

Ideiglenes változat

GIOVANNI PITRUZZELLA

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2019. július 11.(1)

C?400/18. sz. ügy

Infohos

kontra

Belgische Staat

(a Hof van Cassatie [semmit?szék, Belgium] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„El?zetes döntéshozatal – Héa – Adómentességek – Személyek önálló csoportjai – Tagoknak és tagokon kívüli személyeknek nyújtott szolgáltatások”

1. Személyek valamely olyan önálló csoportja, amely több szociális közellátási központból áll, amelyek részére közérdek? szolgáltatásokat nyújt, elveszti?e a tagjai javára végzett tevékenységek tekintetében héamentességet élvez? adóalany jogállását azon tény okán, hogy úgy dönt, hogy harmadik személyek részére is nyújt szolgáltatásokat?

2. Lényegében ezt a kérdést teszi fel a belga nemzeti bíróság, amely annak vizsgálatára kéri a Bíróságot, hogy összeegyeztethet?e az uniós joggal az olyan nemzeti rendelkezés, amely a héamentességet személyek több szociális közellátási központból álló önálló csoportja esetében ahhoz a feltételhez köti, hogy azok kizárólag a tagjaik részére nyújtsanak szolgáltatásokat.

I. Jogi háttér

A. Az uniós jog

3. A tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó?rendszer: egységes adóalap?megállapításról szóló, 1977. május 17?i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv(2) 13. cikke a belföldi adómentességekkel kapcsolatban ekként rendelkezik:

„A. Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége

(1) Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következ?ket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az

adókiadásokat, az adókiadásokat és az esetleges visszaéléseket:

[...]

f) szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége adómentes vagy amelyek tevékenységükért nem tartoznak adókötelezettséggel [helyesen: tevékenységük tekintetében nem minősülnek adóalanynak], és e szolgáltatásokat tagjaik részére a tevékenység gyakorlásának közvetlen céljaiért nyújtják, feltéve, hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös költségek mindenkor részéhez történő hozzájárulást követelik meg [helyesen: feltéve hogy az ilyen csoport a tagjaitól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítését követeli meg], és hogy e mentesség nem eredményezi a verseny torzulását.”

4. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja a 77/388 irányelvet hatályon kívül helyező, a közös hozzáadottértékadórendszerrel szülő, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv(3) 132. cikke (1) bekezdése f) pontjának felel meg. A jelen ügyre azonban – idközben bekövetkezett hatályon kívül helyezése ellenére – a hatodik irányelv alkalmazandó mivel az alapeljárás tárgyát képező tényállás a 2006/112/EK irányelv hatálybalépésének időpontjánál korábban valósult meg.

B. A belga jog

5. A Btw-wetboek (belga héadótvénycönyv) 44. cikke 2. §a 1bis pontjának a tényállás megvalósulása idején hatályos változata úgy rendelkezik, hogy mentesülnek az adó megfizetése alól:

„az olyan szolgáltatások, amelyeket személyek olyan önálló csoportjai nyújtanak, amelyek tevékenysége e cikk értelmében adómentes, vagy amelyek tevékenységük tekintetében nem minősülnek adóalanynak, és e szolgáltatásokat tagjaik részére a tevékenység gyakorlásának közvetlen céljaiért nyújtják, feltéve hogy az ilyen csoport a tagjaitól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítését követeli meg, és hogy e mentesség nem eredményez versenytorzulásokat; e mentesség alkalmazásának feltételeit királyi rendelet szabályozza”.

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

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

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

II. A tényállás, az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7. Az alapeljárásban felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél, az Infohos, kórházinformatikai egyesülés, amelyet különböző szociális közellátási központok (Openbare centra voor maatschappelijk welzijn, a továbbiakban: OCMW-k) hoztak létre.(4) Az Infohos kórházinformatikai szolgáltatásokat nyújt a hozzá csatlakozott OCMW-k részére, és a saját tagjai

mellett a tagjain kívüli személyek részére is nyújt szolgáltatásokat. 2000. szeptember 5-én megrendelése alapján a tagjaiként csatlakozott kórházak részére új vagy újszerű szoftveralkalmazások közös kifejlesztésére vonatkozó szerződést kötött az IHC-Group NV-val.

8. Az Infohos nem vetette magát nyilvántartásba héaalanyként, mivel álláspontja szerint egyfelől a héatörvénykönyv 6. cikke értelmében nem tekinthető adóalanynak,⁽⁵⁾ mindenesetre a héatörvénykönyv 44. cikke 2. §-ának 1*bis* pontja alapján mentesíthető a héa alól.

9. 2005. április 20-án, az adóhatóság egy ellenőrzést követően arra az álláspontra helyezkedett, hogy az Infohos és az IHC-Group NV (mint a csoport tagjának nem minősülő személy) közötti kölcsönös szolgáltatásnyújtásokra héát kell kivetni. Ezenfelül az adóhatóság álláspontja szerint adóköteles ügyleteknek az Infohos tagjain kívüli személyek részére történő teljesítése azzal a következménnyel jár, hogy az Infohosnak a tagjai viszonylatában teljesített ügyletei is a héa hatálya alá tartoznak, az Infohos tehát nem élvezheti többé a saját tagjai részére nyújtott szolgáltatások után járó, a héatörvénykönyv 44. cikke 2. §-ának 1*bis* pontja szerinti adómentességet.

10. 2005. december 13-én az adóhatóság jegyzőkönyv keretében kifogást fogalmazott meg, amelynek alapján végrehajthatónak nyilvánított fizetési meghagyást állítottak ki.

11. 2007. május 22-én az Infohos a Rechtbank van eerste aanleg te Brugge-nél (brugge-i elsőfokú bíróság, Belgium) elterjesztett keresettel megtámadta a fizetési meghagyást és a fizetési meghagyás végrehajtásának felfüggesztését, valamint annak megállapítását kérte, hogy a követelt összegeket nem kell megfizetnie; másodlagosan azt kérte, hogy az eljáró bíróság törölje el a kiszabott szankciókat vagy azokat – legalábbis – jelentősen mérsékelje, rendelje el a fizetési meghagyás alapján beszedett valamennyi összeg visszatérítését a kamatokkal együtt, és az ellenérdekő felet kötelezze a költségek viselésére.

12. 2009. február 23-i ítéletével a fent említett bíróság úgy határozott, hogy a héatörvénykönyv 44. cikke 2. §-ának 1*bis* pontja szerinti adómentesség alkalmazásának feltételei nem teljesülnek, és hogy a felülvizsgálati kérelmet elterjesztő félnek valamennyi általa – a tagoknak és a tagjain kívüli személyeknek – nyújtott szolgáltatás után héát kell fizetnie.

13. Az Infohos e határozat ellen fellebbezést terjesztett a Hof van Beroep te Gent (genti fellebbviteli bíróság, Belgium) elé, amely 2010. szeptember 21-i ítéletével úgy határozott, hogy az Infohos nem veheti igénybe a héatörvénykönyv 44. cikke 2. §-ának 1*bis* pontja szerinti mentességet, mivel tagokon kívüli személyeknek is nyújt szolgáltatásokat, ezért az adómentesség alkalmazása torzítaná a versenyt. A Hof van Beroep te Gent (genti fellebbviteli bíróság) mindazonáltal azt is megállapította, hogy az Infohos vegyes jogállású adóalanyként 117 781,03 EUR összegben visszatérítési igényt érvényesíthet az ellenérdekő féllel szemben.

14. 2012. július 5-én az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Hof van Cassatie (semmitől, Belgium) elé. A Hof van Cassatie (semmitől) 2014. október 31-i ítéletével hatályon kívül helyezte a Hof van Beroep te Gent (genti fellebbviteli bíróság) határozatát azon megállapítás ellentmondásossága miatt, hogy a felülvizsgálati kérelmet elterjesztő fél egyrészt nem hivatkozhat a héatörvénykönyv 44. cikke 2. §-ának 1*bis* pontjára, mivel az Infohos a tagjai mellett a tagjain kívüli személyek részére is nyújt szolgáltatásokat, ennél fogva a teljes körű adókötelezettség alá tartozó adóalany jogállásával rendelkezik, másrészt pedig az Infohos hivatkozhat a héatörvénykönyv 46. cikke szerinti vegyes adóalany jogállására, így – a tagokon kívüli személyeknek nyújtott szolgáltatásokhoz képest arányosan – élvezheti az adómentességet a saját tagjainak nyújtott szolgáltatások után azzal, hogy a tagokon kívüli személyek részére nyújtott adóköteles szolgáltatásokra vonatkozóan korlátozott adólevonási joggal rendelkezik.

15. A Hof van Cassatie (semmit?szék) visszautalta az ügyet a Hof van Beroep Antwerpenhez (antwerpeni fellebbviteli bíróság, Belgium). A Hof van Beroep Antwerpen (antwerpeni fellebbviteli bíróság) 2016. szeptember 20-i ítéletével úgy határozott, hogy a felülvizsgálati kérelmet el?terjeszt? fél kizárólagos tulajdonában vagy a felülvizsgálati kérelmet el?terjeszt? fél és az IHC?Group NV közös tulajdonában álló szoftveralkalmazások ellenérték fejében történ? értékesítésére vonatkozó engedély megadása a héatörvénykönyv 18. cikke 1. §-a (2) bekezdése 7. pontjának a hatálya alá tartozik, és ezért adóköteles szolgáltatásnyújtásnak kell tekinteni. Továbbá úgy határozott, hogy az alapeljárásban felülvizsgálati kérelmet el?terjeszt? fél, mivel nem szorítkozik szolgáltatásoknak tagjai részére történ? nyújtására, hanem az IHC?Group NV-n keresztül, amellyel együttm?ködési szerz?dést kötött, az általa is vagy a megbízásából kifejlesztett szoftveralkalmazásokat értékesít tagjain kívüli személyeknek, tevékenységeire összességében nem jogosult a héatörvénykönyv 44. cikke 2. §-ának 1bis pontja szerinti adómentességre.

16. Az Infohos tehát arra való hivatkozással megtámadta a határozatot a Hof van Cassatie (semmit?szék) el?tt, hogy a királyi rendelet 2. cikkének 1. pontjában el?írt mentesség alkalmazásának feltételét – amely szerint a személyek önálló csoportja(6) kizárólag a tagjai részére nyújthat szolgáltatásokat – nem írja el? a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja, ezért a nemzeti rendelkezés nem egyeztethet? össze az uniós jogi szabályozással.

17. A Hof van Cassatie (semmit?szék) mint kérdést el?terjeszt? bíróság rámutat arra, hogy a Hof van Beroep Antwerpen (antwerpeni fellebbviteli bíróság) álláspontja szerint a hatodik irányelv 13. cikke A. része 1. bekezdése f) pontjának, különösen pedig az e rendelkezés által el?írt feltételnek a szigorú értelmezése – amely rendelkezés szerint a csoportok a saját tagjaiktól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk es? részének pontos megtérítését követelik meg – kizárná annak lehet?ségét, hogy a csoportok a tagjaikon kívüli személyeknek is nyújthassanak szolgáltatásokat. Ezenfelül, mivel nem kizárólag a tagjai részére nyújtott szolgáltatásokat, hanem a marketingalkalmazás szoftvereket harmadik személyek részére is értékesítette, az Infohos az általa végzett tevékenységek összessége tekintetében nem számíthatott a mentességre.

18. A kérdést el?terjeszt? bíróság álláspontja szerint az így el?terjesztett kérelem kizárólag a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának értelmezése révén bírálható el.

19. A Hof van Cassatie (semmit?szék) ezért az eljárást felfüggesztette és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell?e értelmezni az 1977. május 17-i 77/388/EGK irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját, jelenleg a 2006. november 28-i 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját, hogy az lehet?vé teszi a tagállamoknak az abban el?írt adómentességre olyan kizárólagossági feltétel megállapítását, amely által az olyan önálló csoport, amely a tagjain kívüli személyeknek is szolgáltatásokat nyújt, a csoport tagjainak nyújtott szolgáltatások tekintetében szintén teljes mértékben héakötelessé válik?”

III. Jogi elemzés

20. A kérdést el?terjeszt? bíróság az el?zetes döntéshozatal iránti kérelmével lényegében arra kíván választ kapni, hogy ellentétes?e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjával a belga szabályozáshoz hasonló olyan szabályozás, amely a héafizetés alóli mentességet kizárólag abban az esetben teszi lehet?vé személyek önálló csoportjai számára, ha azok kizárólag tagjaik részére nyújtanak szolgáltatásokat.

21. Ellenkez? esetben viszont – ha az ilyen nemzeti rendelkezés az uniós joggal

összeegyeztethet?nek bizonyul – a személyek valamely önálló csoportja a saját tagjai részére nyújtott szolgáltatások tekintetében is héaalannyá válna minden egyes olyan esetben, amelyben a tagjain kívül álló személyek részére is nyújt szolgáltatásokat.

22. Konkrétan nem képezi vita tárgyát, ezért a jelen eljárás tárgyát képez? ügyben elfogadottnak tekinthet? mind az, hogy az alapeljárásban felülvizsgálatot kérelmez? fél személyek önálló csoportjának min?sül, mind pedig az, hogy az általa – legalábbis a tagjai részére – végzett tevékenységet illet?en fennállnak a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontjában el?írt feltételek, tehát azok az el?feltételek, amelyek fennállása esetén a nyújtott szolgáltatások mentesek a héafizetés alól. Mindenesetre a nemzeti bíróság feladata a konkrét ügyben megvizsgálni azt, hogy teljesülnek?e a 13. cikk A. része (1) bekezdésének f) pontjában el?írt feltételek.(7)

23. Egyébiránt hozzáteszem, hogy a nemzeti bíróságnak azt is értékelnie kell, hogy a szolgáltatások tagokon kívüli személyek részére történ? nyújtása összeegyeztethet?e a személyek önálló csoportjának céljával. Amennyiben ugyanis a tagokon kívüli személyek részére végzett tevékenysége kívül esik a személyek önálló csoportjának célkit?zésén, ennek következményeit a nemzeti jog alapján kell értékelni.

24. Az eljárásban észrevételeket benyújtó felek az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésre adandó választ illet?en lényegében két megközelítést képviselnek.

25. El?sör is, a Bizottság és a felülvizsgálatot kérelmez? fél által els?dlegesen javasolt megközelítés az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés nemleges megválaszolására irányul, tehát nem egyeztethet? össze az uniós joggal a belga rendelkezéshez hasonló olyan rendelkezés, amely a héamentességet ahhoz a feltételhez köti, hogy a csoport a szolgáltatásait kizárólag a tagjai részére nyújtsa.

26. Közelebbb?l, e megközelítés alapját az a feltevés képezi, hogy a személyek tagokon kívüli személyek részére is szolgáltatásokat nyújtó önálló csoportjainak a 13. cikk A. része (1) bekezdésének f) pontja szerinti mentességb?l történ? kizárása a rendelkezés túlzottan szigorú értelmezéséhez, tehát a mentesség bonyolult – ha nem lehetetlen – alkalmazásához vezetne.

27. Ezzel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy személyek valamely önálló csoportja kizárólag akkor nyújthat harmadik személyek részére szolgáltatásokat, ha a hatodik irányelvnek a hatályát meghatározó 2. cikke értelmében e csoport az általános adózás hatálya alá tartozik (kivéve, ha más mentesség vonatkozik rá).

28. E megközelítést szerint tehát a szolgáltatások csoporton kívüli személyek részére történ? nyújtásának lehet?ségét nem kérd?jelezheti meg olyan további kizárólagossági feltétel, amelyet nem tartalmaz a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontja.

29. Másfel?l, a belga kormány és a portugál kormány által javasolt megközelítés az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés igenl? megválaszolására irányul, vagyis összeegyeztethet? az uniós joggal a belga rendelkezéshez hasonló olyan rendelkezés, amely a héamentességet ahhoz a feltételhez köti, hogy a csoport a szolgáltatásait kizárólag a tagjai részére nyújtsa.

30. A kizárólagosság szükségessége magából a rendelkezésb?l következik, amely – többek között el?írja, hogy az adómentességet biztosítani kell, kivéve ha az a verseny torzulását eredményezi, ami abban az esetben következik be, ha a szolgáltatásokat harmadik személyek részére nyújtják, mivel a személyek önálló csoportját lényegében kizárólag arra a célra hozták létre, hogy a tagjai részére nyújtson szolgáltatásokat.

31. A kizárólagossági feltétel ezenfelül az adósemlegesség elve helyes alkalmazásának biztosítását szolgálja.

32. Az első megközelítés számomra meggyőzőbbnek tűnik az alábbi pontosításokkal.

33. Először is azt kell megvizsgálni, hogy az ilyen kizárólagossági feltétel bevezetése megfelel-e a hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontja nyelvtani, rendszertani és teleológiai értelmezésének,(8) másodszor pedig azt, hogy annak bevezetését illetően van-e a tagállamoknak mérlegelési mozgástere.

A. A hatodik irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdése f) pontjának az irányelv céljaival és az adómentesség funkciójával összefüggésben történő értelmezéséről

34. A hivatkozott rendelkezés szövege semmilyen módon nem utal arra, hogy a szolgáltatásokat kizárólag a tagok számára kellene nyújtani.

35. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a héamentességeket – amelyek a 41. pontban általam kifejtettek szerint az uniós jog önálló fogalmainak minősülnek – megszorító módon kell értelmezni, mivel a szóban forgó mentességek eltérést jelentenek attól az általános elvtől, amelynek értelmében a héát minden olyan szolgáltatás után be kell szedni, amelyet valamely adóalany visszerhesen nyújt.

36. A tagállam által az irányelv átültetésének időpontjában alkalmazott ilyen megszorító értelmezés mindazonáltal nem érhet el addig a pontig, hogy annyira megnehezítse a mentességek szabályozásának átültetését, hogy azok ne tudják kifejteni joghatásaikat.(9)

37. Következésképpen a rendelkezés céljára kell utalni.

38. A héáról szóló hatodik irányelvnek az a célja,(10) hogy összehangolja a nemzeti jogszabályokat egy közös hozzáadottértékadórendszer, így valamely egységes adóalapmegállapítása céljából.

39. Ezt a célt a kilencedik preambulumbekkezdés a következőképpen fogalmazza meg: „mivel az adóalapot szintén össze kell hangolni ahhoz, hogy a közösségi adómértéknek az adóköteles tevékenységekre történő alkalmazása a tagállamokban összehasonlítható eredményekhez vezessen”(11).

40. Az irányelv tizenegyedik preambulumbekkezdése szerint ugyanis „a Közösség saját forrásainak egységes módon történő beszedése érdekében egységes adómentességi lista elkészítésére van szükség”.

41. Ebből az következik – ahogyan a Bíróságnak már alkalma volt azt kifejteni –, hogy a Közösség saját forrásainak egységes módon történő beszedése kizárólag a mentességek összehangolt értelmezése és alkalmazása révén valósítható meg, ami e mentességek önálló uniós jogi fogalmának kidolgozását vonja maga után.(12)

42. Pontosabban, a 13. cikk A. része (1) bekezdésének f) pontja rendelkezik arról a héamentességről, amelyet személyek olyan önálló csoportjai vehetnek igénybe, amelyek önszerveződő rendszeren alapulnak, vagyis olyan csoportról van szó, amelynek célja, hogy a tagjai részére az azok tevékenységéhez (amely adómentes, vagy amely tevékenységükért nem minősülnek adóalannak) nyújtson szolgáltatásokat, és amely a tagjaitól kizárólag a közösen eszközölt kiadások rájuk eső részének pontos megtérítését követeli meg.

43. Az említett mentesség célja ugyanis a „héamentesség bevezetése annak elkerülése érdekében, hogy az a személy, aki bizonyos szolgáltatásokat nyújt, köteles legyen az említett adó megfizetésére olyankor is, amikor együttműködik más szakmabeliekkel valamely, a szóban forgó szolgáltatások teljesítéséhez szükséges tevékenységeket átvállaló közös struktúrán keresztül”(13), valamint „az egyes közhasznú tevékenységek hía alól való mentesítésére irányul annak érdekében, hogy megkönnyítse az egyes szolgáltatásokhoz történő hozzáférést, valamint az egyes termékek értékesítését a héakötelessé tételükből eredő többletköltségek elkerülésével”(14).

44. A Bizottság, ahogyan az az ügy irataihoz csatolt észrevételekből kitűnik, mivel a Bíróság nem értelmezte a mentességre vonatkozó rendelkezést, a héáról szóló különböző munkadokumentumokban kifejtette, hogy sem a mentesség sajátos jellege, sem megszorító értelmezésének szükségessége nem indokolja azt, hogy a kedvezményezettek ne végezhessenek (adóköteles) tevékenységet harmadik személyek részére.(15)

45. A hivatkozott rendelkezés, illetve az előírt mentességek céljából a Bizottság hivatalos dokumentumaiban foglaltak szerint tehát nem következik az, hogy szükséges lenne azon kizárólagossági feltétel bevezetése, miszerint a személyek önálló csoportjai csak a tagjaik részére nyújthatják szolgáltatásaikat.

46. Ami a belga rendelkezéshez hasonló rendelkezésnek a mentesség céljaival való koherenciáját illeti, e rendelkezés – merevsége miatt – a célhoz képest mindenestre aránytalannak tűnik.

47. A Bíróság több alkalommal emlékeztetett arra, hogy az uniós jog általános elveinek egyikét képező arányosság elvével összhangban, a hatodik irányelvet átültető eszközöknek alkalmasnak kell lenniük az e szabályozás által elérni kívánt célok megvalósítására, és nem haladhatják meg azt a mértéket, amely e célok eléréséhez szükséges.(16)

48. A tagok javára is végzett tevékenységek mentességének elvesztése ugyanakkor azzal a kockázattal jár, hogy az az irányelv szellemiségétől távol álló „szankcionáló” szándékkal változtatja meg az uniós jogi rendelkezés egyensúlyát.

49. A mentesség alkalmazása szempontjából helyesebbnek tűnik az adóalany természete helyett inkább a tevékenységet figyelembe venni.

50. Ebből az következik, hogy az előírt mentesség kizárólag a személyek önálló csoportjai által a tagjaik részére nyújtott szolgáltatások tekintetében engedélyezhető, ami azonban nem jelenti azt, hogy a személyek önálló csoportjai kizárólag a tagjaik részére nyújthatnak szolgáltatásokat. A Bíróság e tekintetben már megállapította, hogy a személyek önálló csoportja által a tagjaiknak nyújtott szolgáltatások az említett rendelkezés alapján mentességet élveznek akkor is, ha e szolgáltatásokat csak egyetlen tag vagy csak bizonyos tagok részére nyújtják.(17)

51. Az uniós jogi rendelkezés által védett célokból a tagok javára végzett tevékenység az, amely védelemre, tehát mentességre érdemes, nem pedig az adóalany természete; amely csak akkor lenne mentességre érdemesnek tekinthető, ha kizárólag magának a csoportnak a tagjai részére nyújtana szolgáltatásokat. Ennek természetesen az a feltétele, hogy a nemzeti bíróság megállapítsa, hogy a mentességet igénylő adóalany esetében teljesülnek a hatodik irányelvben előírt követelmények.(18)

B. A tagállamok mérlegelési mozgásteréről

52. A 13. cikk A. részének (1) bekezdése akként rendelkezik, hogy a tagállamok állapítják meg a feltételeket „annak érdekében, hogy biztosítsák a mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását, valamint, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket”.
53. Az f) pont ezt kiegészíti azzal, hogy a mentesség nem „eredményez[het]i a verseny torzulását”.
54. A tagállamokat a mentesség igénybevétele feltételeinek meghatározásával kapcsolatban megillet? mérlegelési mozgástér ne terjeszkedhet addig, hogy megváltoztassa az irányelvben felsorolt mentességek tartalmának meghatározását.(19)
55. A tagállam ezért nem vezethet be olyan rendelkezéseket, amelyek a mentességet megfosztják tartalmától vagy annak érvényesítését megnehezítik, illetve lehetetlenné teszik.(20)
56. Ilyen helyzet akkor áll fenn, ha a tagállam az irányelv átültetése során olyan, a belga királyi rendelet 2. cikkében el?írt rendelkezésekhez hasonlóan szigorú általános intézkedéseket fogad el, amelyek korlátozzák a mentesség alkalmazási körét.
57. Álláspontom szerint a „biztosítsák a mentességek megfelel? és egyértelm? alkalmazását” fordulat célja annak lehet?vé tétele, hogy a tagállamok olyan nemzeti szabályozásokat vezessenek be, amelyek nem teszik túlzottan bonyolulttá a gazdasági szerepl?k számára a mentességek alkalmazását, és amelyek adott esetben észszer?sítik az ellen?rzés módjait is.
58. Nyilvánvaló, hogy ez a kifejezés nem értelmezhet? úgy – ahogyan az láthatólag a felek egyes érveléseib?l kit?nik –, hogy az kizárólag a hatáskörrel rendelkező hatóságok által végzett adómegállapítások el?segítésére irányul.
59. Továbbá, az ügy irataiból nem derül ki, hogy miért lenne túlzottan nehéz a nemzeti hatóságok számára az irányelvben el?írt mentességek alkalmazása, alkalmazásuk helyességének ellen?rzése.(21)
60. A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a mentességet élvez? adóalanyok szabályosan és elkülönítve vezetik-e a könyvelésüket, ami lehet?vé teszi a hatáskörrel rendelkező hatóságok számára a szükséges ellen?rzések elvégzését.
61. Ez a fordulat mindazonáltal nem indokolhatja olyan szigorú kizárólagossági feltétel bevezetését, amely – a fentiek szerint – távol áll az uniós jogi rendelkezés szövegét?l és céljától.
62. Ugyanez vonatkozik a fent említett rendelkezés másik felére is, amely lehet?vé teszi az államok számára, hogy feltételeket határozzanak meg „annak érdekében, hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket”.
63. Ez a rész sem teszi lehet?vé, hogy szükségesnek kelljen tekinteni az irányelvb?l hiányzó azon további kizárólagossági feltétel el?írását, hogy szolgáltatásokat kizárólag a tagok részére lehet nyújtani.
64. A szolgáltatások esetlegesen harmadik személyek részére történ? nyújtása nem tekinthet? olyanak, mint amely el?segíti az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket, amennyiben az ilyen szolgáltatásnyújtások a csoport könyvelésében kell?en elkülönítve szerepelnek, és utánuk adót kell fizetni.
65. Végezetül a verseny torzulásainak kockázatával kapcsolatos elemzés összetettebbnek

bizonyulhat, azonban álláspontom szerint ugyanarra enged következtetni azzal kapcsolatban, hogy a személyek önálló csoportjai nyújthatnak-e tagokon kívüli harmadik személyeknek is szolgáltatásokat.

66. A Bíróságnak alkalma nyílt annak tisztázására, hogy „a héamentességet meg kell tagadni, ha valós veszélye áll fenn annak, hogy a mentesség önmagában – azonnal vagy a jövőben – versenytorzulást eredményezhet”(22).

67. Ahogyan azt Kokott f?tanácsnok már megállapította, egyes ágazatok esetében a versenytorzulás megvalósulása el?zetesen, elvont módon nem állapítható meg. A hatodik irányelv ezért nem biztosít mérlegelési mozgásteret a nemzeti jogalkotó számára a versenytorzulás konkrét ügyben történ? vizsgálatától független, elvont rendelkezés bevezetésére vonatkozóan.(23)

68. A belga rendelkezéshez hasonló rendelkezés azonban – amennyire az kit?nik azokból az iratokból, amelyekben a belga kormány a kizárólagossági feltétel bevezetésének indokai els?dleges alapjaként az esetleges versenytorzulásra hivatkozik – egy, a bíróság számára mérlegelési mozgásteret nem biztosító, általános és merev rendelkezésben azt vélelmezi, hogy a harmadik személyek részére történ? szolgáltatásnyújtás torzítja a verseny azon a sajátos piacon.

69. A Bíróság már megállapította, hogy a nemzeti jogalkotó kétségkívül megteheti, hogy a hatáskörrel rendelke? hatóságok által könnyen kezelhet? és ellen?rizhet? szabályokat vezet be annak megállapítása céljából, hogy a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt adómentességnek egy adott tevékenységre való alkalmazása versenytorzulást eredményezhet-e. Azonban e feltételek nem befolyásolhatják az ezen irányelvben el?írt adómentességek tartalmának meghatározását azzal, hogy ebb?l azonban nem következik, hogy a versenytorzulás hiánya vonatkozásában a 2006/112 irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontjában foglalt feltétel megengedi, hogy ezen adómentesség hatályát általános jelleggel korlátozzák.(24)

70. A mentesség abban az esetben idézhetné el? a szabad verseny torzulását, ha a szolgáltatások nagyobb részét tagokon kívüli személyek részére nyújtanák, és ha azok szintén mentesülnének a h?a megfizetése alól.

71. A javasolt értelmezésben egyik eset sem szerepel, ezért úgy vélem, hogy a kizárólagos feltétel szükségességét támogató érvelések e tekintetben sem meggy?z?k, mivel azokat konkrét elemek nem támasztják alá.

C. Azon lehet?ség korlátozásáról, hogy személyek önálló csoportjai tagokon kívüli személyek részére nyújtsanak szolgáltatásokat

72. Ahogyan arra a Bizottság is emlékeztet az ügyben el?terjesztett észrevételeiben, a mentességnek a szóban forgó cikkben el?írt feltételei a következ?képpen foglalhatók össze: az a tény, hogy az adómentes szolgáltatásokat személyek önálló csoportja nyújtsa; hogy e csoport adómentes vagy olyan tevékenységet végezzen, amelyre tekintettel nem min?sül adóalanynak; hogy e szolgáltatásnyújtások célja az legyen, hogy saját tagjaik részére a tevékenység gyakorlásához közvetlenül szükséges szolgáltatásokat nyújtsanak; hogy e csoportok tagjaiktól kizárólag a közös kiadások rájuk es? részének pontos megtérítését követeljék meg.

73. Mindezeket a feltételeket a nemzeti bíróságnak kell megvizsgálnia.

74. Meg kell azonban állapítani, hogy az eddig ismertett teleológiai és rendszertani értelmezés tükrében egyes tovább feltételeket kell meghatározni ahhoz, hogy mentesüljenek a h?a alól a tagoknak nyújtott szolgáltatások abban az esetben, ha valamely adóalany a csoporton

kívüli személyeknek is nyújt (héaköteles) szolgáltatásokat.

75. Először is az szükséges, hogy a tagok részére nyújtott szolgáltatások mennyiségileg meghaladják a harmadik személyek részére nyújtott szolgáltatásokat, így a harmadik személyek részére nyújtott szolgáltatások a csoport tevékenységeinek összességén belül csak maradványjellegűek lehetnek.(25)

76. Ennek az a célja, hogy elkerülhető legyen az, hogy kiüresedjen a csoportok feladatköre, és így a szabályozást kijátszó olyan magatartások valósuljanak meg, amelyek torzíthatják a versenyt.

77. Másodszor, szintén abból a célból, hogy ne üresedjen ki az említett feladatkör, a mentességet élvező személynek bizonyítania kell, hogy a tagoktól eltérő harmadik személyek részére végzett tevékenység a gazdasági hatékonyság okából szükséges, amelynek előnyeit a jövőben a tagok is élvezhetik.

78. A fent említett mindkét vizsgálat vonatkozásában a nemzeti bíróság rendelkezik hatáskörrel, és a fent ismertetett értelmezési szempontokat kell alkalmaznia annak megállapítása céljából, hogy a saját tagjai mellett harmadik személyeknek is szolgáltatásokat nyújtó adóalany jogosult-e, vagy sem, a mentességre.

79. Az említett, az irányelv céljainak és a mentességek koherenciájának megőrzése céljából szükséges pontosítások mellett még kevésbé merülhet fel a verseny torzulásának kockázata, előtérbe kerül azonban a mentességek funkciója, amely nem más, minthogy a személyek önálló csoportjai javára kompenzálja a versenyhátrányt azzal szemben, aki a csoport szolgáltatásait a munkavállalói révén vagy héacsoport keretében veszi igénybe.(26)

IV. Véggövetkeztetés

80. A fenti megfontolások tükrében azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Hof van Cassatie (semmitől szék, Belgium) által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelemre a következőképpen válaszoljon:

„Az 1977. május 17-én 77/388/EGK irányelv 13. cikke A. része (1) bekezdésének f) pontját, jelenleg a 2006. november 28-án 2006/112/EK irányelv 132. cikke (1) bekezdésének f) pontját úgy kell értelmezni, hogy az lehetővé teszi a tagállamoknak az abban előírt adómentességre olyan kizárólagossági feltétel megállapítását, amely által az olyan önálló csoport, amely a tagjain kívüli személyeknek is szolgáltatásokat nyújt, a csoport tagjainak nyújtott szolgáltatások tekintetében szintén teljes mértékben héakötelessé válik.

A nemzeti bíróság feladata annak vizsgálata, hogy fennállnak-e a mentességnek a fent említett rendelkezés által előírt feltételei és – a tagokon kívüli személyek részére nyújtott szolgáltatások esetében – annak érdekében, hogy ne üresedjen ki a mentesség célkitűzése, annak vizsgálata, hogy az említett szolgáltatások mennyiségileg nem haladják-e meg a tagoknak nyújtott szolgáltatásokat, és ezeket a szolgáltatásokat a gazdasági hatékonyság igazolja-e, amelynek előnyeit a tagok is élvezhetik.”

1 Eredeti nyelv: olasz.

2 HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű kiadás: 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.

3 HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o.; HL 2015. L 323., 31. o.

4 Az iratanyagból kitűnik, hogy az Infohos olyan csoport, amelyet 1986. február 21-én közjogi jogalanyként hoztak létre aalsti, blankenberge-i, brugge-i, genti, kortrijki, oostendei és ronse-i

OCMW?k. az alapító okirat 3. cikke szerint az csoport célja, hogy a tagjai kórházi szervezetének, valamint a tagok által ehhez kapcsolódóan végzett tevékenységek támogatását célzó informatikai rendszereket biztosítson, elemezzen, szervezzen meg és kezeljen.

5 Az említett cikk akként rendelkezik, hogy a közjogi létesítmények nem min?ülnek adóalanynak olyan tevékenységek vagy ügyletek tekintetében, amelyeket hatóságként végeznek, ha e tevékenységek, illetve ügyletek révén is jogokra, kötelezettségekre, részesedésekre vagy díjazásra tesznek szert.

6 A személyek önálló csoportjai személyek vagy vállalkozások olyan csoportjai, amelyek a saját tagjaik részére önállóan biztosítanak termékeket vagy nyújtanak szolgáltatásokat.

7 Lásd ebben az értelemben: 2008. december 11?i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C?407/07, EU:C:2008:713, 27. pont.

8 E rendelkezés értelmezésére tekintettel lásd: 2017. szeptember 21?i DNB Banka ítélet, C?326/15, EU:C:2017:719, 29. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, amelynek értelmében valamely uniós jogi rendelkezés értelmezéséhez nemcsak annak kifejezéseit kell figyelembe venni, hanem a szövegkörnyezetét is, és annak a szabályozásnak a célkit?zéseit is, amelynek az részét képezi.

9 E tekintetben továbbra is a szóban forgó rendelkezés értelmezésével kapcsolatban lásd: 2008. december 11?i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C?407/07, EU:C:2008:713, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat. A Bíróság álláspontja szerint a szigorú értelmezés szükségessége ugyanakkor nem jelenti azt, hogy az adómentesség meghatározására használt kifejezéseket oly módon kell értelmezni, hogy azok ne tudják kifejteni hatásukat, vagy hogy az a szóban forgó mentességeket alkalmazhatatlanná tegye.

10 A 2006/112 irányelv céljához hasonlóan.

11 A hatodik irányelv kilencedik preambulumbekzdése.

12 E tekintetben lásd: 1989. június 15?i Stichting Uitvoering Financiële Acties ítélet, 348/87, EU:C:1989:246, 11. pont; 2006. december 14?i VDP Dental Laboratory ítélet, C?401/05, EU:C:2006:792, 26. pont.

13 2008. december 11?i Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C?407/07, EU:C:2008:713, 37. pont; 2017. szeptember 21?i Bizottság kontra Németország ítélet, C?616/15, EU:C:2017:721, 56. pont.

14 2017. szeptember 21?i DNB Banka ítélet, C?326/15, EU:C:2017:719, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. szeptember 21?i Bizottság kontra Németország ítélet, C?616/15, EU:C:2017:721, 47., 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, amely azzal kapcsolatos, hogy a 2006/112 irányelv keretében milyen célt szolgál a 132. cikk (1) bekezdésének f) pontja.

15 Az iratanyag szerint a héabizottság e vonatkozásban állást foglalt a 132. cikk (1) bekezdésének f) pontjával kapcsolatban, azonban a Bizottság úgy véli, hogy ezt az értelmezést ki kell terjeszteni a korábban hatályos 13. cikk A. része (1) bekezdésének f) pontjára is azok egyez? tartalma miatt; vö. a 2006/112/EK irányelv 398. cikkével, a 2010. március 3?i 654. sz. munkadokumentum 3.4. pontjának a) alpontjával.

- 16 2017. november 23-ai Di Maura ítélet, C-246/16, EU:C:2017:887, 25. pont; analógia útján lásd: 2012. április 26-ai Bizottság kontra Hollandia ítélet C-508/10, EU:C:2012:243, 75. pont.
- 17 2008. december 11-ai Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 43. pont.
- 18 2008. december 11-ai Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 27. pont.
- 19 Ezzel kapcsolatban lásd: 2006. december 14-ai VDP Dental Laboratory ítélet, C-401/05, EU:C:2006:792, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2012. november 15-ai Zimmermann ítélet, C-174/11, EU:C:2012:716, 39. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 20 Lásd még: 2008. december 11-ai Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing ítélet, C-407/07, EU:C:2008:713, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.
- 21 Ezzel kapcsolatban lásd a 2006/112/EK irányelvet, a 2010. március 3-ai 654. sz. munkadokumentum 3.4. pontjának a) alpontját, amelyben a Bizottság arra utal, hogy a hatóságoknál esetleges terhek vagy gyakorlati nehézségek léphetnek fel, amelyek azonban – állítása szerint – nem különböznek azoktól a gyakorlati nehézségektől, amelyek sok egyéb olyan helyzetben állnak fenn, amelyekben meg kell vizsgálni az adóköteles és az adómentes tevékenységeket is. A Bizottság azt is kiemelte, hogy e vizsgálatot ismét megkezdte és folytatta a héa jövőjéről szóló zöld könyvben (2010. december 1-jei SEC(2010) 1455) és a héabizottság ezt követő munkája keretében (a 2006/112/EK irányelv 398. cikke, a 2015. május 6-ai 856. sz. munkadokumentum 3.1.10. pontja)
- 22 2003. november 20-ai Taksatorringen ítélet, C-8/01, EU:C:2003:621, 64. pont; Kokott főtanácsnok Aviva ügyre vonatkozó indítványa, C-605/15, EU:C:2017:150, 68. pont.
- 23 Kokott főtanácsnok DNB Banka ügyre vonatkozó indítványa, C-326/15, EU:C:2017:145, 22. pont.
- 24 2017. szeptember 21-ai Bizottság kontra Németország ítélet, C-616/15, EU:C:2017:721, 65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat és 67. pont.
- 25 Az iratokból kitűnik, hogy a Bizottság belga kormányhoz intézett pontosítási kérelmét követően, 2016. július 1-jétől Belgiumban hatályba lépett a személyek önálló csoportjainak új mentességi rendszere. Közelebbről, a héatörvénykönyv új 44. cikke 2. §-ának 1b) pontja szerint abban az esetben, ha személyek valamely önálló csoportja tagokon kívüli személyek részére is nyújt szolgáltatásokat, a saját tagjai részére nyújtott szolgáltatások csak akkor élvezhetnek adómentességet, ha ezek az ügyletek a személyek önálló csoportja által végzett tevékenység túlnyomó részét képezik.
- 26 Kokott főtanácsnok Aviva ügyre vonatkozó indítványa, C-605/15, EU:C:2017:150, 67. pont.