a Bizottság nem bizonyította sem azt, hogy ez tényező a döntési folyamat során a többi megjelölt tényezőnél nagyobb súllyal bír, sem pedig azt, hogy a verseny jelentős torzulását eredményezi, amire mindeztől semmi nem mutat.

D – Véggkövetkeztetések

77. Véleményem szerint nyilvánvaló, hogy a kérelmező által fizetett díj nem tisztán gazdasági jellege akadályozza az állami jogi tanácsadók Finnországban nyújtott szolgáltatásának „gazdasági tevékenységként” való besorolását. Ezért azt javaslom a Bíróságnak, hogy utasítsa el a Bizottság kötelezettségszegés megállapítása iránti keresetét.

78. Arra az esetre, ha a Bíróság ezzel az állásponttal nem értene egyet, a jelen indítvány B. és C. szakaszában másodlagosan megvizsgáltam a hatodik irányelv 4. cikke (5) bekezdésének szövegét, és arra a következtetésre jutottam, hogy az állami irodák közhatalmat gyakorolnak, és adóalanyiságuk hiánya nem torzítja a versenyt, ezért semmi esetre sem valósul meg a kötelezettségszegés.

VI – Költségek

79. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pereszes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kéri. A Bizottságot, mivel pereszes lett, a Finn Köztársaság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

VII – Véggövetkeztetések

80. A fenti megfontolások alapján azt javasolom a Bíróságnak, hogy:

1) a Bizottságnak a Finn Köztársaság ellen kötelezettségszegés megállapítása iránt elterjesztett keresetét utasítsa el,

2) a Bizottságot kötelezze a költségek viselésére.

1 – Eredeti nyelv: spanyol.

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

3 – A közös hozzáadottértékadórendszerről szóló, 2006. november 28-i tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.).

4 – A 2002. április 5-i Oikeusapulaki (257/2002). A törvény szövegének (nem hivatalos) angol nyelvű változatát a finn igazságügyi minisztérium közzétette: <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/2002/en20020257.pdf>. Az e szabályozás alkalmazására vonatkozó iránymutatás szintén megtalálható az interneten: <http://www.om.fi/en/Etusivu/Julkaisut/Esitteet/Oikeusapu/pagename/esite/Tulosta> (az angol nyelvű változathoz).

5 – Laki valtion oikeusaputoimistoista (258/2002).

6 – Valtioneuvoston asetus oikeusavusta (388/2002).

7 – Valtioneuvoston asetus oikeusavun palkkioperusteista (389/2002).

8 – A jogi tanácsadásról szóló törvény 3. cikkének (1) bekezdése.

9 – Magánszemélyekre a következő díjszabás vonatkozik: legfeljebb 650 eurós jövedelem esetén nem kell semmilyen összeget fizetni, és a jogi tanácsadást térítésmentesen nyújtják; 850 euróig a szolgáltatás 20%-át kell megfizetni, 1000 euróig a 30%-át, 1200 euróig a 40%-át, 1300 euróig az 55%-át, 1400 euróig pedig a 75%-át.

Amennyiben a tanácsadást házas személynek nyújtják, az összegek eltérnek: az érintett házastárs 550 euróig terjedő saját jövedelme esetén költségmentesség áll fenn; 650 euróig 20%, 800 euróig 30%, 1000 euróig 40%, 1100 euróig 55%, 1200 euróig pedig 75% fizetendő.

10 – A jogi tanácsadásról szóló miniszteri rendelet 6. cikke.

11 – A jogi tanácsadásról szóló miniszteri rendelet 7. cikke.

12 – A jogi tanácsadásról szóló törvény 8. cikke.

13 – A finn kormány szerint az állami irodák m?ködtetésével kapcsolatos bruttó kiadások összege 2007?ben 24,5 millió euró volt, amellyel 1,9 millió euró m?ködési bevétel állt szemben, amely a részben térítésmentes jogi tanácsadásra jogosult személyek által részben viselt tiszteletdíjakból és a pervesztes ellenérdek? fél által viselend? költségekb?l áll (az ellenkérelem 35. pontja).

14 – A jogi tanácsadás feltételeir?l szóló miniszteri rendelet 11. cikke.

15 – A hozzáadottérték?adóról szóló, 1993. december 30?i törvény (*arvonlisäverolaki* [1501/1993]).

16 – A hatodik irányelv 4. cikke jóllehet széles hatályt biztosít a HÉÁ?nak, azonban csak olyan tevékenységeket szabályoz, amelyek gazdasági jelleg?ek (a C?306/94. sz. Régie dauphinoise ügyben 1996. július 11?én hozott ítélet [EBHT 1996., I?3695. o.] 15. pontja, a C?77/01. sz. EDM?ügyben 2004. április 29?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?4295. o.] 47. pontja és a C?465/03. sz. Kretztechnik?ügyben 2005. május 26?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?4357. o.] 18. pontja). A gazdasági tevékenység folytatása mellett az irányelv három további feltételt tartalmaz a HÉA?alany meghatározásához, amelyek közül némelyik szubjektív, míg a többi objektív, ezek a függetlenség, az üzletszer?ség és a rendszeresség.

17 – A 235/85. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26?án hozott ítélet (EBHT 1987., 1471. o.) 6–10. pontja; a 268/83. sz. Rompelman?ügyben 1985. február 14?én hozott ítélet (EBHT 1985., 655. o.) 19. pontja; a C?497/01. sz. Zita Modes ügyben 2003. november 27?én hozott ítélet (EBHT 2003., I?14393. o.) 38. pontja; a C?369/04. sz. Hutchinson 3G és társai ügyben 2007. június 26?án hozott ítélet (EBHT 2007., I?5247. o.) 28. pontja; a C?284/04. sz. T?Mobile Austria ügyben szintén 2007. június 26?án hozott ítélet (EBHT 2007., I?5189. o.) 35. pontja és a C?223/03. sz. University of Huddersfield ügyben 2006. február 21?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?1751. o.) 47. pontja.

18 – A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – a közös hozzáadottértékadó?rendszer struktúrájáról és alkalmazási módjairól szóló, 1967. április 11?i 67/228/EGK második tanácsi irányelv (HL L 71., 1303. o.)

19 – A C?142/99. sz. ügyben 2000. november 14?én hozott ítélet (EBHT 2000., I?9567. o.) 28. pontja. Lásd Fenelly f?tanácsnok ezen ügyben 2000. április 4?én ismertetett indítványának 34. és 35. pontját.

20 – A holdingtársaságok vonatkozásában a Bíróság megállapította, hogy részesedések pusztán megszerzése és birtoklása nem min?sül a hatodik irányelv szerinti „gazdasági tevékenységnek”, kivéve, ha a holdingtársaság beavatkozik a társaságok ügyvezetésébe (a C?60/90. sz. Polysar?ügyben 1991. június 20?án hozott ítélet [EBHT 1991., I?3111. o.]). Ily módon újra bevezeti a vállalkozói cél szempontját a 4. cikk (2) bekezdésében alkalmazott „bevétel elérése érdekében materiális vagy immateriális javak tartós hasznosítása” megfogalmazás jelentésének megvilágításához. E fogalom tekintetében lásd a C?186/89. sz. Van Tiem?ügyben 1990. december 4?én hozott ítéletet (EBHT 1990., I?4363. o.), a C?230/94. sz. Enkler?ügyben 1996. szeptember 26?án hozott ítéletet (EBHT 1996., I?4517. o.) és a Hutchinson 3G és társai ügyben hozott ítéletet, valamint Terra, B. és Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives. Introduction to European VAT 2009*, 1. kötet, IBFD, 2009., 360. oldalát.

21 – A Bizottság kontra Hollandia ügyben 1987. március 26?án hozott ítélet 9. és 15. pontja, a C?276/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. szeptember 12?én hozott ítélet

(EBHT 2000., I?6251. o.) 32. pontja és a C?408/06. sz. Götz?ügyben 2007. december 13?án hozott ítélet (EBHT 2007., I?11295. o.) 18. pontja.

22 – Herrero de la Escosura, P., *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Universidad de Oviedo – Marcial Pons, Madrid, 1996., 120. o.

23 – A 89/81. sz. ügyben 1982. április 1?jén hozott ítélet (EBHT 1982., 1277. o.) 10. és 11. pontja.

24 – Ezen álláspont például az önköltségi ár alatt, kiárusítások keretében történ? értékesítések mentesítésének elfogadásához vezetne.

25 – A C?16/93. sz. Tolsma?ügyben 1994. március 3?án hozott ítélet (EBHT 1994., I?743. o.) 14. pontja, a C?2/95. sz. SDC?ügyben 1997. június 5?én hozott ítélet (EBHT 1997., I?3017. o.) 45. pontja és a C?305/01. sz. MKG?Kraftfahrzeuge?Factoring ügyben 2003. június 26?án hozott ítélet (EBHT 2003., I?6729. o.) 47. pontja.

26 – A 102/86. sz. Apple and Pear Development Council ügyben 1988. március 8?án hozott ítélet (EBHT 1988., 1443. o.) 11. és 12. pontja, a C?258/95. sz. Fillibeck?ügyben 1997. október 16?án hozott ítélet (EBHT 1997., I?5577. o.) 12. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontja.

27 – Az 1988. március 8?án hozott ítélet 11–16. pontja.

28 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 35. pontja.

29 – Esetleg valamivel többet, ha az érintett könnyen értékesíthet?, legalább 5000 euró érték? vagyonnal rendelkezik. Az eljárás irataiból nem állapítható meg, hogy az összeg elérheti?e a díj 100%?át, ez azonban igen valószínű?tlennek t?nik, mivel a jogi tanácsadásról szóló rendelet 6. cikke a tanácsra való jogosultsághoz fels? határt állapít meg a havi jövedelemre vonatkozóan.

30 – A fent hivatkozott Hong?Kong Trade ügyben 1982. március 2?án ismertetett indítvány 3.4. pontjának vége.

31 – A fent hivatkozott Götz?ügyben hozott ítélet 21. pontja. Lásd ugyanebben az értelemben a C?343/95. sz. Diego Cali & Figli ügyben 1997. március 18?án hozott ítélet (EBHT 1997., I?1547. o.) 24. pontját, a Hutchinson és társai ügyben hozott ítélet 39. pontját és a fent hivatkozott T?Mobile Austria ügyben hozott ítélet 45. pontját.

32 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet és a C?202/90. sz. Ayuntamiento de Sevilla ügyben 1991. július 25?én hozott ítélet (EBHT 1991., I?4247. o.), valamint a C?456/07. sz. Mihal?ügyben 2008. május 21?én hozott végzés (Az EBHT?ban nem tették közzé.).

33 – Lásd többek között az fent hivatkozott Ayuntamiento de Sevilla ügyben hozott ítélet 18. pontját.

34 – 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.) 16. pontja. Lásd még a C?4/89. sz. Comune di Carpaneto Piacentino ügyben 1990. május 15?én hozott ítélet (EBHT 1990., I?1869. o.) 8. pontját; a C?247/95. sz. Marktgemeinde Welden ügyben 1997. február 6?án hozott ítélet (EBHT 1997., I?779. o.) 17. pontját; a C?276/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. szeptember 12?én hozott ítélet (EBHT 2000., I?6251. o.) 40. pontját; a C?358/97. sz., Bizottság kontra Írország ügyben 2000. szeptember 12?én hozott ítélet (EBHT 2000., I?6301. o.) 38. pontját; a C?359/97. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2000. szeptember 12?én

hozott ítélet (EBHT 2000., I?6355. o.) 50. pontját; a C?408/97. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2000. szeptember 12?én hozott ítélet (EBHT 2000., I?6417. o.) 35. pontját, a C?260/98. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2000. szeptember 12?én hozott ítélet (EBHT 2000., I?6537. o.) 35. pontját; a C?446/98. sz. Fazenda Pública ügyben 2000. december 14?én hozott ítélet (EBHT 2000., I?11435. o.) 17. pontját és a C?430/04. sz. Feuerbestattungsverein Halle ügyben 2006. június 8?án hozott ítélet (EBHT 2006., I?4999. o.) 32. pontját.

35 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 41. pontja szerint „a Bizottság azon érvét [...] el kell utasítani, miszerint egy intézmény csak akkor folytat tevékenységeket »hatóságként«, ha e tevékenységek a közhatalom sz?k értelemben vett fogalmához tartoznak”.

36 – Az ítélezési gyakorlat hangsúlyozta, hogy a megfogalmazás olyan tevékenységekre vagy szolgáltatásokra vonatkozik, amelyeket a közintézmények hatóságként folytatnak, vagy nyújtanak (a fent hivatkozott Comune di Carpaneto Piacentino és társai ügyben 1989. október 17?én hozott ítélet 21. pontja).

37 – A fent hivatkozott Comune di Carpaneto Piacentino és társai ügyben 1989. október 17?én hozott ítélet 15. pontja és a fent hivatkozott Fazenda Pública ügyben hozott ítélet 16. pontja.

38 – A Bizottság keresetének 61. pontja.

39 – A jogi tanácsadásról szóló törvény 8. cikke.

40 – Amelyet a jogi tanácsadás díjazásának feltételeir?l szóló miniszteri rendelet (Valtioneuvoston asetussavun palkkioperusteista) rögzít.

41 – A fent hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 21. és 22. pontja, és a fent hivatkozott Ayuntamiento de Sevilla ügyben hozott ítélet 18–21. pontja, valamint a fent hivatkozott Mihail?ügyben 2008. május 21?én hozott végzés.

42 – Casado Ollero szerint „a rendelkezés célja, hogy megakadályozza azt, hogy a HÉA?alanyiség hiánya sértse az adó általános érvényességét és semlegességét, a törvényhozó azonban ahelyett, hogy e két elvet említené, a megsértésük következményére, a versenytorzulás kialakulására mutat rá” (Casado Ollero, G., „El IVA y las operaciones de los entes públicos”, *El IVA en el sistema tributario español*, II. kötet, Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986., 194. o.).

43 – A HÉA mértéke Finnországban.

44 – A Bizottság Követ?tanácsnoknak a fent említett T?Mobile és társai ügyben és a fent említett Hutchinson 3G és társai ügyben 2006. szeptember 7?én ismertetett indítványára támaszkodik.

45 – A Bizottság keresetének 56. pontja.

46 – A C?288/07. sz. ügyben 2008. szeptember 16?án hozott ítélet (EBHT 2008., I?7203. o.).

47 – A jogi tanácsadásról szóló törvény 8. cikke.